



Universidad de Oviedo
FACULTAD DE ECONOMÍA Y EMPRESA

GRADO EN:

**PCEO Grado en Derecho y Grado en Administración y Dirección de
Empresas (ADE)**

CURSO ACADÉMICO 2019/2020

TRABAJO FIN DE GRADO

**“Las Propuestas de Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto
sobre Sociedades en la Unión Europea”**

JOSE MARIA QUIROS ALLER

OVIEDO, enero 2020

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	6
2. ARMONIZACIÓN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LA UE	7
2.1. CONCEPTO Y RAZÓN DE SER DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL	7
2.1.1. Enfoques de la armonización fiscal.....	7
2.1.2. Principios específicos de la armonización fiscal.....	8
2.2. COMPETENCIAS DE ARMONIZACIÓN FISCAL DE LA UE	8
2.3. PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	9
2.4. JURISPRUDENCIA DEL TJUE CON RESPECTO A LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO Y LA IMPOSICIÓN SOBRE SOCIEDADES	13
3. BASE IMPONIBLE COMÚN Y BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN.....	15
3.1. FUNDAMENTACIÓN	15
3.2. CRONOLOGÍA.....	16
3.3. PROPUESTA DE DIRECTIVA RELATIVA A UNA BASE IMPONIBLE COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	17
3.3.1. Introducción	17
3.3.2. Ámbito de aplicación	17
3.3.3. Cálculo de la BI	18
3.3.4. Periodificación y cuantificación.....	21
3.3.5. Amortización del inmovilizado.....	23
3.3.6. Compensación transfronteriza de pérdidas.....	24
3.3.7. Operaciones entre empresas asociadas	25
3.3.8. Normas contra las prácticas abusivas	25
3.3.9. Entidades transparentes	27
3.4. PROPUESTA DE DIRECTIVA RELATIVA A UNA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	27
3.4.1. Normas sobre residencia y territorialidad.....	27
3.4.2. Consolidación	27
3.4.3. Transición para la entrada y abandono en el grupo.....	28
3.4.4. Distribución de la BICCIS	30
3.4.4.1. Factor mano de obra.....	30
3.4.4.2. Factor activos.....	31
3.4.4.3. Factor ventas.....	31
3.4.4.4. Regímenes especiales	32

3.4.4.5. Elementos deducibles de la cuota parte y determinación de la deuda tributaria.....	33
3.4.5. Procedimientos administrativos: el sistema de ventanilla única	33
4. CONCLUSIONES.....	38
5. BIBLIOGRAFÍA.....	39

Glosario de siglas y abreviaturas

art.	artículo
apdo. (apdos.)	apartado (apartados)
ATP	autoridad tributaria principal
BI	base imponible
BICIS	base imponible común del impuesto sobre sociedades
BICCIS	base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades
COM	Comunicación de la Comisión de la Unión Europea
DFC	declaración fiscal consolidada
EM (EE. MM.)	Estado miembro (Estados miembros)
EP (EE. PP.)	Establecimiento permanente (Establecimientos permanentes)
I+D	investigación y desarrollo
IS	impuesto sobre sociedades
IVA	impuesto sobre el valor añadido
párr.	párrafo
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UE	Unión Europea
vid.	véase

Resumen

El propósito de este trabajo es llevar a cabo un análisis sobre las Propuestas de Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea, presentadas ambas en 2016 por la Comisión Europea.

En primer lugar, se analizará el concepto de armonización fiscal y las competencias que tiene la Unión Europea para poder llevarla a cabo. Posteriormente, se estudiará el exiguo proceso de armonización fiscal en el Impuesto sobre Sociedades y cómo dicho déficit se ha ido supliendo por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. A continuación, se expondrán los fundamentos que justifican la medida, el proceso cronológico por el que dicho proyecto ha pasado y el contenido de ambas Propuestas, destacando sus aspectos más relevantes y teniendo en cuenta la opinión de diferentes autores que han escrito acerca del tema.

Palabras clave: Armonización Fiscal, Base Imponible Consolidada Común, Compensación de pérdidas, Establecimiento permanente, Estados miembros, Impuesto sobre Sociedades, Residencia Fiscal, Unión Europea.

Abstract

The aim of this project is to carry out an analysis of the Proposals for a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union, both presented on 2016 by the European Commission.

Firstly, it will be analysed the concept of Tax harmonization and which are the competences of the European Union in order to develop it. Afterwards, it will be studied the exiguous process of Tax harmonization in Corporate Tax and how this deficit was supplied by the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union. Subsequently, it will be exposed the fundamentals which justify this measure, the chronological process for which this project has passed and the content of both proposals, underlining their most relevant aspects and taking into account the opinion of different authors who have written about this topic.

Key Words: Tax harmonization, Common Consolidated Tax Base, Loss Relief, Permanent Establishment, Member States, Corporate Tax, Tax residence, European Union.

1. INTRODUCCIÓN

Nos encontramos ante un mundo globalizado, auspiciado por la revolución tecnológica que estamos viviendo hoy en día, en el que las distancias en términos económicos son cada vez más pequeñas. Uno de los campos de la economía que más se ha beneficiado a causa de las ventajas de esta revolución es el comercio internacional en general, y el comercio electrónico en particular.

Sin embargo, esta revolución económica entraña también retos importantes. Uno de los ámbitos que necesita adaptarse a las exigencias de este nuevo paradigma es la fiscalidad internacional. En efecto, debido al aumento exponencial de transacciones que se están llevando a cabo entre países a nivel global se hace cada vez más difícil gravar los beneficios que reportan tales transacciones en su lugar de origen. Además, debemos tener en cuenta que las grandes empresas, las cuales copan la mayoría de los intercambios internacionales de bienes y servicios, utilizan mecanismos de ingeniería fiscal para intentar reducir la carga fiscal a la que están sometidas, aprovechándose de las divergencias existentes entre los diferentes sistemas tributarios nacionales.

Aparte de incidir en las decisiones de inversión y en las actividades transfronterizas de las empresas, estas distorsiones afectan gravemente a las condiciones de competencia en el mercado interior que forma la UE, máximo exponente de integración económica supranacional y una de las zonas económicas más afectadas por las consecuencias de estas divergencias. Por tanto, la Unión tiene el reto de homogenizar los sistemas impositivos de sus EE. MM., reduciendo las diferencias que hay entre ellos, con el objetivo de mejorar el funcionamiento del mercado común.

La determinación de unas mismas “reglas de juego” a la que estarían sometidas las empresas que operan en el mercado único europeo es uno de los objetivos necesarios para lograr una imposición justa en el seno de la UE y para potenciar la competitividad entre estas empresas. Por ello, desde la propia Comisión, se han llevado a cabo diversas iniciativas con ese propósito. El proyecto de mayor calado en este sentido es el establecimiento de una Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades, que permitiría gravar los beneficios que obtienen las grandes sociedades en el país donde estas generen valor.

Se trata de una de las iniciativas de mayor envergadura de la UE, porque viene a reformar profundamente los diferentes sistemas impositivos en materia de sociedades que existen dentro de la Unión, aspecto no exento de controversias entre los EE. MM., los cuales son reacios a perder control de su soberanía en materia tributaria. En consecuencia, se requiere de un profundo análisis sobre los diferentes aspectos a tratar, los distintos obstáculos que pueden ir surgiendo a lo largo de su elaboración y las diversas soluciones que hay para resolver estos problemas.

Es por ello por lo que el proceso de elaboración y posterior aplicación ha sido y es especialmente lento. Ya apuntaba Aparicio Pérez (2016: 19) que “(...) ha de ser gradual, pero continuo, sin prisa, pero sin pausa”. En este sentido, es oportuno traer a colación la famosa Declaración que pronunció el 9 de mayo de 1950 el entonces ministro de Asuntos Exteriores francés, Robert Schuman, en la que señalaba que “Europa no se hará de golpe ni es una construcción de conjunto, se hará a través de realizaciones concretas creando una solidaridad de base”.

2. ARMONIZACIÓN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LA UE

2.1. CONCEPTO Y RAZÓN DE SER DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL

Se puede definir¹ la armonización fiscal como el proceso de adopción de aquellas medidas fiscales necesarias para la aproximación o convergencia de los diferentes sistemas tributarios de un determinado grupo de países que conforman una unión económica². Se diferencia de la unión fiscal en que el Estado sigue conservando cierta autonomía en competencias tributarias.

Este concepto está muy ligado al ámbito de la UE, puesto que es indispensable para la integración de los EE. MM. en un único espacio económico. En efecto; para la UE, no se trata de un fin en sí mismo, sino de un instrumento para la consecución de un mercado común, evitando las distorsiones de las libertades fundamentales del mercado único. A saber: libre circulación de mercancías, capitales, personas y servicios.

Tal y como señala Rubio Guerrero (2002), las divergencias vigentes entre los diferentes sistemas tributarios de los Estados hacen que la fiscalidad se convierta en un elemento imprescindible³ para la localización de las actividades económicas, lo que provoca un aumento de la competencia fiscal perjudicial⁴. Según la Comisión Europea, los EE. MM. compiten entre sí, usando entre otras herramientas, sus sistemas fiscales, con el fin de que las empresas se localicen en su territorio⁵. Por consiguiente, las multinacionales se aprovechan de esta disparidad de sistemas tributarios para emprender acciones de planificación fiscal agresiva, con el fin de transferir sus beneficios a aquellos países con baja tributación y reducir así su carga tributaria.

Una mayor armonización fiscal supondría la creación de condiciones de igualdad que suprimirían los incentivos para llevar a cabo tales prácticas. El objetivo es diseñar un sistema impositivo a escala europea que garantice que las circunstancias fiscales influyan lo menos posible en las decisiones de las empresas.

Por otra parte, es necesario tener en cuenta que los empresarios deben lidiar con hasta veintiocho normativas tributarias, a pesar de ser un mercado único. Esto les supone en la práctica un gran gasto administrativo y un obstáculo a la inversión transfronteriza. Una armonización de los sistemas tributarios reduciría en buena medida tales costes y favorecería el movimiento de capitales en la UE.

2.1.1. Enfoques de la armonización fiscal

Caamaño Anido (2010) diferenciaba dos enfoques teóricos sobre el proceso de Armonización. A saber:

¹ Vid. Guías Jurídicas de Wolters Kluwer, concepto de armonización fiscal (2019)

² El Informe Neumark del Comité Fiscal y Financiero de la Comisión define la armonización como aquel “conjunto de medidas necesarias para establecer condiciones de tributación y gasto público equivalentes a los que existirían en una economía unificada” (Aparicio Pérez y otros, 2000: 35).

³ El hecho de que el aspecto fiscal tenga mayor relevancia se debe, entre otros motivos, a la construcción de la unión monetaria, es decir, a la adopción de una moneda única y a la ausencia del riesgo del tipo de cambio, tal y como señala Rubio Guerrero y Barruso Castillo (2002)

⁴ Se habla de competencia fiscal perjudicial cuando los Estados “conceden ventajas fiscales no justificadas para atraer la localización de actividades económicas y capitales de otras jurisdicciones” (Álvarez García, 2016).

⁵ Vid. COM (2001) 582 final. *Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria*. Comunicación de 23 de octubre de 2001, p. 5.

- El enfoque de igualación, que supone la adopción de impuestos y tipos impositivos iguales. Dicho enfoque es poco realista, puesto que al renunciar los EE. MM. a su soberanía monetaria, estos solo poseen instrumentos de carácter fiscal para actuar sobre sus economías. Además, existen diferencias socioeconómicas que pueden justificar un cierto grado de diferenciación fiscal.
- El enfoque de aproximación, que defiende el establecimiento de los mismos impuestos, pero con diferentes tipos impositivos. Es el enfoque más defendido en la UE, puesto que permitiría a los EE. MM. conservar cierta soberanía fiscal y solo sería necesario una armonización de aquellos impuestos que influyan en la consecución de los objetivos del mercado común.

2.1.2. Principios específicos de la armonización fiscal

Aparicio Pérez y otros (2000) enumeran los principios específicos que rigen la armonización fiscal, los cuales se interrelacionan entre sí y no se entienden los unos sin los otros. Son los siguientes:

- Liberalismo económico, que significa la eliminación de aquellas barreras que lo impiden (fronteras, aduanas, legislación intervencionista, posiciones de monopolio, etc.).
- Libre competencia, que supone la eliminación de conductas monopolísticas y la supresión de la explotación abusiva de la posición dominante de las empresas en los mercados.
- Igualdad de tratamiento y no discriminación, es decir, la no introducción de diferencias ante situaciones iguales.
- Principio de subsidiariedad, es decir, la UE solo intervendrá cuando pueda hacerlo mejor o con mayor eficacia que los EE. MM. en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva. Es evidente que para luchar contra los efectos de una planificación fiscal agresiva es necesaria una solución común a escala de la Unión, en vez de hacerlo de forma descoordinada por cada Estado. Además, en caso de que cada EM llevase a cabo su propia iniciativa de armonización fiscal, las empresas seguirían teniendo que aplicar sistemas fiscales diferentes y, muy posiblemente, contradictorios entre sí⁶.

2.2. COMPETENCIAS DE ARMONIZACIÓN FISCAL DE LA UE

El Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea de 1957 (también llamado Tratado de Roma) encomendaba a los EE. MM. la tarea de aproximar “las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común” (art. 3, letra h). Para ello, se ha optado por el uso de la Directiva como herramienta normativa debido a su flexibilidad, ya que permite al legislador nacional elegir la forma y los medios más adecuados para su cumplimiento, obligando solo al resultado (art. 288 TFUE).

En este sentido, el art. 113 del TFUE permite al Consejo adoptar por unanimidad aquellas “disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia”. Esta es la base legal utilizada por las instituciones europeas para desarrollar su labor armonizadora en la imposición indirecta (mayormente en el IVA y en los Impuestos Especiales).

⁶ Vid. Exposición de motivos de la Propuesta de Directiva relativa a una BICIS.

A pesar de que el Tratado de Roma no haga alusión de manera expresa a la fiscalidad directa, se establece una cláusula general en su art. 94 (actual art. 115 del TFUE) para que el Consejo adopte por unanimidad aquellas directivas necesarias para la aproximación de las legislaciones nacionales que afecten al funcionamiento del mercado interior.

El “derecho de veto” en el ámbito de la fiscalidad ha bloqueado diversas Propuestas de Directiva de la Comisión (como ya veremos más adelante), ralentizando el proceso de armonización en materia de tributación directa, debido principalmente a que los EE. MM. son reacios a ceder competencias fiscales en esta materia de la fiscalidad⁷. En este sentido, Contreras Núñez (2017) manifiesta la existencia de voces en el seno de la UE que piden sustituir esta exigencia de la unanimidad por la regla de la mayoría cualificada, sin que esto haya fructificado hasta el momento.

A lo largo del proceso de integración económica europea, se ha dotado de mayor importancia a la armonización de la imposición indirecta que a la directa ya que la primera era esencial para eliminar los obstáculos a la libre circulación de mercancías, objetivo prioritario para la consecución de un mercado interior. Sin embargo, en estos últimos años, el proceso de armonización de los impuestos directos, más concretamente en el IS, ha ido cobrando una relevancia cada vez mayor, tal y como desarrollaré a continuación.

2.3. PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En 1960, la Comunidad Económica Europea crea una Comisión Fiscal y Financiera con el objetivo de analizar cómo las distorsiones fiscales existentes en ese momento impedían el buen funcionamiento del mercado común. El trabajo llevado a cabo por esta Comisión finaliza con la publicación del llamado Informe Neumark (1962), que señala por primera vez la necesidad de una aproximación de los sistemas fiscales de los EE.MM. con el objetivo de que los sistemas impositivos nacionales sean irrelevantes a la hora de que las sociedades tomen sus decisiones, y que no supongan un obstáculo al establecimiento de un mercado común⁸, según señalan Rubio Guerrero y Barruso Castillo (2002).

En 1965, se aprueba un Memorándum por el que se pedía: “armonizar los regímenes fiscales de las matrices y las filiales, aproximar la imposición sobre los beneficios de las sociedades y eliminar los obstáculos a las fusiones” (Aparicio Pérez y otros, 2000: 71). Un año después, el Informe Segré⁹ volvía a solicitar la armonización de los Impuestos sobre Sociedades de los EE.MM. para que no supongan una traba a los movimientos de capital.

Años más tarde, el Informe Van den Tempel¹⁰ (1969) consideró “necesaria la existencia de un gravamen absolutamente autónomo del beneficio obtenido por la sociedad y del distribuido a los socios, lo que se traduce en una doble imposición íntegra sobre los

⁷ Es necesario tener en cuenta que la competencia fiscal de los EE.MM. también se ha visto mermada por el deber de cumplimiento de las reglas de déficit y de deuda que el Pacto de Estabilidad y de Crecimiento les ha impuesto.

⁸ Se hablaba de adoptar como solución “un impuesto general de tipo único, integrado con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mediante la adopción de un sistema de doble tipo que gravaría de forma incrementada los beneficios no distribuidos” (Álvarez García, 2010: 1582).

⁹ Informe Segré (1966). Informe de un grupo de expertos nombrado por el Consejo Económico Europeo sobre el desarrollo de un mercado de capitales europeo.

¹⁰ Informe Van den Tempel (1969). El Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta en la Comunidad Económica Europea.

dividendos” (Álvarez García, 2010: 1582). Más adelante, el informe Werner¹¹ (1970) ve totalmente imprescindible la armonización de los impuestos de sociedades¹².

Gracias a estos informes, la Comisión propondría un conjunto de Directivas a finales de los 60 y a lo largo de los 70 en este sentido, que, aunque con poco éxito (dado que la mayoría no pasarían de ser meras Propuestas), establecerían las bases sobre las que se iban a desarrollar las futuras directivas sobre armonización en materia de fiscalidad de sociedades del año 90.

En el año 1980 se presenta el Informe Burke¹³ en el que se insistía en la idea de eliminar aquellos obstáculos provocados por las distorsiones que producía la aplicación de diferentes sistemas tributarios a la hora de determinar la BI. Como solución a estas divergencias, se propone por primera vez el establecimiento de una base imponible común, lo que supone una “aproximación de las reglas aplicables en amortizaciones, valoración de activos fijos e inventarios, variaciones patrimoniales y adopción de pérdidas” y una aproximación de la tributación de intereses y dividendos (Álvarez García, 2003: 1585).

A raíz de este informe, además del anteproyecto de Propuesta de Directiva sobre armonización de las reglas de determinación de los beneficios imposables, sobre el que volveremos más adelante, se presentaría una Propuesta de Directiva para armonizar los diferentes regímenes fiscales de los EE. MM. con relación a la compensación de pérdidas¹⁴. Dicha Propuesta fue modificada en 1985 y posteriormente recuperada en el Informe Ruding (1992).

En 1990 se presentaron dos Propuestas de Directiva, también fallidas: la primera, relativa a la compensación transfronteriza de pérdidas registradas por los establecimientos permanentes y filiales de una empresa matriz situada en otro EM, y la segunda, relativa al régimen fiscal común aplicable al pago de intereses y cánones entre sociedades matrices y filiales en diferentes EE. MM.

En ese mismo año se adoptaron las primeras Directivas en materia de armonización de fiscalidad societaria:

- A) La Directiva 90/434/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

Esta directiva exime de gravamen a las plusvalías provocadas por las operaciones mencionadas anteriormente. Se entiende por plusvalía la diferencia entre el valor real de los elementos del activo y del pasivo transferidos y su valor fiscal. Para ello, se exige que la sociedad beneficiaria calcule dichas plusvalías en las mismas condiciones en que lo habría realizado la sociedad transmitente si no se hubiera fusionado o escindido.

Además, pide a los EE. MM. adoptar todas aquellas medidas necesarias para que las provisiones o reservas con exención del impuesto sean asumidas por los

¹¹ Informe Werner (1970). Informe al Consejo y a la Comisión sobre la realización por etapas de la Unión Económica y Monetaria de la Comunidad.

¹² Destaca la necesidad de armonizar el “régimen fiscal aplicable a los intereses procedentes de valores mobiliarios de renta fija y a los dividendos” (Álvarez García, 2010: 1583), puesto que son los que influyen en mayor medida en el movimiento de capitales [en la entonces Comunidad Económica Europea].

¹³ Informe Burke (1980) Informe de la Comisión al Consejo sobre las perspectivas de la convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad

¹⁴ Lo que proponía básicamente esta Propuesta era permitir a las sociedades “compensar las pérdidas de un ejercicio con los beneficios de los posteriores, sin límite temporal, con los beneficios de los ejercicios anteriores, con límite de dos años, mediante la devolución del impuesto pagado” (Álvarez García, 2010: 1585).

EE. PP. de la sociedad beneficiaria hallados en el EM de la sociedad transmitente.

En los casos en los que la sociedad beneficiaria posea más del 25% del capital de la sociedad transmitente, las plusvalías generadas en el momento de la anulación de su participación están exentas de tributación.

Los EE. MM. pueden decidir no aplicar esta directiva cuando estas operaciones se realicen con el fin de defraudar o evadir fiscalmente.

- B) La Directiva 90/435/CEE del Consejo relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

Se suprime la doble imposición por los beneficios distribuidos en forma de dividendos por una filial establecida en un EM a su matriz establecida en otro EM. Esto se consigue cuando el EM de la matriz se abstiene de gravar dichos beneficios o bien los grava y permite a la matriz deducir lo tributado por la filial.

Se exige que la matriz tenga una participación mínima del 25% sobre la filial. Dicha exigencia se puede sustituir por parte de los EE. MM. por el criterio de la posesión de derechos de voto. También se permite a los EE. MM. exigir que dicha participación se mantenga ininterrumpidamente, al menos, dos años.

- C) El Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas.

Establece que “cuando un EM tenga intención de corregir los beneficios declarados por una empresa como consecuencia de una transacción con otra vinculada, deberá informar con anterioridad a esta para que, a su vez, pueda comunicárselo a su EM de residencia. (...) En un plazo máximo de dos años, los dos EE. MM. implicados deben llegar a un acuerdo para evitar la doble imposición en la corrección del beneficio. Si esto no fuera posible, se creará una comisión integrada por todas las partes y que en el plazo de seis meses deberá emitir un dictamen en este sentido” (Álvarez García, 2010: 1589).

En el año 1992, se publica el llamado Informe Ruding¹⁵, el cual señala que “los diferentes métodos para atenuar la doble imposición de las rentas transfronterizas y la aplicación de retenciones en origen sobre los dividendos” (Álvarez García, 2003: 1590) son las principales fuentes de divergencias que afectan gravemente a la inversión y a la competencia, en particular; y al correcto funcionamiento del mercado interior, en general. Para corregir tales divergencias, el informe propone, entre otras, las siguientes medidas: una aproximación de los tipos impositivos (en un intervalo del 30% al 40%), unas mismas reglas para calcular la compensación de pérdidas, un mismo sistema de amortizaciones, beneficios fiscales que favorezcan la reinversión de las ganancias de capital y eliminar la doble imposición de las rentas transfronterizas.

Dos años más tarde, la Comisión aprobó dos recomendaciones acerca del régimen fiscal de las pymes, cuyo contenido no era vinculante. La primera de ellas insistía en “corregir los efectos disuasorios de la progresividad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que gravan las empresas individuales y sociedades personales, concediéndoles el derecho a tributar en el IS o limitando el tipo aplicable sobre los beneficios reinvertidos a uno comparable al del IS” (Aparicio Pérez y otros, 2000: 84). La segunda pedía remover aquellos obstáculos que dificultasen la transmisión de las pymes, siempre que se continuase con la actividad económica, dando la posibilidad de

¹⁵ Informe Ruding (1992). Comunicación de la Comisión al Consejo sobre orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas.

aplazar o fraccionar el pago de los derechos sucesorios o reduciendo la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales.

La Comisión constató en una comunicación la falta de decisiones en materia de coordinación fiscal debido a “la falta de una perspectiva global que permita ver los inconvenientes económicos y sociales, lo que se traduce en seguir contribuyendo sustancialmente no solo a mantener distorsiones en el mercado único, sino también a generar desempleo e incluso a facilitar la erosión de la BI”¹⁶. Para intentar solucionar este problema, se decidió crear el Grupo de Política fiscal con el objetivo de “estudiar las exigencias que sobre la tributación directa plantea el correcto funcionamiento del mercado único” (Álvarez García, 2010: 1592).

A finales del año 1997 y fruto de las actividades del mencionado grupo, se aprueba el denominado “Paquete Fiscal”, el cual está integrado por tres grandes medidas: un código de conducta con el objetivo de evitar o eliminar aquellas acciones de carácter pernicioso que influye en la localización de las actividades económicas, produciendo una competencia desleal; una Directiva del ahorro que trata de evitar la pérdida de ingresos de algunos Estados garantizando un mínimo de imposición; y por último, una Directiva que exime de retención en origen sobre los pagos transfronterizos de intereses y cánones entre empresas asociadas siempre que su perceptor sea su beneficiario efectivo, tal y como manifiesta López Rodríguez (2011).

Posteriormente, la Comisión presentó su Informe Bolkstein (2001) en el que se enumeraba los principales aspectos de los diferentes sistemas tributarios¹⁷ que suponían un obstáculo a las inversiones y a la actividad económica. A saber: “la tributación de los dividendos de fuente extranjera, la fiscalidad de las operaciones de reestructuración transfronterizas, la compensación de pérdidas sufridas por filiales residentes en el extranjero o EE. PP., la determinación de los precios de transferencia¹⁸, y la insuficiencia de los convenios para evitar la doble imposición internacional” (De la Peña Amorós, 2017: 38).

El propio Informe señalaba 4 alternativas para superar aquellas diferencias existentes entre los distintos sistemas impositivos de sociedades que generan los obstáculos al mercado único:

1. La determinación de la BI según el sistema impositivo del Estado donde reside la sociedad dominante (*Home State Taxation*, HST).
2. La aprobación de una norma comunitaria que estableciese los elementos del impuesto, para que una parte de lo recaudado se constituya como un ingreso de la UE (*European Union Company Income Tax*).
3. La determinación de la BI que venga dada por las transposiciones de la normativa comunitaria (*Single Compulsory Harmonised Tax Base*).
4. La base imponible común consolidada (*Common Consolidate Tax Base*, CCTB), es decir, que las instituciones de la UE determinen un conjunto de normas armonizadas para calcular una BI única y que esta se distribuya entre los EE. MM. a través de un sistema de reparto previamente acordado. Esta última alternativa es por la cual apuesta la Comisión, al considerarla la más adecuada

¹⁶ Vid. [SEC (96) 487 final], *La fiscalidad en la Unión Europea*. Comunicación de 20 de marzo de 1996

¹⁷ Ramos Herrera (2017) señala que, a juicio de la Comisión, los sistemas tributarios no se hallaban suficientemente adaptados para encarar los retos que acontecimientos tales como la globalización o la integración económica en el mercado interior les suponía.

¹⁸ Una transacción entre empresas asociadas se debe realizar a precio de mercado para evitar que pueda existir un posible fraude fiscal. Sin embargo, el diferente tratamiento fiscal que puede sufrir tal transacción genera altos costes de cumplimiento y una más que posible doble imposición.

al fin mencionado anteriormente; y por ello, creó un Grupo de trabajo en 2004 para que la desarrollase.

En el año 2003 se modificó la Directiva relativa al régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices, filiales ubicados en Estados miembros diferentes, al incluir en su ámbito de aplicación la distribución de beneficios percibidas por EE. PP., que procedan de sus filiales, o de los percibidos por sociedades matrices que procedan de sus EE. PP. Además, reduce de manera progresiva el porcentaje de participación de una sociedad matriz en su filial: en 2003 pasó a ser del 20%, en 2007 del 15% y en 2009 del 10%¹⁹.

En 2005 se modifica la Directiva relativa al régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos e intercambio de acciones, en las que se incorpora la escisión parcial o segregación y el traslado de domicilio social de un EM a otro de Sociedades Anónimas Europeas Sociedades Cooperativas Europeas²⁰. Además, regula el caso particular de las entidades transparentes. Posteriormente, en 2009, se realiza una versión consolidada de esta directiva²¹.

En el marco del Plan de Acción BEPS presentado por la OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollo Económico) para prevenir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios de una jurisdicción a otra, la Comisión Europea presenta en 2016 un ambicioso paquete de lucha contra la elusión fiscal de las empresas, destacando la Directiva relativa a la lucha contra la elusión fiscal²², que será posteriormente modificada en 2017 por otra Directiva en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países²³. Dado que el contenido de buena parte de estas Directivas se basa en la Propuesta de Directiva de BICCIS de 2011, y está también incluido en la Propuesta de BICIS de 2016, no nos vamos a detener en ello.

Por último, la Comisión ha propuesto en marzo de 2018 dos Directivas destinadas a asegurar una imposición justa de las empresas que prestan servicios digitales, gravando los ingresos que procedan de estas actividades en el EM en donde tenga una presencia digital significativa y estableciendo un impuesto provisional para gravar aquellos ingresos que provienen de ciertas actividades digitales que escapan del marco fiscal en vigor.

2.4. JURISPRUDENCIA DEL TJUE CON RESPECTO A LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO Y LA IMPOSICIÓN SOBRE SOCIEDADES

Ya hemos comentado que el poco interés que han mostrado los EE. MM. en conseguir un mayor nivel de armonización en la imposición directa, así como la necesidad de unanimidad para la adopción de medidas fiscales, han hecho difícil y lento la armonización en el ámbito del IS. Sin embargo, este déficit se ha compensado con el

¹⁹ Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

²⁰ Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005, por la que se modifica la Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

²¹ Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

²² Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

²³ Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

papel que juega el TJUE, como garante de las libertades comunitarias y del correcto funcionamiento del mercado interior.

La libertad de establecimiento es un tipo de libertad de circulación de las personas, con características propias. Aparece recogida en los arts. 43 a 48 del Tratado de Roma (actualmente, arts. 49 a 55 del TFUE). Dicho derecho también se extiende a las sociedades constituidas en un EM y “cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la UE” (art. 54).

El TJUE, en su labor de dotar de contenido y significado tal libertad, determinó que el derecho a la libertad de establecimiento prohíbe cualquier tipo de discriminación por razón de nacionalidad, garantizando la igualdad de trato entre nacionales y no nacionales de un EM²⁴. Por tanto, “los EE. MM. no pueden establecer beneficios fiscales en el IS que solo favorezcan a aquellas domiciliadas en su territorio”, porque de lo contrario se estaría causando una discriminación injustificada (Fernández Amor, 2013: 236). Solo podría estar justificada tal discriminación si afectase a casos que no sean objetivamente comparables, es decir, que dos sujetos se encontrasen en distinta situación²⁵.

Además, no solo se prohíbe aquellas medidas que puedan de manera directa suponer un trato discriminatorio entre las sociedades nacionales y no nacionales, sino también aquellas disposiciones que hagan menos atractivo el ejercicio de tal derecho²⁶. También se prohíben aquellas medidas del EM de origen que supongan un obstáculo a que una empresa constituida conforme a su legislación se pueda establecer en otro EM²⁷.

Sin embargo, el TJUE sí permite que una medida discriminatoria del derecho de establecimiento pueda estar justificada cuando la ventaja fiscal de los nacionales/residentes con respecto a los no nacionales/residentes esté compensada con alguna desventaja. Para ello, se exige que exista una relación directa entre ambas medidas y que hubiera otras de carácter “menos restrictivo para la libertad de establecimiento” (Fernández Amor, 2013: 246-247).

Por lo tanto, hemos visto cómo, a pesar de que la UE carece de competencias directas sobre el IS, este impuesto se ha visto afectado por el papel que ha jugado el TJUE como intérprete de los Tratados, corrigiendo actuaciones contrarias a las libertades comunitarias fundamentales, concretamente a la libertad de establecimiento. Es lo que García-Torres Fernández (2017) denomina armonización negativa.

²⁴ Sentencia Comisión de las Comunidades Europeas y República Francesa, Asunto 270/83, de 28 de enero de 1986.

²⁵ Sentencia Nordea Bank Danmark A/S y Skattministeriet, Asunto C-48/13, de 17 de julio de 2014.

²⁶ Sentencia Comisión y el Reino de España, Asunto C-400/08, de 24 de marzo de 2011 o Sentencia o en la X AB y Skatteverket, Asunto C-686/13, de 10 de junio de 2015.

²⁷ Sentencia Mark & Spencer plc y David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), Asunto C-466/03, de 13 de diciembre de 2005.

3. BASE IMPONIBLE COMÚN Y BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN

3.1. FUNDAMENTACIÓN

Debemos diferenciar las dos Propuestas de Directiva. Mientras que la relativa a una BICIS trata de establecer un conjunto normativo único para el cálculo de la BI del IS en el mercado interior de la UE, la segunda relativa a una BICCIS pretende fijar unas reglas técnicas para la consolidación de los beneficios y la distribución de la base imponible consolidada entre los EE. MM. Se ha apostado por esta dualidad debido a la gran dificultad que supone adoptar todas las medidas en su integridad de una sola vez, por lo que el establecimiento de la base imponible común (denominada primera fase) debe preceder a su consolidación (segunda fase), estableciéndose así una secuenciación temporal escalonada o progresiva, tal y como manifiesta Malvárez Pascual (2017).

El mismo autor señala que estas Propuestas significarían una auténtica revolución de la fiscalidad internacional dado que apuesta por un modelo basado en la tributación en la fuente, es decir, que las sociedades paguen la cuota de impuestos que les corresponde en la jurisdicción o jurisdicciones donde generen sus beneficios.

Se ha de recordar que tales iniciativas no persiguen la armonización de los tipos impositivos, al seguir siendo competencia exclusiva de los EE. MM. Sin embargo, Ramos Herrera y Calvo Vérguez (2017) señalan que, si se aplicase el mismo sistema de normas únicas, los EE. MM. entrarían en una especie de competición fiscal para ver quién aplica los tipos impositivo más bajos.

Estas medidas pretenden:

- Reducir el gasto administrativo de las empresas y disminuir los costes de cumplimiento al operar en varias jurisdicciones fiscales.
- Ayudar a los EE. MM. a garantizar que los ingresos de las sociedades se graven en los países donde se crea el valor.
- Garantizar la competencia leal entre empresas, puesto que las pymes no se pueden permitir los grandes gastos que supone realizar las prácticas de planificación fiscal agresiva.
- Erradicar las disparidades en la interacción de las legislaciones nacionales de los EE. MM. en materia de IS con el objetivo de limitar los riesgos de doble imposición y de doble no imposición en el seno de la UE²⁸.

En resumen, estas propuestas tienen como objetivo estimular el crecimiento y desarrollo económico dentro de la UE, puesto que las empresas se someterían a una única normativa aplicable en todo el mercado interior, dotando a la Unión de mayor resiliencia y fortaleza frente a las acciones de planificación fiscal agresiva²⁹ y permitiendo una mejora de la eficacia económica en la asignación del capital productivo, la productividad y el empleo. Este proyecto hará de la UE un lugar más competitivo con vistas a la inversión internacional y a facilitar la actividad comercial de las sociedades dentro de la UE, limitando las distorsiones que se dan en el funcionamiento del mercado interior³⁰.

La transposición de este proyecto en las legislaciones nacionales se debe hacer de forma relativamente estandarizada, puesto que, en caso contrario, las autoridades legislativas nacionales mantendrían “un cierto margen de adaptación y desarrollo, lo que

²⁸ Vid. Considerando 2 de la Propuesta de Directiva relativa a una BICCIS.

²⁹ Vid. Exposición de motivos de ambas Propuestas de directivas.

³⁰ Vid. Considerando 3 de la Propuesta de Directiva relativa a una BICCIS.

podría generar nuevas fuentes de divergencias y descoordinación entre los EE. MM. y con los países terceros” (García-Torres Fernández, 2017: 54).

3.2. CRONOLOGÍA

La idea de una BICIS, como ya habíamos mencionado anteriormente, surgió del Informe Burke presentado en 1980 por la Comisión. En 1988, se presentaría un anteproyecto de Propuesta de Directiva sobre la armonización de las reglas de determinación de los beneficios imponibles. Sin embargo, solo se quedaría en un anteproyecto que nunca llegaría a publicarse de manera oficial.

Fue precisamente el Informe Bolkestein el que apostó definitivamente por la BICIS, ya que consideró que era el mejor antídoto para los problemas derivados de la compensación transfronteriza de pérdidas, de los precios de transferencias, de la doble imposición de beneficios y de las fusiones transnacionales, tal y como señala Botella García-Lastra (2017).

Dos años después del Informe Bolkestein, la Comisión planteó la necesidad de seguir en su definición en base a las Normas Internacionales de Información Financiera. Además, planteó la necesidad de establecer un sistema para repartir la Base Imponible Común entre los EE. MM., que debía ser “equitativo, transparente y lo más claro posible desde un punto de vista administrativo” (Álvarez García, 2010: 1597-1598). Se propusieron dos alternativas: un sistema de valor añadido o un sistema de reparto mediante una fórmula³¹.

En 2004 se creó un Grupo de trabajo compuesto por expertos de cada EM para que elaborase el proyecto de la BICIS, sin que la opinión de cada experto pudiese vincular al EM al que representaba. Esto favorecía el intercambio de ideas desde distintos puntos de vista ante un problema común, así como ante los retos que surgiesen de aplicar la BICIS en cada EM. Debido a la gran complejidad del trabajo, se tuvo que crear varios subgrupos³² que estudiaran algunos de los elementos estructurales de la BICIS.

La Comisión, fruto de tales trabajos, presentó en 2011 una Propuesta de Directiva de creación de una BICIS. No es objeto de este trabajo analizar detenidamente su contenido y determinar cuáles eran las diferencias que presentaba con respecto a la Propuesta de 2016. Solamente podemos decir, según Ramos Herrera y Calvo Vérguez (2017), que se presentaba como un sistema de normas comunes para calcular la BI individual de las sociedades situadas en la UE, así como los EE. PP. de terceros Estados situados en territorio de la UE, la consolidación de tales resultados y la distribución de la BICIS entre cada EM según una fórmula de reparto determinada.

Sin embargo, numerosos países rechazaron frontalmente esta Propuesta y otros la apoyaron con matices, por lo que finalmente no fue aprobada por el Consejo. A pesar de ello, los aspectos relativos a la lucha contra el fraude fiscal sirvieron para nutrir a la Directiva adoptada en 2016 de lucha contra la elusión fiscal, a la cual hemos hecho referencia anteriormente.

En 2015, la Comisión Europea propuso reactivar y reelaborar la Propuesta, llevando a cabo cambios estratégicos tanto de estructura como de contenido. En 2016 se

³¹ Vid. COM (2003) 726 final: *Un mercado interior sin obstáculos vinculados al impuesto sobre sociedades: logros, iniciativas actuales y retos pendientes*. Comunicación de 24 de noviembre de 2003.

³² Cada grupo estuvo presidido por un representante de un EM. A saber: “Subgrupo 1, presidido por Alemania, encargado del estudio de activos y amortizaciones; Subgrupo 2, presidido por Italia, encargado del estudio de las provisiones y Reservas; Subgrupo 3, presidido por Francia, encargado del estudio de la renta imponible; Subgrupo 4, presidido por España, encargado del estudio de los aspectos Internacionales y Subgrupo 5, presidido por Dinamarca, encargado del estudio de la delimitación del grupo fiscal” (Botella García-Lastra, 2017: 39).

presentaron simultáneamente dos Propuestas de Directiva, sobre las cuales va a versar este trabajo. A lo largo de ese mismo año y del siguiente, se llevaron a cabo intensos debates sobre ambas Propuestas acerca del impacto que supondría su implantación, las cuales están pendientes de aprobación definitiva a día de hoy, lo que pone en evidencia la gran dificultad en alcanzar un consenso unánime en esta materia.

3.3. PROPUESTA DE DIRECTIVA RELATIVA A UNA BASE IMPONIBLE COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

3.3.1. Introducción

Además de las normas para la determinación de la BICIS, esta Propuesta también establece determinadas medidas contra la elusión fiscal, deducciones en concepto de I+D, bonificaciones en concepto de crecimiento e inversión, una limitación sobre la deducibilidad de los costes financieros o un sistema de compensación de pérdidas con posterior recuperación que se aplicará de forma temporal mientras que no esté en vigor la BICIS.

Sin embargo, Malvárez Pascual (2017) admite que, dado que los efectos más importantes y atractivos para las grandes empresas solo comenzarían a producirse una vez que entrase en vigor la BICIS, dichas empresas no tendrían el menor interés en su aplicación hasta el momento, oponiéndose y resistiéndose a la implementación de esta primera fase.

3.3.2. Ámbito de aplicación

A diferencia de la Propuesta de Directiva de 2011, esta establece su aplicación obligatoria^{33 34} a aquellas empresas³⁵ que formen un grupo consolidado³⁶ cuyos ingresos consolidados totales sean mayores a 750 millones de euros durante el ejercicio financiero anterior y posean, al menos, un EP en otro EM o que sea una sociedad matriz o una filial consolidable. Se permitirá a las pymes³⁷ la facultad de beneficiarse de dicho régimen, sin que les sea obligatoria su aplicación, durante 5 ejercicios fiscales. Este periodo se prorrogará automáticamente por sucesivos periodos de 5 años, salvo que se renunciase a ello (art. 2).

Esta Propuesta se aplicará tanto a las sociedades constituidas conforme a la legislación de un EM, como de un tercer país respecto a sus EE. PP. que estén situados en, al menos, un EM.

Se entenderá por EP aquel emplazamiento fijo situado en un EM de la UE que pertenezca al contribuyente y a través del cual desarrolle su actividad, total o parcialmente³⁸. Se excluirán aquellos lugares de carácter auxiliar o preparatorio que

³³ El carácter facultativo de la Propuesta de 2011 no hubiese logrado los objetivos perseguidos, ya que es posible que las multinacionales no hubiesen optado por su aplicación.

³⁴ Una vez que entre en vigor ambas Propuestas de Directivas, estas empresas deberán abandonar el régimen de sus legislaciones nacionales en materia de IS.

³⁵ Además de estos requisitos, se les exige que tengan una forma societaria determinada, siendo necesario acudir al anexo I de la Propuesta (art. 2, apdo. a) y que sean sujetos pasivos de un IS nacional (a estos efectos, es necesario acudir a la legislación nacional para conocer que entidades están sujetos al IS). Malvárez Pascual (2017) defiende que este último requisito se cumpliría aun cuando la sociedad estuviera sujeta a un tipo reducido o cero del IS, mientras que Botella García-Lastra (2017) opina lo contrario.

³⁶ Se debe considerar todo el grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera, por lo que se debe incluir aquellos ingresos provenientes de filiales y EE. PP. situados en terceros países, tal y como manifiesta Malvárez Pascual (2017).

³⁷ A efectos de síntesis, he utilizado la palabra "pyme" para referirme a aquella empresa que no cumple el requisito del volumen de negocios de 750 millones de euros.

³⁸ Concretamente, el mismo artículo cita como ejemplos de EE. PP. a los centros administrativos, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres o los lugares de extracción de recursos naturales (minas, pozos de petróleo o canteras).

sirvan, entre otras funciones, para almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías. En cuanto a las obras o los proyectos de construcción o instalación, se constituirán como EP solo cuando su duración sea superior a doce meses (art. 5, apdos. 1, 2 y 3).

Cuando una persona actúe en un EM por cuenta de un contribuyente, se considerará que dicho contribuyente tiene un EP en el EM de actuación siempre que (art. 5, apdos. 4 y 5):

- Concluya contratos de manera habitual o desempeñe un papel importante en la conclusión del contrato.
- Las actividades mencionadas en el anterior punto no tengan carácter auxiliar o preparatorio.
- No actúe como agente independiente ni actúe para el contribuyente en el ejercicio ordinario de esa actividad.

Sin embargo, cuando una persona actúe (casi) exclusivamente por cuenta de uno o varios contribuyentes con los que estuviese estrechamente relacionada, no será considerada agente independiente. A estos efectos, se considerará que una persona está “estrechamente relacionada” con un contribuyente si una parte poseyese, directa o indirectamente, más del 50% de los derechos de voto en la otra o más del 50% del capital de la otra parte o más del 50% de los derechos a participar en sus beneficios.

Por otro lado, una sociedad será considerada filial³⁹ consolidable cuando la matriz posea más del 50% de sus derechos de voto y⁴⁰ más del 75% de su capital (o a más del 75% de los derechos a participar en sus beneficios). Una vez alcanzado el umbral de los derechos de voto, se considerará que la matriz posee el 100% de esos derechos. Los derechos sobre beneficios y sobre el capital se deberán calcular multiplicando las participaciones directas e indirectas de las filiales en cada nivel⁴¹ (art. 3).

3.3.3. Cálculo de la BI⁴²

La BI se calculará sustrayendo del total de los ingresos, los ingresos exentos, los gastos y otros elementos deducibles (art. 7). Por tanto, todo ingreso⁴³ efectivamente realizado estará sujeto a gravamen, salvo los expresamente exentos. A saber:

³⁹ Malvárez Pascual (2017) manifiesta que tienen esta consideración tanto las filiales inmediatas (sociedad participada directamente por la matriz) como las subfiliales (aquellas participadas de forma indirecta por la matriz a través de sus filiales).

⁴⁰ Esta conjunción copulativa es muy importante, dado que se exigirá cumplir con ambos requisitos para que se considere a una sociedad como filial de una matriz.

⁴¹ Siguiendo el ejemplo de Botella García-Lastra (2017), si una sociedad A poseyese el 80% del capital de una sociedad B, y esta a su vez tuviese el 80% de una capital C, la sociedad A no podría consolidar con la sociedad C porque su grado de participación en el capital de C sería del 64%, menor al 75% requerido.

⁴² No parte de la contabilidad de la sociedad contribuyente, como ocurre en otros EE. MM. como España, debido a que no existe una armonización suficiente en la UE en materia contable, tal y como señala Calvo Salinero (2017). Sin embargo, como veremos más adelante, la condición de miembro de un grupo consolidado dependerá de “la contabilidad financiera”, por lo que se estaría admitiendo como “requisito formal el cumplimiento de la contabilidad mercantil” (García-Torres Fernández, 2017: 55).

⁴³ Se entiende como tal “el producto de las ventas o de cualesquiera otras operaciones, una vez excluidos los impuestos y derechos recaudados por cuenta de organismos públicos (como el IVA), tenga o no carácter monetario, incluido el producto de la enajenación de bienes y derechos, intereses, dividendos y otras distribuciones de beneficios, el producto de una liquidación, cánones, subvenciones y ayudas, liberalidades recibidas, compensaciones y gratificaciones. Sin embargo, no comprenderán los recursos propios obtenidos o la deuda reembolsada” (art. 4, apdo. 5).

- Las subvenciones directamente vinculadas a la adquisición, construcción o mejora del inmovilizado objeto de amortización⁴⁴.
- Las rentas consistentes en dividendos o en el producto de la enajenación de acciones mantenidas en una sociedad fuera del grupo siempre que haya tenido una participación de al menos el 10% de su capital o del 10% de los derechos de voto durante 12 meses consecutivos, salvo que tales rentas provengan de acciones mantenidas con fines de negociación y de seguros de vida.

Sin embargo, si la entidad de la que provengan los beneficios distribuidos o los ingresos por la venta de acciones estuviese situada en un tercer país y el tipo impositivo de este país fuese menor a la mitad del tipo que se le habría aplicado en su EM de residencia fiscal; tales rentas no estarán exentas. Es la llamada cláusula de inversión “switch-over”. En estos casos, la sociedad contribuyente incluirá en su BI la renta extranjera y se deducirá el impuesto pagado en el tercer país (art. 53).

- Las rentas de un EP que perciba el contribuyente en el EM donde tenga su residencia fiscal.
- El producto de la enajenación de los activos en régimen de pool, a los que aludiré más tarde⁴⁵ (art. 8).

Se establece una deducción general, en forma de crédito fiscal, de aquellas rentas gravadas en la fuente [y que no estuviesen exentas por la deducción del art. 8, apdos. c), d) o e)]. Su importe no podrá ser superior a la deuda final del contribuyente, salvo que exista un acuerdo entre el EM donde el contribuyente tenga su residencia fiscal y el tercer país (art. 55).

Para que un gasto sea fiscalmente deducible (art. 9), se deberá haber incurrido en él “en interés directo de la actividad del contribuyente”. Entre tal concepto nos encontramos los costes de ventas (excluida el IVA); los gastos vinculados con la producción, mantenimiento y la garantía de la renta; los costes de I+D, o los costes de captación de recursos propios o ajenos.

En cambio, son gastos fiscalmente no deducibles (art. 12):

- Las distribuciones de beneficios y los reembolsos de recursos propios o de deuda⁴⁶.
- Un 50 % de los gastos de representación⁴⁷, con el límite del X% de los ingresos en el ejercicio fiscal.
- El IS.

⁴⁴ Botella García-Lastra (2017) señala que no existe una definición de subvención en la Propuesta, y que esta exención no exige que el resultado se produzca finalmente, es decir, la subvención seguiría estando exenta, aunque la adquisición, construcción o mejora del inmovilizado no se lleve a cabo. Además, la citada autora critica que el inmovilizado intangible no adquirido a terceros no podría acogerse a esta exención.

⁴⁵ También está exenta el valor de mercado de las donaciones en especie, entendiéndose como tales según Botella García-Lastra (2017), la posible plusvalía que pueda darse por la diferencia entre el valor de mercado del elemento que se done y su valor fiscal.

⁴⁶ Además, las ventajas concedidas a un cónyuge, a sus ascendientes o descendientes directos o a una empresa asociada en el caso de que sean accionistas del contribuyente, no serán consideradas como gastos deducibles cuando no se hubieran concedido a un tercero independiente (art. 14).

⁴⁷ A pesar de que la propia Propuesta no contiene la definición de gastos de representación, Botella García-Lastra (2017) entiende que son aquellos gastos que, sin ser estrictamente fundamentales para llevar a cabo la actividad económica de la empresa, ayudan a mejorar la imagen y la percepción social de la misma.

- La transferencia de los beneficios no distribuidos a una reserva que forme parte de los recursos propios de la sociedad.
- Los sobornos y otros pagos ilegales⁴⁸.
- Las multas y sanciones, incluidos los recargos por demora en el pago, que deban abonarse a una autoridad pública por infracción de una disposición legal.
- Los gastos incurridos para obtener una renta exenta.
- Los costes de adquisición, construcción o mejora del inmovilizado que sean amortizables, excepto los vinculados al I+D.
- Las pérdidas sufridas por un EP en un tercer país.

Esta Propuesta prevé una deducción adicional del 50% para los gastos de I+D (que podrá aumentarse hasta el 100% cuando se cumpla una serie de condiciones⁴⁹) hasta los 20 millones de euros. La cantidad que exceda de tal importe podrá deducirse un 25% adicionalmente.

Un aspecto novedoso que introduce esta Propuesta es la bonificación en concepto de crecimiento e inversión, similar a la reducción por reserva de capitalización en el IS español, que pretende beneficiar la financiación de las empresas con recursos propios⁵⁰. Dicha bonificación consiste en la deducción del importe resultante de multiplicar la base de fondos propios⁵¹ sobre un periodo de 10 años por el interés aplicable en diciembre del periodo fiscal anterior a la deuda pública a diez años de la zona euro, incrementado por una prima de riesgo del 2%. En caso de que se produzca un descenso de los fondos propios, daría lugar a un ingreso tributable (art. 11).

Por otra parte, se limitará la deducibilidad de los costes financieros, “los cuales van a poder deducirse plenamente si pueden compensarse con ingresos” (Ramos Herrera, 2017: 19) que procedan de activos financieros. El resto de los costes de endeudamiento, serán deducibles hasta el 30% del EBITDA⁵² con un límite de 3 millones de euros⁵³. Dichos límites no se aplicarán a las empresas aisladas, es decir, a aquellos contribuyentes que no formen parte de un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera, ni tengan una empresa asociada ni un EP. El resto de los intereses excedentarios que no se hayan deducido en el ejercicio fiscal, podrán hacerlo en ejercicios posteriores sin limitación de tiempo. Las empresas financieras estarán exentas de aplicar esta disposición (art. 13).

⁴⁸ Para conocer en mejor medida el alcance de estas expresiones, Botella García-Lastra (2017) señala que deberíamos acudir al ordenamiento jurídico penal interno.

⁴⁹ Tales condiciones serán: a) que sea una empresa no cotizada con menos de 50 empleados y un volumen de negocios anual inferior a los 10 millones de euros, b) que no haya estado registrada durante más de 5 años, c) que no haya surgido de una operación de concentración y d) que no tenga ninguna empresa asociada.

⁵⁰ La Comisión Europea se hace eco de la “situación asimétrica resultante del hecho de que los intereses pagados por empréstitos son deducibles (sujetos a ciertos límites) de la BICIS, mientras que la distribución de beneficios no lo es”. Considera a dicha situación como un “condicionante que propicia claramente la financiación por endeudamiento en detrimento de la captación de recursos propios”. Vid. Exposición de motivos de la Propuesta de Directiva relativa a una BICIS.

⁵¹ Se entiende como tal “la diferencia entre los recursos propios de un contribuyente y el valor fiscal de su participación en el capital de empresas asociadas”.

⁵² Beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones.

⁵³ Sin embargo, los costes de endeudamiento excedentarios son 100% deducibles si derivan de empréstitos antiguos o aquellos que sirven para financiar proyectos de infraestructura pública a largo plazo.

3.3.4. Periodificación y cuantificación

La Propuesta de Directiva sigue el principio de devengo, es decir, los ingresos y los gastos se reconocerán en el ejercicio fiscal en que se incurra en ellos⁵⁴, salvo que se disponga lo contrario (art. 15).

Tanto los ingresos como los gastos se devengarán en el momento en que nazca el derecho a percibirlos⁵⁵ (art. 16, apdo.1) o la obligación de efectuar su pago (art. 17, apdo. a) respectivamente y se puedan cuantificar con fiabilidad⁵⁶. Además, se deberán cumplir las siguientes condiciones:

- En cuanto a los ingresos o gastos resultantes del comercio de bienes, que se hayan transferido la propiedad, el control efectivo y los riesgos y ventajas inherentes al bien.
- En cuanto a los ingresos o gastos resultantes de la prestación de servicios, que se hayan prestado efectivamente tales servicios.

Tanto Botella García-Lastra (2017) como López Rodríguez (2011) señalan que debemos acudir a las legislaciones nacionales para determinar el momento de producción de los gastos y los ingresos⁵⁷. Además, estos autores recomiendan que se indique qué legislación regirá en cada transacción conforme a las normas de Derecho internacional privado, con el fin de computar adecuadamente los ingresos y los gastos en la BI⁵⁸.

Al total de los gastos deducibles en el ejercicio fiscal, habrá que sumar el valor de las existencias y productos en curso al comienzo del ejercicio y restar el valor de los mismos al final del mismo ejercicio, salvo las relacionadas con los contratos de larga duración. El valor de las existencias y los productos en curso se medirá según los métodos FIFO (primera entrada, primera salida), LIFO (última entrada, primera salida) o PMP (coste medio ponderado). Sin embargo, se valorarán de forma individual los artículos que no sean habitualmente intercambiables y los bienes y servicios producidos o prestados, respectivamente, reservados para proyectos específicos (art. 19).

Para la determinación de la BI, las operaciones se valorarán en función de su contraprestación monetaria de la operación o su valor de mercado⁵⁹ (art. 20).

Un activo pasivo financiero tendrá la consideración de “mantenido con fines de negociación” cuando su objetivo sea venderlo o comprarlo otra vez a corto plazo. La diferencia de valor de estos activos o pasivos que se produzca durante el ejercicio fiscal se incluirá en la BI. El producto de su enajenación se sumará a la BI, deduciéndose su valor de mercado (art. 21).

Un “contrato de larga duración” será aquel que se celebre con fines de fabricación, instalación o construcción o de prestación de servicios y se prolongue por un periodo

⁵⁴ “La imputación de las distintas partidas atiende al momento de la realización de las operaciones, es decir, a la corriente real de bienes y servicios con independencia del flujo monetario o financiero” (López Rodríguez, 2011: 66).

⁵⁵ Con independencia de que hayan o no sido abonados de manera efectiva (art.16, apdo. 1). Además, si los ingresos derivan de pagos a plazos, estos se devengarán cuando sean pagaderos cada uno de los distintos plazos (art. 16, apdo. 4).

⁵⁶ Además, se exige a los ingresos para su devengo que el contribuyente reciba las ventajas económicas asociadas a la operación (art. 16, apdo. 2, letras d y apdo. 3, letra b).

⁵⁷ De hecho, uno de los problemas más frecuentes en materia de fiscalidad internacional, es el gran número de lagunas existentes a la hora de aplicar una calificación en los diferentes ordenamientos jurídicos de los EE. MM.

⁵⁸ Evitando que un mismo gasto se deduzca dos veces o que no se deduzca en ninguno de los EE. MM.

⁵⁹ Para el caso de los activos y pasivos financieros mantenidos con fines de negociación, las liberalidades en especie o la contraprestación de la operación sea íntegra o parcialmente no monetaria (art. 20, apdo. 1, letras b, c y d).

superior a un año natural. Los ingresos que deriven de este tipo de contratos se devengarán por el importe correspondiente a la parte del contrato ejecutada en el ejercicio fiscal⁶⁰; mientras que los costes serán deducibles en el ejercicio fiscal en que se haya incurrido en ellos (art. 22).

Serán fiscalmente deducibles las provisiones para hacer frente a obligaciones legales que el contribuyente haya contraído o que vaya a contraer probablemente en el futuro y que deriven de operaciones y actividades llevadas a cabo en ese ejercicio fiscal o en anteriores, siempre que se pueda estimar fiablemente su importe^{61 62}. Si la actividad u operación se fuese a prolongar a lo largo de ejercicios fiscales posteriores, la provisión se deberá distribuir de manera proporcional a lo largo de su duración. Las provisiones serán objeto de revisión y ajuste al final de cada ejercicio. Sin embargo, no se podrán deducir aquellas provisiones relativas a pérdidas contingentes o futuros incrementos de costes (art. 23).

La Propuesta admite la posibilidad de que los EE. MM puedan deducir las provisiones para pensiones (art. 24).

Se autorizará una deducción por créditos de dudoso cobro (art. 25) si:

- El contribuyente hubiera adoptado todas las medidas razonables para cobrar.
- Ni el deudor ni el contribuyente fuesen empresas asociadas o empresas matriz-filial.
- En caso de que se cobre tal crédito, el importe cobrado se deberá incluir en la BI del ejercicio fiscal en que se recupere.

La Comisión ha incluido una disposición especial para las empresas de seguros (art. 28), obligándolas a incluir en su BI la diferencia del valor de mercado que se produzca durante el ejercicio fiscal “de los activos en los que se lleve a cabo la inversión en beneficio del tomador del seguro de vida que asuma el riesgo de inversión y mantenidos por las empresas de seguros de vida”. Además, deberán incluir los beneficios distribuidos y podrán deducirse las provisiones técnicas, salvo las de estabilización (a menos que los EE. MM. dispongan lo contrario a la hora de trasponer la Directiva a sus legislaciones nacionales).

Se gravará con un impuesto de salida (art. 29) la diferencia entre el valor de mercado de los activos y su valor fiscal por traslado de:

- Activos desde el EM de residencia a un EP situado tanto dentro como fuera de la UE.
- Activos desde un EP en un EM a su domicilio social o a otro EP (situado tanto dentro de la UE como fuera de ella), salvo que tales activos sigan estando gravados en el EM de origen.
- Su residencia fiscal a otro EM o a un tercer país, salvo aquellos activos que sigan estando vinculados a un EP en el EM de origen.

⁶⁰ El porcentaje de ejecución vendrá determinado por la ratio entre los costes de ese ejercicio y la totalidad de los costes.

⁶¹ Se deberá tener en cuenta todos los riesgos e incertidumbres, los futuros acontecimientos y las futuras ventajas que deriven de ellos.

⁶² Botella García-Lastra (2017) critica la falta de armonización de este precepto, puesto que existen obligaciones legales de diferente naturaleza. Sin embargo, admite que la armonización en esta materia es poco posible puesto que algunas de estas obligaciones legales pueden referirse a ámbitos no tributarios cuya competencia pertenece a los EE. MM.

- La actividad realizada por un EP de un EM a otro EM o a un tercer país, salvo que el EM de origen siga teniendo derecho a gravar tales activos.

No se podrá aplicar este impuesto de salida si el traslado fuese temporal y los activos estén relacionados con la financiación de valores, sean entregados como garantía o la transferencia se realizase para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de la liquidez.

3.3.5. Amortización del inmovilizado

Todo elemento del inmovilizado deberá estar registrado de forma individual, anotado sus costes de construcción, de adquisición, o de mejora y la fecha y valor por la que se enajene en su caso. Tal registro deberá aportar la suficiente información para calcular la BI (art. 30).

En la base de amortización se deberá incluir todo coste directamente relacionado con la adquisición, construcción o mejora del inmovilizado, salvo el IVA, los intereses o cualquier subvención pública. En caso de que el elemento del inmovilizado se haya recibido como una liberalidad, se incluirá en la base de amortización su valor de mercado. No se amortizarán aquellos elementos que no estén disponibles para su uso (art. 31).

El propietario económico tendrá derecho a deducir la amortización, salvo que no se le pueda identificar. En ese caso, tal derecho correspondería al propietario legal. Un elemento del inmovilizado no podrá ser amortizado por dos o más contribuyentes, salvo que sean cotitulares de su propiedad legal o económica. El contribuyente no podrá renunciar a la amortización (art. 32).

La propia Propuesta de Directiva establece que el inmovilizado se amortizará siguiendo el método lineal y atendiendo a su vida útil⁶³ (art. 33). A saber:

- a) Bienes inmuebles que se usen para la actividad económica (como los edificios comerciales o las oficinas): 40 años.
- b) Edificios y estructuras industriales: 25 años.
- c) Resto de inmovilizado material a largo plazo distinto al de las categorías anteriores: 15 años.
- d) Inmovilizado material a medio plazo: 8 años.
- e) Inmovilizado intangible: el periodo durante el cual el activo goce de protección legal o por el cual se haya otorgado el derecho o, en caso de que dicho periodo no pueda determinarse: 15 años.

Cuando el beneficio de la enajenación de un activo amortizable de forma individual o un elemento del inmovilizado material no sujeto a desgaste y obsolescencia vaya a reinvertirse⁶⁴ en un activo con finalidad idéntica o similar, se podrá deducir⁶⁵ la diferencia entre dicho beneficio y el valor fiscal del activo. Dicho importe se reducirá en la base de amortización del activo de sustitución (art. 35).

⁶³ En caso de que el elemento del inmovilizado sea de segunda mano, se podrá amortizar atendiendo a su vida útil restante estimada.

⁶⁴ Antes del final del segundo ejercicio fiscal posterior a aquel en que se haya realizado la enajenación, salvo que el activo de sustitución se haya adquirido en el ejercicio fiscal anterior a la enajenación. Cuando la inversión no se lleve a cabo en el periodo establecido, el importe deducido en el ejercicio de enajenación, incrementado en un 10 %, se incorporará a la BI en el segundo ejercicio fiscal siguiente a la enajenación.

⁶⁵ En el ejercicio fiscal en el que se haya llevado a cabo la enajenación del activo sustituido. También se pide que el activo que se enajene haya estado en propiedad del contribuyente durante, al menos, 3 años.

Tanto los activos financieros como el inmovilizado material que no se desgasta o se obsoleta (como, por ejemplo, los terrenos, las obras de arte, las antigüedades o las joyas) no podrán amortizarse (art. 38). Sin embargo, los costes relacionados a su adquisición, mejora o construcción serán deducibles en el ejercicio fiscal en que se devenguen (art. 18). En cambio, en el caso de que los inmovilizados materiales no sujetos a amortización sufran un decremento de su valor por fuerza mayor o por delitos de terceros, el contribuyente podrá deducirse tal pérdida. Si posteriormente, el valor del bien aumenta, tal incremento se incorporará a la BI sin que supere, en ningún caso, al importe de la deducción inicialmente reconocida. No se podrá aplicar esta deducción cuando el beneficio de la enajenación esté exento fiscalmente (art. 39).

El resto de los elementos del inmovilizado no mencionados anteriormente se amortizarán conjuntamente formando un grupo de activos (art. 37) al cual se deberá aplicar un 25%. Se dice que estos activos se amortizarán en régimen de pool. Su base de amortización será su valor fiscal al final del ejercicio anterior, ajustado según los activos que entren o abandonen el grupo durante el ejercicio fiscal. Los costes de adquisición, construcción o de mejora se añadirán a esta base de amortización, mientras que el producto de su enajenación⁶⁶ y cualquier indemnización percibida por la pérdida o destrucción de un activo se deducirá de la misma.

3.3.6. Compensación transfronteriza de pérdidas

Las pérdidas⁶⁷ incurridas por un contribuyente residente o un EP de un contribuyente no residente podrán compensarse en los ejercicios fiscales posteriores de forma indefinida (sin que dicho resultado sea negativo) salvo que se cumplan los dos siguientes requisitos (art. 41):

- a) Que otra sociedad adquiera una participación en el contribuyente y que, como consecuencia de ello, el contribuyente adquirido pase a ser una filial consolidable del adquirente.
- b) Que la sociedad adquirida deje de ejercer una actividad que haya supuesto el 60% de su volumen de mercado en el ejercicio fiscal anterior o realice una nueva actividad que suponga el mismo porcentaje en el volumen de negocios en el ejercicio fiscal siguiente⁶⁸.

La Propuesta de Directiva dispone de un régimen de compensación de pérdidas con posterior recuperación que se aplicará mientras no se apruebe la Propuesta de Directiva de la BICIS. Dicho régimen permite al contribuyente, después de haberse deducido sus propias pérdidas de ejercicios anteriores, deducirse las sufridas por sus filiales consolidadas inmediatas (de forma proporcional a su participación en ellas) y por sus EE. PP. situados en otros EE. MM. (de forma íntegra). Del resultado de tal reducción, no podrá salir una BI negativa. La sociedad contribuyente deberá volver a añadir dicho importe deducido cuando la filial o EP obtenga beneficios en ulteriores ejercicios fiscales; o se venda, se liquide o se transforme, a su vez, en un EP o filial, respectivamente (art. 42).

Tal y como señala Cencerrado Millán (2017), este régimen de compensación temporal es de forma ascendente, es decir, las pérdidas de una filial solo podrían compensarse con la renta positiva de la matriz. No se podrá compensar, mientras que este régimen

⁶⁶ Se da la paradoja que el producto de enajenación de algún elemento de este grupo de activos se podría deducir de la base de amortización, pero las rentas de la enajenación estarían exentas de tributación (art. 8, párr. b).

⁶⁷ Se definen como el "excedente de gastos y otros elementos deducibles sobre los ingresos en un ejercicio fiscal determinado" (art. 4, apdo. 9).

⁶⁸ Lo que se pretende aquí es limitar los intentos de elusión de las normas sobre la deducibilidad de las pérdidas mediante la compra de empresas deficitarias. Vid. Considerando 12 de la Propuesta de Directiva relativa a una BICIS.

esté en vigor, las pérdidas de una filial en un EM con los beneficios de otra filial en otro EM, ni las pérdidas de la matriz con los beneficios de su filial. Por tanto, no es un sistema autentico de consolidación en la que se integren todas los beneficios y pérdidas de todos los miembros del grupo.

3.3.7. Operaciones entre empresas asociadas

Se considerará que dos empresas son asociadas (art. 56) cuando un contribuyente:

- Participe en la gestión (ejerce una influencia significativa en ella), el control (posea más del 20% de los derechos de voto⁶⁹) o posea, directa o indirectamente, más del 20% del capital de un no contribuyente, o de un contribuyente que no pertenezca al mismo grupo; o
- Tenga su EP en un tercer país o el contribuyente no residente tenga su EP en un EM.

Se exigirá que las operaciones entre estas empresas se efectúen, a efectos fiscales, como si fueran empresas independientes, para evitar que las rentas obtenidas se transfieran a la empresa que pueda soportar una menor carga impositiva⁷⁰. Dicho ajuste se basa en el principio de libre competencia (art. 57).

3.3.8. Normas contra las prácticas abusivas

Las normas de esta Propuesta de Directiva no serán aplicables cuando sean usadas por las sociedades contribuyentes con el fin de obtener una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o finalidad de la Directiva, es decir, que realicen arreglos engañosos que no se hayan llevado a cabo por razones comerciales válidas que reflejen su realidad económica (art. 58).

Se entenderá por sociedades extranjeras controladas (art. 59) a las entidades o EE. PP. cuyos beneficios no se graven, ya sea por no sujeción o exención, en el EM de la residencia fiscal del contribuyente, cuando:

- El contribuyente, solo o con sus empresas asociadas, posea, directa o indirectamente, una participación de más del 50% de los derechos de voto, o posea, directa o indirectamente más del 50% del capital o más del 50% de los derechos a participar en los beneficios;
- Que el IS que se habría aplicado según las normas de esta directiva sea, al menos, el doble que el IS que se pague efectivamente. A efectos de este cálculo, se excluirán las rentas de cualquier EP no sujetas a imposición o exentas de impuestos en el territorio fiscal de la sociedad extranjera controlada.

Las rentas de la entidad o EP que no estén distribuidas serán gravadas según lo dispuesto en esta Directiva, cuando provengan, en más de 2/3, de:

- a) Activos financieros.
- b) Propiedad intelectual e industrial.
- c) Enajenación de acciones.
- d) Arrendamiento financiero.

⁶⁹ Es necesario tener en cuenta que, si poseyese más del 50% de los derechos de voto, se considerará que tiene el 100% de los votos. Además, en las participaciones indirectas, se multiplicarán los porcentajes de participación en los niveles sucesivos (art. 56, apdo. 2, párr. 2).

⁷⁰ Vid. Considerando 14 de la Propuesta de la BICIS.

- e) Actividades de seguros, actividades bancarias u otras actividades financieras.
- f) La facturación de sociedades que perciben ingresos por ventas y servicios comprados de y vendidos a empresas asociadas, añadiendo un valor económico escaso o nulo.

Sin embargo, esta disposición no se aplicará cuando dichas sociedades estén situadas en un país que sea parte del Espacio Económico Europeo⁷¹ y hubieran sido constituidas por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica (es decir, que la actividad económica esté respaldada por una plantilla, un equipamiento, bienes e instalaciones proporcionales).

En el caso de que estemos hablando de una entidad, las rentas incluidas en la BI se calcularán de manera proporcional al derecho del contribuyente a participar en los beneficios de la entidad extranjera. Por otro lado, si es un EP, se incluirán todas sus rentas en la BI. Se podrá deducir de la deuda tributaria que se ocasione por la distribución de dividendos o por la enajenación de participaciones en la entidad, el importe previamente incluido en la BI (art. 60).

Las asimetrías híbridas surgen de las diferencias de calificación de determinados tipos de entidad o pagos. Por lo tanto, esta Propuesta de Directiva determina las reglas, en su arts. 61 y 61 bis, que establecen qué país denegará la deducción de un pago u obligará al contribuyente a incluir las rentas en su BI, dependiendo del tipo de asimetría. A saber:

- Doble deducción, cuando se deduce el mismo pago, gasto o pérdida tanto en la BI del Estado en el que se origine como en otro Estado.

Si nos encontrásemos entre EE. MM., se permitirá la deducción en el Estado donde se originó el pago. En cambio, si nos situásemos entre un EM y un tercer país, el primero denegará la deducción salvo que el segundo ya lo haya hecho.

- Deducción sin inclusión, cuando se deduce un pago de la BI del Estado donde se originó sin que se incluya tal pago en la BI del otro a efectos fiscales.

Si tal situación se produjese entre EE. MM., el EM del ordenante del pago denegará la deducción. En cambio, si se diese entre un EM y un tercer país, se dan dos alternativas:

- a. Si el pago fuese ordenado desde un EM, se denegará la deducción.
- b. Si el pago se originase en un tercer país, el EM deberá obligar al contribuyente que incluya tal pago en su BI, salvo que el tercer país ya haya denegado la deducción o exigido incluir tal pago.

- No imposición sin inclusión, cuando no se grave las rentas originadas en un Estado ni se incluya a efectos fiscales las mismas rentas en el otro Estado.

Si tales circunstancias se produjesen entre EE. MM., se deberá incluir tales rentas en la BI del EM donde tenga el contribuyente su residencia fiscal. Por otro lado, si la situación se diese entre un EM y un tercer país, se incluirán en la BI del EM.

- En el caso de que un contribuyente sea residente fiscal tanto en un EM como en un tercer país debido a las legislaciones de ambos países, y que un pago, gasto o pérdida sea deducible en ambos países, no se podrá deducir tal pago, gasto o pérdida en el EM del contribuyente salvo que ya lo haya hecho el tercer país.

⁷¹ Está integrado, además de por los 28 países que forman la UE, por Noruega, Liechtenstein e Islandia.

3.3.9. Entidades transparentes

El contribuyente que participe⁷² en una entidad considerada como transparente en la legislación del EM donde esté situada, incluirá en su BI la parte que les corresponde en las rentas⁷³ de tal entidad (art. 62, apdo. 1). Sin embargo, si parte de estas rentas derivasen de operaciones entre la entidad transparente y el contribuyente, estas serán excluidas de manera proporcional a la participación del contribuyente en la entidad (art. 62, apdo. 2).

La calificación de entidad transparente de una sociedad situada en un tercer país dependerá del ordenamiento jurídico del EM del contribuyente que posea una participación en la misma (art. 63).

3.4. PROPUESTA DE DIRECTIVA RELATIVA A UNA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La consolidación fiscal ha sido el aspecto que más conflictos ha generado en los diferentes debates del Consejo y que, en consecuencia, más ha postergado la implementación del proyecto. Por ello, se ha optado por procrastinar su aprobación a una segunda fase posterior, una vez que se hayan fijado las normas comunes sobre los elementos de la BICIS.

En cuanto a los grupos transfronterizos, la Propuesta de Directiva trata de establecer los requisitos para pertenecer a él, las diferentes formas que pueden adoptar y los aspectos técnicos de su consolidación. También contiene reglas sobre las reorganizaciones empresariales, concretamente las peculiaridades que ofrecen los grupos transfronterizos y el tratamiento de las pérdidas y de las plusvalías no realizadas. Sin embargo, la pieza principal es la fórmula de reparto de la BICIS entre los EE. MM. que correspondan. Asimismo, se establece un marco administrativo especial que considera las propias estructuras de los grupos transfronterizos.

3.4.1. Normas sobre residencia y territorialidad

Cuando una sociedad sea residente fiscal en más de un EM, se considerará residente en aquel donde tenga su administración efectiva. En caso de que la administración efectiva de una sociedad se encuentre a bordo de un buque, dicha sociedad será considerada residente fiscal en el EM de su puerto de origen, o en su defecto, del operador de la embarcación (art. 4, apdos. 2 y 3).

Un contribuyente residente estará sujeto al IS con relación a su renta global, es decir, toda renta obtenida, independientemente de cual fuera su fuente, tanto dentro como fuera del EM donde tenga su residencia fiscal. Por otro lado, un contribuyente no residente estará sujeto al IS por la totalidad de la renta obtenida a través de un EP en un EM (art. 4, apdos. 4 y 5).

3.4.2. Consolidación

El concepto de grupo es una pieza fundamental de esta Propuesta, pues las bases imponibles positivas de todos los miembros deberán sumarse para constituir la base imponible consolidada, la cual será repartida a través de la fórmula que analizaremos más adelante. En el caso de que esta sea negativa, dicha pérdida se compensará en ejercicios posteriores (art. 7).

⁷² No se establece un porcentaje mínimo para la aplicación de estas disposiciones.

⁷³ La Propuesta impide la imputación de pérdidas con el fin de evitar que cualquier entidad transparente residente en cualquier país pueda compensar su pérdidas a través de la BICIS, tal y como apunta Botella García-Lastra (2017). La misma autora también quiere recalcar que la entidad transparente no es un miembro del grupo, a pesar de que sus rentas acaben integrando la BI e influyendo en su reparto.

Para llevar a cabo la consolidación se aplicará el método de integración global, es decir, se integrará la totalidad de las bases imponibles de las entidades que conforman el grupo, tal y como señala Botella García-Lastra⁷⁴ (2017).

Para la formación de un grupo con un contribuyente residente, se tendrá en cuenta:

- Todos sus EE. PP. situados en un EM; incluidos aquellos que pertenezcan a filiales consolidables residentes fiscalmente tanto en otro EM como en un tercer país.
- Todos sus filiales consolidables residentes fiscalmente en un EM; incluidas aquellas filiales consolidables de un no contribuyente que tenga la residencia fiscal en un tercer país cuando el grupo consolidado al que pertenezca tengan unos ingresos superiores a los 750 millones de euros.

Además, un contribuyente no residente formará un grupo con todos sus EE. PP. y filiales consolidables (incluidos los EE. PP. de esas filiales) cuando dichos EE. PP. estén situados en, al menos, un EM. Sin embargo, una sociedad insolvente o liquidada no podrá formar parte del grupo o, en su caso, deberá abandonar el mismo.

Con el objetivo de lograr la integridad del grupo, se obligará a sus miembros a respetar los umbrales (de control, o de propiedad o de derechos a beneficios) a lo largo de todo el ejercicio fiscal. Si no es así, dicho contribuyente deberá abandonar el grupo (art. 8, apdos. 1 y 3). Además, para evitar que un contribuyente pueda manipular los resultados fiscales cuando se incorpore o abandone un grupo, se le obligará a respetar tales umbrales un mínimo de 9 meses consecutivos. En otro caso, no se le considerará como miembro del grupo⁷⁵ (art. 8, apdo. 2).

No se tendrán en cuenta las pérdidas y beneficios que procedan de operaciones intragrupo, las cuales deberán estar registradas mediante un método uniforme y debidamente documentado, que solo podrá ser reemplazado por motivos comerciales válidos y al principio del ejercicio fiscal. Dicho método deberá identificar las transferencias y ventas intragrupo, si se trata de activos no amortizables, al precio de coste más bajo; y en el caso de activos amortizables, por su valor fiscal (art. 9). Estas operaciones estarán exentas de retención y de otra imposición en la fuente (art. 10).

Lo que se pretende aquí es evitar que, a través de los precios de transferencia, los contribuyentes hagan un reparto interesado de sus bases imponibles entre sus miembros para que tributen en el EM que más le convengan, tal y como señalan Botella García-Lastra (2017) y Malvárez Pascual (2017).

3.4.3. Transición para la entrada y abandono en el grupo

En el caso de que un contribuyente propietario económico de un elemento del inmovilizado, lo enajene dentro de los 5 años siguientes a su incorporación al grupo, deberá añadir los ingresos de dicha venta a la cuota parte del contribuyente, y deducir los costes relativos a los activos no amortizables y/o el valor fiscal de los activos amortizables (art. 11, apdo. 1). Dicho ajuste se llevará también a cabo con respecto a los activos financieros, excluidas las acciones propias y las participaciones que den lugar a exención del IS. Tampoco se realizará tal ajuste si el contribuyente se incorporase al grupo y procediese de otro grupo sujeto a las normas del BICCIS (art. 11, apdos. 2 y 3). Existe además una disposición similar para el caso de que el contribuyente

⁷⁴ Es necesario acudir al art. 5, apdo. 2, letra a) de la Propuesta de Directiva relativa a una BICCIS para tener en cuenta que, si la sociedad matriz alcanza el umbral del 75% de los derechos de voto sobre la filial, se considerará que tiene el 100% de esos derechos a todos los efectos. Es decir, si una empresa posee el 95% de los derechos de voto de una filial, debe consolidar el 100% de sus bases imponibles.

⁷⁵ Vid. Considerando 7 de la Propuesta de Directiva relacionada con la BICCIS.

abandone el grupo y enajene dentro de los 3 años siguientes a dicha salida un elemento del inmovilizado (art. 19).

Los ingresos y gastos derivados de los contratos a largo plazo (art. 12) devengados o incurridos antes de que se empezase a aplicar las normas de la BICIS, pero no incluidos en la BI en virtud de la ley nacional del IS, se sumarán a o se deducirán de la cuota parte del miembro del grupo según las disposiciones de periodificación previstas en la ley nacional del IS (art. 12, apdo. 1). Este mismo ajuste se aplica el resto de los ingresos (art. 13, apdo. 2).

Si los ingresos gravados en virtud de la ley nacional del IS antes de que se aplique las normas de esta Propuesta son mayores a los que se habrían incluido en la BI según la Propuesta de Directiva relativa a una BICIS, se deducirán de la cuota parte del miembro del grupo. Sin embargo, si los importes deducibles son superiores a la cuota parte asignada a cada miembro del grupo, el exceso se compensará en los ejercicios posteriores (art. 12, apdos. 2 y 3).

También serán deducibles, con condiciones, los gastos incurridos tanto antes como después de la aplicación de la BICIS al contribuyente, pero derivados de actividades u operaciones llevadas a cabo previamente y no deducidas en virtud de la ley nacional del IS (puesto que los importes ya deducidos, no se podrán volver a deducir). Cuando la cuota del miembro no baste para llevar a cabo estas deducciones, los importes no compensados se trasladarán a ejercicios posteriores (art. 13, apdos. 3 y 4).

Las provisiones y deducciones de créditos de dudoso cobro⁷⁶ solo se podrán deducir si provienen de actividades u operaciones realizadas después de que la BICIS se empezara a aplicar al contribuyente (art. 13, apdo. 1).

El inmovilizado de un contribuyente que se incorpore o abandone un grupo se amortizará proporcionalmente al número de meses naturales que haya permanecido en ese mismo grupo (art.14). Esta misma regla se aplicará para el caso de que el grupo se disuelva (art. 17).

El contribuyente podrá trasladar las pérdidas en que haya incurrido tras la disolución del grupo (art. 18) a ejercicios posteriores de las siguientes formas:

- a) Optando por la aplicación de las normas de la directiva del BICIS⁷⁷, trasladando tales pérdidas a ejercicios posteriores.
- b) Incorporándose a otro grupo y compensando tales pérdidas con la cuota parte asignada.
- c) Acogiéndose a la ley nacional del IS.

Un contribuyente propietario económico de un elemento del inmovilizado intangible endógeno que abandone el grupo deberá sumar a la base imponible consolidada los costes incurridos en los cinco años anteriores con fines de I+D, marketing y publicidad vinculados a dicho elemento, sin que el importe de dichos costes pueda exceder del valor de los elementos del inmovilizado (art. 20).

Las reorganizaciones de empresas dentro de un mismo grupo o el traslado del domicilio social de un contribuyente no darán lugar a pérdidas o beneficios a efectos de determinar la BICIS (art. 22, apdo. 1).

⁷⁶ A las que se refieren los artículos 23 y 25 de la Propuesta de Directiva relativa a una BICIS.

⁷⁷ Se compensará según el art. 41 de la Propuesta de Directiva relativa a una BICIS.

3.4.4. Distribución de la BICCIS

Como ya hemos mencionado anteriormente, este sistema de reparto es una de las claves del proyecto. Una vez obtenida la BICCIS después de su consolidación, esta se distribuirá, siempre que sea positiva y al final del ejercicio fiscal del grupo, entre los miembros del grupo atendiendo a la siguiente fórmula de reparto:

$$\text{Cuota parte A} = \left(\frac{1}{3} * \frac{\text{Ventas miembro}}{\text{Ventas grupo}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} * \frac{\text{Salarios miembro}}{\text{Salarios grupo}} + \frac{1}{2} * \frac{\text{Nº asalariados miembro}}{\text{Nº asalariados grupo}} \right) + \frac{1}{3} * \frac{\text{Activos miembro}}{\text{Activos grupo}} \right) * \text{BICCIS}$$

Se deberá conceder la misma ponderación a los factores ventas, mano de obra y activos (art.28), con el objetivo de equilibrar los intereses del EM de origen (donde estén situados los activos y se efectúe el trabajo) y el EM de destino de las ventas⁷⁸.

La propia Propuesta de Directiva establece una cláusula de salvaguardia si el resultado de aplicar la anterior fórmula no representase de manera equitativa el volumen de actividad de ese miembro. En ese caso, el propio contribuyente o la autoridad competente podrán solicitar que se aplique un método alternativo (art. 29).

Se tendrá en cuenta el número de meses durante los cuales el contribuyente pertenezca en el ejercicio fiscal al grupo para el caso de que se incorpore o lo abandone (art.30).

Botella García-Lastra (2017) apunta a que la Propuesta define en primer lugar los elementos que componen cada factor y, posteriormente, señala los criterios para determinar la localización del mismo o de cada uno de los elementos que lo integran, fenómeno denominado "asignación". Lo hace para tratar de limitar los conflictos entre los EE. MM. sobre el número de factores que les son asignados.

Para calcular la cuota parte de un miembro que posea una participación en una entidad transparente, se incluirán los factores (ventas, mano de obra y los activos) en proporción a la participación del contribuyente en los resultados de dicha entidad (art. 31).

3.4.4.1. Factor mano de obra

Este consistirá en un 50%, en el importe total de los salarios de un miembro del grupo, como numerador, y el importe total de los salarios del grupo, como denominador, y, en otro 50 %, en el número de asalariados de un miembro del grupo, como numerador, y el número de asalariados del grupo, como denominador. Por cada asalariado que se incluya en esta fórmula, se deberá incluir su salario (art. 32, apdo. 1). Dicha composición permitirá tener en cuenta las diferencias salariales en toda la UE, posibilitando así una distribución más justa. Por ejemplo, un miembro del grupo con muchos trabajadores de bajos salarios puede tener un factor similar al de otro miembro con menos trabajadores, pero con salarios elevados⁷⁹. Para saber si es un asalariado o no, debemos remitirnos a la ley del EM en que se ejerza la actividad laboral (art. 32, apdo. 3).

Los asalariados se deberán incluir en el factor mano de obra del miembro que los remunere (miembro 1), salvo que su actividad laboral esté bajo el control y la responsabilidad de otro miembro distinto (miembro 2). En ese caso, dichos asalariados y sus salarios se incluirán en el factor mano de obra del miembro 2 si su actividad laboral se ejerce durante al menos 3 meses de forma ininterrumpida y dichos asalariados representen el 5% del total de asalariados del miembro 1 (art. 33, apdos. 1 y 2). Con esta disposición se pretendería evitar la elusión de la aplicación de este factor mediante subcontrataciones o empresas de empleo temporal. En cuanto a los salarios, se deberán incluir todos los costes de remuneraciones, gratificaciones y cualquier otro tipo de

⁷⁸ Vid. Considerando 10 de la Propuesta de Directiva relativa a una BICCIS.

⁷⁹ Botella García-Lastra (2017) opina que los EE. MM. de mayor peso económico con salarios más elevados se verían beneficiados por esta compensación.

compensación, incluyendo los costes de pensiones y seguridad social a cargo del empleador (art. 33, apdo. 4).

3.4.4.2. *Factor activos*

Para este factor se tendrá en cuenta el valor medio de todos los elementos del inmovilizado material, poseídos o que sean objeto de arrendamiento o arrendamiento financiero: en el numerador los que pertenezcan a un miembro, y en el denominador los que pertenezcan al grupo entero (art. 34, apdo. 1).

Se excluirá de esta fórmula al inmovilizado intangible y financiero debido a su carácter fluctuante y al riesgo de elusión⁸⁰, y a las existencias, dado que no se consideran como activo inmovilizado.

Los activos se incluirán en el factor activos de su propietario económico, salvo que este último no pueda ser identificado. En ese caso, se incluirán en el del propietario legal. Sin embargo, se incluirá en el factor del miembro del grupo que utilice tal activo de manera efectiva (si el propietario económico no lo hiciese), siempre que dicho activo represente más del 5% del valor de todos los elementos del inmovilizado del miembro que lo utilice efectivamente (art. 35, apdo.1).

Los elementos del inmovilizado material no amortizable (incluidos los terrenos) se valorarán por su coste original, mientras que los elementos del inmovilizado material amortizable individualmente lo harán por la media de su valor fiscal⁸¹ al inicio y al final del ejercicio fiscal. Se tendrá en cuenta el número de meses que el elemento haya estado incluido en el factor activos de ese miembro del grupo (art. 36, apdos. 1 y 2).

Para evitar que esta fórmula de reparto, concretamente el factor activos, se vea alterada por operaciones de reorganización empresarial, se pretende establecer la ficción de que tales activos se sigan atribuyendo al contribuyente que lo transmite durante un periodo de 5 años⁸², tal y como expresa Botella García-Lastra (2017).

3.4.4.3. *Factor ventas*

Se incluirá el total de ventas atribuidas a un miembro del grupo como numerador, y el total de ventas del grupo como denominador. Se incluirá el producto de todas las ventas de bienes y las prestaciones de servicios, salvo las realizadas dentro del grupo, una vez descontados los posibles descuentos y devoluciones, sin que se tenga en cuenta ni el IVA ni ningún otro impuesto. Tampoco se incluirán los intereses, cánones o productos de la enajenación del inmovilizado que haya sido objeto de exención, salvo los ingresos que se obtengan del ejercicio ordinario de la actividad comercial o empresarial (art. 37). Resulta lógico, opina Botella García-Lastra (2017), que las rentas exentas no computen en el factor ventas para que no puedan influir en la distribución de la BI.

La venta de bienes se incluirá en el factor ventas del miembro situado en el EM donde finalice el envío o, si dicho lugar no pudiese ser identificado, la última ubicación

⁸⁰ Vid. Considerando 10 de la Propuesta de Directiva relativa a una BICIS.

⁸¹ Botella García-Lastra (2017) señala que el uso de la media del valor fiscal puede provocar discriminaciones entre los miembros de un grupo, puesto que la deuda tributaria de aquellos miembros cuyo activo se amortizase fundamentalmente en régimen de pool (es necesario recordar que se amortizarían muy rápido, por lo que su valor fiscal será 0 a partir del cuarto año en el que se amorticen totalmente), va a ser menor que la de aquellos que tengan activos que se amorticen de otra forma. Además, los miembros con inmovilizado más antiguo se verán favorecidas frente a los miembros que hayan adquirido activos más recientemente.

⁸² “Cuando, como resultado de una reorganización de empresas o de una serie de operaciones entre los miembros de un grupo durante un período de dos años, prácticamente todos los activos de un contribuyente se transfieran a otro EM, dando lugar a una modificación sustancial del factor activos, los activos transferidos se atribuirán al factor activos del contribuyente que haya procedido a la transferencia durante un período máximo de cinco años a partir de la misma siempre y cuando un miembro del grupo siga siendo el propietario económico de los activos” (art. 22, apdo. 2).

conocida. Para el caso de las prestaciones de servicios, se incluirán en el factor ventas del miembro situado en el EM en el que se presten física o efectivamente. Si no existiese ningún miembro del grupo en el EM en que se entreguen los bienes o se presten los servicios, o cuando los bienes se entreguen o los servicios se presten en un tercer país, las ventas y las prestaciones se repartirán entre todos los miembros del grupo proporcionalmente a sus factores manos de obra y activos. En cambio, si hubiese más de un miembro del grupo en el EM en el que se entreguen los bienes o se presten los servicios, tales ventas se repartirán entre los miembros situados en ese EM proporcionalmente a sus factores mano de obra y activos (art. 38).

Botella García-Lastra (2017) critica que se haya elegido el criterio de destino para la asignación del factor ventas, puesto que será muy difícil determinar el lugar de prestación de aquellos servicios que se lleven a cabo a través de las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación (TIC).

3.4.4.4. *Regímenes especiales*

La Propuesta establece una serie de disposiciones específicas para adaptar la fórmula de reparto a las necesidades de aquellos sectores económicos con circunstancias especiales.

Para el caso de las entidades financieras (art. 40, apdo. 1) y las entidades de seguro (art. 41, párr.1), su factor activos vendrá compuesto por el 10% de los activos financieros (incluidos los mantenidos con fines de negociación), sin tener en cuenta las acciones propias y las participaciones que den lugar a rentas exentas. Los activos financieros se incluirán en el factor activos del miembro en cuyos libros estén anotados.

El factor ventas de una entidad financiera (art. 40, apdo. 2) estaría compuesto por el 10% de sus ingresos en forma de intereses, comisiones e ingresos procedentes de valores mobiliarios, sin incluir impuestos (como el IVA) ni el producto de las ventas intragrupo. Para el caso de los préstamos garantizados, los servicios financieros se considerarán prestados en el EM donde se sitúe la garantía o, si no es posible identificar a ese EM, en aquel donde esté registrada. Los demás servicios financieros se considerarán prestados en el EM del prestatario, o en el de aquel que abonen las comisiones u otros ingresos. Cuando no sea posible la identificación de estas personas ni se sepa dónde está registrada la garantía, las ventas se repartirán entre todos los miembros del grupo proporcionalmente a sus factores de mano de obra y activos.

En cuanto a las empresas de seguro (art. 41, apdo.2), su factor ventas estará compuesto por el 10% de todas las primas imputadas al ejercicio, netas de reaseguro, el rendimiento asignado de las inversiones transferido de la cuenta no técnica, otros ingresos técnicos, netos de reaseguro, y los ingresos de inversiones, honorarios y comisiones, sin incluir impuestos (como el IVA). Los servicios de seguros se considerarán prestados en el EM del titular de la póliza. El resto de las ventas se atribuirán entre todos los miembros del grupo proporcionalmente a sus factores mano de obra y activos.

Si el grupo tiene como principal actividad la prospección o la producción de gas o petróleo, las ventas se atribuirán al miembro del grupo situado en el EM donde se produzcan efectivamente tales actividades. Sin embargo, tales ventas se atribuirán al miembro que realice la prospección o producción de estas materias primas en caso de que ningún otro miembro esté situado en el EM donde tengan tales actividades, o estas se lleven a cabo en un tercer país (art. 42).

3.4.4.5. Elementos deducibles de la cuota parte y determinación de la deuda tributaria

Una vez obtenida la cuota parte de cada uno de los miembros del grupo tras la aplicación de la fórmula anteriormente descrita, estos podrán deducirse (art. 44):

- Las pérdidas no compensadas de un contribuyente antes de que se apliquen las normas de la BICCIS⁸³, y las pérdidas no compensadas a nivel del grupo⁸⁴.
- Las plusvalías derivadas de la enajenación de elementos del inmovilizado⁸⁵, los ingresos y gastos derivados de contratos de larga duración⁸⁶ y los gastos futuros⁸⁷.
- Las provisiones técnicas operativas en el caso de empresas de seguros⁸⁸.
- Las donaciones y liberalidades deducibles según la ley nacional realizadas a entidades benéficas⁸⁹.
- Las provisiones para pensiones deducibles en virtud de la legislación nacional⁹⁰.
- El crédito fiscal al que se refiere el art. 55. de la Propuesta de Directiva relativa a una BICIS, el cual se calculará por separado para cada EM o tercer país y por cada tipo de renta. No podrá exceder del resultado de aplicar a las rentas que se atribuyan a un contribuyente o a un EP el tipo del IS del EM en el que esté situado (art. 25).

A dicho resultado, se le aplicará el tipo impositivo nacional, dando lugar a la deuda tributaria de cada miembro de un grupo (art. 45).

3.4.5. Procedimientos administrativos: el sistema de ventanilla única

Uno de los aspectos más relevantes de la Propuesta es el sistema de ventanilla única, según Botella García-Lastra (2017), que permitiría tratar todas las cuestiones relativas a la BICCIS ante una única Administración. Dicha labor correspondería al contribuyente principal⁹¹.

La ATP será la autoridad competente del EM donde el contribuyente principal tenga su residencia fiscal o donde esté situado en caso de que se trate de un EP de un contribuyente no residente. Por tanto, la identificación del contribuyente principal y su lugar de residencia determinarán la ATP. Este hecho es muy relevante, dado que en ciertas circunstancias descritas en el art. 3, letra 11 de la Propuesta, el contribuyente principal podría ser designado por el grupo. Por tanto, a la hora de designar al

⁸³ Vid. art. 15 de la Propuesta de Directiva relativa a una BICCIS.

⁸⁴ Vid. arts. 18 y 23 de la Propuesta de Directiva relativa a una BICCIS.

⁸⁵ Vid. art. 11 de la Propuesta de Directiva relativa a una BICCIS.

⁸⁶ Vid. art. 12 de la Propuesta de Directiva relativa a una BICCIS.

⁸⁷ Vid. art. 13, apdo. 3 de la Propuesta de Directiva relativa a una BICCIS.

⁸⁸ Vid. art. 28, letra d de la Propuesta de Directiva relativa a una BICIS.

⁸⁹ Vid. art. 9, apdo. 4 de la Propuesta de Directiva relativa a una BICIS.

⁹⁰ Vid. art. 24 de la Propuesta de Directiva relativa a una BICIS.

⁹¹ "Se entiende por contribuyente principal uno de los siguientes: a) un contribuyente residente que forme un grupo con sus filiales consolidables, con uno o varios de sus EE. PP. situados en otro EM o EE. MM., o con uno o varios EE. PP. de una filial consolidable que sea residente en un tercer país; b) un contribuyente residente designado por el grupo que esté compuesto exclusivamente por dos o más contribuyentes residentes que sean filiales consolidables inmediatas de la misma sociedad matriz residente en un tercer país; c) un contribuyente residente que sea la filial consolidable de una sociedad matriz residente en un tercer país, siempre que ese contribuyente residente forme un grupo exclusivamente con uno o varios EE. PP. de su sociedad matriz; d) un EP designado por un contribuyente no residente que forme un grupo exclusivamente con sus EE. PP. situados en dos o más EE. MM." (art. 3, letra 11).

contribuyente principal, según señala Botella García-Lastra (2017), el grupo estará eligiendo la Administración con la que vaya a tratar sus cuestiones a efectos de la BICCS y la legislación a la que vaya a someterse en caso de reclamaciones y recursos (podemos pensar en un EM que tenga un régimen preferencial, con controles menos rigurosos y más laxos).

Para la creación de un grupo, su contribuyente principal deberá notificar tal intención a la ATP con una antelación de, al menos, 3 meses antes de que comience el ejercicio fiscal en el que el grupo quiera empezar a aplicar las normas de la BICCS. Dicha ATP deberá transmitir esta notificación a las autoridades competentes de todos los EE. MM. en los que los miembros del grupo residan fiscalmente o estén situados a través de un EP. Estas autoridades podrán alegar en el plazo de un mes sus puntos de vista acerca de la validez y el alcance de la notificación (art. 46). Una vez transcurrido dicho mes, la BICCS empezará a aplicarse a dicho grupo (art. 47, apdo. 1).

Esta notificación deberá contener (art. 48): la identificación de los miembros del grupo y la prueba del cumplimiento de los criterios establecidos para la conformación del mismo, información de toda empresa asociada, la forma jurídica, sede estatutaria y lugar de gestión efectiva de los contribuyentes y el ejercicio fiscal de la creación del grupo.

Dicha notificación se entenderá aceptada si no ha sido rechazada por la ATP en los 3 meses siguientes a su recepción (silencio positivo). La ATP deberá examinar si el grupo cumple con los requisitos establecidos para ello. En el caso de que detecte incorrecciones, la notificación de creación del grupo no quedará invalidada, sino que será corregida. Sin embargo, si no se hubiese transmitido toda la información requerida, la autoridad tributaria competente si podrá invalidar la notificación inicial (art. 49).

Una de las cuestiones controvertidas, según Botella García-Lastra (2017), es el hecho de que los informes presentados por las autoridades competentes solo se circunscriben a la validez y al alcance de la notificación, y no se les dé margen para opinar sobre si es conveniente que una empresa que tenga importantes deudas tributarias con la administración de su Estado de residencia pase a depender de otra administración tributaria. Además, la misma autora⁹² señala que la motivación del rechazo a la notificación puede ser problemática dado que no existe una enumeración de las causas para fundamentar tal rechazo.

Todos los miembros del grupo deberán tener el mismo ejercicio fiscal. Al igual que sucedía con el cálculo del inmovilizado, la cuota parte del contribuyente se calculará proporcionalmente al número de meses que la sociedad haya permanecido en el grupo, tanto si se incorpora como si lo abandona (art. 50).

La DFC, que será presentada por el contribuyente principal a la ATP en los nueve meses siguientes al final del ejercicio fiscal, será tratada como una liquidación de la deuda fiscal de cada miembro del grupo (art. 51, apdo. 1). La Propuesta a su vez remite a la legislación interna de los EE.MM. sobre las consecuencias de la presentación de la DFC. En efecto, se prevé el supuesto para el cual el EM establezca el sistema de presentación de declaraciones-liquidaciones o si aplica el sistema de liquidaciones tributarias⁹³.

⁹² Botella García-Lastra (2017) también propone dos cambios: la regulación de la aceptación expresa de la notificación y el establecimiento de un número de identificación CIF para las relaciones con la autoridad administrativa tributaria. Además, plantea la duda de si el régimen de la BICCS se sigue planteando en el periodo de tiempo que transcurre desde que se detectan las incorrecciones hasta que son subsanadas.

⁹³“La declaración fiscal consolidada será tratada como una liquidación de la deuda fiscal de cada miembro del grupo («liquidación tributaria»). Cuando la legislación de un EM disponga que la declaración fiscal tiene la condición jurídica de liquidación tributaria y debe tratarse como un instrumento que permite la ejecución de la deuda fiscal, la declaración fiscal consolidada tendrá el mismo efecto para el miembro de un grupo sujeto a gravamen en ese EM. Cuando la declaración fiscal consolidada no tenga la condición jurídica de liquidación tributaria a efectos de ejecución de la deuda fiscal, la autoridad competente de un EM podrá

Botella García-Lastra (2017) señala que el contribuyente principal será el responsable único ante la ATP de la determinación de la deuda tributaria, sin perjuicio de que el miembro al que dicha deuda se haya atribuido, tras la aplicación de la fórmula de reparto, sea el obligado al pago ante la Administración tributaria del EM en el que resida.

El contribuyente principal tendrá que notificar a la ATP los errores que hubiese detectado en su DFC, la cual será regularizada a través de un procedimiento amistoso (art. 53).

En caso de que el contribuyente no presentase la DFC, la ATP llevará a cabo una liquidación tributaria basada en estimaciones conforme a la información disponible^{94 95}. Dicha liquidación podrá ser recurrida por el contribuyente principal (art. 54).

La DFC deberá contener (art. 52): la identificación del contribuyente principal, de todos los miembros del grupo y de cualquier empresa asociada; el ejercicio fiscal al que se refiere, los cálculos de la BI de cada miembro, la BICCIS; y la cuota parte y la deuda tributaria de cada miembro.

La ATP deberá verificar que la DFC tenga los contenidos mencionados anteriormente. Asimismo, la ATP podrá llevar a cabo una liquidación tributaria regularizada (art. 56):

- En los 12 meses siguientes a la resolución de un órgano jurisdiccional no penal del EM de la ATP o la conclusión de un procedimiento amistoso o de arbitraje.
- En los 3 años siguientes a la fecha límite para la presentación de la DFC cuando no se hubiese presentado ninguna antes.
- En los 6 años siguientes a dicha fecha si se justifica que la DFC presentada fuese deliberada o gravemente negligente. Botella García-Lastra (2017) entiende que para definir este concepto indeterminado será necesario acudir a la normativa vigente del EM del contribuyente principal, aunque parece referirse a un “incumplimiento deliberado y patente” de las disposiciones de la Propuesta.
- En los 12 años siguientes a la mencionada fecha si la DFC incorrecta fuese objeto de un proceso penal.

En estos dos últimos casos, el alcance de la liquidación regularizada será muy limitada, ya que solo se puede circunscribir al objeto de la DFC incorrecta. Asimismo, la liquidación tributaria se debe regularizar en los 12 meses siguientes a la constatación de la existencia de la incorrección, salvo que sea necesario un periodo más largo para llevar a cabo investigaciones complementarias.

Además, hay que señalar también que la ATP solo podrá regularizar una liquidación tributaria para el mismo grupo en un periodo de 12 meses⁹⁶. En cuanto a la labor que tienen las autoridades competentes de los EE. MM. en que resida fiscalmente o esté situado en virtud de un EP, estas deberán ser consultadas antes de que la ATP regularice una liquidación tributaria, disponiendo de un mes tras la consulta para comunicar sus puntos de vista. Además, podrán pedir la regularización de una

dirigir al miembro de un grupo que sea residente a efectos fiscales o esté situado en ese EM en forma de establecimiento permanente, un instrumento de Derecho nacional que autorice la ejecución en ese EM. En el instrumento deberán figurar los datos de la declaración fiscal consolidada relativos al miembro del grupo. Podrán interponerse recursos contra el instrumento únicamente por motivos formales, pero no contra la liquidación tributaria subyacente. El procedimiento se regirá por la legislación nacional del EM pertinente” (art. 51, apdos. 2 y 3).

⁹⁴ Botella García-Lastra (2017) critica la ausencia de sanciones (como la suspensión o cancelación de la aplicación del BICCIS) o de intereses de demora si se diese esta situación, aunque podría caber la posibilidad de que cada EM regulase dicho aspecto.

⁹⁵ La misma autora deduce que estas estimaciones se podrían basar en liquidaciones que hubieran presentado los miembros del grupo con anterioridad a su inclusión en el mismo.

⁹⁶ La Propuesta de Directiva no ha establecido el carácter de dicha regularización, es decir, si sería provisional o definitiva. Por lo tanto, habría que remitirse a la legislación nacional de la ATP.

liquidación⁹⁷. Si la ATP no les notificase nada dentro de los tres meses siguientes, se producirá un silencio administrativo negativo.

No se llevarán a cabo liquidaciones tributarias regularizadas con el fin de ajustar la BICCIS si la diferencia entre la original y la corregida no excediese de 5.000 euros o del 1% de la BICCIS. Tampoco, cuando se trate de corregir el cálculo de las cuotas partes, y el ajuste del total sea inferior a un 0.5%.

La entidad contribuyente solo podrá ser modificada si dejase de cumplir los requisitos para ello o cuando, por circunstancias excepcionales, las autoridades tributarias competentes de los EE. MM. en que residiese o tuviese un EP se pusiesen de común acuerdo para ello (art. 58).

Con el objetivo de garantizar la correcta aplicación de las disposiciones recogidas en la BICCIS, cada miembro del grupo tendrá la obligación de conservar todos los documentos y justificantes (art. 59). Además, el contribuyente deberá facilitar (art. 60):

- Toda la información relativa a su deuda tributaria cuando la autoridad competente del EM en el que resida o este situado su EP así lo solicite.
- Toda la información relativa a la determinación de la BICCIS o la deuda tributaria de cualquier otro miembro del grupo, cuando el que lo solicite sea la ATP.

Un contribuyente podrá solicitar a la autoridad competente un dictamen sobre la aplicación de la BICCIS a una o a varias operaciones o sobre la composición propuesta de un grupo⁹⁸. Dicho dictamen será vinculante para la autoridad competente⁹⁹, pero no para el contribuyente, el cual podrá actuar según su propio criterio. Además, si el contenido del dictamen afectase a varios miembros del grupo situado en distintos EE. MM., las autoridades competentes de tales Estados adoptarán un dictamen común (art. 61).

La ATP, de oficio o a instancia de una autoridad competente, podrá iniciar y coordinar auditorias de los miembros de un grupo, determinando el alcance, contenido y los miembros objetos de la misma. Dicha auditoria podrá incluir todas aquellas investigaciones, inspecciones o exámenes que permitan comprobar la correcta aplicación de la BICCIS¹⁰⁰. Todas estas operaciones se realizarán conforme a la legislación del EM en que se desarrolle, aunque con los ajustes necesarios para garantizar la correcta aplicación de las disposiciones de la Propuesta¹⁰¹ (art. 64).

La autoridad competente del EM en el que resida fiscalmente que no esté de acuerdo con una resolución de la ATP, con respecto al examen de la notificación de creación de un grupo o las liquidaciones tributarias regularizadas, podrá impugnar tal resolución ante

⁹⁷ Botella García-Lastra (2017) habla de una colaboración de doble dirección, en la que la ATP deberá consultar el alcance de la liquidación regularizada a las autoridades competentes, y estas, podrán instar a la ATP a que lleve a cabo una liquidación regularizada. Se queja además de lo exiguo e inoperante que es el plazo de 1 mes que tendrían las autoridades competentes de los EE. MM. para presentar alegaciones.

⁹⁸ Parece ser que estas solicitudes de dictámenes se realizarán antes de que se lleve a cabo la operación objeto de la misma, pues no tendría lógica que se hiciesen después, según Botella García-Lastra (2017).

⁹⁹ Excepto si una resolución jurisdiccional la contradijese (art.61, apdo. 1, párr. 2).

¹⁰⁰ Botella García- Lastra (2017) define a las auditorias como el proceso que se lleva a cabo para verificar el cumplimiento del régimen BICCIS, es decir, para comprobar si la información contenida en la DFC es exacta, veraz y completa, permitiendo determinar la deuda tributaria del IS. Además, subraya el alcance amplio de esta disposición, ya que para que todas las actuaciones recogidas en las legislaciones de los EE. MM. puedan realizarse, la norma se refiere a "actuaciones de cualquier tipo".

¹⁰¹ Botella García-Lastra (2017) destaca la gran trascendencia de la trasposición de la Directiva a efectos de adaptación y convergencia de los procedimientos internos en cada EM para lograr una aplicación armonizada de la BICCIS.

los órganos jurisdiccionales del EM de la ATP¹⁰². La autoridad recurrente tendrá los mismos derechos procedimentales que el contribuyente¹⁰³ (art. 65).

El contribuyente podrá recurrir¹⁰⁴: a) el rechazo de una notificación de creación de un grupo; b) la solicitud de divulgación de documentos o de información; c) una liquidación tributaria regularizada; d) una liquidación por no presentación de la DFC y e) la invalidación de la notificación inicial de creación de un grupo por la ATP. La presentación del recurso no suspenderá la deuda tributaria del contribuyente (art. 66).

Los recursos contra las liquidaciones tributarias regularizadas serán tratados por el órgano administrativo independiente que conozca de los recursos en primera instancia en el EM de la ATP, conforme a su legislación. En caso de que este órgano no exista, el contribuyente podrá interponer de manera directa un recurso judicial. El órgano administrativo podrá ordenar al contribuyente y a la ATP que aporten pruebas documentales. Dicho órgano deberá resolver el recurso en el plazo de seis meses. Si el contribuyente no recibiese resolución alguna en ese plazo, el recurso se entenderá desestimado. Contra la resolución del órgano administrativo cabrá recurso¹⁰⁵ ante los órganos jurisdiccionales del EM de la ATP. Sin embargo, si se anulase la primera resolución, la ATP deberá dictar una nueva resolución, que podrá ser a su vez recurrida ante los órganos administrativos competentes o ante los órganos jurisdiccionales que correspondan (art. 67).

Asimismo, los recursos judiciales contra las resoluciones tributarias se registrarán por la legislación del EM de la ATP. La ATP deberá consultar a las demás autoridades competentes sobre las alegaciones que presenten a los tribunales y estos podrán ordenar al contribuyente principal y a la ATP que aporten pruebas documentales (art. 68). Deberíamos acudir a la legislación de cada EM para conocer tanto los plazos para la interposición de recursos como los tipos de recursos existentes.

La Propuesta de Directiva no establece ninguna norma acerca del procedimiento de recaudación de la deuda tributaria, puesto que tal y como advierte Botella García-Lastra (2017), dicha competencia seguirá correspondiendo a los EE. MM. que deberán regular este tema a la hora de trasponer la futura Directiva a sus legislaciones nacionales.

Una de las piezas fundamentales para la correcta aplicación de la BICCIS en general, y del sistema de ventanilla única en particular, es la colaboración entre las distintas autoridades tributarias, manifestándose en la cooperación e intercambio de información. La Propuesta remite la regulación de este aspecto a la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (art. 62).

¹⁰² En el plazo de 3 meses desde la resolución (art. 65, apdo.1).

¹⁰³ Botella García-Lastra (2017) cree que esta disposición no crearía suficientes garantías, puesto que colocaría a la ATP por encima de las autoridades competentes. Por este motivo, propone la creación de una autoridad revisora supranacional para resolver estos recursos que estuviese compuesta por representantes de todas las autoridades recurrentes. Dicha idea ya se propuso en los grupos de trabajo para la elaboración de la Propuesta de directiva de 2011, pero al final se desestimó.

¹⁰⁴ En el plazo de 60 días desde la recepción del acto recurrido (art. 66, apdo. 1, párr. 2).

¹⁰⁵ En el plazo de 60 días desde la recepción del órgano administrativo (art. 67, apdo. 6).

4. CONCLUSIONES

La iniciativa BICCIS es uno de los grandes retos pendientes que las nuevas instituciones comunitarias salientes de las elecciones de mayo de 2019 deberían tener en cuenta para afrontar las distorsiones derivadas de la coexistencia de 27 sistemas impositivos distintos. En efecto, este proyecto pretende evitar que los grandes grupos empresariales que desarrollan su actividad económica en varios países de la UE a través de filiales o EE. PP. desplieguen estrategias de planificación tributaria agresiva.

Sin embargo, es necesario considerar que continuarían coexistiendo dos sistemas impositivos paralelos en cada EM: la BICCIS y el sistema nacional de tributación societaria para aquellos contribuyentes que no estarían obligados a aplicar la BICCIS. Esto seguiría suponiendo grandes costes tanto para la Administración como para las empresas. Además, no implicaría una armonización de los tipos del IS, puesto que los EE. MM. conservarían la competencia para establecer qué porcentaje aplicar, manteniendo su influencia en las decisiones de inversión de las empresas.

El hecho de que las Propuestas de Directiva de 2016 se implementasen de forma gradual permitiría que la aplicación de las cuestiones más polémicas como el reparto de la base imponible consolidada y el sistema de ventanilla única se aplazase para un momento posterior. Además, su carácter obligatorio para determinados grupos de sociedades (a diferencia de la propuesta de 2011) impediría que su aplicación dependiese de la “buena voluntad” de las empresas.

Con el objetivo de atajar la histórica ventaja fiscal que se le ha dispensado a la financiación vía endeudamiento en detrimento de la financiación vía fondos propios, se limitará la deducibilidad de los intereses financieros y se bonificará el incremento de los recursos propios.

El proyecto recoge una serie de disposiciones contra el fraude y la elusión fiscal, como una cláusula anti-abuso general para limitar los efectos de acciones dirigidas principalmente a obtener una ventaja fiscal contraria al objeto y finalidad del Proyecto, unas reglas para gravar en el EM de la matriz las rentas pasivas no distribuidas por la sociedad extranjera controlada, y normas para mitigar los desequilibrios fiscales que provocan las asimetrías híbridas.

A efectos de consolidación, el proyecto BICCIS establece un sistema que permitiría compensar las pérdidas ocasionadas en un EM con los beneficios en otro EM, por lo que se reduciría la carga fiscal injustificada. Asimismo, no se tendrían en cuenta las operaciones intragrupo, lo que impediría a las grandes empresas derivar sus beneficios a países con tipos impositivos bajos vía precios de transferencia. Este sistema sería sustituido por una fórmula de reparto de la base imponible consolidada del grupo, la cual ponderaría en la misma proporción los factores de ventas, de salarios y de activos. Una vez que se haya distribuido la BICCIS entre los miembros del grupo, cada miembro aplicaría el tipo impositivo del EM en el que reside.

En cuanto al sistema de ventanilla única, este permitiría a todo el grupo dirigirse ante una única Administración tanto en la presentación de los resultados consolidados como en la resolución de conflictos que pudiesen llegar a surgir, lo que reduciría los costes de cumplimiento fiscal y la carga administrativa del contribuyente. Sin embargo, hemos visto como en ciertas circunstancias, se podría elegir la ATP, lo que podría generar competencia desleal entre las autoridades administrativas de los diferentes EE. MM. para ser la más “flexible” con los contribuyentes.

Es, en definitiva, una solución global que serviría de instrumento para reforzar el mercado único, conseguir que el mercado interior sea más eficaz mejorando la competitividad y dinamismo de su economía y, por consiguiente, alcanzar una mayor integración de todos los países que componen la UE.

5. BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ GARCÍA, S. (2010). “Capítulo 51: La armonización del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea”, Rodríguez Ondarza, J.A (Dir.) *El Impuesto sobre Sociedades*, 2º edición, pp. 1577-1611.

ÁLVAREZ GARCÍA, S. (2016). “Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales”, *Blog Funcas*. Disponible en: <https://blog.funcas.es/competencia-fiscal-perjudicial-y-paraisos-fiscales/> (Consultado el 10 de enero de 2020).

APARICIO PÉREZ, A. (2016). “Armonización, coordinación fiscal y perspectivas de la fiscalidad europea”, González González, A.I (coord.), *Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica*, 3º Edición, Universidad de Oviedo, pp. 17 – 47.

APARICIO PÉREZ, A. ÁLVAREZ GARCÍA, S. ARIZAGA JUNQUERA, M.ª. C. (2000). *La fiscalidad en la Unión Europea*. Universidad de Oviedo.

BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C. (2017). *La armonización de la base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades y su incidencia en el sistema tributario español*. Universidad Complutense de Madrid. Disponible en <https://eprints.ucm.es/40891/1/T38288.pdf>.

CALVO SALINERO, R. (2017). “La Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades (Propuesta de 25 de octubre de 2016)”, García-Herrera Blanco, C. (Coord.), *V Encuentro de Derecho Financiero y tributario: El futuro del Impuesto sobre Sociedades* (1º parte), Documento de Trabajo 12/2017, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 69-78.

CENCERRADO MILLÁN, E. (2017). “Análisis de algunas de las cuestiones más relevantes de la nueva Propuesta de Directiva relativa a una Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades”, García-Herrera Blanco, C. (Coord.), *V Encuentro de Derecho Financiero y tributario: El futuro del Impuesto sobre Sociedades* (1º parte), Documento de Trabajo 12/2017, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 50-69.

CAAMAÑO ANIDO, M. (2010). “Armonización y coordinación Fiscal en la Unión Europea”, Lasarte, J. Adame, F. (Coords.), *Seminario Internacional: Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, pp. 61-79.

CONTRERAS NÚÑEZ, M. (2013). “Repercusiones políticas y límites del proceso de armonización en materia de imposición societaria en el nuevo marco internacional”, García-Herrera Blanco, C. (Coord.), *V Encuentro de Derecho Financiero y tributario: El futuro del Impuesto sobre sociedades* (2º parte), Documento de Trabajo 13/2017, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 23-35.

CUENCA GARCÍA, E. NAVARRO PABSDORF, M. MIHI RAMÍREZ, A. BARRILAO E. P. (2013). *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Universidad de Granada.

DE LA PEÑA AMORÓS, M. (2017). “Caminando hacia la armonización fiscal del Impuesto sobre Sociedades”, García-Herrera Blanco, C. (Coord.), *V Encuentro de Derecho Financiero y tributario: El futuro del Impuesto sobre Sociedades* (2º parte), Documento de Trabajo 13/2017, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 36-47.

FERNÁNDEZ AMOR, J.A (2013). “La jurisprudencia del TJUE como factor de armonización de la imposición sobre sociedades: la aplicación del derecho al libre establecimiento”, González González, A.I (coord.), *Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica*, 3º Edición, Universidad de Oviedo, pp. 227 – 253.

GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.º J. (2017). “Esta vez sí es posible la armonización del Impuesto sobre Sociedades porque ya es una realidad”, García-Herrera Blanco, C.

(Coord.), *V Encuentro de Derecho Financiero y tributario: El futuro del Impuesto sobre sociedades (2º parte)*, Documento de Trabajo 13/2017, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 48-59.

GUÍAS JURÍDICAS WOLTERS KLUWER, Concepto de Armonización fiscal. Disponible en: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4slAAA AAAAEAMtMSbF1jTAAASmJiA1NztbLUouLM_DzbsMz01LySVAAAnaM4glAAAAA==WKE (Consultado el 14 de septiembre de 2019).

LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. (2011). *Armonización de la base imponible común y consolidada del Impuesto sobre Sociedades (I): objeto, características, ámbito y principios de la Propuesta de la Comisión*. Estudios Financieros: Contabilidad y Tributación; nº 345, diciembre 2011.

MALVÁREZ PASCUAL, L.A. (2017). “La configuración de los grupos de empresas en la Propuesta de Directiva BICCIS”, García-Herrera Blanco, C. (Coord.), *V Encuentro de Derecho Financiero y tributario: El futuro del Impuesto sobre Sociedades (1º parte)*, Documento de Trabajo 12/2017, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 22-50.

OSBORNE CLARKE (28 de noviembre de 2016). La reforma del Impuesto sobre Sociedades en la UE – Introducción a la BICCIS. Disponible en: <https://www.osborneclarke.com/es/insights/la-reforma-del-impuesto-sobre-sociedades-en-la-ue-i-introduccion-a-la-biccis/> (Consultado el 30 de diciembre de 2019).

RAMOS HERRERA, J.A., CALVO VÉRGEZ, J (2017). “Los esfuerzos de la Comisión Europea por la implantación de una Base Imponible Común Consolidada del IS en el ámbito comunitario: de la Propuesta de Directiva [COM (2011) 121 final/SEC (2011) 315 final] a las Propuestas de Directiva [COM (2016) 685 final] y [COM (2016) 683 final]”, García-Herrera Blanco, C. (Coord.), *V Encuentro de Derecho Financiero y tributario: El futuro del Impuesto sobre sociedades (2º parte)*, Documento de Trabajo 13/2017, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 8-22.

RUBIO GUERRERO, J.J., BARRUSO CASTILLO, B. (2002). *El futuro de la imposición directa en la Unión Europea*, IX Encuentro de Economía Pública, hacienda y medio ambiente, Vigo.

SUMMARIES OF EU LEGISLATION (2019): <https://eur-lex.europa.eu/browse/summaries.html> (Consultado el 17 de septiembre de 2019).

PÁGINA WEB DEL CONSEJO EUROPEO (2019): <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/ccctb/> (Consultado el 21 de septiembre de 2019 y el 10 de enero de 2020).