

TRABAJO DE FIN DE GRADO

**LA PROPUESTA DE DIRECTIVA
RELATIVA A LA BASE IMPONIBLE
CONSOLIDADA COMÚN DEL
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

Estudio de la versión reactivada de 2016



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Paula Garrofé Artigas
NIUB: 16161445

Tutora del Trabajo:
María Dolors Torregrosa Carné

Doble Grado en ADE y Derecho
Curso 2016-2017

RESUMEN

El propósito de este trabajo es estudiar la Propuesta de Directiva relativa a la Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades y la Propuesta de Directiva relativa a la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades, ambas aprobadas el pasado 25 de Octubre de 2016 por la Comisión Europea. A estos efectos, se empieza analizando el concepto de armonización fiscal así como el marco legislativo y competencial de la Unión Europea para poder acometer dicha armonización. A continuación, se exponen los aspectos relevantes del antecedente de las propuestas analizadas, es decir, la Propuesta de Directiva relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto de Sociedades de 16 de Marzo de 2011, y se desarrolla el proceso de reactivación de la misma con los principales cambios introducidos. Por último, se acomete un análisis comparativo de las actuales propuestas, observando tanto su precedente como la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades español, examinándose en profundidad las ventajas que proporcionará su implementación.

PALABRAS CLAVE

Armonización Fiscal, Base Imponible Consolidada Común, Compensación Transfronteriza de Pérdidas, Enfoque Gradual, Establecimiento Permanente, Estados Miembros, Impuesto de Sociedades, Residencia Fiscal, Unión Europea, Ventanilla Única.

SUMMARY

The main purpose of this project is to study the Proposal for a Directive on a Common Corporate Tax Base and the Proposal for a Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base, both of them approved on 25 October 2016 by the European Commission. For these purposes, the project begins by analysing the Tax harmonization concept, as well as the legislative and competence framework of the European Union in order to be able to carry the harmonization out. Then, there are exposed the relevant aspects of the antecedent of the proposals analysed, in other words, Proposal for a Directive of 16 March 2011 on a Common Consolidated Corporate Tax Base, just like the reactivation process of it with the main changes added. Finally, it is exposed a comparative analysis of the current proposals, keeping in mind its precedent and the 27/2014 law of the Spanish corporate tax and the advantages of its implementation are examined in depth.

KEYWORDS

Tax harmonization, Common Consolidated Tax Base, Cross-border loss relief, Staged Approach, Permanent Establishment, Member States, Corporate Tax, Tax residence, European Union, One-stop-shop.

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN.....	4
I.1.	Agradecimientos.....	4
II.	ARMONIZACIÓN FISCAL.....	5
II.1.	Noción de Armonización Fiscal.....	5
II.2.	Competencia Tributaria de la Unión Europea.....	5
III.	EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA.....	8
III.1.	Actos Armonizadores significativos: Informes y Directivas.....	8
III.2.	Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas.....	10
III.3.	Acción Armonizadora del TJUE.....	11
IV.	LA PROPUESTA DE DIRECTIVA DEL CONSEJO, DE 16 DE MARZO DE 2011, RELATIVA A UNA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (BICCIS 2011).....	13
IV.1.	Origen del Proyecto.....	13
IV.2.	Aspectos fundamentales de la Propuesta.....	14
IV.2.1.	Carácter facultativo.....	14
IV.2.2.	Ámbito de aplicación.....	15
IV.2.3.	Base imponible.....	15
IV.2.4.	Normas antifraude.....	16
IV.2.5.	Normas de consolidación.....	17
IV.2.6.	Fórmula de reparto.....	17
IV.2.7.	Administración.....	17
IV.3.	Aspectos no incorporados en la Propuesta.....	18
V.	REACTIVACIÓN DEL PROYECTO BICCIS: PRINCIPALES CAMBIOS INTRODUCIDOS EN LAS NUEVAS PROPUESTAS.....	19
VI.	LA PROPUESTA DE DIRECTIVA RELATIVA A UNA BASE IMPONIBLE COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (BICIS 2016).....	22
VI.1.	Ámbito de Aplicación.....	22
VI.1.1.	Sociedad matriz y filiales consolidables.....	23
VI.1.2.	Establecimiento permanente.....	24
VI.2.	Cálculo de la Base Imponible.....	25
VI.2.1.	Ingresos sujetos y exentos.....	25
VI.2.2.	Gastos deducibles y no deducibles.....	27
VI.2.3.	Bonificación en concepto de crecimiento e inversión.....	30
VI.2.4.	Norma relativa a la limitación de los intereses.....	31
VI.3.	Amortización del inmovilizado.....	32
VI.4.	Pérdidas.....	35
VI.5.	Normas contra prácticas abusivas.....	36

VII.	LA PROPUESTA DE DIRECTIVA RELATIVA A UNA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (BICCIS 2016).....	38
	VII.1. Ámbito de Aplicación.....	38
	VII.2. Normas de Residencia y Territorialidad.....	38
	VII.3. Consolidación.....	39
	VII.4. Entrada y Abandono del Grupo y Reorganizaciones Empresariales.....	40
	VII.5. Fórmula de reparto.....	41
	VII.5.1. Factor Mano de Obra.....	42
	VII.5.2. Factor Activos.....	42
	VII.5.3. Factor Ventas.....	43
	VII.5.4. Cláusula de Salvaguardia.....	43
	VII.6. Administración y Procedimiento.....	44
VIII.	LAS GRANDES VENTAJAS DEL PROYECTO BICCIS.....	45
IX.	CONCLUSIONES.....	47
X.	BIBLIOGRAFÍA.....	49
XI.	ANEXOS.....	51
	XI.1. Experiencias comparables en otros Estados.....	51
	XI.2. Desarrollo de las normas contra prácticas abusivas de la Propuesta de Directiva BICIS 2016.....	53
	XI.3. Cuadro resumen de los cambios incorporados en el Proyecto BICCIS.....	56
	XI.4. Cuadro comparativo del Cálculo de la Base Imponible: Propuesta de Normativa Europea vs. Normativa Fiscal Española.....	59
	XI.5. Cuadro resumen de la comparación entre la normativa fiscal española y las nuevas Propuestas de Directivas relativas a la BICCIS.....	59
	XI.6. Resumen de la Sentencia sobre el caso Marks & Spencer.....	61

I. INTRODUCCIÓN

El 16 de Marzo de 2011, la Comisión Europea (en adelante, la Comisión) presentó una Propuesta de Directiva para el establecimiento de la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, BICCIS 2011), proyecto que pretendía abastecer a las empresas que operaran a nivel transfronterizo en la Unión Europea (en adelante, UE) de un conjunto de normas en materia de Impuesto sobre Sociedades que les facilitarían su actividad y fomentaría el comercio y la inversión. Sin embargo, una vez la Propuesta pendía ante el Consejo Europeo (en adelante, el Consejo) las discrepancias entre los Estados frenaron su implementación. Así pues, la Comisión, consciente de las ventajas que aportaría una base imponible consolidada común, ha replanteado la propuesta inicial incorporando los requerimientos manifestados en los sucesivos debates del Consejo, lo que la ha llevado a aprobar, el pasado 25 de Octubre de 2016, dos nuevas propuestas: la Propuesta de Directiva relativa a una Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, BICIS 2016) y la Propuesta de Directiva relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, BICCIS 2016). Dichas propuestas, al igual que la de 2011, han sido diseñadas con el objetivo de limitar los elementos distorsionadores existentes en el mercado interior europeo (entre otros, la tributación excesiva, los costes adicionales de cumplimiento con las normativas fiscales y las escasas posibilidades de compensación transfronteriza de pérdidas) como consecuencia de la coexistencia de 27 sistemas impositivos diferentes, que inciden en las decisiones de inversión en un mercado unificado y en las actividades transfronterizas de las sociedades.

En la primera parte del trabajo se expondrá el concepto de armonización fiscal junto con las herramientas con las que cuenta la UE para llevarla a cabo. También será relevante hacer un breve análisis de la trayectoria de dicha armonización hasta la fecha y de la participación de otros entes como el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (en adelante, ECOFIN) y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE).

En segundo lugar, se hará un repaso de los aspectos fundamentales de la Propuesta BICCIS 2011, así como se expondrá el proceso de reactivación de la misma junto con los principales cambios incorporados.

Finalmente, se acomete un análisis comparativo de las nuevas Propuestas BICIS y BICCIS de 2016, observando tanto su precedente como la Ley 27/2015 del Impuesto sobre Sociedades español (en adelante, LIS), y se examinarán en profundidad las ventajas que proporcionará su implementación.

I.1. Agradecimientos

El presente trabajo de final de grado ha sido realizado bajo la supervisión de María Dolors Torregrosa Carné, a quien me gustaría expresar mi más profundo agradecimiento, por su paciencia e implicación, ya que sin su experiencia este estudio no hubiese sido posible.

II. ARMONIZACIÓN FISCAL

II.1. Noción de Armonización Fiscal

El término “armonización” puede detentar múltiples definiciones puesto que es un concepto cuyo contenido no es una cuestión sobre la que no puedan o deban generarse dudas en un trabajo de ámbito jurídico. Algunos autores como Antonio Cayón Galiardo, Ramón Falcón y Tella y Fernando de la Hucha Celador (1990, p.7) se limitan a acoger su sentido más amplio y aceptan la definición de N. Bouza Vidal para quién *“armonización significa... limar disparidades entre legislaciones a fin de que sean susceptibles de realizar un objetivo común”*. Por su parte, M^a Luisa Esteve Pardo (1996, p.43) prefiere entender la armonización como *“la adopción a nivel comunitario de reglas para asegurar los fines u objetivos económicos comunes a los que deben conformarse las legislaciones nacionales”*.

No obstante, la cuestión aquí no reside en entender sólo lo que se entiende por armonización sino el ejercicio de esta actividad en el ámbito tributario, es decir, la armonización fiscal. De este modo, atendiendo a las interpretaciones expuestas, podríamos afirmar que la armonización fiscal supone enmendar las diferencias fiscales de las legislaciones para la consecución de fines u objetivos comunes.

Esta armonización fiscal ejercida en el contexto de la UE, según Antonio Aparicio (1996, p.36), *“consiste en la homogeneización de los sistemas fiscales nacionales con el objetivo de eliminar las distorsiones tributarias que impiden la consecución del mercado interior común”*. Lo expuesto conlleva, a su vez, dos grandes implicaciones:

- Por un lado, la armonización fiscal no supone la unificación de los sistemas tributarios nacionales, sino una aproximación paulatina de los mismos, manteniendo los distintos Estados un nivel significativo de independencia para instaurar las reglas básicas de su sistema fiscal.
- Por otro lado, el proceso armonizador tiene un carácter instrumental, es decir, no es un objetivo en sí mismo, sino una herramienta para alcanzar los objetivos comunes de la consecución de un mercado único.

En resumen, la armonización fiscal es uno de los caminos de acercamiento de las legislaciones nacionales de los EEMM de la UE para el logro de los objetivos políticos y económicos que ésta tiene planteados.

II.2. Competencia Tributaria de la Unión Europea

La UE es una organización internacional creada para facilitar y amparar la integración y gobernanza en común de los pueblos europeos cuyas competencias derivan de una atribución expresa por parte de los Estados que la componen. En otras palabras, las competencias comunitaria son aquellas competencias estatales que los Estados Miembros (en adelante, EEMM) han aceptado ceder a la UE para que sean ejercidas por sus

instituciones. De ahí que, tal y como dice el artículo 4 del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE), *“en virtud del principio de atribución, la Unión actúa dentro de los límites de las competencias que le atribuyen los Estados miembros en los Tratados para lograr los objetivos que éstos determinan”*.

Sin embargo, el poder tributario es una de las competencias fundamentales de cualquier Estado que le permite crear, establecer y recaudar impuestos, constituyéndose éstos en la fuente primordial de recursos para financiar los gastos e inversiones de sus Administraciones Públicas y de sus diversas políticas en todos los ámbitos. Por ello, basta con observar los artículos 3, 4 y 6 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE), sobre competencias exclusivas, compartidas y de apoyo respectivamente, para entender que la fiscalidad no se encuentra entre las facultades de actuación directa de la UE.

A pesar de que la UE no haya instaurado un sistema tributario propio y autónomo, distinto de los implantados en los EEMM, no es difícil entender que los tributos suponen un instrumento útil para cooperar en la consecución de los fines económicos de la misma. De hecho, la omisión de la competencia tributaria entre las facultades de la UE reside esencialmente en el campo de la imposición directa, ya que en el ámbito de la imposición indirecta la UE cuenta con una competencia fiscal exclusiva para el establecimiento de una unión aduanera en el marco de una política comercial común.

Ahora bien, el proceso de atribución de competencias fue llevado a cabo para que la UE pudiera dar cumplimiento a una serie de propósitos recogidos en sus Tratados Constitutivos. Concretamente, el TUE estableció como misión de la UE la creación de un mercado interior que *“obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente. Asimismo, promoverá el progreso científico y técnico”*¹. Dicho tratado añade, además, la creación de una Unión Económica y Monetaria² (en adelante, UEM) y el fomento de la cohesión económica, social y territorial y la solidaridad entre los EEMM como objetivos de la estructuración y funcionamiento de la UE.

Por tanto, en la medida en que las diferencias entre los sistemas fiscales nacionales se opongan a sus objetivos, la UE deberá adoptar normas fiscales armonizadoras para obligar a los EEMM a acomodar sus ordenamientos en la dirección que sigue la legislación comunitaria. Si bien, la labor armonizadora no es tarea fácil para la UE debido a la reticencia de los EEMM a adoptar acuerdos que supongan un recorte de su capacidad recaudadora. De hecho, mientras que en los tratados constitutivos de la UE se prevé como principio

¹ TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA (versión consolidada 2016). Artículo 3.3. (antiguo artículo 2 TUE): *“La Unión establecerá un mercado interior. Obrará...”*

² TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA (versión consolidada 2016). Artículo 3.4. (antiguo artículo 2 TUE): *“La Unión establecerá una unión económica y monetaria cuya moneda es el euro.”*

general la mayoría cualificada para la adopción de acuerdos necesarios para la consecución del mercado único, el artículo 113 del TFUE dispone que *“El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las 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”*. Es decir, para las propuestas que afecten a la fiscalidad se requerirá la unanimidad de los componentes del Consejo, lo que supone un gran impedimento para su adopción.

No obstante, esta postura de oposición de los EEMM hacia la armonización fiscal recae principalmente en lo referente a la imposición directa, puesto que en lo relacionado a la imposición indirecta la actitud ha sido otra. Nadie duda que la fiscalidad indirecta afecte directamente a la libre circulación de mercancías y a la libre prestación de servicios en un mercado único y ello explica que, esquivando el requisito de unanimidad anteriormente mencionado, se hayan aprobado ciertas disposiciones específicas a favor de determinados Estados, lo que junto con la competencia originaria atribuida inicialmente a la Unión, relativa al establecimiento de la unión aduanera en el marco de una política comercial común, hace que la armonización en este ámbito haya sido profunda.

En cambio, por lo que hace a la imposición directa, la UE ha tenido que acogerse al artículo 115 del TFUE para encontrar un fundamento jurídico legitimador de su tarea armonizadora en este campo. Este artículo dice así: *“el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior”*. Como se observa en su redacción, este precepto se configura como una norma, que con carácter general, permite a la UE armonizar aquellos aspectos de los ordenamientos jurídicos estatales que incurran o obstaculicen la creación y articulación del mercado interior, fijando un instrumento concreto para ello: la Directiva³. De este modo, podemos concluir que el ordenamiento comunitario únicamente ha establecido la herramienta mediante la cuál deberá llevarse a cabo la armonización de la tributación directa sin haber fijado plazo ni límite material para su realización.

³ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv%3AI14527>. DIRECTIVAS DE LA UNIÓN EUROPEA: *“La Directiva es uno de los instrumentos jurídicos de que disponen las instituciones europeas para aplicar las políticas de la Unión Europea (UE). Se trata de un instrumento flexible que se emplea principalmente como medio para armonizar las legislaciones nacionales. [...] El artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la UE enuncia que la directiva es vinculante para los países destinatarios (uno, varios o todos ellos) en cuanto al resultado que debe obtenerse, dejando al mismo tiempo a las autoridades nacionales la competencia sobre la forma y los medios. [...] Para que una Directiva surta efecto a escala nacional, los países de la UE deben adoptar una ley que la incorpore. Esta medida nacional debe ajustarse a los objetivos establecidos por la Directiva. Las autoridades nacionales deben comunicar estas medidas a la Comisión Europea. Los países de la UE tienen margen de maniobra en este proceso de transposición, lo cual les permite tener en cuenta las características nacionales específicas. La transposición debe producirse en el plazo establecido cuando se adopta la Directiva (generalmente en dos años).”*

III. EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA

III.1. Actos Armonizadores significativos: Informes y Directivas

La Comisión Europea, en atención al mandato ya menciona del antiguo artículo 99 del Tratado de Roma (actual artículo 113 del TFUE), encargó dos estudios sobre la armonización fiscal de las legislaciones de los EEMM a expertos en la materia.

El primer de ellos, elaborado en 1953, fue el *Informe de Tinbergen* sobre la incidencia de los distintos sistemas nacionales en el Mercado Común. No obstante, la trascendencia de este informe fue escasa, y no fue hasta 1962 cuando salió a la luz el Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comisión de las Comunidades, conocido como *Informe de Neumark*, el cual planteó un verdadero y ambicioso programa de armonización fiscal que abrió y promovió el debate entre los especialistas en la disciplina. En palabras de M^a Luisa Esteve Pardo (1996, p.45): “El objeto de su estudio no son únicamente los problemas que habrán de afrontarse en el desarrollo de la aproximación de las legislaciones tributarias, sino que alcanza a la armonización de los sistemas fiscales y de las políticas financieras de los Estados Miembros”. Este segundo informe propugnaba el establecimiento de un Impuesto de Sociedades armonizado que conllevaba un sistema de doble tipo en función del destino de los beneficios. Por un lado, para los beneficios no distribuidos proponía la aplicación de un tipo cercano al tipo máximo del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), y por otro, para los beneficios distribuidos sugería un tipo reducido a la mitad del impuesto aplicado a los beneficios no distribuidos, aunque siempre superior al 15%.

Posteriormente, entre los años 1964 y 1980, se sucedieron una serie de documentos, programas, informes y propuestas cuya envergadura variaba notablemente pero que no llegaron a un buen término. Entre ellos son destacables el *Informe de Van der Temple* y el *Informe de Burke*. El primero fue elaborado en 1971 y realiza un análisis profundo de las implicaciones internacionales del gravamen de los beneficios de las sociedades y de las consecuencias de los posibles métodos aplicables para atenuar los efectos de la doble imposición de dividendos, propugnando un gravamen absolutamente autónomo del beneficio obtenido por la sociedad y el distribuido por ésta a sus socios. Mientras que el segundo, elaborado en 1980, insiste de nuevo en el carácter instrumental de la armonización fiscal para la consecución de un mercado común con libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales, así como para garantizar la libre competencia. En concreto, por lo que hace al ámbito de la imposición societaria, el *Informe de Burke* destaca la necesidad de armonizar la tributación de intereses y dividendos, así como la de estructurar la base imponible del impuesto de sociedades aproximando las reglas aplicables normalmente a amortizaciones, valoración de activos fijos e inventarios, variaciones patrimoniales y compensación de pérdidas.

Además, dentro de este periodo temporal, también es importante recordar:

- La Propuesta de Directiva relativa a la armonización de los sistemas de impuestos de sociedades y de los regímenes de retención en la fuente de 1975, que, como expone M^a Luisa Esteve Pardo (1996, p.51): *“pretende introducir un sistema uniforme de integración parcial de los impuestos sobre la renta personal y sobre sociedades por medio de una imputación parcial, configurada en forma de crédito impositivo sobre la parte proporcional del impuesto sobre la renta personal correspondiente a los dividendos previamente sometidos al impuesto sobre sociedades, debiendo incluirse dicho crédito en la base del impuesto personal”*.
- La aprobación de la Directiva 77/779/CEE, de 19 de diciembre de 1977, sobre asistencia mutua de las autoridades competentes de los EEMM en el ámbito de los impuestos directos, que constituye la primera Directiva sobre fiscalidad directa aunque no se orienta hacia la consecución de la armonización fiscal.

A partir del año 1990 la Comisión Europea replanteó la cuestión de la armonización fiscal, a raíz de su Comunicación al Parlamento y al Consejo sobre la fiscalidad de las empresas de abril de 1990, encaminando sus acciones hacia la abolición de obstáculos y distorsiones fiscales para el acertado funcionamiento del mercado interior. Esto explica que se aprobaran las siguientes medidas armonizadoras:

- La Directiva 90/434/CEE, de fusiones, reformada años después por la Directiva 2005/19/CE.
- La Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de EEMM diferentes, modificada posteriormente por la Directiva 2003/123/CE.
- El Convenio 90/436/CEE para la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas, que desembocó en la aprobación de la Directiva 2003/49/CEE, sobre pago de intereses y cánones entre empresas asociadas.

Ya en 1992, se emitió el Informe del Comité de Expertos Independientes sobre la Imposición de Sociedades, conocido como *Informe de Ruding*. Este informe plantea por primera vez la comparación de las normativas de los EEMM para la imposición sobre beneficios y, como expone Elena Fernández Rodríguez (2001, p.14), centra el estudio en tres aspectos esenciales:

- *“Las diferencias existentes en la imposición societaria de los países de la Comunidad susceptibles de ocasionar distorsiones importantes en el funcionamiento del mercado interior, particularmente en lo referente a la inversión y la competencia.*
- *La posibilidad de que estas distorsiones fueran eliminadas por las propias fuerzas de mercado a través de la competencia fiscal entre los Estados Miembros, sin que fuesen necesaria la adopción de medidas por parte de la Comunidad.*
- *Las medidas que tendría que adoptar la Comunidad para eliminar las distorsiones”.*

Por último, en 2001 se emitió el Informe sobre la Fiscalidad de las Empresas en el mercado interior, o también conocido como el *Informe de Bolkestein*. Este informe se configura como el soporte técnico de la estrategia actual de la Comisión en materia de imposición sobre

beneficios de las empresas que se concretó en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Consejo Económico y Social denominada *“Hacia un mercado interior sin obstáculos”*⁴. El *informe de Bolkestein* incluye un denso estudio cualitativo y cuantitativo que demuestra la disparidad normativa existente en las legislaciones fiscales de los EEMM, así como las relevantes diferencias entre los tipos efectivos de gravamen, que tienden a agravarse con la incorporación de países del centro y del este de Europa. A raíz de este informe, la Comisión en sus comunicaciones planteó, además de medidas específicas dirigidas a eliminar algunos de los obstáculos tributarios del mercado interior, la necesidad de avanzar hacia un sistema común de imposición sobre sociedades que permita a las empresas con actividades transfronterizas calcular los beneficios de todo el grupo basándose en un mismo conjunto de normas, y establecer cuentas consolidadas a efectos fiscales. En definitiva, podríamos decir, que la Comunicación de la Comisión de 2001 supuso el primer intento de entender la BICDIS –objeto de estudio del presente trabajo– como solución general a los impedimentos fiscales del mercado interior, la cual se confirmó en 2003 mediante una segunda Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo titulada: *Un mercado interior sin obstáculos vinculados al Impuesto sobre Sociedades: logros, iniciativas actuales y restos pendientes*.

III.2. Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas

Además de los informes y directivas ya mencionados, entre los instrumentos utilizados por las instituciones europeas para la armonización de la imposición societarias se encuentra el Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas. Este código fue adoptado mediante resolución por el Consejo de la Unión Europea y los representantes de los gobiernos de los EEMM, reunidos en el seno del ECOFIN el 1 de diciembre de 1977.

El Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas se configura como un instrumento legislativo atípico puesto que aparece como una resolución, instrumento que no se menciona en el TUE, y adoptado no solo por el Consejo sino también por los representantes de los gobiernos de los EEMM. Además, por lo que hace al contenido, este carece de fuerza jurídica vinculante, ya que tal y como el propio Código menciona éste es un “compromiso político” que no influye en los derechos y obligaciones de los EEMM ni en las competencias respectivas de ellos y de la Comunidad. Por todo ello, y como dice Florindo Gijón en su *Crónica Tributaria* (2003, p.104), *“dicha resolución debe ser contemplada en el marco del “soft law” comunitario, que incluye aquellas reglas de conducta que carecen por sí misma de fuerza legal vinculante, pero que presentan caracteres propios del “Derecho” y que, a través del orden jurídico comunitario, pretenden influir efectivamente en la conducta de los EEMM”*.

⁴ COM/2001/0582. COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL. Hacia un mercado interior sin obstáculos. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria.

El objetivo principal de este acto armonizador es combatir la competencia fiscal perniciosa, que tal y como describe la Comunicación de la Comisión al Consejo “*Hacia la coordinación fiscal en la Unión Europea*”⁵, causa el desplazamiento de la presión fiscal para aprovechar regímenes fiscales más atractivos desde formas de actividades económicas particularmente susceptibles de desplazarse hacia la base laboral, que habitúa ser el factor menos móvil. Así pues, el fin último del Código es evitar la pérdida de ingresos fiscales permitiendo la reasignación de la presión fiscal en una dirección más favorable al empleo. De ahí que, al adoptar este Código, los EEMM aceptan el compromiso de:

- No implantar nuevas normas fiscales perniciosas, y
- A reformar aquellas disposiciones y prácticas vigentes en sus respectivos territorios con el propósito de erradicar cualquier actuación perniciosa.

Al tratarse de un instrumento con una base jurídica imprecisa, se cuestiona su conveniencia para conseguir el fin deseado de alcanzar la armonización fiscal de los EEMM, ya que con él todo lo que se puede lograr es la instauración de una cierta coordinación fiscal. Además, entre los inconvenientes de esta opción se alega la ausencia de control de los excesos en que pueda incurrir la Comisión al emplear esta técnica, lo que por lo general conllevaría una falta de participación activa del Consejo y de los EEMM en la formulación de las normas. Sin embargo, este tipo de instrumentos son provechosos para posibilitar la adopción de acuerdos en ámbitos sobre los que, de otro modo, no se podrían lograr por causa de la complejidad y la dilatación en el tiempo del proceso legislativo requerido para su aprobación, como ocurre en el caso de la adopción de acuerdos relativos a materias fiscales que requieren de la unanimidad de todos los miembros del Consejo. Además, suelen generar un confianza capaz de influir en el comportamiento de los EEMM y pueden llegar a convertirse en *hard law* (normas con fuerza jurídica vinculante) en caso de ser acogidos por el TJUE a través de su jurisprudencia.

III.3. Acción Armonizadora del TJUE

Al margen de los avances normativos en el ámbito de la armonización fiscal, el TJUE, en el marco de sus funciones, está llevando a cabo un proceso de armonización fiscal implícita. Las funciones características del TJUE son:

- a) Asegurar la efectiva aplicación de las normas comunitarias (procedimientos de infracción).
- b) Garantizar la interpretación uniforme del ordenamiento comunitario en todos los EEMM (cuestiones prejudiciales).
- c) Anular normas europeas, en caso de que estas vulneren los Tratados de la UE o los derechos fundamentales (recurso de anulación).
- d) Garantizar que las instituciones europeas actúen (recursos por omisión).
- e) Sancionar a las instituciones europeas (acciones por daños y perjuicios).

⁵ COM/97/0495/final. COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO. Hacia la coordinación fiscal en la Unión Europea. Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa.

Por ello, en la medida que las divergencias fiscales estatales inciden, de un modo u otro, en algunas de las libertades fundamentales de los tratados constitutivos de la UE, en especial, en el principio de no discriminación⁶, la intervención del TJUE está justificada. De hecho, los mayores avances en la armonización de imposición directa han procedido de la doctrina del TJUE. Algunos ejemplos de sentencias armonizadoras son:

- La Sentencia del caso Avoir Fiscal de 28 de enero de 1986⁷. En ella se analiza la normativa francesa que concedía una deducción –el *avoir fiscal*– por doble imposición societaria a las entidades residentes que percibían dividendos, pero no a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes. El TJUE declaró al respecto que: *“Al no conceder a las sucursales y agencias en Francia de sociedades de seguros con sede social en otros EEMM, en las mismas condiciones que a las sociedades de seguro con sede en Francia, el beneficio del avoir fiscal en relación con los dividendos de sociedades francesas que dichas sucursales y agencias perciben, la República Francesa ha incumplido las obligaciones derivadas del artículo 52 del Tratado”*. Así pues, el TJUE entendió que el *avoir fiscal* de la legislación francesa era una medida contraria a la libertad de establecimiento, que no se justificaba ni por la falta de armonización fiscal ni por los criterios de los convenios de doble imposición.
- La Sentencia del caso Lankhorst-Hohorst de 12 de diciembre de 2002⁸. En esta sentencia el TJUE declaró la incompatibilidad de la normativa alemana sobre subcapitalización con la libertad de establecimiento, resolviendo que: *“El artículo 43 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la legislación fiscal de un Estado miembro, que dispone que la retribución de los recursos ajenos que una sociedad haya obtenido de un socio, como la sociedad matriz, que posea una participación sustancial en su capital, se considerará, en algunos casos, constitutiva de un reparto de beneficios encubierto, sólo se aplica a la retribución de los recursos obtenidos de un socio que no tiene derecho a crédito fiscal, puesto que en la mayor parte de los casos, una sociedad matriz residente tiene derecho al crédito fiscal mientras que, por lo general, una sociedad matriz extranjera no tiene tal derecho”*.

Si embargo, se puede afirmar que esta acción armonizadora es incompleta puesto que el alcance de los pronunciamientos del TJUE es limitado. Por un lado, porque el TJUE resuelve los asuntos que se le plantean, es decir, las sentencias del TJUE se limitan al caso concreto que se le presenta en el contexto de las cuestiones prejudiciales formuladas por tribunales nacionales y que provienen de procesos judiciales incoados por sujetos privados. Por otro lado, porque las decisiones del TJUE tienen efectos dispares en los EEMM, es decir, las consecuencias de las resoluciones relativas a las leyes de un país para el resto de EEMM no siempre son descifradas del mismo modo.

⁶ TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA. Artículo 2: *“La Unión se fundamenta en los valores de respeto de la dignidad humana, libertad, democracia, igualdad, Estado de Derecho y respeto de los derechos humanos, incluidos los derechos de las personas pertenecientes a minorías. Estos valores son comunes a los Estados miembros en una sociedad caracterizada por el pluralismo, la no discriminación, la tolerancia, la justicia, la solidaridad y la igualdad entre mujeres y hombres.”* TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA. Artículo 10: *“En la definición y ejecución de sus políticas y acciones, la Unión tratará de luchar contra toda discriminación por razón de sexo, raza u origen étnico, religión o convicciones, discapacidad, edad u orientación sexual.”*

⁷ STJUE, 28 de enero de 1986. Asunto 270/83.

⁸ STJUE, 12 de diciembre de 2002. Asunto C-324/00.

IV. LA PROPUESTA DE DIRECTIVA DEL CONSEJO, DE 16 DE MARZO DE 2011, RELATIVA A UNA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (BICCIS)

IV.1. Origen del Proyecto

Tras el Informe de *Blokestein* y las posteriores comunicaciones de la Comisión Europea, se tomó verdadera conciencia de la dimensión de los obstáculos fiscales existentes en mercado interior de la UE. Estos obstáculos, tal y como Roberta Poza Cid y María Isabel Prieto Cuadrado exponen en su trabajo sobre la propuesta objeto de estudio en este apartado (2011, p.140), se resumen en lo siguiente:

- *“Elevados costes de cumplimiento con las distintas normativas en los EEMM.*
- *Dificultades para la compensación transfronteriza de pérdidas.*
- *Alto coste y problemas para el cumplimiento con el sistema de precios de transferencia.*
- *Alto coste de las operaciones de reestructuración.*
- *Problemas derivados de los Convenios para evitar la Doble Imposición, ya que no hay una red completa de Convenios entre los EEMM de la UE y hay diferencias muy importantes entre los existentes.”*

Por todo ello, en septiembre de 2004 la Comisión Europea, por orden del ECOFIN, empezó los trabajos para la elaboración del Proyecto de Directiva relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS). Esta propuesta fue elaborada con una gran implicación de los EEMM, ya que para su formulación se constituyó un grupo de trabajo, denominado GT BICCIS, compuesto por expertos de las Administraciones Tributarias de todos los EEMM. El CT BICCIS, creado en noviembre de 2004, celebró un total de trece sesiones plenarias, donde se discutieron los documentos elaborados por la Comisión sobre la materia y los resultados de los estudios de los subgrupos creados para analizar ámbitos específicos de la propuesta.

La Propuesta de Directiva fue publicada el 16 de marzo de 2011, fecha a partir de la cual los Presidentes del Parlamento Europeo, del Consejo y de la Comisión empezaron a recibir las opiniones de los Parlamentos Nacionales sobre la misma. Tras la publicación de la propuesta y durante un periodo de ocho semanas, los parlamentos nacionales podían, además de expresar su postura a favor o en contra de la BICCIS, verificar que la iniciativa respetaba los principio de subsidiariedad⁹ y proporcionalidad¹⁰ del derecho europeo. Los votos que la propuesta recibió manifestando que su articulado no cumplía con los principios

⁹ TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA. Artículo 5.3.: *“En virtud del principio de subsidiariedad, en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión intervendrá solo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, ni a nivel central ni a nivel regional y local, sino que puedan alcanzarse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción pretendida, a escala de la Unión.”*

¹⁰ TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA. Artículo 5.4.: *“En virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados.”*

citados no alcanzaron el tercio previsto en el Tratado de Lisboa¹¹ que llevaría a revisar la propuesta.

En España, fue la Comisión Mixta para la Unión Europea quien se encargó de expresar la opinión sobre la Propuesta BICIS 2011 en el Parlamento Europeo. Esta comisión emitió que la propuesta “*se justifica en virtud del principio de subsidiariedad, ya que la acción de los Estados Miembros a nivel individual no permitiría alcanzar los objetivos previstos*”.

IV.2. Aspectos fundamentales de la Propuesta

A grandes rasgos, la Propuesta de Directiva BICIS 2011 incluía:

1. normas destinadas al cálculo uniforme de la base imponible de las sociedades con residencia fiscal en la UE y de los establecimientos permanentes ubicados en la UE pertenecientes a sociedades con residencia fiscal en terceros países;
2. normas dirigidas a los grupos de sociedades para consolidar las bases imponibles individuales de las sociedades que lo componen;
3. un fórmula de reparto para la distribución de la base imponible común entre los EEMM.

El establecimiento de una norma común para el cálculo de la base imponible tiene como principal ventaja el ahorro en coste de cumplimiento para las empresas al no tener que trabajar con diversas normas para el cálculo de su base imponible dentro de la UE. Mientras que las normas de consolidación permiten prescindir de la utilización de los precios de transferencia para acotar el derecho que tiene un Estado para hacer tributar a una sociedad que actúa de manera transfronteriza y facultan para aplicar una compensación transfronteriza de pérdidas íntegra.

IV.2.1. Carácter facultativo

Las normas incorporadas en la Propuesta de Directiva se configuraron con un carácter facultativo, lo que conllevaría que los sujetos incluidos en su ámbito de aplicación podrían optar entre calcular su base imponible aplicando el método de la Directiva o bien continuar aplicando las normas tradicionales previstas en cada EEMM para realizar dicho cálculo.

El régimen opcional se estableció con el objetivo de no obligar a soportar el coste que implicaría el paso al nuevo régimen tributario a aquellas empresas que no actuaran a nivel transfronterizo y que no tuvieran intención de propagar su actividad económica más allá del territorio nacional.

Sin embargo, en la misma propuesta se estableció un régimen de continuación de modo que, una vez ejercida la opción de aplicar el sistema BICIS, los contribuyentes deberán

¹¹ TRATADO DE LISBOA por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007.

permanecer dentro de éste durante un periodo mínimo de cinco años. También se estableció una consolidación obligatoria y la denominada norma *all in, all out* que conllevaría para los grupos de sociedades que, una vez ejercida la opción, el régimen BICCIS se aplicaría para todas las sociedades que lo componen sin excepción.

IV.2.2. *Ámbito de aplicación*

Dado el propósito de las BICCIS de remover los obstáculos fiscales existentes en el mercado interior, su ámbito de aplicación se extendió al mayor número posible de entidades.

Concretamente, la Directiva se aplicaría a las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un EEMM cuando se reunieran las dos condiciones siguientes:

- a) *“que la sociedad adopte una de las formas enumeradas en el Anexo I;*
- b) *que la sociedad esté sujeta a uno de los impuestos sobre sociedades enumerados en el Anexo II o a un impuesto similar establecido ulteriormente.”*

También se podrá aplicar a las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un tercer país cuando cumplan con las condiciones siguientes:

- a) *“que la sociedad adopte una forma similar a una de las enumeradas en el anexo I;*
- b) *que la sociedad esté sujeta a uno de los impuestos sobre sociedades enumerados en el anexo II.”*

Este último supuesto, hace referencia a la aplicación de la Directiva a los establecimientos permanentes que las sociedades residentes en un tercer Estado tengan en la UE.

Para acabar, no está de más mencionar aquí que la Comisión no optó por limitar el ámbito de aplicación de la propuesta a aquellas sociedades que realizaran su actividad a nivel transfronterizo, debido a que el planteamiento selectivo podría conllevar problemas de discriminación y supondría tener que definir que se entiende por entidad “transfronteriza”.

IV.2.3. *Base imponible*

La Base Imponible prevista por la propuesta de la Comisión es amplia, de modo que cualquier tipo de renta obtenido por una sociedad, ya sea monetaria o en especie, debería ser gravada.

La norma prevé que la base imponible se determinará por cada ejercicio fiscal que, salvo disposición en contra, comprenderá cualquier periodo de doce meses. Para el cálculo de la base imponible, los distintos hechos imponibles se evaluarán de forma individual y los beneficios o pérdidas se reconocerán cuando ocurran. La Directiva prevé un listado de ingresos exentos y de gastos deducibles y no deducibles, la mayoría de los cuales se han mantenido en la Propuesta de Directiva BICIS 2016 que se expondrá en el apartado siguiente.

Para la imputación temporal de los ingresos y gastos, la Directiva sigue el criterio de devengo. De modo que los ingresos devengarán cuando nazca el derecho de percibirlos y

puedan cuantificarse con una exactitud razonable, independientemente de que se difiera el pago, y los gastos cuando haya nacido la obligación de efectuar el pago, el importe de la obligación pueda cuantificarse con una exactitud razonable y en caso de comercio de bienes se hayan transferido al sujeto pasivo los riesgos y ventaja significativos inherentes a la propiedad de dichos bienes o en supuestos de prestación de servicios el sujeto pasivo haya recibido dichos servicios.

Tras la publicación de la Propuesta de Directiva, los EEMM criticaron la falta regulación respecto a la imputación temporal de los ingresos y gastos, puesto que al no haber una norma común de contabilidad, podría llevar a interpretaciones muy distinta entre los EEMM.

IV.2.4. Normas antifraude

La Directiva incorpora una norma general antifraude que dispone que las operaciones artificiales realizadas con el fin de eludir impuestos, no se tendrán en cuenta a efectos del cálculo de la base imponible, salvo que se trate de actividades comerciales realizadas de buena fe en las que el sujeto pasivo tiene la posibilidad de elegir entre dos o más operaciones que tienen el mismo resultado comercial pero que dan lugar a bases imponibles diferentes. Además, prevé también una serie de cláusulas antiabuso específicas, como:

- I. Una norma de subcapitalización que determina que no serán deducibles los intereses pagados a una empresa asociada residente en un tercer país si su tributación ha sido inferior el 40% del tipo legal medio del Impuesto sobre Sociedades aplicable en los EEMM o está sujeta a un régimen especial en ese tercer país que conlleva una tributación sustancialmente inferior a la del régimen general. Todo esto, salvo que el importe de dicho interés se incluya en la base imponible como renta de la empresa asociada o que el interés se pague a una sociedad que cotice o a una entidad que tenga una actividad comercial o empresarial en su país de residencia.
- II. Una norma de transparencia fiscal internacional que atribuye al socio residente las rentas no distribuidas por la entidad no residente controlada. Esta norma se ha conservado en la Propuesta de Directiva BICIS 2016 y será desarrollada con mayor detalle en secciones posteriores.

La regulación antifraude de la Directiva no convenció a los EEMM quienes consideraron que era escasa, y en especial arremetieron contra la cláusula general por la dificultad que iba a suponer demostrar el “único fin de eludir impuestos” de las operaciones artificiales. Por este motivo, como se expondrá en adelante, algunas de las modificaciones efectuadas en la Propuesta BICIS recaen en su regulación antifraude.

IV.2.5. Normas de consolidación

Durante el proceso de elaboración del proyecto, una de las cuestiones más discutidas fueron las normas de consolidación puesto que hubieron diversos EEMM que se opusieron desde el principio a incorporarlas en la propuesta. Sin embargo, la Comisión estuvo plenamente convencida de la necesidad de su formulación, ya que consideró que las principales ventajas del proyecto serían logradas a través de estas normas que permitirían, como ya se ha expuesto, abandonar el uso de los precios de transferencia y ampliar las posibilidades de compensar pérdidas.

Las normas de consolidación de la Propuesta BICCIS 2011 implican una consolidación obligatoria para todas las sociedades que cumplan los requisitos para estar integradas en un grupo. Mediante este principio denominado *all in all out*, se evita que los grupos tomen decisiones de dejar fuera de los mismos a ciertas compañías, puesto que las que queden fuera no repartirían sus bases imponibles entre los EEMM, y dado que los tipos de gravámenes no están armonizados, resultaría interesante trasladar pérdidas y beneficios entre EEMM.

El contenido de las normas de consolidación se ha mantenido prácticamente idéntico en la Propuesta BICCIS 2016 por lo que se desarrollará con mayor detalle en capítulos posteriores.

IV.2.6. Fórmula de reparto

Al igual que ocurrió con las normas de consolidación, la determinación de la fórmula de reparto también fue un tema muy polémico en el proceso de redacción de la Propuesta. Dicha fórmula pretende delimitar el beneficio obtenido por una empresa en el territorio de un EEMM, repartiendo su base imponible en función de la capacidad de obtener beneficio que tuviera en éste. Esta capacidad de obtener beneficio se determina mediante tres factores típicos: activos, salarios y ventas.

La fórmula de reparto se ha mantenido intacta en la Propuesta BICCIS 2016 y será expuesta con mayor detalle en apartados posteriores.

IV.2.7. Administración

Una de las características primordiales de la Propuesta de Directiva BICCIS 2011 es la instauración de un sistema que permite al grupo de sociedades atender a una sola Administración Tributaria, designada Administración Tributaria principal. Este sistema es conocido como “ventanilla única”.

Así pues, el grupo consolidado, a través del sujeto pasivo principal¹², deberá presentar una sola declaración, que determine la cuota a pagar por cada sociedad o establecimiento permanente que forme parte del mismo. Dicha declaración será presentada ante la autoridad competente del EEMM donde el sujeto pasivo principal tenga su residencia a efectos fiscales, o cuando se trate de un contribuyente no residente, ante la autoridad competente del EEMM donde esté situado su establecimiento permanente.

IV.3. Aspectos no incorporados en la Propuesta

El proyecto BICCIS no tiene por objeto afectar la competencia de los EEMM sobre la fiscalidad, ni en consecuencia incidir en los ingresos tributarios de sus Administraciones Públicas, lo que explica que la iniciativa no incorpore ninguna norma armonizadora de los tipos de gravamen. Una vez implantada la BICCIS, cada Estado continuará aplicado el tipo de gravamen, que su normativa tributaria prevea, a la porción de la base imponible que le corresponda según la fórmula de reparto.

La Comisión ha considerado que es necesario incentivar una competencia leal en relación a los tipos impositivos. De modo que, al respetarse los tipos de gravamen establecidos por los Estados se puede mantener un cierto nivel de competencia fiscal dentro del mercado interior que permitirá apreciar con mayor claridad qué Estado establece mayor tributación a las empresas y posibilitará a los Estados competir con estrategias que tengan en cuenta su posición en el mercado y sus necesidades presupuestarias.

Por otra parte, la Propuesta BICCIS 2011 no especificó que no pudieran aplicarse otras deducciones a la base imponible, una vez repartida, de las expresamente citadas en su artículo 102. Este artículo únicamente menciona como elementos deducibles ciertos impuestos locales, las provisiones técnicas de estabilización de las aseguradoras y la posible compensación de pérdidas anteriores a la entrada en el grupo. No obstante, la Comisión ha expresado en reiteradas ocasiones que la BICCIS se desvirtuaría, al distorsionarse la uniformidad de la norma aplicable a todos los EEMM, si cada EEMM aplica distintas deducciones a la base.

Todos los aspectos no incorporados en la Propuesta de Directiva BICCIS 2011 se han mantenido así en las Propuestas de 2016, cuyo análisis se acometerá en apartados posteriores. Concretamente, el artículo sobre las deducciones a aplicar a la base imponible repartida se encuentra ahora en el artículo 44 de la Propuesta BICCIS 2016.

¹² COM/2011/121 final. Propuesta de directiva del Consejo relativa a una BICCIS. *Artículo 4: << sujeto pasivo principal>>:)*
a) un sujeto pasivo residente, cuando forme un grupo con sus filiales consolidables, con sus establecimientos permanentes situados en otros Estados miembros o con uno o varios establecimientos permanentes de una filial consolidable residente en un tercer país; o
b) el sujeto pasivo residente designado por el grupo cuando este último esté compuesto exclusivamente por dos o más sujetos pasivos residentes que sean filiales consolidables inmediatas de una misma sociedad matriz residente en un tercer país; o
c) un sujeto pasivo residente que sea la filial consolidable de una sociedad matriz residente en un tercer país, siempre que ese sujeto pasivo residente forme un grupo exclusivamente con uno o varios establecimientos permanentes de su matriz; o
d) el establecimiento permanente designado por un sujeto pasivo no residente que forme un grupo exclusivamente con respecto a sus establecimientos permanentes situados en dos o más Estados miembros.

V. REACTIVACIÓN DEL PROYECTO BICCIS: PRINCIPALES CAMBIOS INTRODUCIDOS POR LAS NUEVAS PROPUESTAS

A raíz de la Propuesta de Directiva BICCIS de 2011, el Consejo Europeo inició una serie de debates que han terminado por evidenciar la dificultad de que dicha propuesta pueda adoptarse en su plenitud de un solo intento. Esto, junto con las recomendaciones realizadas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) en junio de 2013 a través del Proyecto BEPS¹³, cuyos objetivos resultaron coincidentes con los de algunas de las disposiciones de la Propuesta, ha manifestado la necesidad de replantearla introduciendo cambios estratégicos tanto de estructura como de contenido.

En cuanto a la estructura, la Comisión en 2015 defendió la opción de aplicar un “enfoque gradual” para alcanzar la implementación de la BICCIS. Este enfoque se basa en la división de la Propuesta en dos fases, dejando los trabajos relativos a la consolidación fiscal aplazados hasta que quede garantizado el concierto respecto a las normas obligatorias para la determinación de una Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades. Por ello, el pasado 25 de Octubre de 2016, la Comisión presentó simultáneamente dos propuestas, una relativa a una Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, BICIS 2016) y la otra relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, BICCIS 2016), como consecuencia de la disgregación de la Propuesta BICCIS 2011, que hasta el momento se hallaba pendiente ante el Consejo y que queda automáticamente suprimida.

Por lo que hace a la Propuesta BICIS 2016, esta se configura como la primera fase del nuevo enfoque gradual y, tal y como su propia “Exposición de Motivos” redacta (2016, p.3), comprende “*las reglas para el cálculo de la base imponible común del Impuesto sobre Sociedades, así como disposiciones contra la elusión fiscal y la dimensión internacional de sistema tributario propuesto*”. La gran mayoría de los cambios efectuados respecto de la Propuesta BICCIS 2011 han sido incorporados en esta primera etapa.

Por otro lado, la segunda fase del enfoque gradual se materializa en la Propuesta BICCIS 2016 que, como ya se ha mencionado, no será examinada hasta que se haya alcanzado un acuerdo político sobre los elementos de la base común. Esta Propuesta aborda todo lo relativo a los aspectos técnicos de la consolidación fiscal, concretando las condiciones para pertenecer a un grupo consolidado y las diversas formas que este puede optar. La subordinación de esta segunda etapa se debe a que la consolidación fiscal ha sido la materia que más tensiones ha generado en los distintos debates del Consejo y que, en consecuencia, más ha dilatado los progresos con respecto a la implementación de la BICCIS. Por este motivo, en lugar de suprimir este asunto del proyecto, ya que se considera

¹³ El Proyecto BEPS (“Erosión de la base imponible y traslado de los beneficios”) es un Plan de Acción presentado por la OCDE y el G-20 cuyo objetivo es establecer herramientas y mecanismos para luchar contra las estrategias de planificación fiscal agresiva utilizadas por las empresas multinacionales. Estas empresas aprovechan inconsistencias o discrepancias existentes en los sistemas fiscales para trasladar los beneficios a países de escasa o nula tributación y así eludir el pago del Impuesto sobre Sociedades.

fundamental para la mayor eficacia de las soluciones propuestas en vías a suprimir los obstáculos fiscales existentes en la UE para las sociedades, se ha optado por postergar su aprobación y tratamiento a una segunda fase.

La implementación progresiva de los dos niveles establecidos para la Base Imponible Consolidada Común está prevista para el 1 de Enero de 2019 en el caso de la Directiva BICIS y el 1 de enero de 2021 en el caso de la Directiva BICCIS.

Entrando ahora a analizar los cambios respecto al contenido, es necesario destacar que estos han sido enormemente motivados por la presentación por la OCDE del Plan BEPS. Tal y como manifiesta la “Exposición de Motivos” de las nuevas propuestas (2016, p.4), estas incluyen normas *“para acometer algunas de las acciones prioritarias de la iniciativa de la OCDE sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”*.

Ya se vio en 2011 que el objetivo de la iniciativa BICCIS no era solo prever normas para el establecimiento de una Base Imponible Consolidada Común sino que también incluía una serie de disposiciones cuyo objetivo era luchar contra la planificación fiscal agresiva de los grupos de sociedades. Por ello, cuando en 2013 la OCDE presentó el Plan de acción BEPS se evidenció que ambas iniciativas tenían un propósito extrafiscal idéntico, de modo que muchos de las metas que pretendían ser alcanzadas mediante las acciones de este Plan podrían ser llevadas a cabo igualmente a través de la implementación de la BICCIS.

En definitiva, con las modificaciones incorporadas en las nueva Propuestas para la Base Imponible Consolidada Común, éstas constituyen, junto con el plan BEPS, una de las herramientas de la UE para mejorar la transparencia de las operaciones intragrupo, así como para impedir el traslado de beneficios de las empresas a otros territorios que causan la pérdida de ingresos fiscales a las Administraciones Tributarias de los EEMM.

De entre los cambios introducidos en las Propuestas de 2016, el más significativo radica en su alcance. Mientras que la antigua propuesta establecía un régimen facultativo para todas las sociedades, las nuevas serán de aplicación obligatoria para todos los grupos de sociedades que superen un determinado tamaño. Además, estos grupos deberán cumplir también las condiciones de consolidación para que, cuando se materialice la iniciativa en su totalidad y se adopte la propuesta de consolidación, puedan pasar automáticamente a regirse por el régimen BICCIS y no surjan incongruencias. Si se hubiese mantenido el carácter optativo de la BICCIS 2011 los objetivos perseguidos no habrían sido satisfechos, ya que muy probablemente las empresas multinacionales que reducen sus ingresos gravables a través de la planificación fiscal agresiva nunca optarían por este sistema y el problema subsistiría.

Por otra parte, en cuanto a las normas para el cálculo de la base imponible común, la iniciativa reactivada mantiene, con algunos ajustes, la lista de gastos no deducibles que figuraban en la Propuesta de 2011 e introduce una superdeducción por costes de investigación y desarrollo (en adelante, I+D). Además, en apoyo de los pequeños

emprendedores innovadores, la nueva Propuesta BICIS 2016 incluye una superdeducción reforzada para las pequeñas compañías de reciente creación que no tengan ninguna empresa asociada y que sean especialmente innovadoras.

La Propuesta BICIS 2016 también ha incorporado una nueva norma sobre la limitación de los intereses. Dicha norma restringe la posibilidad de deducir costes de intereses (entre otros costes financieros), con el propósito de amedrentar las prácticas de traslado de beneficios a Estados con tipos impositivos inferiores. Esto se suma al conjunto de normas para combatir la elusión fiscal que se incluyeron en la Propuesta BICIS 2011 y que han sido mantenidas en las actuales propuestas.

Otras de las modificaciones relevante ha venido causada por la propia división de la iniciativa en dos etapas. Así pues, en la Propuesta de BICIS 2016, se prevé un sistema de compensación transfronteriza de pérdidas con posterior recuperación que se aplicará de manera temporal mientras no esté en vigor la BICIS 2016. Es decir, se establece un mecanismo encaminado a compensar a aquellos contribuyentes que durante la primera fase del enfoque gradual no puedan acogerse a las ventajas de la consolidación fiscal, es decir, a la compensación transfronteriza de pérdidas automática.

Por último, la nueva propuesta ha actuado con el fin de contrarrestar el contexto actual que desincentiva la financiación mediante recursos propios y ha incorporado una bonificación en concepto de crecimiento e inversión que desincentiva la tendencia a favor del endeudamiento.

VI. LA PROPUESTA DE DIRECTIVA RELATIVA A UNA BASE IMPONIBLE COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (BICIS 2016)

La Propuesta de Directiva objeto de estudio en este apartado constituye la denominada “primera fase” de la proyecto iniciado en 2011 para la implementación de una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades en la UE. Ésta comprende un conjunto de normas destinadas al cálculo de la base imponible de aquellas sociedades consideradas residentes a efectos fiscales en la UE así como de los establecimientos permanentes residentes en la UE de las sociedades de terceros países. La propuesta también dispone normas para la lucha contra la elusión fiscal.

La entrada en vigor de la presente Directiva, supondrá para aquellas sociedades que la apliquen, ya sea obligatoriamente o a modo facultativo, el abandono de la sujeción a la ley nacional del Impuesto sobre Sociedades en relación con todos los aspectos regulados en la Directiva, salvo que se especifique lo contrario.

VI.1. Ámbito de Aplicación

La Propuesta de Directiva BICIS 2016 se aplicará de forma obligatoria, según el artículo 2 de la misma, a aquellas sociedades constituidas en virtud de la legislación de un EEMM, incluidos sus establecimientos permanentes, siempre que se reúnan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- Adoptar una de las formas societarias que figuren en el Anexo I de la Propuesta de la Directiva. En caso de tratarse de sociedades de Derecho Español, el citado Anexo establece que serán aquellas sociedades denominadas «sociedad anónima», «sociedad comanditaria por acciones» y «sociedad de responsabilidad limitada», así como las entidades de Derecho público que operen en régimen de Derecho privado.
- Que la sociedad esté sujeta a alguno de los impuestos sobre sociedades que figuran en el Anexo II de la Propuesta o bien a un impuesto semejante.
- Que la Sociedad pertenezca a un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera cuyos ingresos consolidados totales a nivel de grupo hayan superado los 750 millones de euros durante el ejercicio financiero anterior el ejercicio correspondiente. Éste es el parámetro determinante para definir que grupos de sociedades se encuentran sometidos a la Directiva de modo imperativo al rebasar un determinado tamaño.
- Que la sociedad cumpla las condiciones, que según la misma propuesta, son necesarias para ser considerada sociedad matriz o filial consolidable, o que disponga de uno o varios establecimientos permanentes situados en otros EEMM.

Además, también se contempla la aplicación de la Directiva para aquellas sociedades constituidas de acuerdo con la legislación de un tercer Estado con respecto a los establecimientos permanentes que esta tenga ubicados en uno o varios EEMM, siempre que

estas sociedades cumplan con las tres últimas condiciones mencionadas en el párrafo anterior (condición de sujeción a un Impuesto sobre Sociedades europeo, de volumen de ingresos consolidados y de carácter de sociedad matriz o filial consolidable).

Por último, para aquellas sociedades que, a pesar de adoptar una forma societaria de las contenidas en el Anexo I de la propuesta y de estar sujetas a un Impuesto sobre Sociedades mencionado en el Anexo II, no pertenezcan a un grupo consolidado que rebase el volumen de ingresos consolidados necesario ni cumplan con las condiciones para ser considerada sociedad matriz o filial, la directiva adopta un carácter facultativo ya que se les ofrece la opción de aplicarla si así lo eligen. Ejercida esta opción, el plazo de aplicación será de cinco ejercicios fiscales que, salvo renuncia expresa ante la autoridad competente del EEMM en el que tenga su residencia fiscal o ante la autoridad competente del EEMM en que se ubique su establecimiento permanente, se prorrogará automáticamente por periodos sucesivos de cinco ejercicios fiscales más. Cuando se produzca la prórroga, el contribuyente deberá poner a disposición de la autoridad competente pruebas que demuestren que se continua cumpliendo con los requisitos de forma societaria y sujeción a un impuesto sobre beneficios, según los Anexos I y II de la Directiva BICIS respectivamente.

Las sociedades que se constituyan como sujetos pasivos de BICIS, ya sea de manera obligatoria o voluntaria, deberán notificar la entrada dentro del ámbito de aplicación de dicha directiva a las autoridades competentes del EEMM donde tengan su domicilio fiscal o donde lo tengan sus establecimientos permanentes.

No cabe duda que la Propuesta de Directiva ha hecho un esfuerzo en concretar las sociedades destinatarias de sus disposiciones, ya que mediante la lista de entidades y impuestos sujetos ofrece una certeza que limita las opciones de su evasión. No obstante, esto conlleva la obligación futura de actualización de dichas listas a medida que surjan nuevas formas societarias susceptibles de ser sujetos de la Directiva.

Por último, haciendo un análisis comparativo de lo expuesto con la Propuesta BICIS 2011, podemos concluir que, a grandes rasgos, el ámbito de aplicación se ha mantenido, no obstante, la Comisión se ha esforzado por reducir las ambigüedades de la anterior redacción, extendiendo y precisando dicho ámbito.

VI.1.1. Sociedad matriz y filiales consolidables

Para entender el ámbito de aplicación de la propuesta aquí objeto de estudio es necesario concretar lo que la misma entiende por sociedad matriz y filial consolidable. Según el artículo 3 de la Propuesta, serán filiales consolidables todas aquellas filiales o subfiliales en las que la sociedad matriz posea el derecho a ejercer más de la mitad de los derechos de voto y un derecho de propiedades de más del 75% del capital de la filial o más del 75% de los derechos a participar en los beneficios. Además, respecto a las subfiliales, una vez la filial de la que pende alcance los umbrales relativos a los derechos de voto, se considerará que la sociedad matriz posee el 100% de los mismos, calculándose los derechos sobre

beneficios y sobre el capital *“multiplicando las participaciones directa e indirectas en las filiales de cada nivel. También se tendrán en cuenta en el cálculo los derechos de propiedad que no superen el 75% en poder, directa o indirectamente, de la sociedad matriz, incluidos los derechos en sociedades residentes en un tercer país”* (artículo 3 BICIS 2016).

Lo expuesto no entraña diferencias con la definición de sociedad dominante y sociedades dependientes de la normativa fiscal española. El artículo 58.2. de la LIS establece que se entenderá por sociedad dominante aquella que tenga una participación de, al menos, el 75% del capital social y posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras que tengan la consideración de dependientes. Dicha participación y los referidos derechos de voto deberán mantenerse durante todo el periodo impositivo salvo que se disuelva la entidad participada. Así pues, la LIS exige los mismos requisitos de participación y derechos de voto que establece la Propuesta de Directiva BICIS para atribuir a una entidad el carácter de dominante de un grupo. Por lo que hace a las entidades dependientes, la LIS únicamente dispone que serán aquellas entidades que sean residentes en territorio español sobre las que la entidad dominante posea la participación y los derechos de voto expuestos.

VI.1.2. Establecimiento Permanente

La nueva propuesta de Directiva, a diferencia de la de 2011, ha definido el concepto de establecimiento permanente siguiendo textualmente el término post BEPS recomendada en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Esta definición solo será de aplicación a los establecimientos permanentes situados en la UE y pertenecientes a un contribuyente residente a efectos fiscales en ésta. Así pues, la Directiva no ha incorporado una definición de los establecimientos permanentes situados en un tercer Estado ni de aquellos ubicados en la UE pero que pertenezcan a un contribuyente residente a efectos fiscales en un tercer país. La resolución de esta cuestión se ha dejado a los convenios fiscales bilaterales y a la legislación nacional.

El artículo 5 de la presente propuesta, describe el establecimiento permanente como un emplazamiento fijo situado en un EEMM distinto del de residencia fiscal mediante el cuál el contribuyente desarrolle total o parcialmente su actividad, en particular: un centro administrativo, una sucursal, una oficina, una fábrica, un taller, una cantera y una mina, pozo de petróleo o de gas o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. Por lo que hace a las obras o proyectos de construcción o instalación, estos solo constituirán un establecimiento permanente en caso de que su duración se prolongue por un periodo superior a doce meses. Dicho artículo, añade también una lista cerrada de lo que no puede ser considerado establecimiento permanente siempre que dichas actividades se desarrollen con un carácter auxiliar o preparatorio de lo que constituye la verdadera actividad social.

Por último, la propuesta hace especial mención a aquellas personas que actúen en un EEMM por cuenta de un contribuyentes. Cuando estas personas no actúen como agentes independientes y concluyan contratos de manera habitual o desempeñen un papel conducente para la conclusión de contratos, siempre que dicha actividad no sea de carácter

auxiliar o preparatorio, se considerará que el contribuyente posee un establecimiento permanente en el EEMM de actuación.

VI.2. Cálculo de la Base Imponible

Para determinar la base imponible, los beneficios y pérdidas se computarán cuando se hayan realizado con independencia del momento de su satisfacción.

La base imponible se deberá calcular por cada ejercicio fiscal que, salvo disposición en contra, se presumirá que tendrá una duración de doce meses. Dicho cálculo se realizará restando al total de ingresos generados aquellos que estén exentos, así como los gastos deducibles y otros elementos deducibles.

Así pues, mientras que la LIS establece en su artículo 10.3 que la base imponible se calculará partiendo del resultado contable corregido por las excepciones legalmente previstas, la Propuesta BICIS 2016 toma como punto de partir el total de ingresos generados para el cálculo de la base imponible¹⁴.

VI.2.1. Ingresos sujetos y exentos

Se entiende por ingresos el producto de las ventas o prestación de servicios, una vez excluidos el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos y derechos recaudados por cuenta de organismos públicos, así como el producto obtenido 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.

No obstante, a los ingresos descritos se deberán sustraer aquellos que, según el artículo 8 de la Propuesta de Directiva, se consideren exentos. Estos son:

- Las subvenciones directamente vinculadas a la adquisición, construcción o mejora del inmovilizado sujeto a amortización. Este ingreso exento ya apareció en la Propuesta de 2011, y a efectos de la normativa fiscal española (LIS) será un ingreso computable salvo que sea recibido por un contribuyente que explote fincas forestales.
- El producto de la venta de una agrupación de activos, incluido el valor de mercado de las liberalidades en especie. Al igual que el anterior, este ingreso exento se mantiene intacto respecto de la Propuesta de 2011. Sin embargo, en virtud de la normativa fiscal española, las donaciones en especie serán un ingreso expresamente computable en virtud del artículo 17.4. de la LIS.
- La ganancia obtenida de la venta de acciones, siempre que el contribuyente haya mantenido una participación mínima del 10% en el capital o del 10% de los derechos

¹⁴ Ver Anexo XI.4: Cuadro comparativo del Cálculo de la Base Imponible: Propuesta de Normativa Europea vs. Normativa Fiscal Española.

de voto de la sociedad durante los doce meses precedentes a dicha operación. Aquí se exceptúan las ganancias obtenidas mediante la enajenación de acciones mantenidas con fines de negociación y de acciones mantenidas por empresas de seguros de vida. Observando la descripción que hizo la Propuesta de 2011 respecto a este ingreso exento, se puede concluir que en la nueva redacción se ha tratado de cubrir los vacíos legales que la antigua dejaba en cuanto al tipo de acciones cuyas ganancias podrían ser consideradas ingresos exentos, puesto que únicamente se mencionaba la exención de “*el producto de la transmisión de acciones*”. Este ingreso exento también se contempla en la normativa fiscal española, concretamente en el artículo 21 de la LIS, que establece unos requisitos para su aplicación. Estos requisitos son: una participación en el capital o fondos propios del 5% o que el valor de la adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, que la entidad extranjera participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades español a un tipo nominal de, al menos, el 10% y que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

- Los beneficios distribuidos percibidos, siempre que el contribuyente haya mantenido, durante doce meses consecutivos, una participación mínima del 10% en el capital o del 10% de los derechos de voto de la sociedad que realiza la distribución. Dentro de este ingreso exento no tienen cabida aquellos beneficios distribuidos de acciones mantenidas con fines de negociación. En la anterior propuesta únicamente se mencionaba como ingreso exento “*los beneficios distribuidos percibidos*” sin mencionar que porcentaje de participación debía tener el contribuyente sobre la sociedad que los distribuía, ni tampoco el tiempo durante el que debía haberse mantenido dicha participación. Por tanto, la nueva propuesta ha pretendido colmar las lagunas de la anterior redacción estableciendo especificaciones. Este ingreso exento está también previsto en la regulación fiscal española que, al igual que el analizado en el apartado anterior, se encuentra en el artículo 21 LIS sujeto a los requisitos ya mencionados.
- Las rentas de un establecimiento permanente percibidas por el contribuyente en el EEMM en que este último tenga su residencia fiscal. Esta exención se ha concretado respecto de la Propuesta de 2011, que sólo establecía “*la renta de un establecimiento permanente en un tercer país*”, y se prevé también en el artículo 21 LIS.

No está de más añadir aquí, que mientras que la LIS contiene, en su artículo 21.2, una serie de limitaciones a la exención por doble imposición internacional, la Propuesta de Directiva no las ha incorporado en su articulado.

Por lo que hace a la periodificación y cuantificación de los ingresos, salvo que se disponga lo contrario, estos se reconocerán en el ejercicio fiscal en que se incurran o devenguen, y se devengarán en el momento en que nazca el derecho de percibirlos y puedan cuantificarse con exactitud razonable. Así pues, al igual que la normativa española, la Propuesta BICIS ha adoptado el principio de devengo para el reconocimiento de los ingresos. Sin embargo, el

artículo 11.2. de la LIS prevé la posibilidad de que un contribuyente, de manera excepcional y para conseguir la imagen fiel, abandone este principio siempre que sea autorizado por la Administración Tributaria competente, opción que la propuesta de normativa europea no contempla.

Las sucesivas críticas por parte de los EEMM en cuanto a las escasa regulación contenida en la Propuesta de Directiva de 2011 sobre la imputación temporal de los ingresos se encaminaban a manifestar que la falta de una norma común de contabilidad podía llevar a interpretaciones distintas por parte de los EEMM. Esto ha desembocado en la incorporación de especificaciones en la nueva propuesta, concretamente, el artículo 16 de la misma, denominado “Devengo de los intereses” ha añadido lo siguiente:

2. *“Los ingresos resultantes del comercio de bienes se considerarán devengados con arreglo al apartado 1 cuando se reúnan las condiciones siguientes:*
 - a. *que el contribuyente haya transferido al comprador la propiedad de los bienes vendidos.*
 - b. *que el contribuyente no mantenga el control efectivo de los bienes vendidos;*
 - c. *que el importe de los ingresos pueda cuantificarse con fiabilidad;*
 - d. *que sea probable que el contribuyente reciba las ventajas económicas asociadas a la operación;*
 - e. *que los costes en que se haya incurrido o vaya a incurrirse en relación con la operación pueden cuantificarse con fiabilidad.*
3. *Los ingresos resultantes de la prestación de servicios se considerarán devengados en la medida en que se hayan prestado los servicios y cuando se reúnan las condiciones siguientes:*
 - a. *que el importe de los ingresos pueda cuantificarse con fiabilidad;*
 - b. *que sea probable que el proveedor reciba las ventajas económicas asociadas a la operación;*
 - c. *c) que el grado de realización de la operación al final del ejercicio fiscal pueda ser valorado con fiabilidad;*
 - d. *d) que los costes que se haya incurrido o vaya a incurrirse en relación con la operación pueden ser valorados con fiabilidad.*

Cuando no se cumplan los criterios establecidos en las letras a) a d), los ingresos resultantes de la prestación de servicios solo se considerarán devengados en la medida en que puedan corresponder a gastos deducibles.
4. *Cuando los ingresos deriven de pagos al contribuyente que esté previsto se lleven a cabo en varios plazos, se considerarán devengados cuando sean pagaderos cada uno de los distintos plazos”.*

VI.2.2. Gastos deducibles y no deducibles

Se considerarán gastos deducibles todos los costes relacionados con las ventas y todos los gastos, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido deducible, cometidos por el contribuyente para obtener beneficios. Se incluyen también los costes de investigación y desarrollo y los costes derivados de la captación de recursos propios o ajenos a efectos del desarrollo de la actividad. En cuanto a los costes de investigación y desarrollo mencionados, entendemos que la norma se refiere a aquellos gastos no activados como intangible, ya que sino serían deducibles mediante amortización. De otro modo, existiría una diferencia notable al permitirse deducir todo el coste en el ejercicio fiscal de la activación, lo que conllevaría una libertad de amortización no prevista en la LIS.

Uno de los cambios más significativos incorporado por la Propuesta de 2016 viene dado por la inclusión de dos nuevas superdeducciones. Por un lado, ha incorporado una superdeducción en el régimen de I+D de la Propuesta de 2011, que consiste en permitir la deducción adicional del 50% de los gastos de I+D, en que se haya incurrido durante ese ejercicio y sin incluir los costes relativos al inmovilizado material mueble, hasta un máximo

de 20 millones de euros. Cuando los gastos de I+D superen los 20 millones de euros, los contribuyentes podrán deducir el 25% de la cantidad excedentaria. Por otro lado, se ha previsto una superdeducción reforzada para las pequeñas empresas de reciente creación que no tengan ninguna empresa asociada y que sean particularmente innovadoras, de tal manera que aquellos contribuyentes que cumplan con todos los requisitos exigidos por el apartado 3 del artículo 9 de la Directiva podrán deducir el 100% de sus costes de I+D hasta un máximo de 20 millones de euros. Estas modificaciones se han introducido con la intención de apoyar la innovación en la economía así como a los pequeños emprendedores innovadores y, en particular, a las empresas emergentes.

Si observamos el tratamiento de los costes de I+D en la LIS, podemos determinar que además de considerar dichos costes como gastos deducibles de la base también establece un incentivo para apoyar la innovación de las empresas, no obstante, dicho incentivo se articula como una deducción sobre la cuota íntegra. Esta deducción se recoge en el artículo 35 de la LIS y establece que la base de la deducción será el importe de los gastos de investigación y desarrollo y las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible (excluidos los edificios y terrenos), minorada en el importe de las subvenciones recibidas en concepto de I+D. En la LIS el porcentaje de deducción es del 25% de los gastos de I+D efectuados en el periodo impositivo, salvo que estos sean mayores a la media de los gastos de I+D efectuados en los 2 años anteriores, en cuyo caso el exceso será deducible en un 42%.

Siguiendo con los gastos deducibles, la propuesta establece que los EEMM podrán prever la deducción de las donaciones y liberalidades a favor de entidades benéficas. La deducción de estos gastos ya se estableció en la Propuesta de 2011, sin embargo, solo se permitía la deducibilidad hasta la cifra del 0,5% de los ingresos correspondientes del ejercicio fiscal, mientras que la actual propuesta deja en manos de los EEMM la admisión y límite de este gasto deducible. Así pues, observando la normativa fiscal española, ésta regula las donaciones y liberalidades como gasto no deducible, salvo en el caso de las donaciones realizadas a las entidades sin ánimo de lucro a las que sea aplicable el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los inventivos fiscales al mecenazgo. El artículo 16 de dicha ley establece el listado de entidades que podrán recibir los donativos, donaciones y aportaciones que gozarán del incentivo fiscal de la deducción.

Al no partir de la contabilidad, la Propuesta de Directiva no prevé el requisito de inscripción contable para que un gasto pueda deducirse como si lo hace la normativa fiscal española en el artículo 11.3. de la LIS. Esto proporciona la ventaja de una mayor flexibilidad a las sociedades para reducir su base imponible mediante el uso de elementos a deducir de los ingresos obtenidos, pero supone una desventaja en cuanto dificulta el control de la Agencia Tributaria.

Respecto a los gastos no deducibles, la Propuesta de 2016 ha reproducido el listado de 2011 incorporando algunos ajustes. Los gastos no deducibles se encuentran definidos en el artículo 12 de la nueva propuesta y son los siguientes:

- Las distribuciones de beneficios y los reembolsos de recursos propios o de deuda. Este gasto no deducible se ha mantenido de la Propuesta de 2011 y también se prevé en el artículo 15.a) de la LIS.
- Un 50 % de los gastos de representación. La nueva propuesta ha concretado que este gasto no será deducible solo hasta una cantidad que no supere un determinado porcentaje, pendiente de determinar por el Consejo, de los ingresos en el ejercicio fiscal, de modo que cuando se supere dicho porcentaje los gastos de representación si que serán gastos deducibles. Comparando lo expuesto con la normativa fiscal española, se observa una diferencia significativa en cuanto a este gasto no deducible, ya que la LIS prevé que serán deducibles el 100% de los gastos de representación, mientras que la propuesta de BICCIS solo permite la deducibilidad del 50% de estos.
- La transferencia de los beneficios no distribuidos a una reserva que forme parte de los recursos propios de la sociedad. Este gasto no deducible se ha mantenido de la Propuesta de 2011 y en la normativa fiscal española se recoge en el artículo 15.a) de la LIS.
- El impuesto sobre sociedades e impuestos sobre los beneficios similares. Este gasto no deducible ya se incorporó en la anterior propuesta, no obstante, la nueva redacción ha añadido los “impuestos sobre beneficios similares”. Observando la normativa fiscal española, este gasto no deducible se encuentra recogido en el artículo 15.b) de la LIS.
- Los sobornos y otros pagos ilegales. Este gasto no deducible ya apareció en la Propuesta de 2011, no obstante, la nueva redacción ha extendido su ámbito de aplicación añadiendo “otros pagos ilegales”. La normativa fiscal española no indica expresamente que dichos gastos no sean deducibles, pero no puede entenderse que haya una diferencia con la Propuesta de Directiva en este sentido, ya que aceptar sobornos es un delito según la ley penal española, y en consecuencia, no pueden ser registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias. Además, la LIS establece que no serán deducibles los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, descripción en la que encajarían los gastos de sobornos y pagos ilegales.
- 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. Este gasto no deducible se ha mantenido de la Propuesta de 2011 y también se prevé en el artículo 15.c) de la LIS.
- Los gastos incurridos por una sociedad con vistas a la obtención de renta exenta. Este gasto no deducible ya fue incorporado en la anterior Propuesta BICCIS, no obstante, no está recogido en la LIS.
- Las donaciones y liberalidades distintas de las realizadas a favor de entidades beneficiarias. Este gasto no deducible se ha mantenido de la Propuesta de 2011 y también se prevé en el artículo 15.e) de la LIS.

- Los costes de adquisición o construcción o los costes relacionados con la mejora del inmovilizado que sean deducibles, excepto los vinculados a la investigación y el desarrollo. Este gasto no deducible se ha mantenido respecto la Propuesta de 2011 y no se prevé en la LIS.
- Las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente en un tercer país. Éste es un gasto no deducible de nueva incorporación en la Propuesta de 2016 y no está previsto en la normativa fiscal española.

No está de más mencionar que la Propuesta de 2011 establecía que no serían deducibles los gastos por Impuesto sobre Bienes Inmuebles ni el gasto por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Sin embargo, dicho gasto no deducible ha desaparecido de la nueva redacción.

Por lo que hace a la periodificación y cuantificación de los gastos, la regulación se ha mantenido idéntica respecto de la contenida en la Propuesta BICIS de 2011, y establece que, salvo que se disponga lo contrario, estos se reconocerán en el ejercicio fiscal en que se incurran o devenguen, y se incurrirán en el momento en que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) *"que haya nacido la obligación de efectuar el pago; cuando un gasto se efectúe en forma de pagos por el contribuyente en varios plazos, la obligación de pago nacerá cuando sean pagaderos cada uno de los distintos plazos;*
- b) *que el importe de la obligación pueda cuantificarse con una exactitud razonable;*
- c) *en caso de comercio de bienes, que se hayan transferido al contribuyente los riesgos y ventajas significativos inherentes a la propiedad de dichos bienes y, en caso de prestación de servicios, que el contribuyente haya recibido dichos servicios."*

Al igual que ocurre con los ingresos, la Propuesta BICIS ha adoptado el principio de devengo para el reconocimiento de los gastos, que como ya se ha mencionado es el mismo criterio seguido por la LIS.

VI.2.3. Bonificación en concepto de crecimiento e inversión

El hecho que los intereses pagados por empréstitos sean deducibles mientras que los dividendos distribuidos no lo sean genera una situación favorecedora a la financiación de las sociedades mediante endeudamiento en detrimento de la financiación por recursos propios. Por este motivo, siendo consciente de los riesgos que el endeudamiento supone para las empresas, la Propuesta BICIS 2016 ha tratado de contrarrestar el escenario actual a través de la incorporación de una bonificación en concepto de crecimiento e innovación.

Esta nueva bonificación se recoge en el artículo 11 de la Propuesta y, a grandes rasgos, consiste en permitir la deducibilidad de los incrementos de los recursos propios de los contribuyentes sobre su base imponible. El citado artículo empieza por exponer lo que se entiende por "base de recursos propios BCI", es decir, la diferencia entre los recursos propios de un contribuyente y el valor fiscal de su participación en el capital de empresas asociadas. El aliciente de la norma viene dado porque establece como deducible, sobre la

base imponible de un contribuyente, un importe igual al rendimiento definido¹⁵ sobre los incrementos de la base de recursos propios BCI, mientras que si se producen decrementos sobre dicha base pasará a ser imponible un importe igual al rendimiento definido sobre el decremento de la base de recursos propios BCI.

Los incrementos y decrementos de la base de recursos propios BCI se definen de manera distinta según el ejercicio fiscal en que encuentre el contribuyente. Para los diez primeros ejercicios fiscales en que un contribuyente esté sujeto a las normas de la Directiva BICIS, el cálculo se realizará mediante la diferencia entre su base de recursos propios BCI al final del ejercicio fiscal correspondiente y su base de recursos propios BCI el primer día del primer ejercicio fiscal al que se apliquen las normas de la Directiva BICIS. Trascurridos los primeros diez ejercicios fiscales, la referencia a la cuantía de la base de recursos propios BCI que será deducible de la base de recursos propios BCI al final del ejercicio fiscal correspondiente se trasladará cada año al ejercicio fiscal siguiente.

Por último, a efectos de realizar un análisis comparativo con la normativa fiscal española, debe mencionarse que la LIS no contempla una bonificación análoga a la expuesta, no obstante, lucha en contra del sesgo en favor del endeudamiento equiparando el tratamiento fiscal del endeudamiento entre empresas asociadas al tratamiento de la retribución de fondos propios y, por tanto, no permitiendo la deducibilidad de los gastos financieros que dicho endeudamiento genere. Además, la LIS ha articulado una “Reserva de Capitalización” cuyo objetivo es el mismo que el de la bonificación desarrollada en este apartado, es decir, establecer un marco favorecedor a la financiación por recursos propio de las empresas. Dicha reserva de capitalización se regula en el artículo 25 de la LIS y consiste en el derecho de los contribuyentes a una reducción en la base imponible del 10% del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumpla: a) *“Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del periodo impositivo al que se corresponda esta reducción, salvo por existencia de pérdidas contables en la entidad”*, y b) *“Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior”*.

VI.2.4. Norma relativa a la limitación de los intereses

Tal y como se ha mencionado anteriormente, la nueva propuesta está estrechamente vinculada a las acciones del Plan BEPS lo que justifica que haya incorporado una norma, ausente en la Propuesta de 2011, relativa a la limitación de intereses. Con esta norma, la directiva pretende desincentivar las prácticas de traslado de beneficios a territorios con tipos impositivos más reducidos mediante la limitación de los costes de intereses deducibles. Según lo dispuesto en el artículo 13 de la Propuesta de Directiva, esta limitación se

¹⁵ PROPUESTA DE DIRECTIVA BICIS 2016: Artículo 11.5: <<Rendimiento definido>>: *“será igual al rendimiento de la deuda pública a diez años de la zona euro en el mes de diciembre del ejercicio anterior al ejercicio fiscal correspondiente, publicado por el Banco Central Europeo, incrementado por una prima de riesgo de dos puntos porcentuales. Cuando la curva de rendimiento anual sea negativa se aplicará un valor mínimo del dos por ciento.”*

efectuará permitiendo al contribuyente la deducibilidad total de los costes de endeudamiento sólo hasta el importe de los intereses u otros ingresos imponibles procedentes de activos financieros obtenidos. Aquellos costes de endeudamiento que excedan de dicho límite serán deducibles en el ejercicio fiscal en que se hayan incurrido hasta el 30% de los beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (en adelante, EBITDA¹⁶ por sus siglas en inglés) del contribuyente o, si este importe fuera superior, hasta un importe de 3 millones de euros. En definitiva, en la medida en que puedan compensarse con ingresos por intereses se admitirá la plena deducibilidad de los costes de intereses, no obstante, los costes de intereses que excedan de este parámetro su deducibilidad quedará restringida al 30% del EBITDA o hasta un importe de 3 millones de euros, si este fuese mayor. Aquellos costes de endeudamiento excedentario que no puedan deducirse en un ejercicio fiscal determinado podrán trasladarse a un ejercicio posterior sin limitación de tiempo.

A los efectos de esta norma, un grupo será tratado como contribuyente cuando se permita o exija que un contribuyente actúe por cuenta de aquél. En estos casos, se tendrá en cuenta la universalidad del grupo para calcular los costes excedentarios y el EBITDA, así como para la consideración del importe al de los 3 millones de euros.

Como era de esperar, esta norma no se aplicará a las empresas financieras, incluidas las que formen parte de un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera.

Por último, poniendo en comparación el precepto desarrollado con la normativa fiscal española, debe mencionarse que LIS contiene un mandato análogo al expuesto. La norma se encuentra en el artículo 16 de la ley, titulado “Limitación en la deducibilidad de gastos financieros”, y establece que serán deducibles los gastos financieros netos con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio y, en todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros. Además, los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el mismo límite del millón de euros. A los efectos de esta norma, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo y el beneficio operativo será el resultado de la empresa antes de intereses, impuestos y amortizaciones, es decir, el EBITDA.

VI.3. Amortización del inmovilizado

Además de los gastos deducibles ya expuestos, otro de los elementos deducibles de la base imponible común será la amortización del inmovilizado. Esta deducción deberá aplicarse por el propietario económico del activo fijo, y solo en el caso de que éste no pueda ser

¹⁶ PROPUESTA DE DIRECTIVA BICIS 2016: Artículo 13.3.: “Los EBITDA se calcularán volviendo a incorporar a la base imponible del contribuyente los importes corregidos a efectos fiscales de los costes de endeudamiento excedentarios, así como los importes corregidos a efectos fiscales en concepto de depreciación y amortización. Los ingresos exentos de impuestos quedarán excluidos de los EBITDA del contribuyente.”

identificado será el propietario legal quien tendrá derecho a dicha deducción. En aquellos supuestos en que la propiedad legal y económica del inmovilizado se comparta por varios contribuyentes se admitirá que todos ellos lo amorticen. La amortización del inmovilizado no es una opción para los contribuyentes y en consecuencia estos no podrán renunciar a amortizar aquellos activos susceptibles de amortización.

La base de la amortización comprenderá el coste directamente relacionado con la adquisición, construcción o mejora de un activo fijo, sin incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido deducible ni intereses. Cuando se trate de un activo recibido como liberalidad, la base de la amortización vendrá constituida por su valor de mercado tal como figure en los ingresos. Además, toda subvención pública directamente relacionada con la adquisición de un elemento del inmovilizado amortizable se deducirá de la base de amortización del mismo. No se tendrá en cuenta en el cálculo de la base imponible la amortización de aquellos elementos del inmovilizado que no estén disponibles para su uso.

En los casos de contratos de arrendamiento financiero, se podrán deducir el interés de los pagos del arrendamiento de la base imponible pero sólo por aquel contribuyente que tenga la propiedad económica y siempre que el propietario legal incluya dichos intereses en su base imponible.

Los elementos de inmovilizado deberán ser amortizados individualmente de acuerdo con su vida útil aplicando el método de amortización lineal. La vida útil del inmovilizado variará según se trate de edificios comerciales, oficinas y similares (40 años), edificios y estructuras industriales (25 años), inmovilizado material a largo plazo (15 años), inmovilizado material a medio plazo (8 años) y inmovilizado intangible (el periodo en el que goce de protección, salvo que no pueda determinarse que entonces serán 15 años). Este aspecto se ha precisado respecto de la Propuesta de 2011 que solo diferenciaba entre edificios, a los que atribuía 40 años de vida útil, inmovilizado material a largo plazo distinto de edificios, a los que atribuía una vida útil de 15 años, e inmovilizado intangible, con la misma vida útil que le atribuye la actual propuesta.

La Propuesta de Directiva prevé una deducción por reinversión del beneficio obtenido en la venta de un activo amortizable o un inmovilizado no sujeto a desgaste y obsolescencia en un activo con una finalidad igual o semejante. La deducción ascenderá al importe excedente del beneficio obtenido sobre el valor fiscal del activo y deberá aplicarse en el ejercicio fiscal en que se lleve a cabo la enajenación. La norma establece que la reinversión que da pie a la deducción deberá realizarse antes del final del segundo ejercicio fiscal posterior a aquél en que se haya realizado la enajenación, a menos que el activo de sustitución se haya adquirido durante el ejercicio fiscal anterior a la enajenación, en cuyo caso este requisito se dará por satisfecho. En caso de que el activo substitutivo no se adquiriera en el periodo establecido, la deducción aplicada en el ejercicio de enajenación se incorporará a la base imponible en el segundo ejercicio fiscal siguiente a la enajenación incrementada en un 10%.

No serán amortizables los activos financieros ni el inmovilizado material no sujeto a desgaste y obsolescencia (obras de arte, antigüedades, etc.). No obstante, en el caso de que un contribuyente demuestre que se ha reducido, por fuerza mayor o actividades delictivas de terceros, el valor de un inmovilizado material no sujeto a desgaste o obsolescencia al final de un ejercicio fiscal podrá aplicarse una deducción en la base imponible por un importe igual al decremento sufrido. Si aplicada dicha deducción en ejercicios fiscales posteriores el valor del bien aumenta se incorporará a la base imponible un importe equivalente a ese incremento, sin que en ningún caso esta incorporación supere el importe de la deducción inicialmente reconocida. La deducción por decremento de valor no será aplicable en ningún caso, cuando la venta del activo que sufra dicho decremento esté exenta de tributación.

Atendiendo a lo dispuesto en la Propuesta de 2011 sobre la amortización del inmovilizado, se puede observar que la nueva propuesta ha mantenido todo lo referente a este asunto, eliminando únicamente el sistema de agrupación del inmovilizado material a medio plazo, lo que supone que ahora un mayor número de activos serán amortizables individualmente.

La regulación de la amortización en la Propuesta de Directiva BICIS 2016 diverge sustancialmente de la regulación contenida en la LIS, por lo que de entrar en vigor deberían realizarse reformas significativas en el articulado de la norma española. Una de las diferencias más destacables es la simplificación de los coeficientes máximos de amortización fiscal en la BICIS. La ley actual del Impuesto sobre Sociedades español clasifica los bienes de inmovilizado en 7 grupos y 33 subgrupos de elementos, cada uno de ellos con su coeficiente lineal máximo y su periodo máximo de amortización en años. En cambio, la propuesta resume los grupos de inmovilizado material en 4 grandes grupos: edificios comerciales y oficinas (40 años), edificios y estructuras industriales (25 años), inmovilizado a largo plazo (15 años) e inmovilizado a medio plazo (8 años). En el caso específico de los edificios, se pasaría de amortizar a 68 años según la LIS a 40 años con la Propuesta de normativa europea, de modo que se adelantaría la deducción por gasto de amortización, siendo provechoso para las empresas, en perjuicio del fisco. Sin embargo, el artículo 40 de la Propuesta BICIS 2016 decreta que la Comisión estará facultada para adoptar actos que deleguen la función de definir de manera más rigurosa las clases de activos materiales, por lo que se espera que la Comisión haga uso de su poder y permita que la clasificación de la LIS no deje de estar en vigor.

Por último, otro aspecto a mencionar es la posibilidad que contiene el artículo 34 de la Propuesta BICIS 2016 de amortizar un ejercicio completo el año de adquisición o de entrada en funcionamiento del inmovilizado y la no deducción por amortización en el ejercicio de enajenación. Este precepto es un supuesto de anticipación de la amortización, ventajoso para las empresas, que ya apareció en la Propuesta de 2011 pero que no se prevé en la LIS.

VI.4. Pérdidas

Aquellos sujetos pasivos residentes o establecimientos permanentes de sujetos pasivos no residentes que hayan incurrido en pérdidas en un ejercicio fiscal podrán deducirlas en ejercicios fiscales posteriores. Esta deducción en ningún caso podrá dar lugar a un importe negativo de la base imponible. Así pues, la Propuesta BICIS 2016, del mismo modo que su precedente de 2011, no fija límite temporal para la deducción de pérdidas en años consecutivos ni restringe el importe deducible anualmente.

Cuando en un ejercicio fiscal puedan deducirse pérdidas procedentes de distintos ejercicios fiscales anteriores, se deducirán en primer lugar aquellas pérdidas más antiguas.

Las pérdidas en que incurra un sujeto pasivo no serán trasladables a posteriores ejercicios fiscales cuando otra sociedad adquiera una participación en el contribuyente, pasando a ser éste una filial consolidables del adquirente y sufriendo una transformación importante en su actividad económica. Este cambio relevante en la actividad del contribuyente deberá suponer el abandono de una actividad que haya representado más del 60% de su volumen de negocios en el ejercicio fiscal anterior o la incorporación de nuevas actividades que aumenten en más de un 60% el volumen de negocios en el ejercicio fiscal de su introducción o en el siguiente.

Para garantizar la coherencia con la BICIS 2016, la propuesta de base común ha incorporado un régimen de compensación de pérdidas con posterior recuperación que se aplicará mientras no se aprueben las normas de consolidación. Este régimen permite que aquel contribuyente residente que, una vez deducidas sus propias pérdidas de ejercicios anteriores, continúe teniendo beneficios pueda deducirse también las pérdidas incurridas, en ese mismo ejercicio fiscal, por sus filiales consolidables inmediatas o por sus establecimientos permanentes situados en otros EEMM. Esta deducción se aplicará en proporción a la participación que el sujeto pasivo residente tenga en sus filiales consolidables o de manera íntegra para el caso de los establecimientos permanentes. Cuando, con posterioridad a la aplicación de la deducción, las filiales consolidables o los establecimientos permanentes obtengan beneficios, el contribuyente residente deberá reincorporar a su base imponible estos beneficios hasta el importe previamente deducido en concepto de pérdidas. Además, las pérdidas deducidas serán reincorporadas de forma automática en la base imponible objeto de deducción cuando se dé alguna o varias de las circunstancias siguientes (artículo 42.4):

- *“cuando, al final del quinto ejercicio fiscal posterior al momento en que las pérdidas pasaron a ser deducibles, no se haya reincorporado ningún beneficio o los beneficios reincorporados no se correspondan con el importe total de las pérdidas deducidas;*
- *cuando la filial consolidable en el sentido del artículo 3, apartado 1, se venda, se liquide o se transforme en un establecimiento permanente;*
- *cuando el establecimiento permanente se venda, se liquide o se transforme en una filial;*
- *cuando la sociedad matriz ya no cumpla los requisitos establecidos en el artículo 3, apartado 1.”*

De este modo, la deducción de pérdidas con posterior recuperación esta prevista para un periodo limitado de tiempo, a pesar de que con carácter general no se imponga límite temporal a la compensación de pérdidas.

Por otra parte, la BICIS 2016 contempla también la posibilidad de que los sujetos pasivos puedan trasladar a ejercicios posteriores pérdidas no compensadas incurridas en ejercicios anteriores a la aplicabilidad de sus normas. En estos casos, se prevé que los contribuyentes puedan deducirse dichas pérdidas de su base imponible si la legislación nacional que era de aplicación en el momento en que se incurrieron permite dicha deducción.

Respecto aquellas pérdidas que se hayan incurrido mientras se aplicaren las normas de la presente Directiva y que no hayan sido compensadas en el momento de abandonar su régimen, se dispone que se trasladaran a ejercicios fiscales posteriores de acuerdo con la ley nacional del Impuesto sobre Sociedades aplicable al contribuyente posteriormente.

En último lugar, debe mencionarse que la LIS tampoco fija un límite temporal a la compensación de las bases imponibles negativas, es decir, permite la compensación ilimitada en el tiempo, pero, a diferencia de la Propuesta BICIS, si que restringe el importe deducible anualmente (artículo 26). Además, el artículo 22 de LIS no permite la integración en la base imponible de las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente ni las derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente, permitiendo únicamente la deducibilidad de las rentas negativas generadas en caso de cese del establecimiento permanente. Este artículo se ha endurecido con la reforma de 2014, lo que demuestra la poca predisposición de la normativa fiscal española a admitir la compensación transfronteriza de pérdidas, uno de los principales propósitos de la iniciativa BICIS.

VI.5. Normas contra prácticas abusivas¹⁷

La Propuesta de 2011 ya manifestó su intención de luchar contra la planificación fiscal agresiva regulando un seguido de normas que ahora se modifican incorporando las precisiones exigidas por los EEMM.

El capítulo IX de la Directiva BICIS 2016 denominado “Normas contra las prácticas abusivas” pretende ser el sustituto del Capítulo XVI denominado “Normas antifraude” de la Directiva BICIS 2011. En éste, se observa una norma general, totalmente reformulada respecto de la contenida en la anterior propuesta, que dispone que para el cálculo de la base imponible, los EEMM no tendrán en cuenta ningún arreglo o serie de arreglos que resulten ser engañosos por haberse establecido teniendo como objetivo principal la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objetivo o finalidad de la Directiva. Asimismo, la propia norma especifica que un arreglo o serie de arreglos se considerarán

¹⁷ Ver Anexo XI.2: Desarrollo de las normas contra prácticas abusivas de la Propuesta de Directiva BICIS 2016.

engañosos siempre que no se hayan establecido por motivos comerciales válidos que reflejen la realidad económica.

El propósito de la norma general radica en colmar las lagunas que puedan existir en las normas específicas de determinados Estados para combatir la elusión fiscal, permitiendo así a las Autoridades Tributarias privar del provecho de los métodos fiscales abusivos a los contribuyentes. Además, la nueva redacción pretende satisfacer las quejas de los EEMM sobre la imposibilidad de probar la existencia de operaciones artificiales con el “*único fin de eludir impuestos*”.

Este capítulo recoge también una norma de transparencia fiscal internacional, la norma relativa a las sociedades extranjeras controladas (en adelante, SEC). Este precepto ya apareció en la anterior propuesta, no obstante ahora, detenta una redacción más precisa.

En tercer lugar, con el objetivo de evitar que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades puedan aprovecharse de las desemejanzas existentes entre los diferentes sistemas tributarios para reducir su deuda tributaria global, la Directiva ha incorporado un conjunto de normas sobre mecanismos híbridos asimétricos. Estas normas pretenden regular los supuesto de doble deducción¹⁸, deducción sin inclusión¹⁹, y no imposición sin inclusión²⁰.

Finalmente, es relevante destacar que la norma subcapitalización recogida en el artículo 81 de la Propuesta de 2011, ha desaparecido de este capítulo. No obstante, esto no debe interpretarse como una relajación de las medidas antifraude del proyecto puesto que, como ya se ha mencionado, la actual propuesta ha incorporado nuevas medidas, como la relativa a la limitación de intereses, que endurecen la lucha contra las prácticas fiscales abusivas.

¹⁸ PROPUESTA DE DIRECTIVA BICCIS 2016. Artículo 4.31).a): <<doble deducción>>: *una deducción del mismo pago, o de los mismos gastos o pérdidas, de la base imponible tanto en la jurisdicción en la que se origine el pago, se generen los gastos o se hayan sufrido las pérdidas, como en otra jurisdicción.*

¹⁹ PROPUESTA DE DIRECTIVA BICCIS 2016. Artículo 4.31).b): <<deducción sin inclusión>>: *una deducción de un pago de la base imponible en la jurisdicción en la que se origine el pago sin la correspondiente inclusión a efectos fiscales del mismo pago en la otra jurisdicción.*

²⁰ PROPUESTA DE DIRECTIVA BICCIS 2016. Artículo 4.31).c): <<no imposición sin inclusión>>: *en caso de diferencias en el tratamiento de una presencia comercial como establecimiento permanente, la no imposición de las rentas originadas en una jurisdicción sin la correspondiente inclusión a efectos fiscales de las mismas rentas en otra jurisdicción.*

VII. LA PROPUESTA DE DIRECTIVA RELATIVA A UNA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (BICIS 2016)

La Propuesta de Directiva objeto de estudio en este apartado constituye la denominada “segunda fase” de la proyecto iniciado en 2011 para la implementación de una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades en la UE. Esta norma prevé las estipulaciones para formar parte de un grupo, dispone las diversas formas que éste puede adoptar e incluye un sistema para la consolidación de las bases imponibles, calculadas conforme a las reglas de la Propuesta BICIS 2016, de las sociedades que constituyen dicho grupo. También comprende las adaptaciones necesarias en el instante de ingresar en un grupo o abandonarlo, incluyendo la regulación de las reorganizaciones empresariales. Uno de los elementos principales de esta propuesta es la fórmula de reparto, es decir, el mecanismo de ponderación utilizado para distribuir la base imponible consolidada entre los EEMM correspondientes. Asimismo, al igual que sucede con la Propuesta de Directiva BICIS, la entrada en vigor de esta Directiva supondrá para aquellas sociedades que la apliquen el abandono de la sujeción a la ley nacional del Impuesto sobre Sociedades.

VII.1. Ámbito de Aplicación

El ámbito de aplicación de la propuesta aquí objeto de estudio es coincidente con el ámbito de aplicación de la Propuesta de Directiva para la Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS 2016) desarrollada en el capítulo precedente.

VII.2. Normas de Residencia y Territorialidad

La Propuesta BICIS 2016 incorpora un capítulo de nueva creación referente a las normas de Residencia y Territorialidad por las que se regirán los sujetos que formen parte del ámbito de aplicación de la misma. Este capítulo establece que las sociedades serán consideradas residentes en un EEMM cuando en él se sitúe su domicilio social, lugar de constitución o lugar de administración efectiva, siempre que no puedan ser consideradas residentes a efectos fiscales en un tercer país, atendiendo a lo establecido en un acuerdo celebrado entre el tercer país y el EEMM implicado. Cuando, según los criterios anteriores, una sociedad pueda ser considerada residente en más de un EEMM, a efectos fiscales, será considerada residente de aquel país en que esté situado su lugar de administración efectiva.

La sujeción al Impuesto sobre Sociedades dependerá de la cualificación del contribuyente como residente o no residente. Para el contribuyente residente dicha sujeción será en relación con la totalidad de las rentas que obtenga tanto dentro como fuera del EEMM donde tenga su residencia fiscal. En cambio, el contribuyente no residente sólo estará sujeto al impuesto en relación con la totalidad de la renta que obtenga de una actividad ejercida en un EEMM a través de un establecimiento permanente.

VII.3. Consolidación

En la “Exposición de Motivos” de la Propuesta de Directiva BICCIS 2016 se destaca como elemento sustancial la consolidación, puesto que los obstáculos fiscales a los que deben hacer frente las empresas en la UE pueden ser abordados en este sentido. El propósito principal de las normas de consolidación es suprimir los farragosos procedimientos administrativos existentes en materia de precios de transferencia, así como la doble imposición intragrupo.

Las normas de consolidación se encuentran recogidas en el capítulo III de la Propuesta de Directiva BICCIS 2016, cuya regulación no varía respecto la Propuesta de 2011, y disponen que las bases imponibles de todos los componentes del grupo deberán sumarse para formar una base imponible consolidada. Esta base imponible consolidada podrá resultar negativa o positiva. Si es negativa, la pérdida se trasladará a ejercicios posteriores y será compensada con la base imponible consolidada positiva siguiente. Mientras que si es positiva se repartirá en concordancia con la fórmula de reparto que se expondrá en adelante. Por lo que hace a su cálculo, la regulación establece que no se tendrán en cuenta las pérdidas y beneficios que provengan de operaciones intragrupo. Estas operaciones no serán objeto ni de retención ni de ninguna otra imposición en la fuente.

Conforme las disposiciones de este capítulo, la aceptación de una filial al grupo fiscal consolidado dependerá de dos requisitos: uno de control (posesión por la sociedad matriz de más del 50% de los derechos de voto) y otro de propiedad (tenencia por la sociedad matriz de más del 75% de los derechos a participar en los beneficios)²¹. Ambos umbrales deberán mantenerse, sin interrupción, durante todo el ejercicio fiscal, y en caso de no ser así, la sociedad incumplidora deberá abandonar el grupo el día siguiente a aquél en que hayan dejado de respetarse. La norma también impone un requisito temporal de nueve meses para establecer la composición del grupo. Es decir, un contribuyente pasará a formar parte del grupo en la fecha en la que se alcancen los umbrales mencionados, no obstante, estos deberán acatarse durante al menos nueve meses, ya que si no se cumplen el contribuyente será tratado como si nunca hubiese formado parte del grupo.

Por otro lado, la regulación del grupo decreta que una sociedad en situación de insolvencia o liquidación no podrá formar parte de un grupo, de modo que en el momento en que acontezca esta situación la sociedad afectada deberá dejar el grupo de forma inmediata.

Respecto a los componentes con los que un contribuyente residente formará un grupo, según el artículo 6 de la Propuesta de Directiva BICCIS 2016, son los siguientes:

- a) *“todos sus establecimientos permanentes situados en un Estado miembro;*
- b) *todos los establecimientos permanentes situados en un Estado miembro que pertenezcan a sus filiales consolidables residentes a efectos fiscales en un tercer país;*

²¹ Estos criterios se encuentran recogidos en el artículo 5 de la propuesta de Directiva BICCIS 2016 sobre sociedad matriz y filiales consolidables. El artículo citado es análogo al artículo 3 de la propuesta de Directiva BICIS 2016, expuesto en el capítulo precedente del presente trabajo.

- c) *todas sus filiales consolidables residentes a efectos fiscales en un Estado miembro, incluidos los establecimientos permanentes de dichas filiales cuando estén situados en un Estado miembro;*
- d) *otros contribuyentes residentes, incluidos sus establecimientos permanentes situados en un Estado miembro, cuando todos esos contribuyentes residentes sean filiales consolidables de un no contribuyente que resida a efectos fiscales en un tercer país, adopte una forma similar a una de las formas societarias que figuran en el anexo I y cumpla las condiciones de la letra c) del artículo 2, apartado 1²².*

Por lo que a los contribuyentes no residentes respecta, estos formaran un grupo con todos sus establecimientos permanentes situados en uno o varios EEMM y con sus filiales consolidables residentes a efectos fiscales en un EEMM.

En cuanto a la regulación del grupo fiscal en la LIS, el artículo 58.1 establece “*se entenderá por grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en este artículo y tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las fundaciones bancarias*”. Así pues, mientras que la LIS crea el grupo fiscal a nivel nacional, la BICCIS 2016 funda el grupo fiscal consolidable a nivel europeo, dejando a un lado los grupos empresariales por países para pasar a hablar de grupos fiscales europeos.

Por último, mencionar que en lo referente al cálculo de la base imponible consolidada no se encuentran grandes diferencias entre la BICCIS y la LIS, ya que en ambos articulados se calcula sumando las bases imponibles de las entidades que componen el grupo, sin tener en cuenta los beneficios y pérdidas surgidas por operaciones intragrupo. La única diferencia destacable radica en que la suma total de bases imponibles individuales en la BICCIS se aminorará por las pérdidas que se hayan trasladado de ejercicios precedentes, mientras que en la LIS las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores sólo reducirán la base imponible consolidada en la medida que la entidad del grupo de la que provengan tenga beneficios en dicho ejercicio y con el límite de los mismos.

VII.4. Entrada y Abandono del Grupo y Reorganizaciones Empresariales

La Directiva BICCIS 2016 dispone un seguido de normas reguladoras de las situaciones de entrada y abandono de grupo. Estas normas determinan el tratamiento de asuntos relativos a: el inmovilizado material (prevén ajustes en la cuota de aquél miembro del grupo propietario económico de elementos de inmovilizado no amortizable o amortizable individualmente), los contratos a largo plazo (prevén ajustes en la cuota del miembro del grupo en cuestión para aquellos ingresos y gastos devengados o incurridos antes de la aplicación de la presente directiva), las provisiones, ingresos y deducciones aplicadas o denegadas con anterioridad a que la Directiva empezara a aplicarse al contribuyente (se prevén ajustes en la cuota del miembro de grupo afectado), y las pérdidas anteriores a la

²² PROPUESTA DE DIRECTIVA BICCIS 2016. Artículo 2.1.c): *que pertenezcan a un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera cuyos ingresos consolidados totales a nivel de grupo hayan superado los 750 millones de euros durante el ejercicio financiero anterior al ejercicio financiero correspondiente.*

incorporación, tras la disolución del grupo y en el momento de abandono del grupo. Respecto a este último asunto, la Directiva establece que aquellas pérdidas no compensadas en que haya incurrido un miembro del grupo con arreglo a la ley nacional del Impuesto sobre Sociedades o a la Directiva BICIS 2016 antes de que empezaran a aplicarse las normas de consolidación de la presente, podrán compensarse con la cuota parte de dicho miembro del grupo si y en la medida en que ello esté previsto en su ley nacional o en la Directiva BICIS 2016. Además, en situaciones de abandono de grupo se prevé que no se atribuirá ninguna pérdida al miembro del grupo que abandone. Las normas de entrada y abandono de grupo también prevén que el ejercicio de una grupo finalizará cuando éste se disuelva, y la base imponible consolidada y todas las pérdidas no compensadas se asignarán a cada miembro del grupo atendiendo a las normas sobre la base de los valores de los factores de reparto en el ejercicio fiscal.

Por lo que hace a las reorganizaciones empresariales, la Propuesta BICIS 2016 dispone que cuando estas situaciones se den dentro de un grupo no darán lugar a pérdida o beneficios a efectos de la determinación de la base imponible consolidada, así como tampoco lo hará el traslado del domicilio social de un contribuyente. Cuando, como resultado de una reorganización empresarial, se transfieran prácticamente todos los activos de un contribuyente a otro EEMM, estos activos transferidos se adjudicarán al factor activos del contribuyente que haya llevado a cabo 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. La propuesta prevé también una regulación del tratamiento de las pérdidas en los supuestos de reorganizaciones empresariales entre dos o más grupos.

VII.5. Fórmula de reparto²³

Una vez calculada la base imponible consolidada común, si el resultado ha sido positivo deberá distribirse entre los miembros del grupo. El método escogido por la Directiva BICIS 2016 para determinar la cuota parte de un componente del grupo es una fórmula de reparto donde se ponderan por igual tres factores típicos: las ventas, la mano de obra y los activos. Dicha fórmula es la siguiente²⁴:

$$\text{Share A} = \left(\underbrace{\frac{1}{3} \frac{\text{Sales}^A}{\text{Sales}^{\text{Grupo}}}}_{\text{FACTOR VENTAS}} + \underbrace{\frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^A}{\text{Payroll}^{\text{Grupo}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^A}{\text{No of employees}^{\text{Grupo}}} \right)}_{\text{FACTOR MANO DE OBRA}} + \underbrace{\frac{1}{3} \frac{\text{Assets}^A}{\text{Assets}^{\text{Grupo}}}}_{\text{FACTOR ACTIVOS}} \right) * \underbrace{\text{Con'd Tax Base}}_{\text{BICIS}}$$

²³ Ver Anexo XI.1: Experiencias comparables en otros Estados.

²⁴ Sales^A = Total de ventas atribuidas a un miembro del grupo. / Sales^{Grupo} = Total de ventas del grupo.

Payroll^A = Importe total de los salarios de un miembro del grupo. / Payroll^{Grupo} = Importe total de los salarios del grupo.

No of employees^A = N° de asalariados de un miembro del grupo. / No of employees^{Grupo} = N° de asalariados del grupo.

Assets^A = Valor medio de todos los elementos del inmovilizado material, poseído u objeto de arrendamiento o arrendamiento financiero por un miembro del grupo.

Assets^{Grupo} = Valor medio de todos los elementos del inmovilizado material, poseídos u objeto de arrendamiento o arrendamiento financiero por el grupo.

Este sistema de reparto se ha mantenido intacto de la Propuesta de 2011, y deberá aplicarse a la base imponible consolidada común en cada ejercicio fiscal y al final de éste.

La determinación de la ponderación de los factores que componen la fórmula fue una cuestión muy polémica y, a pesar de proponerse un tercio de ponderación para cada factor, se mantiene la conciencia de que dicha ponderación deberá ser objeto de debate en el Consejo.

Además de la fórmula de reparto planteada, la nueva propuesta, del mismo modo que la de 2011, prevé fórmulas específicas para el sector financiero, de transportes, de seguros, y de petróleo y gas.

VII.5.1. Factor Mano de Obra

Como se puede observar en la fórmula de reparto, el factor mano de obra se compone, al mismo tiempo, de dos elementos: los salarios y el número de asalariados. Ambos elementos tienen igual ponderación, es decir, el 50% del factor trabajo, y su inclusión se explica por el objetivo de mitigar de algún modo las desemejanzas salariales existentes entre los EEMM puesto que sino se hiciera a aquellos países con menor nivel de salarios se les atribuiría una menor porción de la base imponible.

Se entenderá por asalariado aquello que determine la legislación nacional del EEMM en que se ejerza la actividad laboral y éstos se incluirán en el factor mano de obra del miembro del grupo que los remunere. El cómputo del número de asalariados se llevará a cabo al final de cada ejercicio fiscal, incluyéndose aquellas personas que, aunque no sean empleadas directamente por un miembro del grupo, desempeñen tareas similares a las de los asalariados.

Para la determinación de los salarios se tendrá en cuenta el sueldo total de los empleados, es decir, se incluirá los costes de los salarios, remuneraciones, gratificaciones y otras compensaciones a los trabajadores, incluidos los coste en concepto de pensiones y seguridad social a cargo del empleador.

VII.5.2. Factor Activos

Este factor se compone por los activos fijos materiales que se atribuirán a su propietario económico²⁵, salvo que no sea posible su identificación en cuyo caso se incluirán en el factor activos del propietario legal. En los supuestos de los arrendamientos financieros entre miembros de un grupo, al igual que para el resto de activos arrendados, los activos objeto del arrendamiento se incluirán en el factor activos del componente del grupo que sea el arrendador o el arrendatario de los activos.

²⁵ El propietario económico será aquel que realmente esté utilizando dicho activo y que, en consecuencia, tiene derecho a llevar a cabo la depreciación del mismo.

En la fórmula no se han incorporado los activos inmateriales ni los activos financieros. La omisión de los primeros se explica por la dificultad que conlleva su valoración, además de por su facilidad de deslocalización así como por la frecuencia con la que suelen ser utilizados por todos o varios miembros del grupo, lo que añade la dificultad de asignación. En cuanto a los segundos, su ausencia en la fórmula se razona por el hecho de que, a excepción de las entidades financieras, no suelen contribuir a la actividad principal de la empresa y son activos de fácil deslocalización.

En definitiva, la incorporación de los activos en la fórmula de reparto tiene el propósito de reflejar la aportación del factor capital en la generación de renta.

VII.5.3. Factor Ventas

Las ventas de bienes contempladas en este factor se valorarán de acuerdo con las normas de la Propuesta de Directiva BICIS 2016 y se insertarán en el factor ventas del miembro del grupo ubicado en el EEMM en que finalice un envío o transporte de bienes dirigido a las personas que lo adquieran. Por tanto, la propuesta aplica el criterio de ventas en destino para la determinación del factor ventas. Cuando no sea posible determinar el lugar de destino de las ventas, éstas se atribuirán al componente del grupo situado en el EEMM de la última ubicación conocida de los bienes.

Por el contrario, las prestaciones de servicios deberán inserirse en el factor ventas de la sociedad del grupo ubicado en el EEMM en que se lleven a cabo físicamente los servicios o se proceda realmente a su prestación.

VII.5.4. Cláusula de Salvaguardia

Por último, la Propuesta BICIS 2016 incluye una cláusula de salvaguardia, de modo que si el contribuyente principal²⁶ o una Autoridad Tributaria consideran que, del resultado de aplicar la fórmula de reparto, la cuota atribuida a un miembro del grupo no representa de manera justa la realidad, éstos podrán solicitar que se aplique un método alternativo de cálculo de la cuota fiscal de cada miembro del grupo. No obstante, este método alternativo solo podrá utilizarse si todas las Autoridades Tributarias de los EEMM donde opera el grupo están de acuerdo. El EEMM de la Autoridad Tributaria principal deberá informar a la Comisión sobre el método alternativo utilizado.

²⁶ PROPUESTA DE DIRECTIVA BICIS 2016. Artículo 3.11): <<contribuyente principal>>: *uno de los siguientes: uno de los siguientes:*

- a) un contribuyente residente que forme un grupo con sus filiales consolidables, con uno o varios de sus establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro o Estados miembros, o con uno o varios establecimientos permanentes 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 establecimientos permanentes de su sociedad matriz;*
- d) un establecimiento permanente designado por un contribuyente no residente que forme un grupo exclusivamente con sus establecimientos permanentes situados en dos o más Estados miembros;*

VII.6. Administración y Procedimiento

Del mismo modo que la Propuesta BICCIS 2011, la propuesta aquí objeto de estudio prevé el llamado sistema de “ventanilla única”. Este sistema permite al grupo tratar, a través del contribuyente principal, con una sola Administración Tributaria, denominada Administración Tributaria principal (en adelante, ATP).

Se entenderá por ATP aquella autoridad competente del EEMM donde el contribuyente principal tenga su residencia a efectos fiscales, o donde se sitúe el establecimiento permanente de un contribuyente no residente.

Según este sistema de declaración, el contribuyente principal presentará una sola declaración fiscal consolidada del grupo ante la ATP, que deberá incorporar la cuota a pagar por cada sociedad o establecimiento permanente que forme parte del grupo, las identificaciones correspondientes del contribuyente principal y todos los miembros, así como el ejercicio fiscal a que se refiere la declaración. Esta declaración fiscal consolidada será presentada dentro de los nueve meses posteriores al final del ejercicio fiscal. Además, todas las consultas y reclamaciones se deberán dirigir a la ATP, la cual podrá enviar liquidaciones complementarias y realizar inspecciones coordinadas con otras Administraciones Tributarias

Conforme lo dispuesto en la Propuesta de Directiva, todos los miembros del grupo deberán tener el mismo ejercicio fiscal y cuando un contribuyente se incorpore a un grupo existente, el mismo ejercicio en que se incorpore, deberá ajustar su ejercicio fiscal al del grupo. Respecto a las cuotas parte de aquellos contribuyentes que en un ejercicio se incorporan o abandonan un grupo, éstas se calcularán proporcionalmente al número de meses naturales durante los cuales la sociedad haya pertenecido al grupo.

La propuesta regula también el supuesto de no presentación de la declaración fiscal consolidada por parte del contribuyente principal, en estos casos la ATP girará una liquidación tributaria que basará en estimaciones, teniendo en cuenta la información de que dispone. Dicha declaración podrá ser recurrida por el contribuyente principal.

El plazo de prescripción de la declaración fiscal consolidada previsto en la propuesta es de tres años, no obstante, cuando exista negligencia grave por parte del contribuyente que haya conducido a que la BICCIS se haya calculado erróneamente, esta declaración podrá revisarse dentro de los seis años siguientes a la fecha límite de presentación de la misma, ampliable a doce años cuando dicha declaración sea objeto de un proceso penal.

Por último, no está de más mencionar que las críticas de los EEMM hacia este sistema han ido encaminadas a manifestar la posibilidad de que los grupos empleen la planificación fiscal para la designación del Estado de la ATP, lo que conllevaría el peligro de que algunos Estados puedan bautizarse como ubicaciones preferidas por las empresas multinacionales al ser sus administraciones menos diligentes o por someter a las empresas a controles menos rigurosos.

VIII. LAS GRANDES VENTAJAS DEL PROYECTO BICCIS

La implementación del Proyecto BICCIS, entendido éste como la unión entre las propuestas BICIS y BICCIS de 2016, aportará un acervo de ventajas a los grupos de sociedades instaurados en la UE, de entre las que destacan:

- La eliminación de los costes adicionales de gestión y cumplimientos de normativas.
- La supresión de los problemas derivados de la aplicación del método de valoración de precios de transferencia.
- La eliminación de problemas de doble imposición.
- La compensación transfronteriza de pérdidas.

Por lo que hace a la reducción de costes adicionales y simplificación de obligaciones, esto se conseguirá principalmente a través de la aplicación de las normas de base imponible común y de la puesta en funcionamiento del sistema de “ventanilla única”. Con esto los grupos sólo deberán observar un conjunto de normas para el cálculo de su base imponible (no las de 27 sistemas impositivos distintos) y se dirigirán a una única autoridad tributaria en toda la UE, a la que presentarán una sola declaración fiscal consolidada.

En segundo lugar, las complejas reglas de valoración de operaciones transfronterizas que conlleva el método de precios de transferencia se substituirán por la aplicación de la sencilla fórmula de reparto, que permitirá, al igual que el método citado, delimitar el derecho que un Estado tiene para hacer tributar a una sociedad que opera de manera transfronteriza. Además, la burocracia existente en materia de precios de transferencia se suprimirá mediante el sistema de “ventanilla única” manifiesto en el régimen de consolidación fiscal de la BICCIS y por la aplicación de unos mismos criterios de valoración.

En cuanto a los problemas de doble imposición, estos se eliminarán mediante la aplicación de las normas de base imponible común y la fórmula de reparto. Con estas normas se evitará que un elemento sea gravado dos veces al ser incluido, al mismo tiempo, en la base imponible gravable de distintos EEEMM, puesto que sólo se calculará una base imponible en la que los elementos se incluirán una vez de acuerdo con un único cuerpo normativo aplicable en toda la UE. Además, una vez calculada, la base imponible será gravada por porciones, es decir, cada EEMM gravará la parte que le corresponda de la misma, según la fórmula de reparto del régimen de consolidación fiscal, y no su totalidad. En definitiva, los elementos incorporados en la base imponible no serán gravados íntegramente por todos los Estados sino por fragmentos según la capacidad de producción que el sujeto pasivo tenga en éste.

Por último, debe hacerse una especial mención a la compensación transfronteriza de pérdidas, ya que ha sido declarada la gran ventaja de la implementación de la BICCIS. La admisión de una compensación transfronteriza de pérdidas en la UE era de urgente necesidad puesto que como Jaime Aneiros Pereira (2012, p.35) expone:

“Desde una perspectiva europea, la falta de regulación sobre una compensación transfronteriza de pérdidas puede suponer que los beneficios y las pérdidas de los grupos de sociedades sean repartidos entre distintos Estados. Esta situación puede generar situaciones de planificación fiscal fraudulenta o, también, que las sociedades y los grupos paguen impuestos sobre sociedades superiores a lo que se deriva de sus resultados a nivel comunitario.”

Esta ventaja se constituye como un resultado automático de la aplicación del régimen de consolidación manifiesto en la segunda fase del Proyecto BICCIS, y concretamente, se consigue al consolidar las bases imponibles individuales de los miembros del grupo obteniéndose una sola base imponible consolidada que de ser negativa se trasladará a ejercicios ulteriores para ser compensada con la siguiente base imponible consolidada positiva.

Hasta ahora, la UE había dejado en manos de los EEMM la admisión en sus ordenamientos de la compensación transfronteriza de pérdidas, lo que ha supuesto que sólo la normativa de algunos países de la UE permitan efectuarla conllevando situaciones de incertidumbre para aquellas empresas que actúan a nivel transfronterizo. Así pues, la regulación de la BICCIS 2016 sobre esta cuestión permitirá poner fin a estos problemas así como a una contradictoria jurisprudencia del TJUE sobre el asunto.

La sentencia más destacada en esta materia es la sentencia de 13 de diciembre de 2005 (asunto *Marks&Spencer C-446/03*)²⁷, dónde por primera vez se analizó la posibilidad de compensación de pérdidas entre sociedades distintas. En esta sentencia el TJCE concluyó que la normativa del Reino Unido que sólo admitía la compensación de las pérdidas de una sociedad con los beneficios de otra si ambas entidades eran residentes estaba justificada, rechazando la compensación de aquellas pérdidas procedentes de filiales residentes en otros Estados.

Tal y como se ha expuesto en el desarrollo de la regulación sobre “Pérdidas” de la Propuesta de Directiva BICIS 2016, las normas reguladoras de la compensación transfronteriza de pérdidas determinan que las pérdidas compensables serán las que tiene su origen en operaciones con sociedades o con establecimientos permanentes que no pertenecen al grupo consolidado, sin establecer un plazo límite para llevar a cabo dicha compensación. Es decir, la compensación será posible de forma indefinida en el tiempo.

El instituto de compensación de pérdidas transfronteriza se constituye como una posibilidad y no como una obligación, de modo que se deja en manos de las sociedades decidir cuándo y en que cantidad pueden compensar la base imponible común, estableciéndose únicamente que siempre deberán compensarse primero aquellas pérdidas más antiguas.

En definitiva, la compensación de las pérdidas a escala transfronteriza reducirá una situación de tributación excesiva que llevan sufriendo las entidades que desarrollan actividades a nivel transfronterizo dentro de la UE.

²⁷ Ver anexo XI.6: Resumen de la Sentencia sobre el caso Marks & Spencer.

IX. CONCLUSIONES

I. La UE no tiene atribuidas competencias tributarias en el ámbito de la imposición directa. Sin embargo, en la medida en que la coexistencia de los 27 sistemas impositivos distintos genere obstáculos al alcance del Mercado Único y de la Unión Económica y Monetaria la armonización del Impuesto sobre Sociedades en la UE estará justificada en términos finalistas. Con ello, las instituciones europeas encuentran el fundamento jurídico legitimador de su autoridad para llevar a cabo la armonización de la fiscalidad directa en el artículo 115 del TFUE. La remisión a dicho artículo no supone un camino fácil para la consecución de la mencionada armonización ya que exige la unanimidad de todos los EEMM y prescribe el uso de la Directiva como instrumento para su ejecución.

II. A pesar de que las Directivas son instrumentos jurídicos utilizados por la UE para vincular a los EEMM en cuanto a la finalidad, dejando libertad sobre la forma y los medios, las Directivas en las que se ha materializado el proyecto BICCIS no dejan lugar a la manipulación de los EEMM. Es decir, tanto la Directiva de 2011 como las nuevas Directivas de 2016 establecen un régimen absoluto y no de mínimos, ya que regulan todos los aspectos necesarios para calcular una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades, dejando las menores lagunas posibles. Esto se debe a que el objetivo principal del Proyecto es erradicar los problemas que genera la coexistencia de 27 sistemas impositivos distintos en un Mercado Único, de modo que si se permitiese a los EEMM añadir modificaciones a las disposiciones de estas Directivas los obstáculos fiscales que desincentivan la inversión y las actividades transfronterizas en la UE, entre otros problemas, volverían a surgir, y en consecuencia, no se habría avanzado nada.

III. La iniciativa BICCIS no tiene como objetivo recortar la competencia tributaria de los EEMM por ello ha mantenido intactos los tipos de gravámenes aplicables a la base imponible, cuya fijación continuará estando en manos de los EEMM. No obstante, no se puede negar que dicha competencia no quede afectada puesto que a raíz de la implementación de las Directivas BICIS y BICCIS los EEMM perderán la potestad para determinar la base imponible de las empresas más grandes que, en definitiva, son los principales contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. Personalmente considero que la armonización de la base imponible debería poder percibirse como un primer paso hacia el establecimiento de un tipo de gravamen armonizado puesto que en un Mercado Único las empresas no deberían planificar su asentamiento en un territorio u otro teniendo como estímulo el tipo impositivo.

IV. La reactivación de la iniciativa BICCIS ha conllevado la introducción de modificaciones, tanto de estructura como de contenido, al texto de la Propuesta de Directiva de 2011. Las reformas han venido motivadas principalmente por la intención de la Comisión de desatascar la implementación de las BICCIS. Así pues, para poder avanzar en este ámbito las nuevas Propuestas BICIS y BICCIS han acogido muchas de las peticiones formuladas por los EEMM, entre las cuales destaca la implementación de las BICCIS de manera gradual y el carácter obligatorio de las nuevas directivas para determinados grupos de sociedades.

V. Las Propuestas BICIS y BICCIS han incorporado medidas contra la elusión fiscal que constituyen una implementación modulada de alguna de las acciones previstas en el Plan BEPS de la OCDE. Estas medidas se encaminan a reducir las posibilidades de planificación fiscal agresiva en la UE.

VI. La BICCIS y la LIS comparten objetivos extrafiscales como la lucha contra la elusión fiscal, lo que explica que en su articulado se incluyan normas como la relativa a la limitación de intereses para desalentar las prácticas de traslado de beneficios a territorios con tipos impositivos más bajos. Sin embargo, el objetivo principal de ambas normativas es distinto, mientras que las Propuestas relativas a la BICCIS tienen como propósito principal armonizar el cálculo de la base imponible para favorecer el crecimiento y la inversión en la UE, el principal objetivo de la LIS es de carácter recaudatorio.

VII. La entrada en vigor de las Directivas para la BICCIS tendrán un gran impacto en el ordenamiento tributario español, ya que supondrá cambiar totalmente el enfoque del cálculo de la base imponible, pasando de partir del resultado contable a tomar los ingresos generados durante el ejercicio fiscal como punto de partida. Esto, a corto plazo, conllevará costes tanto para las sociedades obligadas a aplicar las disposiciones de las BICCIS como para la Administración Tributaria española, que deberá adaptar su sistema de funcionamiento a efectos de aplicar el nuevo régimen.

VIII. El régimen de consolidación deja en manos del propio grupo la elección de la Administración Tributaria ante la que rendir cuentas, puesto que ésta se determinará según el EEMM de residencia fiscal de la sociedad matriz, elemento fácilmente manipulable por los contribuyentes. Esto conllevará el riesgo de que las Administraciones Tributarias principales se concentren en aquellos Estados cuyos controles sean menos rigurosos para las empresas o con escasos recursos para luchar contra las prácticas de planificación fiscal agresiva.

IX. Por lo que hace a la fórmula de reparto, ésta no genera problemas en cuanto su aplicación puesto que su sencillez no supondrá grandes esfuerzos para los EEMM. No obstante, la elección de los factores que la componen como su ponderación dentro de la misma son especialmente conflictivos, ya que asumir que todos los factores son igual de productivos en todos los EEMM es una utopía. Además, a mi juicio ésta fórmula debería tener en cuenta otros factores representativos de la situación particular de los EEMM como, por ejemplo, el PIB.

X. La BICCIS constituye una solución global a la armonización societaria que aportará grandes ventajas a las sociedades que operen a nivel transfronterizo en la UE. Entre estas ventajas destacan la eliminación de costes adicionales de gestión y la simplificación de obligaciones, así como la posibilidad de compensación de pérdidas transfronteriza. La mayoría de los beneficios proporcionados por la BICCIS derivan del régimen fiscal de consolidación.

X. BIBLIOGRAFÍA

ANEIROS PEREIRA, Jaime. *La tributación de los grupos de sociedades a nivel europeo. El tratamiento de la compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades de los países miembros y en el proyecto de BICCIS*. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. DOC. Nº 13/2012. (p.35-42)

APARICIO PÉREZ, Antonio; *La aplicación del derecho comunitario europeo en materia de fiscalidad en España*. NOTICIAS DE LA UNIÓN EUROPEA. Núm. 132. 1996, p.36.

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO (2014). *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*.

CAYÓN GALIARDO, Antonio; FALCÓN Y TELLA, Ramón; DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. *La Armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el Sistema Tributario Español: Incidencia y Convergencia*. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Madrid, 1990. ISBN: 84-7196-891-6. (p.7-12)

COMISIÓN EUROPEA (2011). *Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)*. Bruselas, 16.3.2011. COM(2011) 121 final.

COMISIÓN EUROPEA (2016). *Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades*. Estrasburgo, 25.10.2016. COM(2016) 685 final.

COMISIÓN EUROPEA (2016). *Anexos de la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades*. Estrasburgo, 25.10.2016. COM(2016) 685 final. ANNEXES 1 to 2.

COMISIÓN EUROPEA (2016). *Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)*. Estrasburgo, 25.10.2016. COM(2016) 683 final.

COMISIÓN EUROPEA (2016). *Anexos de la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)*. Estrasburgo, 25.10.2016. COM (2016) 683 final. ANNEXES 1 to 2.

DIARIO OFICIAL DE LA UNIÓN EUROPEA. *Versión consolidada del Tratado de la Unión Europea*. 30.3.2010.

DIARIO OFICIAL DE LA UNIÓN EUROPEA. *Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*. 30.3.2010.

ESTEVE, M^a Luisa. *El impuesto sobre sociedades en la Unión Europea*. TIRANT LO BLANCH. Valencia, 1996. ISBN: 84-8002-321-X.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Elena; ÁLVAREZ GARCÍA. *Evolución de la Armonización Comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en Materia Contable y Fiscal*. INSTITUTO DE ESTUDIOS DE ESTUDIOS FISCALES. DOC. N^o 17/02.

FLORINDO GIJÓN, Fernando. *El Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas y su Relación con el Régimen Comunitario de Control de las Ayudas Estatales*. CRÓNICA TRIBUTARIA. NÚM. 109/2003 (101-118).

MORA AGUDO, Leonor; NAVARRO HERAS, Emilio; PRADO ROMÁN, Miguel. *Base Imponible Común Consolidada vs. Normativa Fiscal Española: Una aproximación a su impacto fiscal*. CRÓNICA TRIBUTARIA. NÚM. 144/2012 (89-109).

MUÑOZ, Miguel; ALONSO, Iñigo; CALDERÓN, José Manuel. *Propuestas de Directiva de la Comisión Europea en materia de imposición societaria: El relanzamiento del Proyecto de Base Imponible Común Consolidada en convergencia con la implementación del Proyecto BEPS*. ERNEST & YOUNG ABOGADOS. Alerta informativa. Octubre 2016.

POZA CID, Roberta; PRIETO CUADRADO, María Isabel. *La Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)*. ESCUELA DE LA HACIENDA PÚBLICA DEL INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Cuadernos de Formación. Colaboración 13/12. Volumen 15/2012. Madrid, 2011.

POZA CID, Roberta; SANTAELLA VALLEJO, Manuel. *La coordinación de la Fiscalidad Directa en la Unión Europea*. CRÓNICA TRIBUTARIA. NÚM. 137/2010 (199-219).

TORREGROSA CARNÉ, M^a Dolores. *Base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades, reactivación del proyecto. La "Propuesta de Directiva BICCIS"*. COLECCIÓN CUADERNOS JEAN MONNET SOBRE INTEGRACIÓN FISCAL Y ECONÓMICA. Ediciones de la Universidad de Oviedo. Oviedo, 2016. ISBN: 978-84-16343-43-0.

VÍLCHEZ CUESTA, Francisco. *La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo como elemento de armonización fiscal*. ESCUELA DE LA HACIENDA PÚBLICA DEL INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Cuadernos de Formación. Colaboración 12/09. Volumen 7/2009. Madrid, 2008.

XI. ANEXOS

XI.1. Experiencias comparables en otros Estados

En los trabajos preparatorios del proyecto BICCIS se analizaron sistemas comparables existentes en otros países, sobre todo en Estados Federales como Estados Unidos (en adelante, EEUU) y Canadá.

En cuanto al caso de EEUU, el sistema de la fórmula de reparto lleva funcionando casi un siglo, se implantó por primera vez el año 1991 en el Estado de Wisconsin y en el año 1930 la mayoría de los Estados ya lo aplicaban.

La particularidad del sistema de EEUU radica en que no apareció como iniciativa conjunta sino que fueron varios Estados los que de manera unilateral decidieron aplicarla, lo que explica que la regulación de la fórmula de reparto e incluso las normas de cálculo de la base imponible diverja entre Estados. En sus orígenes, lo que se pretendía con la fórmula de reparto era dejar de obligar a las empresas a recalcular su base imponible para identificar que parte de su beneficio se había producido en Wisconsin, para establecer un sistema simple basado en dos factores: la propiedad de los activos y las ventas. Este método se creó a priori para las empresas de ferrocarriles, las cuales debían partir de sus resultados totales y aplicar la fórmula para identificar qué parte de éstos debía ser grabados en el Estado de Wisconsin. Posteriormente, y a medida que este sistema iba siendo asumido por el resto de Estados, el sistema se extendió a los demás sectores y casi todos los Estados aplicaban la denominada fórmula de Massachusetts, una fórmula compuesta por tres factores (propiedad de los activos, sueldos y ventas) con ponderación igual a un tercio. Sin embargo, conforme transcurrían los años, los distintos Estados fueron modificando la composición de la fórmula según su conveniencia, de modo que en la actualidad algunos Estados como California atribuyen más peso al factor ventas, al cual le aplican una ponderación del 50%, mientras que los factores trabajo y activos solo mantienen un 25% del peso. Siguiendo esta línea, el Estado de Pensilvania determinó que su fórmula de reparto debía componerse en un 90% por el factor ventas y solo atribuyó un 5% a cada uno de los factores de activos y trabajo. Otros Estados como Nueva York y Maine, han optado por repartir únicamente en función de las ventas, olvidando la incidencia de los activos y del factor trabajo en la generación del beneficio.

Esta falta de consenso entre Estados, tanto en la regulación de la fórmula de reparto como en la fijación de los tipos de gravamen, implica que en ocasiones la suma de las bases imponibles repartidas sea superior o inferior al total de la misma, llevando a situaciones de doble imposición o doble no imposición, además de la existencia de una fuerte competencia fiscal entre Estados.

Por lo que hace a la experiencia de Canadá, todos los Estados aplican la misma fórmula de reparto desde 1961, lo que mitiga los riesgos expuestos para el caso EEUU. No obstante

dicha fórmula solo fundamenta el reparto en el factor ventas y el factor sueldos, ya que el país consideró que de este modo la fórmula sería mucho más fácil de aplicar y los resultados no variarían respecto a los de una fórmula basada en tres factores.

Es evidente que la UE no pretende añadir problemas de doble imposición o doble no imposición a los EEEM por lo que se puede determinar que la aplicación del sistema americano no sería eficiente ni razonable. Además, en la UE el proyecto BICCIS ha surgido como una iniciativa conjunta siendo racional que se pretenda acordar el establecimiento de unas normas comunes para el cálculo de la base imponible y la implantación de una sola fórmula de reparto para todos los EEMM.

Sin embargo, observando el apoyo del sector privado a la fórmula de reparto, tanto en EEUU como en Canadá, se puede concluir que la BICCIS aportará grandes ventajas para las empresas multinacionales que se establezcan u operen en la UE.

XI.2. Desarrollo de las normas contra prácticas abusivas de la Propuesta de Directiva BICIS 2016

El capítulo IX de la Directiva BICIS 2016 denominado “Normas contra las prácticas abusivas” pretende ser el sustituto del Capítulo XVI denominado “Normas antifraude” de la Directiva BICIS 2011. En éste, se observa una norma general, totalmente reformulada respecto de la contenida en la anterior propuesta, que dispone que para el cálculo de la base imponible, los EEMM no tendrán en cuenta ningún arreglo o serie de arreglos que resulten ser engañosos por haberse establecido teniendo como objetivo principal la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objetivo o finalidad de la Directiva. Asimismo, la propia norma especifica que un arreglo o serie de arreglos se considerarán engañosos siempre que no se hayan establecido por motivos comerciales válidos que reflejen la realidad económica. El propósito de esta norma radica en colmar las lagunas que puedan existir en las normas específicas de determinados Estados para combatir la elusión fiscal, permitiendo así a las autoridades tributarias privar del provecho de los métodos fiscales abusivos a los contribuyentes. Además, la nueva redacción pretende satisfacer las quejas de los EEMM sobre la imposibilidad de probar la existencia de operaciones artificiales con el “único fin de eludir impuestos.

Este capítulo recoge también una norma de transparencia fiscal internacional, la norma relativa a las sociedades extranjeras controladas (en adelante, SEC). Precepto que ya apareció en la anterior propuesta, no obstante ahora, detenta una redacción más precisa.

Con el objetivo de reducir su deuda tributaria global, los grupos de empresas pueden desviar una gran cantidad de beneficios hacia filiales extranjeras controladas en jurisdicciones con baja tributación. Por ello las normas relativas a las SEC permiten reasignar la renta de una filial extranjera controlada que está sujeta a baja tributación a su sociedad matriz, que normalmente estará sujeta a una tributación más alta. Concretamente, esta norma establece que serán tratadas como sociedad extranjera controlada, aquellas entidades o establecimientos permanentes cuyos beneficios no estén sometidos a imposición o estén exentos de impuestos en el EEMM de su domicilio si se reúnen todas las siguientes condiciones:

- en el supuesto de una entidad, el contribuyente posea una participación directa o indirecta de más del 50% de los derechos de voto, o posea directa o indirectamente más del 50% del capital o tenga derecho a percibir más del 50% de los beneficios de dicha entidad;
- el Impuesto sobre Sociedades pagado efectivamente por la entidad o establecimiento permanente por sus beneficios sea inferior que la diferencia entre el IS que se habría aplicado a los beneficios de dicha entidad o establecimiento permanente de conformidad con las normas de la propia Directiva y el Impuesto sobre Sociedades efectivamente pagado sobre esos beneficios por la entidad o establecimiento permanente de que se trate.

Además, esta disposición incluye un listado de rentas no distribuidas por la entidad o establecimiento permanente considerado sociedad extranjera controlada que estarán sujetas a imposición. También dispone que una entidad o establecimiento permanente no serán tratados como sociedad extranjera controlada cuando no más de un tercio de sus rentas este comprendido dentro del listado anterior. Tampoco serán tratadas como sociedades extranjeras controladas las entidades financieras cuando no más de un tercio de las rentas de la entidad o del establecimiento permanente de las categorías del listado mencionado procedan de operaciones con el contribuyente o sus empresas asociadas.

En tercer lugar, con el objetivo de evitar que los sujetos pasivos del impuesto de sociedades puedan aprovecharse de las desemejanzas existentes entre los diferentes sistemas tributarios para reducir su deuda tributaria global, la Directiva ha incorporado un conjunto de normas sobre mecanismos híbridos asimétricos. Estas normas pretenden regular los supuesto de doble deducción²⁸, deducción sin inclusión²⁹, y no imposición sin inclusión³⁰.

Según lo dispuesto en esta regulación, cuando la asimetría híbrida entre dos EEMM genere una doble deducción el EEMM en el que se haya originado el pago, incurrido los gastos o contraídos las pérdidas será el que concederá la deducción, debiendo el otro EEMM rechazarla. Mientras que si la doble deducción se produce por una asimétrica híbrida en la que estén implicados un EEMM y un tercer país, el primero deberá denegar la deducción del pago, los gastos o las pérdidas, salvo que el tercer país ya lo haya hecho.

Si, por contra, se trata de una asimetría híbrida entre EEMM que origina una deducción sin inclusión, será el EEMM del ordenante del pago quien deberá denegar la deducción del pago correspondiente. Pero cuando la deducción sin inclusión proceda de una asimetría híbrida en la que este implicado un tercer país, será el EEMM quien denegará la deducción si el pago tiene origen en éste, en cambio, si el pago tiene origen en el tercer país, el EEMM implicado deberá exigir al sujeto pasivo que incluya el pago en su base imponible, a menos que el tercer país haya denegado la deducción o exigido la inclusión del pago.

Por lo que hace a los supuestos de asimetrías híbridas en los que esté implicado un establecimiento permanente, si la asimetría es entre EEMM y da lugar a la no imposición sin inclusión, el EEMM de residencia fiscal del contribuyente deberá exigir a éste que incluya en su base imponible las rentas imputables al establecimiento permanente. En cambio, si el establecimiento permanente está situado en un tercer país y se da la no imposición sin inclusión, el EEMM implicado deberá exigir al contribuyente que incluya en su base imponible la renta imputable al establecimiento permanente.

²⁸ PROPUESTA DE DIRECTIVA BICCIS 2016. Artículo 4.31).a): <<doble deducción>>: *una deducción del mismo pago, o de los mismos gastos o pérdidas, de la base imponible tanto en la jurisdicción en la que se origine el pago, se generen los gastos o se hayan sufrido las pérdidas, como en otra jurisdicción.*

²⁹ PROPUESTA DE DIRECTIVA BICCIS 2016. Artículo 4.31).b): <<deducción sin inclusión>>: *una deducción de un pago de la base imponible en la jurisdicción en la que se origine el pago sin la correspondiente inclusión a efectos fiscales del mismo pago en la otra jurisdicción.*

³⁰ PROPUESTA DE DIRECTIVA BICCIS 2016. Artículo 4.31).c): <<no imposición sin inclusión>>: *en caso de diferencias en el tratamiento de una presencia comercial como establecimiento permanente, la no imposición de las rentas originadas en una jurisdicción sin la correspondiente inclusión a efectos fiscales de las mismas rentas en otra jurisdicción.*

Además, cuando un contribuyente sea a la vez residente a efectos fiscales en un EEMM y un tercer país y contraiga un pago, unos gastos o unas pérdidas que sean deducibles de la base imponible de ambas jurisdicciones, y que dichos pagos, gastos o pérdidas se puedan compensar en el EEMM del contribuyente con rentas imposables que no estén incluidas en el tercer país, se dispone que se denegará la deducción del pago, gasto o pérdida en el EEMM del contribuyente, salvo que ya lo haya hecho el tercer país.

Por último, es relevante destacar que la norma subcapitalización recogida en el artículo 81 de la Propuesta de 2011, ha desaparecido en la composición de este capítulo. No obstante, esto no debe interpretarse como una relajación de las medidas antifraude del proyecto puesto que, como ya se ha mencionado, la actual propuesta ha incorporado nuevas medidas, como la relativa a la limitación de intereses, que endurecer la lucha contra las prácticas fiscales abusivas.

XI.3. Cuadro resumen de los cambios incorporados en el Proyecto BICCIS

Los cambios realizados en el Proyecto BICCIS se han incorporado en dos ámbitos: en la estructura y en el contenido. Los cuadros incluidos a continuación pretenden ser una síntesis de dichas modificaciones.

CAMBIOS EN LA ESTRUCTURA	
2011	2016
<p>Un único instrumento normativo: implementación del proyecto de un solo intento.</p>	<p>Dos instrumentos normativos: enfoque gradual con dos fases de implementación.</p>
<p>Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades, aprobada el 16 de Marzo de 2011. (BICCIS 2011)</p>	<p>Primera fase: Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades, aprobada el 25 de Octubre de 2016. (BICCIS 2016)</p> <p>Segunda fase: Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades, aprobada el 25 de Octubre de 2016. (BICCIS 2016)</p>

Fuente: Creación Propia.

CAMBIOS EN EL CONTENIDO		
	Propuesta de Directiva BICIS de 2016 ("Primera fase" del Proyecto)	Propuesta de Directiva BICCIS de 2016 ("Segunda fase" del Proyecto)
ALCANCE	Se establece un régimen obligatorio para los grupos de sociedades que superen un determinado tamaño. Para el resto de sociedades, la Directiva mantendrá el carácter voluntario que tenía la Directiva de 2011.	Se establece un régimen obligatorio para los grupos de sociedades que superen un determinado tamaño. Para el resto de sociedades, la Directiva mantendrá el carácter voluntario que tenía la Directiva de 2011.
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (EP)	Se adopta la definición de EP recomendada en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Ésta solo se aplica a los EP ubicados en la UE y pertenecientes a sujetos pasivos con residencia fiscal en la Unión.	No es objeto de su regulación.
SOCIEDAD MATRIZ Y FILIALES	No varía respecto de la Propuesta de 2011.	No es objeto de su regulación.
INGRESOS EXENTOS	Se reproduce a grandes rasgos el listado de ingresos exentos de la BICCIS 2011 con algunos ajustes en aras a colmar posibles lagunas en cuanto a su alcance. Sin embargo, aparece algún nuevo ingreso exento, como por ejemplo: Las rentas de un EP percibidas por el contribuyente en su EEMM de residencia.	No es objeto de su regulación.
GASTOS NO DEDUCIBLES	Se reproduce el listado de gastos no deducibles que figuraba en la Propuesta de 2011 con algunos ajustes en aras de la coherencia. No obstante, la iniciativa reactivada introduce una nueva superdeducción por costes de I+D en el régimen de la Propuesta de 2011, así como una superdeducción reforzada para las pequeñas empresas de reciente creación.	No es objeto de su regulación.
BONIFICACIÓN EN CONCEPTO DE CRECIMIENTO E INVERSIÓN	Se trata de una bonificación de nueva creación incorporada en la iniciativa reactivada, con el objetivo de atajar la situación asimétrica resultante del hecho de que los intereses pagados por empréstitos sean deducibles de la base imponible común del IS mientras que la distribución de beneficios no lo es.	No es objeto de su regulación.
NORMA RELATIVA A LA LIMITACIÓN DE LOS INTERESES	Es una norma de nueva creación en la iniciativa reactivada, incorporada con el fin de desalentar las prácticas de traslado de beneficios a territorios con tipos impositivos inferiores.	No es objeto de su regulación.
AMORTIZACIÓN	El tratamiento de la amortización del inmovilizado sigue siendo el mismo, con algunos ajustes, al recogido en la Propuesta de 2011.	No es objeto de su regulación.

CAMBIOS EN EL CONTENIDO		
	Propuesta de Directiva BICIS de 2016 ("Primera fase" del Proyecto)	Propuesta de Directiva BICCIS de 2016 ("Segunda fase" del Proyecto)
PÉRDIDAS	El tratamiento de la compensación transfronteriza de pérdidas se mantiene respecto de la Propuesta de 2011. No obstante, en aras a la coherencia entre las dos nuevas Propuestas BICIS y BICCIS, se establece una nueva norma que permite la compensación temporal de pérdidas con posterior recuperación mientras sólo este en vigor la primera etapa de la iniciativa.	No es objeto de su regulación.
NORMAS CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL	Se mantienen en gran medida las normas contra la elusión fiscal incluidas en la Propuesta de 2011, complementadas con algunas nuevas disposiciones.	No es objeto de su regulación.
DEFINICIÓN DE GRUPO	No es objeto de su regulación.	No varía respecto de la Propuesta de 2011.
RESIDENCIA Y TERRITORIALIDAD	No es objeto de su regulación.	No varía respecto de la Propuesta de 2011.
NORMAS DE CONSOLIDACIÓN	No es objeto de su regulación.	No varía respecto de la Propuesta de 2011.
ENTRADA Y ABANDONO DEL GRUPO	No es objeto de su regulación.	No varía respecto de la Propuesta de 2011.
REORGANIZACIONES EMPRESARIALES	No es objeto de su regulación.	No varía respecto de la Propuesta de 2011.
FÓRMULA DE REPARTO	No es objeto de su regulación.	No varía respecto de la Propuesta de 2011.
ADMINISTRACIÓN Y PROCEDIMIENTO	No es objeto de su regulación.	A diferencia de la Propuesta de 2011, las normas administrativas comunes se limitarán al grupo consolidado. Aquellos contribuyentes que de manera voluntaria opten por aplicar las normas de la "primera fase" de la iniciativa seguirán inscribiéndose en el ámbito de aplicación de las normas administrativas nacionales.

Fuente: Creación Propia.

XI.4. Cuadro comparativo del Cálculo de la Base Imponible: Propuesta de Normativa Europea vs. Normativa Fiscal Española

CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE	
Propuesta de Directiva relativa a una Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades, de 25 de Octubre de 2016	Ley 27/2014, de 27 de Noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
Ingresos Generados - Ingresos Exentos - Gastos Deducibles - Otros Elementos deducibles	Resultado Contable +/- Ajustes extracontables (correcciones al resultado contable)
= Base Imponible Previa - Compensación transfronteriza de pérdidas de años anteriores	= Base imponible previa - Compensación de bases imponibles negativas de años anteriores
= Base imponible	= Base imponible

Fuente: Creación Propia.

XI.5. Cuadro resumen de la comparación entre la normativa fiscal española y las nuevas Propuestas de Directiva relativas a la BICIS

	LIS vs. BICIS 2016	
	Aspectos Coincidentes	Aspectos Divergentes
ÁMBITO DE APLICACIÓN	-	Mientras que la LIS se refiere a las sociedades o grupos de sociedades que obtengan rentas en territorio español, la BICIS se dirige a las sociedades o grupos de sociedades que actúan a nivel de la UE (sociedades y grupos de sociedades con residencia fiscal en la UE, y EP situados en la UE).
SOCIEDAD MATRIZ Y FILIALES	La LIS y la BICIS exigen los mismos requisitos de participación y derechos de voto para atribuir a una sociedad el carácter de dominante/matriz de un grupo.	Mientras que la LIS crea el grupo a nivel nacional, la BICIS lo crea a nivel europeo.
CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE	-	Mientras que la LIS parte del resultado contable, la BICIS toma como punto de partida el total de ingresos generados en el periodo impositivo.
IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS	La LIS y la BICIS han adoptado el criterio de devengo para el reconocimiento de los ingresos y gastos.	La LIS permite la no utilización del principio de devengo para conseguir la imagen fiel, mientras que la BICIS no establece ningún supuesto que permita el abandono de este principio. Otra diferencia radica en que la BICIS no exige el requisito de contabilización previsto en la LIS para la deducibilidad de un gasto.

LIS vs. BICCIS 2016		
	Aspectos Coincidentes	Aspectos Divergentes
INGRESOS EXENTOS	A grandes rasgos, los ingresos exentos en la BICIS lo son también en la LIS.	Las subvenciones directamente vinculadas a la adquisición, construcción o mejora del inmovilizado y las donaciones en especie son ingresos exentos en la BICIS pero no en la LIS.
GASTOS DEDUCIBLES	A grandes rasgos, los gastos deducibles en la BICCIS lo son también en la LIS.	Tanto la BICCIS como la LIS prevén incentivos a la investigación y desarrollo, no obstante, la articulación de los mismos en sus normativas es distinta. Mientras que la BICCIS establece una deducción adicional en la base imponible del 50% de los gastos de I+D hasta el límite de los 20 millones de euros, la LIS prevé una deducción en la cuota íntegra del 25% de los gastos de I+D efectuados en el periodo impositivo.
GASTOS NO DEDUCIBLES	A grandes rasgos, los gastos no deducibles en la BICCIS lo son también en la LIS.	Mientras que la BICCIS establece que el 50% de los gastos de viaje y representación no serán deducibles, la LIS establece que serán deducible el 100%.
NORMA RELATIVA A LA LIMITACIÓN DE INTERESES	La BICCIS y la LIS contienen una norma análoga para la limitación de intereses.	La BICCIS permite la deducibilidad de los gastos financieros con el límite de 3 millones de euros, mientras que el límite establecido en la LIS es de 1 millón de euros.
AMORTIZACIÓN	-	Se observan grandes diferencias en la regulación de la amortización de la BICIS y la LIS. Una de las diferencias más destacable es que la BICIS realiza una clasificación del inmovilizado material según su vida útil mucho más simple que la establecida en la LIS. Mientras que la primera distingue entre 4 grandes grupos cada uno con una vida útil, la segunda prevé 7 grupos y 33 subgrupos cada uno con su coeficiente lineal máximo y su periodo máximo de amortización.
PÉRDIDAS	Tanto la LIS como la BICIS permiten la compensación de bases imponibles negativas(BIN's)/pérdidas de años anteriores, sin fijar un límite temporal para dicha compensación.	A pesar de que la BICCIS no establezca un límite al importe deducible en concepto de pérdidas, la LIS restringe el importe deducible anualmente en concepto de BIN's. Además, mientras que la BICCIS permite la compensación de pérdidas transfronteriza, como resultado automática del régimen de consolidación, la LIS sólo admite dicha compensación a nivel estatal.
CONSOLIDACIÓN	La BICCIS y la LIS contienen normas para el cálculo de la base imponible consolidada de los grupos. Ambas normativas coinciden en el método de cálculo de dicha base.	Mientras que la LIS crea el grupo fiscal consolidable a nivel nacional, la BICCIS funda el grupo fiscal consolidable a nivel europeo.

Fuente: Creación Propia.

XI.6. Resumen de la Sentencia sobre el caso Marks & Spencer

Marks & Spencer era una entidad constituida y registrada en el Reino Unido que a su vez era la matriz de otras entidades establecidas tanto en el Reino Unido como en otros EEMM. A mitad de los años noventa el grupo empezó a sufrir pérdidas, y ya en 2001 anunció el fin de sus actividades en Europa.

El problema surgió cuando Marks & Spencer solicitó en el Reino Unido la compensación de las pérdidas sufridas por sus filiales belgas, alemanas y francesas durante los ejercicios de 1998, 1999, 2000 y 2001. En ese momento, la normativa del Reino Unido permitía la compensación de pérdidas pero solo cuando la sociedad o establecimiento permanente que había sufrido las pérdidas y la sociedad cuyos beneficios iban a compensar dichas pérdidas eran entidades residentes, negándose por tanto la compensación de pérdidas obtenidas por una filial no residente.

De este modo, en aplicación de la normativa citada, los requerimientos de Mark & Spencer fueron denegados y la compañía recurrió la decisión. Una vez el asunto estuvo pendiente ante el alto Tribunal, éste suspendió el procedimiento para plantear al TJCE la cuestión sobre la posible existencia de una restricción a la libertad de establecimiento en la normativa del Reino Unido sobre la compensación de pérdidas.

El Tribunal encontró que el rechazo a la posibilidad de compensación de pérdidas de filiales no residentes podría suponer un obstáculo al ejercicio de su libertad de establecimiento, ya que desanimaba a los grupos a constituir filiales en otros EEMM. A esto, los EEMM respondieron alegando la aplicación del principio de territorialidad, que establece la ausencia de competencia fiscal de los Estados para gravar las rentas obtenidas fuera de su territorio por las entidades no residentes, competencia que corresponde al Estado en cuyo territorio sean residentes (principio de renta mundial). De este modo, en virtud del principio citado, los EEMM exigieron que las pérdidas fuera tratadas del mismo modo que los beneficios con el propósito de garantizar el equilibrio en el reparto de la facultad tributaria entre los EEMM, a lo que el tribunal respondió favorablemente.

En conclusión, el TJCE entendió que la normativa del Reino Unido en materia de compensación de pérdidas era restrictiva pero estaba justificada, al ser compatible con los objetivos del Derecho comunitario y, tal y como se expone en el trabajo de Poza Cid y Santaella Vallejo (2010, p.202), consideró que sería proporcionada si:

- *“la filial no residente ha agotado las posibilidades de tomar en cuenta las pérdidas incurridas en su Estado de residencia en el período impositivo correspondiente a la solicitud de consolidación y en ejercicios anteriores, en su caso, mediante una transferencia de dichas pérdidas a un tercero o la imputación de éstas a los beneficios obtenidos por la filial durante ejercicios anteriores, y*
- *no existe la posibilidad de que las pérdidas de la filial extranjera puedan tenerse en cuenta en su Estado de residencia en ejercicios futuros respecto de ella misma o de un tercero, en especial, en caso de cesión de la filial a éste.”*

Por último, mencionar que hay otras sentencias del TJCE relevantes en materia de compensación de pérdidas. Algunos ejemplos son: la sentencia sobre el asunto C-250/95, *Futur*, de 15 de mayo del año 1997 y la sentencia sobre el asunto C-141/99, *AMID*, de 14 de diciembre del año 2000. Ambas sentencias tratan la compensación de pérdidas sufridas por un establecimiento permanente pero se diferencian en que en la primera el Tribunal examinó el asunto desde la perspectiva del Estado de acogida del establecimiento permanente, mientras que la segunda lo hizo desde la perspectiva del estado de origen. En el caso *Futura*, el Tribunal dictaminó que la limitación del traslado de pérdidas a ejercicios posteriores, permitido por el Estado de acogida, a aquellas pérdidas económicamente vinculadas a ingresos percibidas en dicho Estado estaba justificada en virtud del principio de territorialidad. Y en el asunto *AMID*, el Tribunal estableció que, en lo relativo a la deducción de pérdidas, no existía ninguna diferencia objetiva entre la situación de una sociedad belga con un establecimiento permanente en Luxemburgo y la de una sociedad belga con un establecimiento o sucursal en Bélgica derivada de la exención fiscal de los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente de Luxemburgo que establece el convenio sobre doble imposición firmado entre Luxemburgo y Bélgica. Así pues, no podía admitirse, por ser contrario a la libertad de establecimiento, la diferencia de trato entre ambas sociedades en lo que respectaba a la deducción de pérdidas³¹.

³¹ La relevancia de estas sentencias se recalcó en: LA COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO. Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo. COM/2006/0824 final.

