

Trabajo Fin de Máster

El sistema de Base Imponible Consolidada Común
en el Impuesto sobre Sociedades, los precios de
transferencia y sus consecuencias en la fiscalidad
de la empresa.

Autor/es

Celeste Berrueta Altarriba

Director

Julio López Laborda

Facultad de Economía y Empresa
2014

ÍNDICE

| | |
|--|-----|
| 1. INTRODUCCIÓN | 3 |
| 2. PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU INFLUENCIA EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES | 4 |
| 2.1. Qué son los precios de transferencia | 4 |
| 2.2. Por qué los precios de transferencia constituyen un problema | 7 |
| 2.3. Como trata la legislación actual de los países de la UE el tema de los precios de transferencia. El caso de España | 9 |
| 2.4. Tratamiento de los precios de transferencia en la UE y en la OCDE | 12 |
| 3. EL SISTEMA DE BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: FUNCIONAMIENTO, VENTAJAS E INCONVENIENTES | 14 |
| 3.1. En qué consiste el sistema BICCIS | 14 |
| 3.2. Ventajas e inconvenientes del sistema BICCIS | 17 |
| 3.3. Situación actual de la implantación del sistema BICCIS | 19 |
| 4. EJEMPLO NUMÉRICO: COMPARACIÓN DEL SISTEMA ACTUAL FRENTE AL SISTEMA BICCIS EN RELACIÓN CON LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA | 23 |
| 4.1. Caso 1 | 24 |
| 4.2. Caso 2 | 25 |
| 4.3. Caso 3 | 26s |
| 4.4. Comparativa general | 27 |
| 5. CONCLUSIONES | 28 |
| BIBLIOGRAFÍA | 30 |

1. INTRODUCCIÓN

Para la Unión Europea, y especialmente para los estados miembros de la Eurozona, lograr que el mercado interior sea realmente un mercado único es una de las principales prioridades. Esta prioridad viene dada en primer lugar por las ineficiencias que crea el hecho de que el mercado no sea realmente único. En segundo lugar la necesidad de atraer inversores a Europa y de que estos perciban la UE como un solo mercado al igual que lo hacen con Estados Unidos. Una de las principales trabas que se encuentran las empresas en este sentido son los 28 sistemas fiscales que gravan los beneficios de las empresas. Por otro lado, en un mundo cada vez más globalizado donde las empresas multinacionales han cobrado gran importancia, el control nacional de estas se hace cada vez más difícil. Esto posibilita que a través de la planificación fiscal, las multinacionales reduzcan el pago de impuestos en los países donde están implantadas.

Tanto en los costes causados por la existencia de 28 normativas fiscales como en la planificación fiscal de las empresas tienen gran importancia los precios de transferencia. El objetivo en este trabajo es en primer lugar analizar los precios de transferencia, qué son y qué problemática acarrean. Así mismo analizaremos como las normas actuales de España, la UE y la OCDE tratan el tema de los precios de transferencia.

En segundo lugar, analizaremos el Sistema de Base Imponible Consolidada Común en el Impuesto sobre Sociedades (BICCIS o CCCTB por sus siglas en inglés). Realizaremos este análisis sin olvidar la problemática de los precios de transferencia. Sin embargo el sistema BICCIS soluciona otros problemas causados por la existencia de 28 sistemas fiscales y también los comentaremos. Este Sistema de Base Imponible Consolidada Común en el Impuesto sobre Sociedades quedó plasmado en una propuesta de directiva en 2011. Describiremos las ventajas e inconvenientes de este sistema. Además, dado que han pasado 3 años desde que se realizase la propuesta, veremos cuál es su situación hoy en día. Estudiaremos las opiniones de diferentes organismos comunitarios a este respecto. Como veremos, también existe un problema político para su implantación ya que no todos los Estados miembro la consideran adecuada a sus intereses y se necesita unanimidad para que la directiva salga adelante.

En último lugar estudiaremos el sistema actual, sistema de contabilidad separada (SCS) y el sistema BICCIS a través de tres casos prácticos sencillos que nos permitirán ver las diferencias entre ambos sistemas así como algunas de sus ventajas e inconvenientes.

Finalmente, la última sección contiene las consideraciones finales sobre la problemática de los precios de transferencia y la implantación del sistema BICCIS en el seno de la Unión europea.

2. PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU INFLUENCIA EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

2.1. Qué son los precios de transferencia

Los grupos empresariales son organizaciones donde, si bien existen numerosas empresas, estas son dependientes de una empresa matriz o subsidiarias de esta. En estos grupos empresariales existe una compra venta de mercancías, conocimientos y prestación de servicios de unas empresas a otras. El comercio entre compañías vinculadas supone más del 60% del Comercio Mundial (Deloitte, 2013). Siendo estos intercambios entre empresas de un mismo grupo, no están sujetas al mercado. Los precios de estos bienes y servicios son los llamados precios de transferencia. Cuando un grupo de empresas es multinacional y sus diferentes empresas se encuentran en diferentes países comienza el problema fiscal en cuanto a los precios de estos intercambios llamados precios de transferencia.

Desde hace algunas décadas a través de compras y fusiones las multinacionales han aumentado tanto en tamaño como en número. Este hecho, unido a la multitud de sistemas fiscales que existen en el mundo, ha aumentado la importancia de los precios de trasferencia.

En resumen los precios de transferencia son el valor monetario que se le asigna a la transferencia de bienes, activos intangibles o prestación de servicios entre empresas domiciliadas en distintos regímenes tributarios pero que están vinculadas entre sí.

Los precios de transferencia tienen tres cuestiones clave en su definición.

En primer lugar debe existir una relación de dependencia entre las empresas. Podemos encontrar numerosos ejemplos de lo que la normativa considera grupo de empresas. En el caso de España, el código de comercio nos da la siguiente definición (Código de comercio, artículo 42):

“...Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con

otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.*
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.*
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.*
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado..."*

Si bien en organismos internacionales como la OCDE no existen las mismas restricciones para considerar que dos empresas están vinculadas, como veremos más adelante.

En segundo lugar las empresas vinculadas deben estar situadas en regímenes fiscales distintos. Es decir su sede fiscal debe estar situada en distintos estados. Si bien en el caso español existen diferentes regímenes fiscales dentro del mismo estado no lo tendremos en cuenta para este trabajo.

Por último, debe existir un intercambio de bienes y servicios, sean estos o no tangibles. Esto último es importante teniendo en cuenta que cada vez más el intercambio de bienes entre empresas de un mismo grupo tiende a ser de bienes intangibles, como conocimientos, métodos de trabajo o patentes. Estos bienes intangibles otorgan al problema de los precios de transferencia una mayor complejidad.

Las empresas al estar vinculadas pueden aplicar entre ellas precios inferiores o superiores a los de mercado. Esto puede darse tanto como consecuencia de una planificación fiscal como por la propia dificultad de calcular estos precios. Como dice la propia OCDE en sus directrices "*los precios de transferencia no son una ciencia exacta*" (OCDE, 1999, p37). Los precios de transferencia al no poder ser dados por el mercado deben calcularse según el "arm's lenght principle" es decir el principio de libre competencia. Bajo este principio los estados hacen ajustes para evitar la pérdida

de recaudación. Existen 5 metodologías para calcular si las transacciones controladas (es decir entre empresas vinculadas) son conformes al principio de libre competencia. Estos cinco métodos pueden dividirse en dos tipos. Por un lado tenemos los métodos tradicionales basados en las transacciones y que en caso de poder aplicarse son los más recomendados. Por otro lado están los métodos basados en los beneficios, menos recomendados ya que por un lado es raro que dos partes independientes fijen sus métodos en relación con los beneficios y por otro lado los beneficios pueden estar determinados con otros factores no relacionados con los precios de transferencia como por ejemplo una gestión ineficiente.

MÉTODOS TRADICIONALES:

1-Precio libre comparable (Comparable Uncontroled Price o CUP): Basar el precio de transferencia en el precio de una operación comparable entre una de las empresas vinculadas y un tercero o entre terceros independientes.

2- Método del precio de reventa (Resales Price o RP): Precio que aplica el comprador al revender el producto menos el margen bruto de beneficios determinado en función de operaciones entre terceros independientes

3- Método del coste incrementado (Cost plus o C+): Costes de producción directos e indirectos en los que ha incurrido el vendedor más un margen bruto de beneficio determinado en función de operaciones del vendedor con terceros independientes

MÉTODOS BASADOS EN EL BENEFICIO

4- Reparto de beneficios (Price Split Method o PSM): Cuando dos entidades vinculadas participan conjuntamente en dar servicios a una tercera, los beneficios deben repartirse de la misma manera que lo hubiesen hecho si estas dos empresas fuesen independientes y se tratase de las condiciones de un contrato realizado en situación de libre competencia. Quiere decir que si por ejemplo la empresa A destina 3 empleados para colaborar con su filial B que destina 7 empleados en la prestación de servicios a un tercero independiente, el valor de la colaboración prestada deberá ser igual al porcentaje del servicio prestado por parte de los trabajadores de A en este caso un 30%

5-Margen neto de la operación (Transactional Net Margin o TNM): Consiste en determinar el valor normal de mercado basándose en el beneficio operativo que obtiene el vendedor en sus operaciones independientes o en el beneficio en operaciones entre terceros independientes

Existen además otros métodos como el método del beneficio comparable usado comúnmente en Estados Unidos.

2.2. Por qué los precios de transferencia constituyen un problema

Una definición más completa podría ser la siguiente “*es el precio cargado por una compañía por bienes, servicios o propiedad intangible a una subsidiaria u otra compañía dependiente. Puesto que estos precios no son los negociados en un mercado abierto libre, podrían desviarse de los precios acordados bajo operaciones no vinculadas no vinculadas en transacciones comparables bajo las mismas circunstancias... Si el precio de los bienes, servicios, o intangibles se encuentra fijado en forma excesiva entre partes relacionadas, la rentabilidad del vendedor se incrementa y la del comprador disminuye. Contrariamente, si el precio de los bienes, servicios o intangibles se fija demasiado bajo. La rentabilidad del comprador se incrementa y la del vendedor disminuye*

” (Wolfsohn, 2000)

Esta definición empieza ya a hacer alusión a la problemática de los precios de transferencia. Dado que no son precios a los cuales se ha llegado a través del libre mercado.

Si bien puede ser cierto que algunas empresas usen los precios de transferencia como medio para defraudar a hacienda también es cierto que estos constituyen una dificultad para las empresas.

Podemos por lo tanto dividir la problemática de los precios de transferencia en dos. Por un lado cómo afecta a las empresas, por otro cómo afecta a la hacienda pública.

2.2.1 Problemática de los precios de transferencia para las empresas

En el caso de las empresas la problemática surge especialmente a la hora de calcular los precios y sobre todo de justificar esos precios ante las administraciones. Una de las quejas más importantes por parte de las empresas es la cantidad de documentación que es necesario presentar. Según la OCDE en sus directrices (OCDE, 1999, Capítulo V), el contribuyente debería en el momento de fijar los precios de transferencia tener una documentación suficiente para comprobar que se respeta el principio de libre competencia y que por lo tanto esta documentación sería la que después se usaría para demostrarlo ante la administración. Habla del concepto de gestión prudente en este punto. Así mismo hace un resumen de los posibles tipos de documentación requeridos. Sin embargo, no existe un listado cerrado y concreto de documentación necesaria, lo que crea inseguridad a las empresas y puede llevarlas a incurrir en costes innecesarios. Las nuevas tecnologías y nuevas estructuras de

producción hacen además cada día más difícil encontrar operaciones análogas entre terceros no vinculados para poder comparar con los precios de transferencia.

Otro de los problemas es que los precios de transferencia calculados con un objetivo fiscal no responden a la lógica comercial en el mercado único. De hecho, las grandes empresas adoptan cada vez más precios estandarizados en Euros sea cual sea la unidad de producción dentro de la UE donde los productos han sido comprados.

En tercer lugar, las empresas también han detectado un problema de doble imposición cuando un ajuste por parte de la administración de un Estado en una operación transfronteriza no es compensado en el otro Estado afectado por esta operación. Si bien esta queja es efectivamente real no se ha detectado un gran número de litigios al respecto. Los representantes empresariales justifican este hecho porque según ellos los costes y tiempos que tienen estos procesos hacen que sea menos oneroso pagar la doble imposición.

2.2.2. Problemática de los precios de transferencia para la hacienda pública y la Unión Europea.

Si bien existen encuestas que afirman que esta no es una tendencia frecuente en la Unión europea, sí que existe el problema del desplazamiento de los beneficios. Los precios de transferencia pueden usarse para la planificación fiscal desplazando los beneficios hacia los Estados donde la tasa impositiva sea más baja. También se puede dar el caso que los precios de transferencia desplacen los beneficios hacia los estados menos exigentes en materia de documentación o menos estrictos a la hora de controlar los precios de transferencia. Si bien estos países no tienen por qué tener las tasas impositivas más bajas las empresas ahorran en costes de documentación y evitan de esta manera una posible doble imposición. Por otro lado además de los impuestos sobre beneficios los precios de transferencia podrían afectar a los derechos de aduana y servir para sortear limitaciones cuantitativas a la importación, sin embargo dado que nos estamos centrando en la UE estos casos no podrían darse.

Así como se hablaba para las empresas de los costes de documentación en cuanto a los precios de transferencia también existen costes para las administraciones públicas. Estos costes son derivados de la investigación sobre los precios de transferencia.

Por último existe un importante coste para el mercado único. Los precios de transferencia pueden influir en la eficiencia de las empresas. Por un lado los costes implícitos en su gestión (cálculo y documentación) les darán ventaja a las empresas que operan en un solo país frente a las que lo hacen en varios. Además dado que no todos los estados miembros son igualmente exigentes en materia de documentación

unas empresas se pueden ver más afectadas que otras lo que una vez más es ineficiente y frena al mercado interior.

2.3. Como trata la legislación actual de los países de la UE el tema de los precios de transferencia. El caso de España

En el caso de España, además de la legislación a nivel Europeo que trataremos más adelante, se aplica lo expuesto en la Ley del Impuesto de Sociedades y en el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, cabe destacar que en julio de 2009, en el marco del Foro de Grandes Empresas, se creó un grupo de trabajo sobre precios de transferencia en el cual participa la Secretaría de Estado de Hacienda.

La Ley de IS trata el tema de los precios de transferencia en su artículo 16: "Operaciones vinculadas". La regulación de las operaciones vinculadas fue establecida por primera vez en el artículo 16 de la ley 61/1978, de 27 de diciembre, bajo el nombre de "valoración de ingresos y gastos" En esa ocasión, solo tenía la siguiente redacción incluida en su apartado tercero: "*No obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de operaciones entre sociedades vinculadas su valoración a efectos de este impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes*"

Como parece lógico, esta redacción resultaba insuficiente, no establecía ningún procedimiento para establecer las condiciones normales de mercado, ni estipulaba cómo debía determinarse la existencia de vinculación, así como tampoco determinaba cómo debía realizarse el ajuste en caso de que la valoración contable y la valoración a efectos del impuesto no resultase ser la misma.

Después de varios cambios, la redacción actual , más completa, viene dada por la Ley 36/2006 , de 29 de noviembre, de medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, que modifica el artículo 16 del real decreto legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por el que se aprobó la actual ley del Impuesto de sociedades. La última modificación entró en vigor el 12 de marzo de 2014. Actualmente se debate en el congreso la reforma del impuesto que entrará en vigor el 1 de enero de 2015.

La actual redacción tiene dos objetivos. Primero, que la valoración fiscal y contable de las operaciones vinculadas sea la misma, es decir a precios de mercado. Segundo, adaptar la legislación española a las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia y del Foro Europeo sobre Precios de Transferencia. Vamos a analizar a continuación los diferentes puntos del actual artículo 16 de la LIS.

El artículo 16.1 define el valor normal de mercado, que aunque ya se citaba en anteriores redacciones no se definía. Se aplica, al igual que en las directrices de la OCDE el “arm’s length principle”. Es decir, se define el valor de mercado como “*aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia*”. De esta manera la legislación española se acerca a las legislaciones de la mayoría de los países de la OCDE, lo que debería contribuir a reducir la doble imposición y los posibles conflictos internacionales a este respecto.

El punto 2 del artículo 16 habla de la documentación. En la redacción actual es la empresa quien calcula el valor a precios de mercado de la operación vinculada. Así mismo es la empresa la que debe guardar la documentación utilizada para dicho cálculo y ponerla a disposición de la administración. Este punto tiene su lógica puesto que resulta menos costoso que la empresa ponga a disposición de la administración la documentación utilizada frente a que la administración deba documentarse para demostrar que un precio no ha sido calculado conforme al principio de libre competencia. Además las empresas conocen mejor el mercado en el cual operan y las características territoriales que pueden darse. Tanto la OCDE como la UE tienen normas específicas en cuanto a la documentación de las que hablaremos más adelante. En España, como comentábamos al principio de este punto, se creó en julio de 2009 un grupo de trabajo sobre precios de transferencia. Uno de los temas de los que se trató en ese grupo de trabajo fue la documentación. Uno de los puntos conflictivos en este punto es el idioma. Cuando hablamos de empresas multinacionales el idioma “oficial” de las empresas suele ser uno y no necesariamente uno de los idiomas oficiales del estado Español. Entre las recomendaciones del grupo de trabajo sobre precios de transferencias encontramos la siguiente: ”*con el fin de minorar la carga administrativa indirecta de los contribuyentes y de seguir los consejos del Foro Europeo, la Agencia Tributaria tratará de facilitar, teniendo en cuenta las circunstancias de cada caso, el tipo de documentación y las explicaciones dadas por el contribuyente, que determinada documentación pueda aportarse en un idioma no oficial en España, normalmente el inglés.*”(Foro de grandes empresas, 2010)

El punto tercero del artículo 16 de la LIS, define lo que para la ley española son las entidades vinculadas. Este artículo nos da una definición exhaustiva y precisa de lo que se consideran entidades vinculadas y remite en última instancia a la definición que encontramos en el Código de Comercio de la que hemos hablado al definir los precios de transferencia. Este punto, al contrario de lo que marca el artículo 9 del convenio de la OCDE, no da parámetros flexibles para determinar la vinculación.

El artículo 16.4 habla de los métodos para determinar el valor de mercado. Trata aquí de los métodos ya citados anteriormente y que provienen de la normativa de la

OCDE. La ley da preferencia a los métodos tradicionales sobre los métodos basados en el beneficio.

En el punto quinto, trata de los gastos en concepto de servicios de apoyo entre entidades vinculadas. Este punto es en la actualidad de gran importancia dado que los servicios que las empresas matrices ofrecen a sus filiales van en aumento. Para que estos gastos puedan deducirse se establece que “*el servicio prestado tiene que producir una ventaja o utilidad en el beneficiario*” Es decir debe ser realmente útil. Además el gasto puede distribuirse entre las diversas empresas que han sido beneficiarias. Este punto adopta así criterios consolidados internacionalmente frente a redacciones anteriores que requerían que existiese un contrato para que dichos gastos fuesen deducibles. Así mismo el artículo 16 también nos habla de los gastos en este caso del reparto de los gastos entre entidades vinculadas.

El punto siete del artículo nos habla de los acuerdos previos de valoración. Como hemos hablado anteriormente, uno de los problemas de los precios de transferencia es la incertidumbre para las empresas. Los acuerdos previos con la administración pública permiten eliminar esa incertidumbre, proporcionan seguridad jurídica y previsibilidad para el contribuyente. La iniciativa para llegar a esos acuerdos depende del contribuyente y la decisión final de la administración. Con la actual ley la aplicación de los Acuerdos Previos de Valoración puede extenderse de manera efectiva hasta un máximo de 6 ejercicios. Por último se habla también de acuerdo entre administraciones para determinar el valor de mercado lo que va encaminado a aumentar aún más la seguridad jurídica y evitar la doble imposición. Los acuerdos previos de valoración es uno de los puntos que el grupo de trabajo del Foro de grandes empresas quiere fomentar. Con este objetivo en su documento de 2010 “conclusiones” establece ciertos puntos que facilitan la confianza entre administración y empresas, indispensable para que estos Acuerdos Previos de Valoración puedan progresar. En este punto hay que destacar especialmente el Artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto de Sociedades donde se especifica: “*La documentación presentada únicamente tendrá efectos en relación al procedimiento regulado en este capítulo y será exclusivamente utilizada respecto del mismo.*”

En el artículo 16.8 de LIS se habla de los ajustes secundarios, del tratamiento fiscal de la diferencia entre el valor de mercado y el convenido. Este asunto está bien definido cuando ambas entidades vinculadas tienen su domicilio fiscal dentro de España. Dado que aunque la base imponible de las empresas vinculadas resulte distinta individualmente en conjunto sería el mismo y por lo tanto también la cuota a pagar. No resulta lo mismo cuando se trata de operaciones externas. En este segundo caso podemos encontrarnos con una doble imposición cuando el otro país no

proporciona una desgravación o deducción fiscal en relación con la carga impositiva adicional que resulta del ajuste secundario.

Finalmente, los artículos 16.9 y 16.10 hablan del procedimiento para determinar el valor de mercado desde el punto de vista de la administración así como del régimen sancionador.

La legislación actual en España intenta acercarse en muchos puntos a las recomendaciones internacionales (OCDE y UE) en tema de precios de transferencia. Así mismo, con grupos de trabajo como el puesto en marcha desde el Foro de la Gran Empresa se trabaja para mejorar la seguridad jurídica de las empresas en cuanto a los precios de transferencia. Sin embargo, no logra evitarse del todo la doble imposición y una posible elusión fiscal.

2.4. Tratamiento de los precios de transferencia en la UE y en la OCDE

A nivel internacional la OCDE ha sido la institución que más ha aportado a la regulación de los precios de transferencia. Como hemos visto en el apartado anterior la legislación española está en gran parte basada sobre la normativa OCDE en esta materia. Ocurre lo mismo con las leyes fiscales del resto de los países miembros de la OCDE. En el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, en su artículo 9 se encuentra el germen de toda la regulación posterior sobre los precios de transferencia. Concretamente dicho artículo dice:

" 1. Cuando

a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o

b) las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante, y en uno u otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, entonces cualquier beneficio que hubiese sido obtenido por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y ser sometido a imposición en consecuencia."

Es a partir de este artículo que la OCDE decide poner en marcha en los años 70 un grupo de trabajo para analizar la problemática de los precios de transferencia. En 1995 la OCDE publica por primera vez las *directrices aplicables en materia de precios de transferencia en empresas multinacionales y administraciones tributarias*. La última

versión de las directrices se aprobó el 22 de julio de 2010. Las directrices de la OCDE consagran el principio de libre competencia (Arm's length principle) como el aplicable para la fiscalidad de las operaciones vinculadas. En las directrices se explica este criterio y además se desarrollan los diferentes métodos para determinar el valor de mercado de estas operaciones. Una de las novedades de la última redacción de las directrices es que se da el mismo valor a todos los métodos para su cálculo. Esto lo diferencia claramente de la legislación española que da preferencia a los métodos tradicionales. Si bien esto es cierto, también lo es que la OCDE afirma que los métodos tradicionales son los más directos para establecer los precios de libre competencia. Las directrices de la OCDE tienen además consideraciones específicas para los casos más habituales donde nos encontramos precios de transferencia y que más problemática tienen: activos intangibles, servicios intra-grupo, acuerdos de reparto de costes. Por último, tiene un capítulo de gran importancia, dadas las fusiones de grandes multinacionales realizadas en los últimos años, que versa sobre la reestructuración de empresas y los precios de transferencia. En efecto, en el propio preámbulo del capítulo donde explica qué entiende por reestructuraciones empresariales habla de su importancia desde mediados los años 90.

Es importante destacar que las directrices de la OCDE en materias de precios de transferencia no son un marco inamovible sino que cambian adaptándose a la realidad de los países y de las empresas y suponen un trabajo continuo para la organización.

Si bien la Unión Europea también ha trabajado en el tema de los precios de transferencia, la base de sus recomendaciones al respecto son las directrices de la OCDE. La importancia en particular de los precios de transferencia en la UE reside más allá de los comunes en otros países a cómo puede afectar al mercado común ya que la fiscalidad de las operaciones entre empresas vinculadas pueden afectar a la competitividad de las empresas. En 2002, y tras el informe “La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur”, (CE, 2001), en castellano La fiscalidad de las empresas en el mercado interior, se crea el Foro sobre precios de transferencia de la Unión Europea. En este foro participan tanto las administraciones como las empresas. Su objetivo es proponer soluciones para una aplicación común dentro de la Unión de las normativas de los precios de transferencia y lograr eliminar la doble imposición. A lo largo de estos años el foro ha redactado una serie de recomendaciones. Son especialmente relevantes los trabajos sobre el *Código de Conducta sobre el convenio de arbitraje* y el *Código de Conducta sobre documentación de precios de transferencia para empresas asociadas de la Unión Europea* aprobado por resolución del consejo de 27 de junio de 2006. Si bien como vemos la Unión Europea ha dado gran importancia los precios de transferencia y ha intentado llegar a unas reglas comunes en los estados miembros

más allá de las de la OCDE, el problema persiste. Los sistemas fiscales separados dentro de la UE suponen un problema en muchos ámbitos y especialmente en lo referido a los precios de transferencia como ya nos hemos referido anteriormente. Dado que la existencia de una fiscalidad común en la UE es algo que está muy lejos de producirse una de las soluciones para las empresas podría ser el Sistema de base imponible consolidada común para el impuesto de sociedades (a partir de ahora BICCIS)

3. EL SISTEMA DE BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: FUNCIONAMIENTO, VENTAJAS E INCONVENIENTES

El sistema BICCIS viene desarrollándose por parte de la Comisión Europea desde 2004 como una solución a los problemas fiscales de las empresas de la UE que tienen su actividad en varios estados miembros. Es, además, parte de los proyectos para lograr los objetivos de la Estrategia de Lisboa y la Estrategia Europa 2020 cuyo fin es lograr una economía europea más competitiva. Más adelante hablaremos en general de sus ventajas e inconvenientes pero en lo que a este trabajo respecta es una solución radical al problema de los precios de transferencia dado que desaparecen con este método.

3.1. En qué consiste el sistema BICCIS

El sistema BICCIS se basa en tres cuestiones principales, la primera la existencia de una base imponible común para todo el grupo de empresas vinculadas que decida utilizar este método, segundo la compensación de beneficios y pérdidas entre empresas del mismo grupo, es decir la consolidación de las bases y tercero el reparto de la base entre los países donde las empresas tengan actividad para que se grave con el impuesto sobre beneficios de las sociedades correspondiente a cada país.

El sistema BICCIS podrá ser usado por grupos de empresas europeas que tengan residencia fiscal en varios países de la Unión Europea o bien por empresas multinacionales con filiales también en terceros países para las empresas cuya residencia se encuentre dentro de la Unión. La propuesta de directiva de la Comisión Europea para una base consolidada común se publicó en 2011, bajo el título “Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)”

Dicha normativa no sería de obligado cumplimiento por las empresas multinacionales, sino que sería opcional. Pese a esto, la propia normativa establece límites a esta optionalidad. En primer lugar, limita qué empresas pueden optar a ella en segundo establece unos plazos para abandonar el sistema BICCIS una vez elegido. Estos límites se reflejan en los artículos 2 y 3 con los tipos de empresas que pueden optar a este sistema, el artículo 2 nos remite a un anexo con un listado de formas de empresa y a otro con el listado de los impuestos por país que se verían afectados por esta normativa. Básicamente enumera los impuestos de sociedades por su nombre en cada estado miembro de la UE. Lo más importante para saber qué empresas pueden optar por el sistema BICCIS es el artículo 54. En él se establecen las empresas que pueden considerarse filiales de una empresa matriz y cuya base puede por lo tanto ser consolidada con los del grupo. Las sociedades deben reunir dos condiciones:

- 1-La matriz debe poseer más del 50% de los derechos de voto
- 2-La matriz debe poseer un derecho de propiedad de más del 75% sobre la filial o un derecho de más del 75% sobre los beneficios.

Una vez elegido el sistema BICCIS, los grupos de empresas deben mantenerlo obligatoriamente cinco años y si después de este periodo deciden conservarlo solo podrán abandonarlo tras periodos consecutivos de tres años.

La base imponible consolidada común consiste en que se consideren para todas las filiales que estén en cualquier estado de la UE los mismos ingresos computables, ingresos exentos y los mismos gastos deducibles, por un lado y que el cálculo de las amortizaciones también sea homogéneo para todo el grupo. De lo primero trata el capítulo IV de la propuesta y de lo segundo el capítulo VI. Si se opta por el sistema BICCIS la matriz y sus filiales ya no estarán sujetas a las normativas nacionales y por lo tanto estarán exentas de aplicar estas normas nacionales en todas las materias reguladas por la nueva directiva. La propuesta también dedica un capítulo (Capítulo X) a las entradas y salidas del grupo de empresas.

Otro de los puntos más relevantes del sistema BICCIS es que al tener una base consolidada común los grupos multinacionales podrán compensar las ganancias en unos estados con las pérdidas en otros. Siendo esto cierto la base calculada con el Sistema BICCIS no podrá ser negativa para ser repartida entre los estados. El ejercicio fiscal deberá ser el mismo para todas las empresas del grupo. Además, pese a que no todos los miembros de la UE tienen como moneda el Euro, según el artículo 22.2 de la propuesta la base deberá ser valorada en dicha moneda. En cuanto a otras empresas con las que se realizasen operaciones vinculadas pero que no estuviesen dentro del

grupo en cuanto a la aplicación de la base consolidada común se seguiría aplicando el *Arm's length principle* y todas las normativas de precios de transferencia de cada estado miembro, así como los convenios de doble imposición

La última parte del sistema propuesto es el reparto de la base para la aplicación por parte de cada estado del gravamen correspondiente a la proporción que se le asigne. El mecanismo de reparto de la base entre las diferentes jurisdicciones en que el grupo de sociedades opera se basa en factores que miden el grado de aportación de cada jurisdicción al beneficio empresarial. Dicha fórmula de reparto se explica en el artículo 86 de la propuesta. Mediante esta fórmula se pretende evitar que las sociedades trasladen los beneficios hacia los estados donde el gravamen es menor. La proporción que se asignará de la base a cada miembro del grupo será recalculada cada año. La fórmula se basa en tres factores: activos, factor trabajo y ventas. Para los activos la comisión ha optado por utilizar solo los activos fijos materiales, no los intangibles, ni los financieros ya que los dos últimos son más fáciles de deslocalizar. En el caso de los intangibles son además difíciles de cuantificar y para los financieros con excepción de las entidades financieras, no suelen contribuir a la actividad principal de la empresa. La Comisión en la BICCIS ha propuesto que el factor trabajo esté integrado, a su vez, por dos factores con igual ponderación: los sueldos y el número medio de empleados para de esta manera paliar, en cierta medida, el efecto de las diferencias salariales entre los estados miembros de la UE que conduciría a una menor atribución de base imponible a los Estados con menor nivel de salarios

Para un miembro A del grupo de empresas la fórmula sería la siguiente:

$$\text{Cuota parte A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Ventas}^A}{\text{Ventas}^{\text{Grupo}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Salarios}^A}{\text{Salarios}^{\text{Grupo}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Nº asalariados}^A}{\text{Nº asalariados}^{\text{Grupo}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Activos}^A}{\text{Activos}^{\text{Grupo}}} \right) * \text{Base imponible consolidada}$$

Como podemos ver los tres factores se valoran a partes iguales. Este punto como veremos más tarde puede ser discutido. Además, la propuesta de directiva propone una cláusula de salvaguardia en el artículo 87 que permitiría establecer fórmulas específicas para ciertos mercados a los que la fórmula general arriba citada no representase justamente dicho mercado.

3.2. Ventajas e inconvenientes del sistema BICCIS

Si bien las ventajas del sistema BICCIS son muchas, también existen inconvenientes. Encontraremos incluso puntos que son a la vez ventaja e inconveniente dependiendo del punto de vista desde el que se vea. Empezaremos por las ventajas.

Como hemos comentado anteriormente, la estrategia de Lisboa se marcó el objetivo de convertir la economía de la UE en “*la economía basada en el conocimiento más competitiva y dinámica del mundo*” (Consejo de Europa de Lisboa, 2000). En la misma línea se encuentra la estrategia 2020. Este sistema de base imponible consolidada común permite disminuir las ineficiencias causadas por la falta de unión fiscal en el seno de la UE. Es decir aumenta la eficiencia y la competitividad. Esto ocurre porque ciertas decisiones empresariales dejan de basarse en una cuestión fiscal. No existe una distorsión por causas ajenas a la empresa en la toma de decisiones, lo que aumenta la eficiencia. El sistema impide o al menos disminuye con la fórmula de reparto de la base la planificación fiscal por parte de las multinacionales. Además, con la base imponible consolidada común desaparecen los precios de transferencia y el uso que podía hacerse de ellos para trasladar el beneficio empresarial de países con un tipo impositivo más alto hacia países con tipos impositivos más bajos. En esta misma línea el sistema BICCIS combate las distorsiones que provoca la subcapitalización. La subcapitalización consiste en la financiación entre empresas vinculadas, que se sitúan en distintos estados. Se trata con ello de encubrir una financiación con recursos propios, bajo apariencia de recursos ajenos. El objetivo final es aumentar el endeudamiento de las empresas del grupo situadas en países menos atractivos fiscalmente haciendo que estas reduzcan sus beneficios a causa de los intereses pagados al prestamista (que es una sociedad de su mismo grupo situada en un país con menor presión fiscal) y por lo tanto disminuir la base imponible que será gravada.

Desde el punto de vista de las empresas, el sistema propuesto disminuye los costes. Gracias al sistema BICCIS, la empresa solo deberá utilizar un sistema y unas normas a la hora de contabilizar y elaborar su base imponible. Además, también disminuyen sus costes de gestión puesto que la desaparición de los precios de transferencia supone una reducción de la información que debe entregarse a las haciendas públicas. En este mismo sentido se establecería además un sistema de ventanilla única que derivaría a su vez en una minoración de la burocracia y por lo tanto de los costes. Este hecho animaría a pequeñas y medianas empresas, cuyos

costes de internacionalización dentro del mercado único eran proporcionalmente más altos, a competir en el seno del mismo.

Se pueden reducir también los impuestos a pagar por parte de las empresas. Si bien es cierto que el sistema BICCIS disminuye la posibilidad de la planificación fiscal, también es cierto que el actual sistema provoca problemas de doble imposición, especialmente cuando en los convenios de doble imposición se aplica el sistema mixto de fuente y residencia para adjudicar quién debe gravar un beneficio. Los convenios de doble imposición son además problemáticos para empresas en el interior del mercado único ya que están pensados para relaciones bilaterales y no multilaterales. Los precios de transferencia también daban lugar a problemas de doble imposición, con su desaparición también desaparecería este problema. En cuanto a la reducción de impuesto, el punto más importante para las empresas en el sistema BICCIS, es la compensación de pérdidas y beneficios entre las empresas vinculadas. Es decir si por ejemplo en una nueva filial en un país A se tienen pérdidas, mientras que en el país B donde la empresa matriz está consolidada hay beneficios, unos y otros se compensarían reduciendo la base imponible y por lo tanto los impuestos totales a pagar. Este tema iría además en consonancia con uno de los objetivos primordiales de los que hablábamos al principio de este punto: aumentar la competencia dentro de la UE, ya que las empresas decidirían más fácilmente abrirse a nuevos mercados.

Llegamos ahora a los temas que pueden considerarse tanto ventajas como inconvenientes. Esta cuestión es básicamente el hecho de que no se armonizan realmente los impuestos. Por un lado son positivos, ya que se permite a cada país seguir manteniendo sus tipos impositivos en función de sus necesidades. Sin embargo no elimina la competencia fiscal entre países que puede perjudicar al mercado único. Si bien es cierto que sí que puede disminuir esa competencia fiscal ya que la hace más transparente al hacer que la base imponible sea única.

Finalmente en cuanto a los inconvenientes, tenemos en primer lugar el hecho de que solo se pueda aplicar a multinacionales dentro de la UE o a filiales de multinacionales dentro de la Unión, esto hace que todas las ventajas anteriormente descritas puedan no afectar al grupo de empresas en su conjunto. Además los criterios de pertenencia al grupo para la consolidación de la base impositiva son especialmente estrictos (75% de la propiedad por ejemplo) y están basados en cuestiones puramente legales y no económicas. Se podría dar el hecho de que dos empresas que tengan numerosas operaciones vinculadas no pudieran entrar a formar parte como grupo del sistema BICCIS. En cualquiera de los dos casos, filiales fuera de la UE o filiales que no cumplan los requisitos de pertenencia al grupo, los grupos se verían obligados a mantener dos sistemas: el actual (con precios de transferencia y todas sus

consecuencias en cuanto a costes de gestión) y el BICCIS. Lo que supondría costes adicionales.

La convivencia de dos sistemas para el cálculo de la base imponible afectaría también a las haciendas de los países miembros. Aunque por otro lado este aumento de trabajo para las autoridades fiscales podría verse compensado por una disminución de su carga de trabajo en cuanto al control de los precios de transferencia de los grupos que optasen por el sistema BICCIS.

Esta opcionalidad es el último inconveniente del sistema BICCIS. Obviamente el sistema se plantea como opcional como única vía para que pueda ser puesto en marcha. Sin embargo, esta opcionalidad hará que las empresas que se están beneficiando de la planificación fiscal que permite el sistema actual opten por mantenerse en él y no cambiar al sistema BICCIS.

En resumen, si bien el sistema BICCIS soluciona muchos de los problemas del sistema actual para las empresas multinacionales dentro de la UE, estos no se verán solucionados al 100%. En concreto, en cuanto a los precios de transferencia los problemas que conllevan solo se verían aplicados en caso de que un grupo de empresas utilice para todas sus empresas vinculadas en sistema BICCIS porque opte por él y se lo permitan las limitaciones a su acceso.

3.3. Situación actual de la implantación del sistema BICCIS

Después de la propuesta de directiva del consejo relativa a una Base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades que se publicó el 16/03/2011, así como su versión corregida de 03/10/2011, hubo varios pronunciamientos al texto. Además de los dictámenes emitidos por diferentes parlamentos nacionales, también se emitió la opinión del Consejo Económico y Social (CESE) y del Comité de las regiones (CDR). Por último, el 19 de abril de 2012 se emitió la resolución legislativa del parlamento Europeo respecto al Sistema BICCIS. Desde entonces no se han realizado avances significativos. Si bien en la reunión del ECOFIN de 14 de Octubre de 2014 debería haberse tratado este tema según la web del gobierno Luxemburgo en el comunicado de prensa de la Sesión nº 3338 del Consejo no se hace mención al sistema BICCIS. La oposición de algunos estados miembros de la unión podría estar paralizando el avance del sistema BICCIS. Analizaremos a continuación las opiniones del Consejo Económico y Social de Europa, del Comité de las regiones y del Parlamento europeo.

El CESE emitió su dictamen sobre el sistema BICCIS el 26/10/2011. En ese dictamen hacen hincapié en su respaldo al proyecto, que considera un avance para el

mercado único. Según el CESE se eliminan o limitan las barreras fiscales a la actividad transfronteriza ya que se suprimen las distorsiones de la competencia dentro de la UE provocadas por la existencia de 27 normativas fiscales diferentes. Sobre la pérdida de soberanía fiscal esgrimida por algunos países para oponerse al BICCIS, el CESE considera que no es así. Sin embargo, duda si la UE tiene la capacidad y la estructura adecuadas para cambiar las normas de la base imponible del impuesto de sociedades lo suficientemente rápido como para seguir los cambios en las empresas y su estructura. Los cambios en las directivas europeas son mucho más lentos que los llevados a cabo normalmente en las leyes de cada estado por los parlamentos nacionales. Por otro lado, para el CESE no se ha llevado a cabo un estudio lo suficientemente amplio sobre las consecuencias socioeconómicas de la propuesta e insta a que se realice. La opcionalidad del sistema es según este consejo adecuada solo en principio y a largo plazo debería ser obligatorio. Creen que el sistema BICCIS podría aumentar el atractivo de la UE para los inversores que lo verían realmente como un mercado único al igual que Estados Unidos o Japón. La fórmula de reparto de la base imponible es uno de los temas más controvertidos. Tal y como hace el dictamen la vamos a analizar por factores. En primer lugar los activos, en opinión del CESE, se debe concretar una definición más detallada de la propiedad económica y se debería incluir la propiedad intelectual. Para el factor trabajo el Consejo Económico y Social explica que existen estudios que reflejan que una distribución de beneficios en función del factor empleo puede tener efectos negativos sobre el mercado de trabajo. En último lugar el factor ventas debería ser suprimido o reequilibrado según el dictamen del CESE. Explican que este factor podría favorecer a los estados miembros más grandes solo por su tamaño. Además si bien la propuesta de directiva ya indica que se podrían necesitar disposiciones especiales en cuanto a la fórmula en algunos sectores, el CESE cree que se debería concretar más. La Comisión debería ser la responsable de establecer esas posibles fórmulas por sectores y la directiva debería tener una opción específica para el sector financiero.

El comité de las regiones emitió su dictamen sobre la propuesta de directiva BICCIS el 14/12/2011. EL CDR admite que la fiscalidad es un elemento importante para el mercado interior y que la propuesta BICCIS puede ser un avance en este tema. Según este órgano, se necesita un estudio mayor sobre el impacto de su implantación no solo inmediato sino también a largo plazo. Opina que una consecuencia lógica del sistema sería la alineación de los tipos impositivos. Aunque este no sea el objetivo de la propuesta, mientras esta alineación no ocurra debería existir un tipo impositivo mínimos que dejase margen para *“una competencia fiscal saludable entre los estados”*.

miembros" (CDR, 2011, punto 12). El CDR sugiere que las sociedades de personas también deberían poder acogerse al sistema BICCIS. Otro de los cambios importantes para el CDR son los gastos para la protección del medio ambiente, que deberían ser deducibles. El CDR destaca que la base imponible es un asunto de importancia para los entes regionales y locales por dos razones. La primera, porque pueden existir impuestos locales o regionales que tienen en cuenta esa base. Segundo porque los ingresos de estos entes pueden ser un porcentaje del IS. Afirma pues el CDR que los impuestos regionales y locales afectados deberían ser tenidos en cuenta por la directiva y debería hacerse un análisis sobre ellos que no se ha tenido en cuenta hasta ahora. En el caso de España por ejemplo el Impuesto sobre Actividades Económicas, que corresponde a los entes locales, depende en ciertos casos del importe neto de la cifra de negocios declarada en el Impuesto de Sociedades. Debemos destacar además el punto 22 del dictamen del comité de las regiones: "*22. Señala que la clave de reparto actual llevaría a una disminución de los ingresos fiscales de once Estados miembros con arreglo a una BICCIS voluntaria. Además, una BICCIS voluntaria provocaría una disminución del PIB y del empleo en 21 Estados miembros.*" Discute en este sentido la opcionalidad del sistema y propone que esta opcionalidad sea solo durante un periodo transitorio. En el caso de España, se vería favorecida por el sistema BICCIS ya que la base imponible declarada con el sistema actual en España es inferior a la participación del país en la actividad económica real (Domínguez y López Laborda, 2008).

Como hemos comentado al principio de este punto, el 19 de abril de 20112 el Parlamento Europeo emitió su resolución legislativa sobre la propuesta de la directiva del Consejo sobre una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades. En esta resolución se tenía en cuenta los dictámenes motivados emitidos por los parlamentos nacionales de Bulgaria, Irlanda, Malta, Países Bajos, Polonia, Rumania, Eslovaquia Suecia y Reino Unido que decían que la directiva no respetaba el principio de subsidiariedad. Así mismo, el Parlamento Europeo tiene en cuenta los dictámenes que ya hemos analizado. Una de las primeras cuestiones que propone el Parlamento Europeo (PE) ante la propuesta de directiva del consejo es que en caso de no existir unanimidad para implantar la propuesta BICCIS como directiva, se debe establecer como un proceso de cooperación reforzada, especialmente para los miembros de la Eurozona. El PE recoge o amplia alguna de las propuestas de los dictámenes del CDR y el CESE. Habla de un tipo impositivo mínimo. Explica que la obligatoriedad debe darse a medio plazo para las grandes empresas y a largo plazo para las PYMES. Asume también la propuesta de que los gastos para la protección del medio ambiente sean deducibles. El Parlamento Europeo propone también cambiar la

fórmula de reparto restándole importancia a las ventas y dando diferente ponderación a cada uno de los tres factores: 45%activos, 45%trabajo, 10%ventas. Pide que se constituya un nuevo Foro similar al existente para los Precios de transferencia referente al sistema BICCIS y que se realice un análisis detallado del impacto. Esta petición de análisis detallado puede verse en la enmienda al artículo que reproducimos parcialmente a continuación: El *"informe incluirá entre otras cosas un análisis, basado en una evaluación independiente, de:*

- a) el impacto del mecanismo creado en el capítulo XVI relativo a la distribución de las bases imponibles entre los Estados miembros y el impacto de sus ingresos fiscales;*
- b) la utilización de la presente Directiva por las PYME y su idoneidad para las mismas;*
- c) las ventajas y desventajas de imponer la obligatoriedad del régimen a las PYME;*
- d) las repercusiones socioeconómicas de la presente Directiva, incluido el impacto sobre las transacciones mundiales de las sociedades y sobre la competitividad de las sociedades admisibles y no admisibles;*
- e) el impacto sobre una recaudación fiscal justa y adecuada en los Estados miembros;*
- f) las ventajas y desventajas de introducir tipos impositivos mínimos."*

El Parlamento Europeo pide que se transmitan estas propuestas a los parlamentos Nacionales para su evaluación. Como hemos comentado unas líneas más arriba, en estos momentos no hay avances significativos con respecto a la implantación del sistema BICCIS, no se han emitido los informes que pide el parlamento Europeo ni se ha creado un foro para la discusión del sistema. Según la web especializada en información sobre la Unión Europea Euractiv, la Comisión debería haber hecho una nueva propuesta sobre el sistema BICCIS a principios de 2014, sin embargo esa nueva propuesta aún no existe. La paralización puede deberse en gran parte a la oposición de los países que perderían ingresos debido a este sistema y a que pese a que el PE recomienda una política de cooperación reforzada, esta solo tendría sentido si al menos todos los países de la Eurozona se implicasen y algunas como Irlanda se verían perjudicados con este sistema.

4. EJEMPLO NUMÉRICO: COMPARACIÓN DEL SISTEMA ACTUAL FRENTE AL SISTEMA BICCIS EN RELACIÓN CON LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Actualmente como ya sabemos, tenemos un sistema de contabilidad separada (SCS) donde cada filial establece su base imponible y paga sus impuestos en función de su residencia fiscal sin tener en cuenta al resto de filiales. Después de analizar teóricamente el sistema BICCIS vamos a ver su funcionamiento con ejemplos simplificados y prestando especial atención a los precios de transferencia. En nuestro ejemplo hemos supuesto que las empresas vinculadas están en dos países de la Eurozona con tipos impositivos muy dispares para el impuesto de Sociedades, España e Irlanda. En nuestros ejemplos tendremos por un lado los datos para calcular las diferentes bases y por otro el impuesto de sociedades calculado con ambos sistemas SCS y BICCIS. La columna con el total nos permitirá comparar más fácilmente un sistema con otro

4.1. Caso 1

| CASO 1 No existen operaciones vinculadas | | España | Irlanda | Total |
|--|--|----------|----------|----------|
| DATOS | Tipo impositivo | 30,00% | 12,50% | |
| | Ventas/Ingresos | 100 M € | 50 M € | 150 M € |
| | Ingresos cobrados por operaciones vinculadas | | 0 M € | |
| | Gastos de personal | 20 M € | 15 M € | 35 M € |
| | Número de asalariados | 1000 | 500 | 1500 |
| | Gastos de gestión precios de transferencia | 0 M € | 0 M € | 0 M € |
| | Gastos recursos informáticos | 10 M € | 5 M € | 15 M € |
| | Gastos pagados por operaciones vinculadas | 0, M € | | |
| | Activos | 40 M € | 20 M € | 60 M € |
| SCS | Base Imponible Sistema actual | 70 M € | 30 M € | 100 M € |
| | Cuota IS | 21 M € | 3,8 M € | 24,8 M € |
| BICCIS | Base imponible total BICCIS | 100 M € | | |
| | BI BICCIS por empresa | 65,1 M € | 34,9 M € | 100 M € |
| | Cuota IS con sistema BICCIS | 19,5 M € | 4,4 M € | 23,9 M € |
| COMPARATIVA | Diferencia Sistema actual sistema BICCIS | -1,5 M € | 0,6 M € | -0,9 M € |
| | Porcentaje de cambio entre SCS y BICCIS | -7% | 16% | -3% |

En el primer caso no existen operaciones vinculadas entre ambas empresas. Cada una opera independientemente de la otra. En este caso sería deseable que el sistema de contabilidad separada y el sistema de Base imponible consolidación común diesen el mismo resultado. Como podemos observar en cada caso el total de base imponible es idéntica. Sin embargo, existe una pequeña diferencia entre los impuestos pagados conforme al sistema SCS y el BICCIS. Esto es debido a que los salarios en Irlanda son más altos que en España. Como ya se ha comentado, en la fórmula de reparto se introduce el número de asalariados para paliar de esta manera el hecho de que los salarios no son los mismos en todos los países de la UE, no obstante este problema persiste en cierta medida. Este cuadro, además de mostrarnos uno de los problemas que ya habíamos hablado sobre el sistema BICCIS, nos permite compararlo con las dos situaciones posteriores donde sí existen precios de transferencia.

4.2. Caso 2

| CASO 2 Precios de transferencia competitivos | | España | Irlanda | Total |
|--|--|----------|----------|----------|
| DATOS | Tipo impositivo | 30,00% | 12,50% | |
| | Ventas/Ingresos | 100 M € | 50 M € | 150 M € |
| | Ingresos cobrados por operaciones vinculadas | | 10 M € | |
| | Gastos de personal | 20 M € | 15 M € | 35 M € |
| | Número de asalariados | 1000 | 500 | 1500 |
| | Gastos de gestión precios de transferencia | 1 M € | 1 M € | 2 M € |
| | Gastos recursos informáticos | 0 M € | 15 M € | 15 M € |
| | Gastos pagados por operaciones vinculadas | 10 M € | | |
| | Activos | 40 M € | 20 M € | 60 M € |
| SCS | Base Imponible Sistema actual | 69 M € | 29 M € | 98 M € |
| | Cuota IS | 20,7 M € | 3,6 M € | 24,3 M € |
| BICCIS | Base imponible total BICCIS | 100 M € | | |
| | BI BICCIS por empresa | 65,1 M € | 34,9 M € | 100 M € |
| | Cuota IS con sistema BICCIS | 19,5 M € | 4,4 M € | 23,9 M € |
| COMPARATIVA | Diferencia Sistema actual sistema BICCIS | -1,2 M € | 0,7 M € | -0,4 M € |
| | Porcentaje de cambio entre SCS y BICCIS | -6% | 20% | -2% |

En el segundo caso, los gastos en recursos informáticos que antes cada una de las empresas se ocupaba de contratar individualmente son gestionados por completo por la filial irlandesa. En este caso se ha respectado el “Arm’s Length Principle” y el precio de los gastos en operaciones vinculadas es el mismo que antes teníamos como gastos de recursos informáticos. A su vez, los gastos de recursos informáticos han aumentado en 10 millones de euros en la filial irlandesa mientras han aumentado sus ingresos debido a que ahora son ellos los que proporcionan los recursos informáticos también en 10 millones. En este caso, como vemos, la situación es relativamente similar a la anterior, dado que los precios de transferencia están calculados a precios de mercado. La diferencia reside en el hecho de que la base imponible, es decir los beneficios son menores en el caso 2 con sistema SCS que en el caso 1 y en el caso 2 con BICCIS. Esto se debido a los costes que acarrea la gestión de los precios de transferencia, que desaparecen con el sistema BICCIS. Por otro lado como en el caso 1 la fórmula de reparto del sistema BICCIS favorece a Irlanda que tiene un tipo

impositivo más bajo, a causa de sus salarios más altos. Ambas cuestiones se compensan. A consecuencia de este hecho con el sistema BICCIS el grupo paga un 2% menos de impuestos y no un 3% menos como en el caso 1.

4.3. Caso 3

| CASO 3 Precios de transferencia no competitivos | | España | Irlanda | Total |
|---|--|----------|----------|----------|
| DATOS | Tipo impositivo | 30,0% | 12,5% | |
| | Ventas/Ingresos | 100 M € | 50 M € | 150 M € |
| | Ingresos cobrados por operaciones vinculadas | | 40 M € | |
| | Gastos de personal | 20 M € | 15 M € | 35 M € |
| | Número de asalariados | 1000 | 500 | 1500 |
| | Gastos de gestión precios de transferencia | 0 M € | 0 M € | 0 M € |
| | Gastos recursos informáticos | 0 M € | 15 M € | 15 M € |
| | Gastos pagados por operaciones vinculadas | 40 M € | | |
| | Activos | 40 M € | 20 M € | 60 M € |
| SCS | Base Imponible Sistema actual | 40 M € | 60 M € | 100 M € |
| | Cuota IS | 12 M € | 7,5 M € | 19,5 M € |
| BICCIS | Base imponible total BICCIS | 100 M € | | |
| | BI BICCIS por empresa | 65,1 M € | 34,9 M € | 100 M € |
| | Cuota IS con sistema BICCIS | 19,5 M € | 4,4 M € | 23,9 M € |
| COMPARATIVA | Diferencia Sistema actual sistema BICCIS | 7,5 M € | -3,1 M € | 4,4 M € |
| | Porcentaje de cambio entre SCS y BICCIS | 63% | -42% | 23% |

En el caso 3, la empresa usa los precios de transferencia para reducir su base imponible en España donde el tipo impositivo es más alto. Los precios de transferencia no están calculados a precios de mercado. No hemos incluido gastos de gestión de precios de transferencia para simplificar el ejemplo. Como vemos, aquí si encontramos una gran diferencia entre el cálculo con el sistema actual y el BICCIS. Con el SCS la empresa lograba pagar 4.4 millones menos en impuestos. Esto ocurre pese a que su base imponible total es idéntica en ambos sistemas. El diferencial total es del 23%, es decir, con el sistema BICCIS la empresa pagaría un 23% más de impuestos que con el sistema anterior donde podía usar los precios de transferencia para trasladar sus beneficios a Irlanda. Pese a que en global es la empresa la que sale favorecida por los precios de transferencia, también es notable la repercusión negativa que tiene el

sistema BICCIS para países como Irlanda, si consideramos que actualmente las sociedades usan los precios de transferencia para la planificación fiscal.

4.4. Comparativa general

El siguiente gráfico nos muestra en conjunto los resultados de los cuadros anteriores. Vemos cómo el sistema BICCIS impide usar los precios de transferencia para la planificación fiscal. De hecho, en los 3 ejemplos los impuestos totales pagados por la empresa con el sistema BICCIS son idénticos. Es especialmente llamativo comparar el caso 2 y el 3. En ambos existen precios de transferencia, pero solo en el primer caso son calculados bajo el principio de libre competencia. En el sistema SCS los impuestos totales pagados son muy distintos, siendo menores en el caso 3, sin embargo como ya hemos dicho con el sistema BICCIS son idénticos. Otra observación importante es que cuando existe planificación fiscal Irlanda sale favorecida con el SCS y España con el sistema BICCIS. No podemos olvidar sin embargo que, como claramente muestra el gráfico, en el primer caso donde no debería existir diferencia entre SCS y BICCIS la encontramos a causa de la diferencia de salarios entre ambos países. A consecuencia de la fórmula de reparto del sistema BICCIS parte de la base imponible se traslada a Irlanda donde el tipo es menor y por lo tanto la cuota total del grupo se reduce.

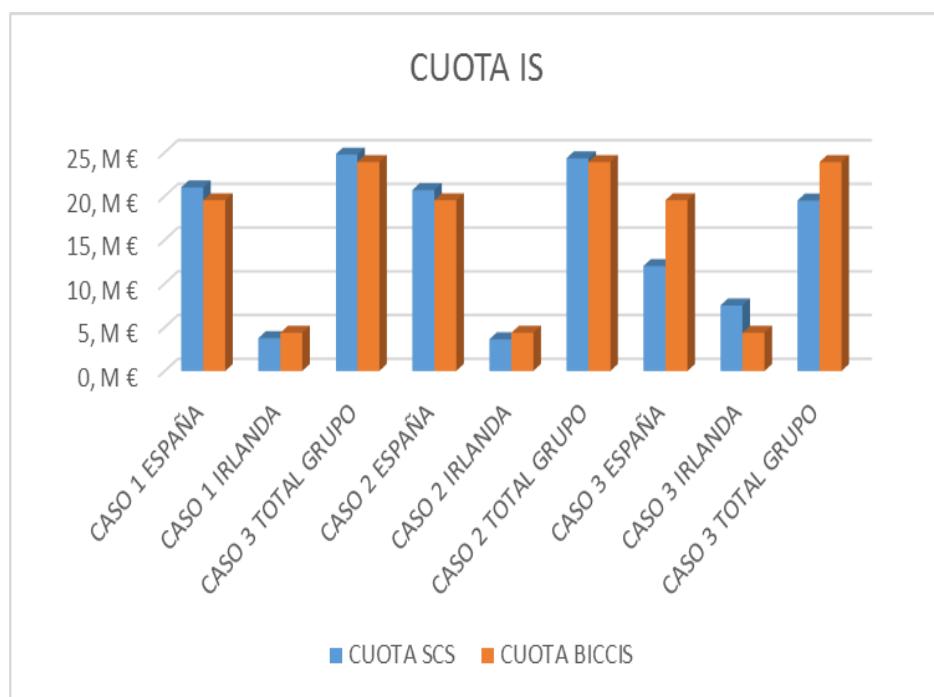


Gráfico resumen (Elaboración propia)

5. CONCLUSIONES

El objetivo de este trabajo era estudiar los precios de transferencia y analizar el sistema BICCIS, como solución a los problemas que estos conllevan y como mejora a las normativas actuales sobre la fiscalidad de las empresas en la Unión Europea, más concretamente en cuanto el impuesto sobre sociedades.

Como hemos visto, los precios de transferencia constituyen un problema. Primero para los estados, porque pueden facilitar la planificación fiscal de las empresas y los costes de auditoría son altos. Segundo, para la Unión Europea en su conjunto ya que el mercado único es ineficiente y menos competitivo. Tercero para las empresas por los costes de cálculo y documentación que conllevan los precios de transferencia para cumplir las 28 normativas fiscales que existen dentro de la Unión Europea.

Hemos visto las soluciones que actualmente nos proporcionan la OCDE, la UE y España con respecto a estos precios. Si bien se ha avanzado notablemente en las últimas décadas el principio de plena competencia y los convenios de doble imposición se quedan estrechos en el mercado único. Además, las soluciones actuales no eliminan gran parte de los problemas. Por ello y por otros motivos que afectan a la competitividad del mercado único, la Unión Europea ha propuesto una directiva que permite a las multinacionales calcular una única base imponible para todas sus filiales dentro de la UE, que después será repartida entre los estados miembros para ser gravada con el impuesto correspondiente.

Este sistema BICCIS elimina los precios de transferencia y a su vez limita la planificación fiscal y disminuye los costes de gestión para las empresas. Además, algunos organismos consideran que serviría para reducir la competencia fiscal entre países de la UE. No obstante existen críticas al sistema. La fórmula de reparto no es válida para todos los sectores y beneficia a los países donde los sueldos son mayores. El sistema BICCIS es por otro lado optativo para las empresas lo que no soluciona el problema de la planificación fiscal, además solo es válido para las filiales dentro de la UE. En la Unión Europea parece que parte de los países se verían beneficiados y parte perjudicados. Esto no debería, ser un problema dado que el conjunto del mercado único se beneficiaría del sistema BICCIS o al menos ese sería el resultado teórico, puesto que faltan análisis más profundos por sectores y que tengan en cuenta otros impuestos locales o regionales afectados.

Sin embargo dado que se requiere unanimidad de los 28 para su implantación, el proyecto de directiva BICCIS está bloqueado. Ponerlo en marcha como política de cooperación reforzada sería una opción, pero no permitiría que el sistema realmente mostrase las ventajas que puede conllevar.

Una posible ampliación del trabajo podría ser comparar el sistema actual y el BICCIS con un poco probable impuesto de sociedades único para la Unión Europea cuya recaudación se repartiese después. Es decir, no solo una base imponible consolidada común sino también un tipo impositivo común y una única administración que auditase a las empresas.

BIBLIOGRAFÍA

- Ana Agúndez García (2006) “The delineation and apportionment of an EU Consolidated Tax Base for Multi-jurisdictional Corporate Income”, Taxation papers, nº6, Bruselas: Comisión Europea
- Andrés Remezzano y Désiré Goméz de Tejeda (2013) “Precios de Transferencia, una necesidad mundial”, Rep. Dominicana: Deloitte
- Comisión Europea (2001) La fiscalité des entreprises dans le marché interieur, Bruselas: Comisión Europea
- Comisión Europea (2011), Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS), Bruselas: Comisión Europea
- Comité de las Regiones (2011) “Dictamen del Comité de las Regiones — Una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)”, Diario Oficial de la Unión Europea, Bruselas: DOUE
- Comité Económico y Social Europeo (2011) “Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)»”, Diario Oficial de la Unión Europea, Bruselas: DOUE
- Félix Domínguez Barrero y Julio López Laborda (2008) “Consolidación y reparto de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades entre los estados miembros de la Unión Europea: Consecuencias para España”, Papeles de trabajo nº 24, Madrid:IEF
- José Olmedo y Estela Miranda (2013) “Análisis al Artículo 9 del Modelo de la OCDE: Personas asociadas”, Ernst and Young
- Lourdes Golmayo Alonso (2007) “El Foro de precios de transferencia de la Unión Europea. Trabajos en curso y expectativas. Posición española” Curso de Alta especialización en Fiscalidad Internacional, Madrid: IEF
- Margarita Giménez Romero (2007) “Nuevo artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, Curso de Alta especialización en Fiscalidad Internacional, Madrid: IEF

- OCDE (2010), Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, Paris: OCDE
- OCDE (2011) “Legislación en materia de precios de transferencia-Propuesta de enfoque”, Centro de Política y Administraciones Fiscales
- Olga Hernández Vázquez y Ángela Justo Alonso (2010) “ Precios de Tranferencia” Curso avanzado en Fiscalidad Internacional, Madrid: IEF
- Parlamento Europeo (2012) “Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 19 de abril de 2012, sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades”, Diario Oficial de la Unión Europea P7_TA(2012)0135, Bruselas: DOUE
- Roberta Poza Cid y María Isabel Prieto Cuadrado (2011) “ La Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)”, Curso de Alta especialización en Fiscalidad Internacional, Madrid: IEF