

## Sesión “El futuro de la Fiscalidad Internacional” La propuesta de Directiva de Normativa Antiabuso: medidas contra la Planificación Fiscal Agresiva

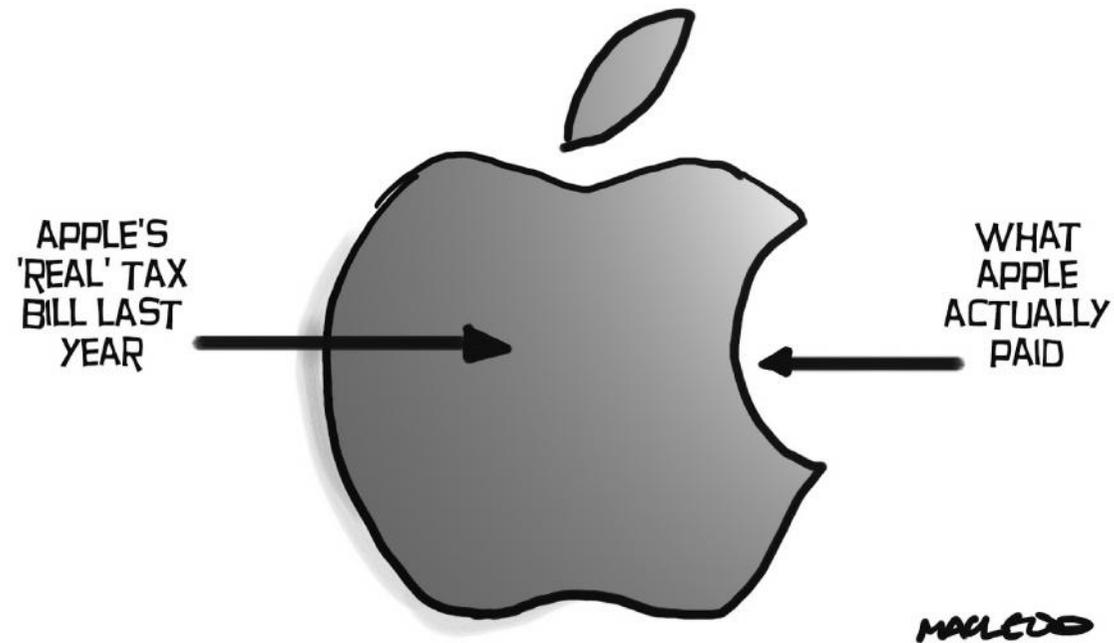


Col·legi  
de Censors Jurats  
de Comptes  
de Catalunya



7 de julio de 2016

# iAvoid



## I. Objetivo y aplicación de la propuesta de Directiva de Normativa Antiabuso.

### I. Objetivo y aplicación de la propuesta de Directiva de Normativa Antiabuso.

#### A. Objetivo

- El 21 de junio de 2016, el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la UE aprobó un proyecto de Directiva que aborda las prácticas de elusión fiscal transfronterizas empleadas habitualmente por las grandes empresas, la *“Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior”*. La Directiva se presentará a un próximo Consejo antes de acabado el año para su adopción.
- La propuesta de Directiva forma parte de un conjunto de propuestas de la Comisión, de enero de 2016, destinado a reforzar las normas contra la elusión fiscal de las empresas. Dicho conjunto se basa en las recomendaciones de la OCDE de 2015 para hacer frente a la erosión de las bases imponibles y al traslado de beneficios (Plan BEPS de la OCDE).

## I. Objetivo y aplicación de la propuesta de Directiva Antiabuso.

- *“Las prioridades políticas actuales en materia de fiscalidad internacional ponen de relieve la necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor. (...) Se considera que las directivas de la UE deben ser, en su caso, el mejor medio para poner en práctica las conclusiones BEPS de la OCDE a escala de la UE”* (Exposición de Motivos).
- La propuesta de Directiva aborda situaciones en las que los grupos empresariales aprovechan las disparidades entre los diferentes sistemas tributarios nacionales para reducir sus obligaciones fiscales generales. El resultado falsea las decisiones empresariales y plantea el riesgo de crear situaciones de competencia fiscal desleal.

B. Aplicación.

- El proyecto de Directiva  cubre a todos los contribuyentes que están sujetos al Impuesto sobre Sociedades en un Estado miembro, incluidas las filiales de empresas con sede en terceros países.
- Los Estados miembros dispondrán hasta el 31 de diciembre de 2018 para incorporar la Directiva a su normativa nacional, salvo:
  - a) En el caso de los “impuestos de salida”, para lo cual tendrán hasta el 31 de diciembre de 2019.
  - b) Los Estados miembros que tengan normas específicas igualmente eficaces que las normas sobre limitación de intereses podrán aplicarlas hasta que la OCDE llegue a un acuerdo sobre una norma mínima o hasta el 1 de enero de 2024 a más tardar.

- El proyecto de Directiva establece normas contra la elusión fiscal en cinco ámbitos concretos:
  1. Normas sobre la limitación de intereses.
  2. Normas sobre imposición de salida.
  3. Norma general contra las prácticas abusivas.
  4. Normas sobre sociedades extranjeras controladas.
  5. Normas sobre mecanismos híbridos asimétricos.
- La norma de tributación mínima (“switch-over clause”), desaparece en la versión aprobada por el Consejo. Esta norma hubiera supuesto una modificación en el sistema español de eliminación de la doble imposición con respecto a las rentas de fuente extranjera por dividendos (exención, artículo 21 LIS), al exigir una tributación en origen del 10%, con independencia de que la entidad participada resida en un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición.

## II. Normas sobre limitación de intereses.

### II. Normas sobre limitación de intereses.

#### A. Contenido.

- Puede suceder que los grupos multinacionales financien mediante deuda a las entidades del grupo radicadas en jurisdicciones con una tributación elevada y hagan que éstas reembolsen intereses «incrementados» a las filiales residentes en jurisdicciones de baja tributación. El resultado es una deuda tributaria reducida del grupo en su conjunto.
- El proyecto de Directiva propone desincentivar esta práctica limitando el importe de los intereses que el contribuyente tiene derecho a deducir en un determinado ejercicio fiscal.

*“Artículo 4. Norma relativa a la limitación de los intereses.*

*1. Los costes de endeudamiento excedentarios serán deducibles en el periodo fiscal en que se sufraguen únicamente hasta el 30% de los beneficios del contribuyente antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones.*

*A efectos del presente artículo, los Estados miembros podrán considerar también como contribuyente:*

- a) una entidad que esté autorizada u obligada a aplicar las normas en nombre de un grupo, según la definición prevista en el Derecho tributario nacional;*
- b) una entidad de un grupo, como se define en el Derecho tributario nacional, que no consolida los resultados de sus miembros a efectos fiscales.*

*En tales circunstancias, los costes de endeudamiento excedentarios y los EBITDA pueden calcularse para la totalidad del grupo y englobar los resultados de todos sus miembros.*

*2. Los EBITDA se calcularán volviendo a incorporar a la renta sujeta al impuesto sobre sociedades en el Estado miembro del contribuyente los importes corregidos a efectos fiscales de los costes de endeudamiento excedentarios, así como los importes corregidos a efectos fiscales en concepto de depreciación y amortización. La renta exenta de impuestos quedará excluida de los EBITDA del contribuyente.*

*3. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, se podrá otorgar al contribuyente el derecho a:*

*a) deducir los costes de endeudamiento excedentarios hasta 3.000.000 de euros;*

*b) deducir íntegramente los costes de endeudamiento excedentarios si el contribuyente es una entidad aislada.*

*A efectos del apartado 1, párrafo segundo, se considerará el importe de 3.000.000 de euros para el grupo en su conjunto.*

*A efectos del párrafo primero, letra b), por «entidad aislada» se entenderá un contribuyente que no forme parte de un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera y que no tenga ninguna empresa asociada ni establecimiento permanente.*

*4. Los Estados miembros podrán excluir del ámbito de aplicación del apartado 1 los costes de endeudamiento excedentarios sufragados en concepto de:*

*a) empréstitos suscritos antes del 17 de junio de 2016, siempre que la exclusión no se haga extensiva a ninguna modificación a posteriori de dichos empréstitos;*

*b) empréstitos utilizados para financiar proyectos de infraestructura pública a largo plazo, cuando tanto el promotor del proyecto como los costes de endeudamiento, los activos y la renta estén en la Unión Europea.*

*A efectos de la letra b), se entenderá por «proyecto de infraestructura pública a largo plazo» todo proyecto destinado a proporcionar, modernizar, operar o mantener un activo de gran envergadura considerado de interés público general por un Estado miembro.*

*Cuando sea de aplicación la letra b), toda renta derivada de un proyecto de infraestructura pública a largo plazo quedará excluida de los EBITDA del contribuyente, y todo coste de endeudamiento excedentario no incluido quedará también excluido de los costes de endeudamiento excedentarios del grupo frente a terceros a los que se alude en el apartado 5, letra b).*

*5. Cuando el contribuyente sea miembro de un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera, se le podrá otorgar el derecho:*

*a) bien a deducir íntegramente los costes de endeudamiento excedentarios si puede demostrar que la razón entre sus fondos propios y el total de sus activos es igual o superior a la razón equivalente del grupo, siempre que:*

*i) la razón entre los fondos propios del contribuyente y el total de sus activos se considere igual a la razón equivalente del grupo si la razón entre los fondos propios del contribuyente y el total de sus activos es inferior en 2 puntos porcentuales como máximo; y*

*ii) la totalidad de los activos y pasivos se valore utilizando el mismo método que el aplicado a los estados financieros consolidados contemplados en el apartado 8; o*

*b) bien a deducir los costes de endeudamiento excedentarios en una cuantía superior a la que tendría derecho a deducir en virtud del apartado 1. Este límite más elevado de la deducibilidad de los costes de endeudamiento excedentarios será aplicable al grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera del que el contribuyente forma parte y se calculará en dos fases:*

*i) en primer lugar, la razón del grupo se determinará dividiendo los costes de endeudamiento excedentarios del grupo frente a terceros entre los EBITDA del grupo; y*

*ii) en segundo lugar, la razón del grupo se multiplicará por los EBITDA del contribuyente calculados con arreglo al apartado 2.*

*6. El Estado miembro del contribuyente puede fijar normas para:*

*a) traspasar a un periodo posterior, sin limitación temporal, costes de endeudamiento excedentarios que no puedan deducirse en el periodo fiscal en curso con arreglo a los apartados 1 a 5; o*

*b) traspasar a un periodo posterior, sin limitación temporal, y a un periodo anterior, hasta un máximo de tres años, costes de endeudamiento excedentarios que no puedan deducirse en el periodo fiscal en curso con arreglo a los apartados 1 a 5; o*

*c) traspasar a un periodo posterior, sin limitación temporal, costes de endeudamiento excedentarios y, hasta un máximo de cinco años, la capacidad no utilizada de deducir intereses que no pueden deducirse en el periodo fiscal en curso con arreglo a los apartados 1 a 5.*

*7. Los Estados miembros podrán excluir a las sociedades financieras del ámbito de aplicación de los apartados 1 a 6, incluso cuando tales sociedades formen parte de un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera.*

*8. A efectos del presente artículo, un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera consiste en un conjunto de entidades que están plenamente incluidas en los estados financieros consolidados elaborados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera o con el sistema de presentación de información financiera del Estado miembro. Podrá otorgarse al contribuyente el derecho a usar estados financieros consolidados elaborados con arreglo a otras normas contables.*

B. Situación actual en España.

- A partir del 1 de enero de 2012 → **artículo 16 LIS** (antes, artículo 20 TRLIS), “Limitación en la deducibilidad de gastos financieros”.
- Regulación en línea con la Propuesta de Directiva, si bien la norma española actual es menos flexible (la no limitación aplica a partir de 1M € y no 3M €, deducibilidad total si el contribuyente no forma parte de un Grupo, ratios Grupo, etc.).

## III. Normas sobre imposición de salida.

### III. Normas sobre imposición de salida.

#### A. Contenido.

- Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades pueden intentar reducir su factura fiscal trasladando su residencia fiscal y/o sus activos a jurisdicciones de baja tributación.
- La imposición de salida evita la erosión de la base imponible en el Estado de origen cuando los activos que incorporan plusvalías subyacentes no realizadas se trasladan, sin cambio de propiedad, fuera de la jurisdicción fiscal de dicho Estado.

*“Artículo 5. Imposición de salida.*

*1. Un contribuyente será gravado por un importe igual al valor de mercado de los activos trasladados, en el momento de la salida de los activos, una vez deducido el valor de estos últimos a efectos fiscales, en cualquiera de las circunstancias siguientes:*

*a) cuando el contribuyente traslade activos desde su sede de dirección a su establecimiento permanente en otro Estado miembro o en un país tercero, en la medida en que, debido al traslado, el Estado miembro en el que se encuentra la sede ya no tenga derecho a gravar dichos activos;*

*b) cuando el contribuyente traslade activos desde su establecimiento permanente en un Estado miembro a su sede de dirección o a otro establecimiento permanente en otro Estado miembro o en un país tercero, en la medida en que, debido al traslado, el Estado miembro en el que se encuentra el establecimiento permanente ya no tenga derecho a gravar dichos activos;*

*c) cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a otro Estado miembro o a un país tercero, excepto en relación con aquellos activos que sigan estando vinculados de manera efectiva a un establecimiento permanente en el primer Estado miembro;*

*d) cuando el contribuyente traslade la actividad realizada por su establecimiento permanente de un Estado miembro a otro o a un país tercero, en la medida en que, debido al traslado, el Estado miembro en el que se encuentra el establecimiento permanente ya no tenga derecho a gravar dichos activos.*

*2. Se otorgará al contribuyente el derecho a aplazar el pago del impuesto de salida a que se refiere el apartado 1, fraccionándolo a lo largo de cinco años, en cualquiera de las circunstancias siguientes:*

*a) cuando el contribuyente traslade activos desde su sede de dirección a su establecimiento permanente en otro Estado miembro o en un país tercero que sea parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (Acuerdo EEE);*

*b) cuando el contribuyente traslade activos desde su establecimiento permanente en un Estado miembro a su sede de dirección o a otro establecimiento permanente en otro Estado miembro o en un país tercero que sea parte en el Acuerdo EEE;*

*c) cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a otro Estado miembro o a un país tercero que sea parte en el Acuerdo EEE;*

*d) cuando el contribuyente traslade la actividad realizada por su establecimiento permanente a otro Estado miembro o a un país tercero que sea parte en el Acuerdo EEE.*

*El presente apartado será de aplicación a países terceros que sean parte en el Acuerdo EEE en el caso de que hayan celebrado un acuerdo con el Estado miembro del contribuyente o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE.*

*3. Si un contribuyente procede al aplazamiento del pago de conformidad con el apartado 2, se le podrán aplicar intereses de conformidad con la legislación del Estado miembro del contribuyente o del establecimiento permanente, según el caso.*

*En caso de que exista un riesgo demostrable y real de impago, se podrá exigir además a los contribuyentes que constituyan una garantía como condición para el aplazamiento del pago de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2.*

*El párrafo segundo no será de aplicación cuando la legislación del Estado miembro del contribuyente o del establecimiento permanente prevea la posibilidad de cobro de la deuda tributaria a través de otro contribuyente que sea miembro del mismo grupo y residente a efectos fiscales en ese Estado miembro.*

*4. Cuando sea de aplicación el apartado 2, el aplazamiento del pago se interrumpirá de manera inmediata y la deuda tributaria será exigible cuando:*

- a) los activos trasladados o la actividad realizada por el establecimiento permanente del contribuyente se vendan o se enajenen de algún otro modo;*
- b) los activos trasladados se trasladen posteriormente a un país tercero;*

*c) la residencia fiscal del contribuyente o la actividad realizada por su establecimiento permanente se trasladen posteriormente a un país tercero;*

*d) el contribuyente se halle en situación de quiebra o liquidación;*

*e) el contribuyente incumpla sus obligaciones en relación con los pagos fraccionados y no corrija su situación a lo largo de un período razonable, que no excederá de doce meses.*

*Las letras b) y c) no serán de aplicación a países terceros que sean partes en el Acuerdo EEE en el caso de que hayan celebrado un acuerdo con el Estado miembro del contribuyente o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE.*

*5. En caso de que los activos, la residencia fiscal o la actividad realizada por el establecimiento permanente se trasladen a otro Estado miembro, este último aceptará el valor determinado por el Estado miembro del contribuyente o del establecimiento permanente como valor de base de dichos activos a efectos fiscales, a menos que no refleje el valor de mercado.*

*6. A efectos de los apartados 1 a 5, se entenderá por «valor de mercado» el importe por el que puede intercambiarse un activo o por el que pueden liquidarse las obligaciones recíprocas entre compradores y vendedores interesados independientes en una transacción directa.*

*7. Siempre que se prevea que los activos deben volver al Estado miembro del responsable de la transferencia en un plazo de doce (?), el presente artículo no se aplicará a las transferencias de activos relacionados con la financiación de garantías, los activos entregados como garantía o si la transferencia de activos se efectúa para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez.”*

B. Situación actual en España.

- **Artículo 19 LIS** (antes, artículo 17 TRLIS), “Cambios de Residencia”, y **artículo 18.5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes**, “Establecimientos Permanentes”.
- Regulación similar a la Propuesta de Directiva pues, a partir del 1 de enero de 2015, permite aplazar la deuda tributaria en el supuesto de elementos transferidos a otro Estado miembro de la Unión Europea o del EEE.

## IV. Norma general contra las prácticas abusivas.

### IV. Norma general contra las prácticas abusivas.

#### A. Contenido.

- Esta norma tiene por objeto colmar las lagunas que puedan existir en las normas específicas de un determinado país para combatir la elusión fiscal.
- Los sistemas de planificación fiscal de las empresas pueden ser muy complejos y la legislación tributaria no suele evolucionar con rapidez suficiente para incluir todas las protecciones necesarias. Por lo tanto, una norma general contra las prácticas abusivas permite a las autoridades tributarias arrebatar a los contribuyentes el beneficio de los métodos fiscales abusivos.

*“Artículo 6. Norma general contra las prácticas abusivas.*

*1. A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades, los Estados miembros desestimarán todo mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad del derecho fiscal aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte.*

*2. A efectos del apartado 1, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.*

*3. Cuando un mecanismo o serie de mecanismos sean desestimados de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional.”*

B. Situación actual en España.

- La normativa general antiabuso de la normativa se encuentra regulada en la **Ley 58/2003 General Tributaria (LGT)** y, en su conjunto, es similar a la Propuesta de Directiva Antiabuso.
- En concreto, **artículo 13** “Calificación”, **artículo 15** “Conflicto en la aplicación de la norma”, y **artículo 16** “Simulación” de la LGT.

## V. Normas sobre sociedades extranjeras controladas.

### V. Normas sobre sociedades extranjeras controladas.

#### A. Contenido.

- Con el fin de reducir su deuda tributaria global, los grupos de empresas pueden derivar una gran cantidad de beneficios hacia filiales controladas en jurisdicciones de baja tributación. Un sistema frecuente consiste en transferir primero a la sociedad extranjera controlada la propiedad de activos intangibles, como la propiedad intelectual, y a continuación transferir los pagos de derechos de autor.
- Las normas relativas a las sociedades extranjeras controladas permiten reasignar la renta de una filial extranjera controlada que está sujeta a baja tributación a su sociedad matriz, normalmente sujeta a tributación más alta.

*“Artículo 7. Norma relativa a las sociedades extranjeras controladas*

*1. El Estado miembro de un contribuyente deberá considerar una entidad o un establecimiento permanente cuyos beneficios no estén sometidos a imposición o estén exentos de imposición en dicho Estado miembro, como sociedad extranjera cuando se cumplan las siguientes condiciones:*

*a) en el caso de una entidad, que el contribuyente, solo o conjuntamente con sus empresas asociadas, posea una participación directa o indirecta de más del 50% en los derechos de voto, o posea directa o indirectamente más del 50% del capital o tenga derecho a percibir más del 50% de los beneficios de dicha entidad; y*

*b) el Impuesto sobre Sociedades efectivamente pagado sobre sus beneficios por parte de la entidad o del establecimiento permanente de que se trate sea menor que la diferencia entre el Impuesto sobre Sociedades que se habría aplicado a dicha entidad o establecimiento permanente en virtud del sistema del Impuesto sobre Sociedades aplicable en el Estado miembro del contribuyente y el Impuesto sobre Sociedades efectivamente pagado sobre sus beneficios por la entidad o establecimiento permanente de que se trate.*

*A efectos del párrafo primero, letra b), el establecimiento permanente de una sociedad extranjera controlada que no esté sometida a imposición o esté exenta de impuestos en la jurisdicción de la sociedad extranjera controlada no se tendrá en cuenta. Además, el Impuesto sobre Sociedades que se hubiera aplicado en el Estado miembro del contribuyente se considerará como calculado de conformidad con las normas del Estado miembro del contribuyente.*

*2. Cuando una entidad o establecimiento permanente reciba la consideración de sociedad extranjera controlada según lo dispuesto en el apartado 1, el Estado miembro del contribuyente incluirá en la base imponible:*

*a) las rentas no distribuidas de la entidad o las rentas del establecimiento permanente que se deriven de las siguientes categorías: i) intereses u otras rentas generadas por activos financieros; ii) cánones u otras rentas generadas por propiedad intelectual e industrial; iii) dividendos y rentas procedentes de la enajenación de acciones; iv) rentas procedentes del arrendamiento financiero; v) rentas procedentes de actividades de seguros, actividades bancarias u otras actividades financieras; vi) rentas procedentes de la facturación de sociedades que perciben ingresos por ventas y servicios comprados y vendidos a empresas asociadas, añadiendo un valor económico escaso o nulo;*

*La letra a) no será de aplicación cuando la sociedad extranjera controlada lleve a cabo una actividad económica de importancia basada en una plantilla, un equipamiento, bienes e instalaciones, de lo que darán fe los hechos y circunstancias pertinentes.*

*Cuando la sociedad extranjera controlada esté registrada o situada en un país tercero que no forme parte del Acuerdo EEE, los Estados miembros podrán decidir abstenerse de aplicar el segundo párrafo de la letra a). o*

*b) las rentas no distribuidas de la entidad o establecimiento permanente derivadas de mecanismos falseados que se han establecido con el objetivo esencial de obtener una ventaja fiscal.*

*A efectos de la letra b), un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que la entidad o establecimiento permanente no poseyera los activos o no hubiera asumido los riesgos que generan una parte o la totalidad de su renta si no estuviera controlada por una sociedad en la que las personas influyentes ejercen funciones, pertinentes en relación con dichos activos y riesgos, que contribuyen a la generación de la renta de la sociedad controlada.*

*3. Cuando, en virtud de las normas de un Estado miembro, la base imponible de un contribuyente se calcule con arreglo al apartado 2, letra a), el Estado miembro podrá optar por no considerar una entidad o establecimiento permanente como sociedad extranjera controlada según lo previsto en el apartado 1 si un tercio o menos de las rentas de la entidad o establecimiento permanente pertenecen a alguna de las categorías previstas en el apartado 2, letra a).*

*Cuando, en virtud de las normas de un Estado miembro, la base imponible de un contribuyente se calcule con arreglo al apartado 2, letra a), el Estado miembro podrá optar por no considerar las sociedades financieras como sociedades extranjeras controladas si un tercio o menos de las rentas de la entidad derivadas de las categorías previstas en el apartado 2, letra a), proceden de transacciones con el contribuyente o con sus empresas asociadas.*

*4. Los Estados miembros podrán excluir del ámbito de aplicación del apartado 2, letra b), a una entidad o establecimiento permanente:*

*a) con beneficios contables no superiores a 750.000 euros e ingresos no comerciales no superiores a 75.000 euros; o*

*b) cuyos beneficios contables no representen más del 10% de sus gastos de explotación durante el periodo impositivo.*

*A efectos de lo dispuesto en la letra b), los gastos de explotación no podrán incluir el coste de los bienes vendidos fuera del país en el que está registrada la sociedad o en el que está situado el establecimiento permanente a efectos fiscales ni los pagos a empresas asociadas.*

#### ***Artículo 8. Cómputo de la renta de las sociedades extranjeras controladas***

*1. Cuando sea de aplicación el artículo 7, apartado 2, letra a), las rentas que deben incluirse en la base imponible del contribuyente se calcularán con arreglo a las normas de la legislación relativa al Impuesto sobre Sociedades del Estado miembro en el que el contribuyente tenga su residencia o esté situado a efectos fiscales. Las pérdidas de una entidad o establecimiento permanente no se incluirán en la base imponible, pero se podrán aplazar, de conformidad con la legislación nacional, y tener en cuenta en periodos fiscales subsiguientes.*

*2. Cuando sea de aplicación el artículo 7, apartado 2, letra b), la renta que debe incluirse en la base imponible del contribuyente se limitará a los importes generados a través de los activos y los riesgos vinculados a las funciones de las personas influyentes ejercidas por la sociedad que realiza el control. La atribución de la renta de la sociedad extranjera controlada se calculará de conformidad con el principio de plena competencia.*

*3. Las rentas que deben incluirse en la base imponible se calcularán en función de la proporción de la participación del contribuyente en la entidad, tal como se define en el artículo 7, apartado 1, letra a).*

*4. Las rentas se incluirán en el periodo fiscal del contribuyente en que finalice el ejercicio fiscal de la entidad.*

*5. Cuando la entidad distribuya beneficios al contribuyente y dichos beneficios distribuidos se incluyan en la renta imponible del contribuyente, el importe de las rentas incluidas con anterioridad en la base imponible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 se deducirá de la base imponible al calcular la deuda tributaria con respecto a los beneficios distribuidos, a fin de garantizar que no se produzca una doble imposición.*

*6. En caso de que el contribuyente enajene su participación en la entidad o la actividad realizada por el establecimiento permanente y de que una parte del producto de la enajenación se haya incluido con anterioridad en la base imponible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7, dicho importe se deducirá de la base imponible al calcular la deuda tributaria con respecto a ese producto, con el fin de garantizar que no se produzca una doble imposición.*

*7. El Estado miembro del contribuyente le permitirá deducir de la deuda tributaria contraída en su país de residencia o situación a efectos fiscales el impuesto pagado por la entidad o establecimiento permanente. La deducción se calculará de conformidad con la legislación nacional.”*

B. Situación actual en España.

- **Artículo 100 LIS** (antes, artículo 107 TRLIS), “Transparencia Fiscal Internacional”.
- Norma muy en línea con la Propuesta de Directiva, sobre todo tras la profunda modificación operada por la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicable a partir de 2015.

## VI. Normas sobre mecanismos híbridos asimétricos.

### VI. Normas sobre mecanismos híbridos asimétricos.

#### A. Contenido.

- Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades pueden aprovechar las disparidades entre los diferentes sistemas tributarios nacionales para reducir su deuda tributaria global.
- Con frecuencia esos mecanismos asimétricos dan lugar a dobles deducciones (es decir, deducción en ambos países), o a la deducción de la renta en un país sin que se incluya en el otro país.

*“Artículo 9. Asimetrías híbridas*

*1. Cuando una asimetría híbrida dé lugar a una doble deducción, la deducción solo se concederá en el Estado miembro en el que se haya originado el pago correspondiente.*

*2. Cuando una asimetría híbrida dé lugar a una deducción sin inclusión, el Estado miembro del contribuyente denegará la deducción del pago correspondiente.”*

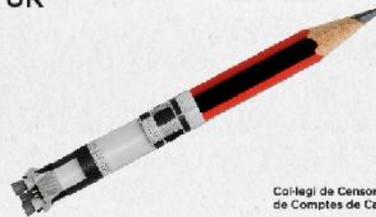
## B. Situación actual en España.

- A partir del año 2015, por un lado, **artículo 15 de la LIS** “Gastos no deducibles”.
  - ✓ Letra a) de dicho artículo: *“No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: a) Los que representen una retribución de los fondos propios. A los efectos de lo previsto en esta Ley, tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable. (...)”* → instrumentos de capital híbridos, como las acciones rescatables o las acciones sin voto [efectos “aclaratorios”].
  - ✓ Letra a) de dicho artículo: *“No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: a) Los que representen una retribución de los fondos propios. (...) Asimismo, tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.”*. Excepción para los otorgados con anterioridad a 20 de junio de 2014 (Disp. Trans. 17ª de la LIS).

- ✓ Letra j) de dicho artículo: *“No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: (...) j) Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, **como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas**, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento.”* Por ejemplo, cuentas en participación.
- A partir del año 2015, por otro lado, **artículo 21.1 de la LIS** (exención dividendos): *“No se aplicará la exención prevista en este apartado, respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.”*
- Finalmente, apuntar que la normativa española sigue sin regular mediante una previsión específica **los casos de doble deducción**.

26è FÒRUM DE L'AUDITOR  
PROFESSIONAL

SOM AUDITORS!  
INNOVEM I AFRONTEM  
ELS CANVIS



7 i 8 de juliol  
Sitges 2016

Col·legi de Censors Jurats  
de Comptes de Catalunya = EL CØL·L361



Col·legi  
de Censors Jurats  
de Comptes  
de Catalunya

Associació Espanyola d'  
**Assessors Fiscals**  
Catalunya

