

LA ARMONIZACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE
COMÚN CONSOLIDADA DEL IMPUESTO SOBRE
SOCIEDADES Y SU INCIDENCIA EN EL SISTEMA
TRIBUTARIO ESPAÑOL

Consejo de Redacción

JAVIER MOSCOSO DEL PRADO MUÑOZ

Presidente

Fiscal

LUIS MARÍA CAZORLA PRIETO

Vicepresidente

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado

Académico de Número de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación

ALBERTO BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO

Catedrático de Derecho Mercantil. Abogado

FAUSTINO CORDÓN MORENO

Catedrático de Derecho Procesal. Abogado

FRANCESC DE PAULA CAMINAL BADÍA

Abogado

ANTONIO FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y FERNÁNDEZ

Catedrático de Derecho Romano

Académico de Número de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación

EUGENIO GAY MONTALVO

Abogado. Ex-Magistrado del Tribunal Constitucional

JACOBO LÓPEZ BARJA DE QUIROGA

Magistrado del Tribunal Supremo

JUAN MARTÍN QUERALT

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado

LUIS MARTÍN REBOLLO

Catedrático de Derecho Administrativo

JULIO MUERZA ESPARZA

Catedrático de Derecho Procesal

GONZALO QUINTERO OLIVARES

Catedrático de Derecho Penal

ENRIQUE RUBIO TORRANO

Catedrático de Derecho Civil

ANTONIO V. SEMPERE NAVARRO

Catedrático de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social

Magistrado del Tribunal Supremo

EUGENIO SIMÓN ACOSTA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado

CARMEN BOTELLA GARCÍA-LASTRA

Inspectora de Hacienda del Estado

LA ARMONIZACIÓN DE LA
BASE IMPONIBLE COMÚN
CONSOLIDADA DEL IMPUESTO
SOBRE SOCIEDADES Y SU
INCIDENCIA EN EL SISTEMA
TRIBUTARIO ESPAÑOL

THOMSON REUTERS
ARANZADI

Primera edición, julio 2016



THOMSON REUTERS PROVIEW™ eBOOKS

Incluye versión en digital

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

La Editorial se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45).

Por tanto, este libro no podrá ser reproducido total o parcialmente, ni transmitirse por procedimientos electrónicos, mecánicos, magnéticos o por sistemas de almacenamiento y recuperación informáticos o cualquier otro medio, quedando prohibidos su préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso del ejemplar, sin el permiso previo, por escrito, del titular o titulares del copyright.

Thomson Reuters y el logotipo de Thomson Reuters son marcas de Thomson Reuters

Aranzadi es una marca de Thomson Reuters (Legal) Limited

© 2016 [Thomson Reuters (Legal) Limited / Carmen Botella García-Lastra]

© Portada: Thomson Reuters (Legal) Limited

Editorial Aranzadi, SA
Camino de Galar, 15
31190 Cizur Menor (Navarra)
ISBN: 978-84-9135-242-6
DL NA 1162-2016

Printed in Spain. Impreso en España

Fotocomposición: Editorial Aranzadi, SA
Impresión: Rodona Industria Gráfica, SL
Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11
31013 – Pamplona

A mi hija Carmen, estudiante de Derecho, para que disfrute con sus estudios tanto como yo y conserve ese interés a lo largo del tiempo lo que le permitirá comprobar que las satisfacciones que el estudio puede reportar compensan, con mucho, los obstáculos que, a veces, hay que superar.

Agradecimientos

La presente obra tiene su origen en la Tesis Doctoral que defendí en la Universidad Complutense de Madrid el día 11 de enero de 2016. Quiero hacer constar mi agradecimiento a los miembros del Tribunal que la juzgaron, los profesores Dr. D. Gaspar de la Peña Velasco, Dr. D. Antonio Martínez Lafuente, Dra. Dña. Marta Villar Ezcurra, Dra. Dña. María Luisa González de Cuellar y Dra. Dña. Belén García Carretero. Sus valiosas observaciones y sugerencias han sido tenidas en cuenta en la presente obra.

Asimismo, quiero expresar mi gratitud a los miembros de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, presidida por el Excmo. Sr. D. José Luis Pérez de Ayala, a la que pertenezco, con quienes he tenido el honor y la satisfacción de comentar diversos aspectos de este estudio.

También quiero dar las gracias muy especialmente a los profesores Dr. D. Pedro Manuel Herrera Molina y Dra. Dña. Cristina García-Herrera Blanco, Directores de mi tesis doctoral, por su apoyo y entusiasmo a lo largo de todo el periodo de maduración de esta obra en el que tan buenos ratos hemos compartido.

Asimismo, quiero agradecer al Dr. D. Luis María Cazorla Prieto que haya querido acompañarme en esta obra en la que tanta ilusión y empeño he puesto con su interesante y cordial prólogo, así como la confianza que ha puesto en mí a lo largo del tiempo.

Por último, quiero dar las gracias a la Editorial Thomson Reuters Aranzadi por difundir esta obra lo que me permite compartirla con sus lectores.

A todos ellos, muchas gracias pues para que un trabajo de investigación llegue a sus destinatarios se requieren muchos apoyos y esta obra y su autora han contado con ellos y, además, han sido todos muy valiosos.

Madrid, julio de 2016

Índice General

	<u>Página</u>
ABREVIATURAS	27
PRÓLOGO	29
INTRODUCCIÓN	35
CAPÍTULO I	
ANTECEDENTES Y OBJETIVOS DE LA BICCIS	65
1. Antecedentes	65
2. Opciones barajadas por la comisión	67
3. Procedimiento de elaboración de la propuesta	73
4. Delimitación del alcance de la propuesta: Ámbito territorial, objetivo y subjetivo	74
5. Objetivo y finalidad de la propuesta	78
6. Reducir los elevados costes de cumplimiento	81
7. Atenuación de los problemas asociados a los precios de transferencia	87
8. Compensación de pérdidas sufridas por sociedades filiales en el extranjero o establecimientos permanentes	91
CAPÍTULO II	
DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE, PRINCIPIOS APLICABLES Y RENTAS SUJETAS	95
1. Planteamiento	95
2. Principios generales	101

	<u>Página</u>
3. Relaciones entre la base imponible y la contabilidad	104
4. Ámbito territorial de la base imponible	108
5. Periodificación y cuantificación de la base imponible	111
5.1. <i>El principio del devengo en la propuesta</i>	111
5.2. <i>Los principios de devengo y de correlación de ingresos y gastos en el ordenamiento español</i>	116
6. Valoración de los ingresos y gastos	121
7. Determinación de los ingresos sujetos a tributación	124
7.1. <i>Producto de las ventas y otras transmisiones de bienes y derechos</i>	126
7.2. <i>Intereses y cánones</i>	132
7.3. <i>Donaciones</i>	135
8. Conclusiones	135
 CAPÍTULO III	
DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y RENTAS EXENTAS ..	139
1. Introducción	139
2. Ingresos exentos	144
2.1. <i>Subvenciones</i>	145
2.2. <i>Rentas obtenidas con motivo de la transmisión de los activos gestionados en régimen de pool</i>	147
2.3. <i>Beneficios distribuidos percibidos y producto de la transmisión de acciones</i>	148
2.3.1. Alcance de la Propuesta	148
2.3.2. Alcance de la normativa española	153
2.3.2.1. Normativa del impuesto sobre sociedades ...	156
2.3.2.2. Normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes	160
2.4. <i>Renta de los establecimientos permanentes en terceros países</i>	163

	<u><i>Página</i></u>
3. Limitación del alcance de las exenciones previstas en el artículo 11 ...	168
3.1. <i>Exención progresiva</i>	168
3.2. <i>Cláusula de inversión</i>	170
3.3. <i>Exclusión de la exención prevista en el caso de transmisión de acciones</i>	172
4. Recapitulación	175
CAPÍTULO IV	
DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE. GASTOS DEDUCIBLES Y NO DEDUCIBLES	
	179
1. Planteamiento	179
2. Gastos deducibles	182
2.1. <i>Planteamiento general</i>	182
2.2. <i>Tratamiento de los gastos y costes financieros</i>	186
2.3. <i>La deducibilidad de los gastos financieros en el impuesto sobre sociedades español</i>	192
3. Donativos deducibles	202
4. Tratamiento de las amortizaciones	209
4.1. <i>Descripción general</i>	209
4.2. <i>Base de amortización</i>	213
4.3. <i>Sujeto que tiene derecho a amortizar</i>	215
4.4. <i>Clasificación del inmovilizado a efectos de su amortización</i>	217
4.4.1. <i>Amortización del inmovilizado a largo plazo</i>	217
4.4.2. <i>Amortización de los restantes elementos</i>	220
4.5. <i>Plazos de amortización</i>	221
4.6. <i>Activos no amortizables y amortizaciones excepcionales</i>	222
4.7. <i>Deducción por reinversión en activos de sustitución</i>	224
5. Gastos no deducibles	224

	<u>Página</u>
5.1. Descripción general	224
5.2. Retribución de fondos propios y otras retribuciones al accionista	226
5.3. Gastos de representación	227
5.4. Impuestos pagados	228
5.5. Sobornos	229
5.6. Costes incurridos en la obtención de rentas exentas	233
6. Recapitulación	234
 CAPÍTULO V	
PÉRDIDAS	237
1. Planteamiento	237
2. La compensación transfronteriza de pérdidas. Estado actual de la cuestión	240
3. Pérdidas dentro de una misma sociedad: el problema de las pérdidas registradas por establecimientos permanentes	241
4. Pérdidas dentro de un grupo de sociedades	246
5. La compensación de pérdidas en la propuesta	249
5.1. Naturaleza de la compensación de pérdidas	249
5.2. Alcance del artículo 43 de la propuesta	251
5.2.1. Sujeto que puede realizar la compensación	251
5.2.2. Objeto de la compensación	253
5.2.3. Ámbito temporal y procedimiento para la compensación	254
5.2.4. Restricciones a la compensación	260
6. Conclusiones	262

	<u><i>Página</i></u>
CAPÍTULO VI	
ASPECTOS RELEVANTES EN LA ENTRADA Y SALIDA DEL GRUPO	267
1. Planteamiento	267
2. Entradas y salidas en un grupo ya constituido	273
3. Disposiciones relativas a la entrada en el grupo	275
3.1. <i>Inmovilizado existente en el momento de incorporarse al grupo</i>	275
3.1.1. Reconocimiento y valoración de activos y pasivos en el inicio del régimen. Regla general	275
3.1.2. Clasificación del inmovilizado a efectos de su amortización	278
3.2. <i>Contratos a largo plazo</i>	280
3.3. <i>Provisiones y deducciones</i>	281
4. Disposiciones relativas al abandono del régimen	284
4.1. <i>Norma general relativa al abandono del régimen</i>	284
4.2. <i>Inmovilizado en el momento de abandonar el grupo</i>	286
4.3. <i>Inmovilizado intangible endógeno</i>	291
4.4. <i>Contratos a largo plazo y provisiones y deducciones en el momento de abandonar el régimen</i>	291
CAPÍTULO VII	
EL CONCEPTO DE GRUPO Y LAS REGLAS DE CONSOLIDACIÓN EN LA PROPUESTA BICCIS	295
1. Planteamiento	295
2. Sociedades admisibles	297
2.1. <i>Forma societaria</i>	299
2.2. <i>Tributación en el impuesto de sociedades</i>	303
3. Requisitos para formar parte de un grupo BICCIS	304
4. Accionistas minoritarios	317

	<u>Página</u>
5. Ejercicio de la opción por el régimen previsto en la propuesta	319
6. El concepto de grupo en el derecho tributario español	321
6.1. <i>Antecedentes</i>	321
6.2. <i>El concepto de grupo en el código de comercio</i>	325
6.3. <i>El grupo fiscal</i>	326
6.4. <i>Diferencias entre el grupo mercantil y el fiscal y entre el grupo fiscal y el grupo BICCIS</i>	332
 CAPÍTULO VIII	
REORGANIZACIONES EMPRESARIALES	339
1. Planteamiento	339
2. Las operaciones de reorganización en el ámbito de la propuesta	341
3. Reorganizaciones dentro de un grupo	346
4. Reorganizaciones de empresas que comportan que uno o varios grupos, o dos o más miembros de un grupo, pasen a formar parte de otro grupo	359
5. Fusión de dos o más sujetos pasivos principales	362
6. Terminación de un grupo	365
7. Relación existente entre la propuesta y la directiva 2009/133	368
8. Conclusiones	372
 CAPÍTULO IX	
DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN	375
1. Planteamiento	375
2. Método de consolidación	378
3. Homogeneización de las bases imponibles de las sociedades miembros del grupo objeto de consolidación	382
4. Eliminación de las operaciones intragrupo	388

	<u><i>Página</i></u>
5. Contabilización del impuesto sobre sociedades en las cuentas consolidadas	397
6. Retenciones y gravámenes en la fuente	398
7. Conclusiones	401
CAPÍTULO X	
RELACIÓN CON ENTIDADES AJENAS AL GRUPO: ENTIDADES ASOCIADAS, TRANSPARENTES E HÍBRIDAS	403
1. Introducción	403
2. Entidades transparentes	405
<i>2.1. Tratamiento aplicable</i>	<i>405</i>
<i>2.2. Carácter y naturaleza de las entidades transparentes</i>	<i>413</i>
3. Entidades híbridas	417
<i>3.1. Planteamiento</i>	<i>417</i>
<i>3.2. Perspectiva de otros países</i>	<i>420</i>
<i>3.3. Soluciones propugnadas por la OCDE</i>	<i>424</i>
<i>3.4. La aplicación de los factores de la fórmula de reparto en el caso de rentas imputadas por entidades transparentes</i>	<i>426</i>
4. Relaciones con entidades asociadas	431
<i>4.1. Planteamiento general</i>	<i>431</i>
<i>4.2. Trascendencia de la calificación de una entidad como entidad asociada a otra</i>	<i>437</i>
5. Conclusiones	442
CAPÍTULO XI	
CLÁUSULAS ANTIABUSO	443
1. Planteamiento	443
2. Antecedentes	446

	<u>Página</u>
3. Cláusula general antiabuso (GAAR)	447
3.1. <i>Procedencia de esta regla</i>	447
3.2. <i>Alcance de la cláusula general antiabuso (GAAR)</i>	449
3.3. <i>Análisis de los elementos esenciales de la cláusula antiabuso contenida en el artículo 80.</i>	452
3.3.1. <i>Requisitos exigidos</i>	452
3.3.2. <i>Excepción prevista para la aplicación de la cláusula antiabuso</i>	463
3.3.3. <i>Procedimiento para la aplicación de la cláusula general antiabuso</i>	476
3.3.4. <i>Relación entre las distintas cláusulas generales y las reglas específicas</i>	478
4. Exclusión de las deducciones de intereses	479
4.1. <i>Regulación</i>	479
4.2. <i>Análisis del artículo 81 de la propuesta</i>	480
4.2.1. <i>Antecedentes</i>	480
4.2.2. <i>Ámbito de aplicación</i>	482
5. El régimen de las sociedades extranjeras controladas	486
5.1. <i>Regulación</i>	486
5.2. <i>Características generales del régimen</i>	487
5.3. <i>Análisis de la regulación contenida en la propuesta</i>	489
6. Cláusula de inversión	493
7. Conclusiones	494
CAPÍTULO XII	
DISTRIBUCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA	499
1. Introducción	499
2. Principios a tener en cuenta a la hora de configurar los factores que integran la fórmula de reparto	504

	<u><i>Página</i></u>
3. Criterios a tener en cuenta en la definición de los factores	510
3.1. <i>Los salarios como factor de la fórmula de reparto</i>	510
3.2. <i>La propiedad como elemento de la fórmula de reparto</i>	511
3.3. <i>Los ingresos por ventas como factor de reparto</i>	512
4. Fórmula de reparto para la distribución de la base imponible consolidada	514
4.1. <i>Definición de la fórmula</i>	514
4.2. <i>Forma de aplicación</i>	519
4.3. <i>Reflexión final</i>	520
5. El factor mano de obra	521
5.1. <i>Composición del factor mano de obra</i>	521
5.2. <i>Asignación de asalariados y salarios</i>	523
6. El factor activos	524
6.1. <i>Composición del factor activos</i>	525
6.2. <i>Asignación de activos</i>	528
6.3. <i>Valoración</i>	529
7. El factor ventas	531
7.1. <i>Composición del factor ventas</i>	531
7.2. <i>Asignación de las ventas</i>	533
8. Regímenes especiales	536
9. Elementos deducibles de la cuota parte y determinación de la deuda tributaria	538
10. Régimen aplicable en España a los grupos fiscales que operan en el país vasco y Navarra	543
10.1. <i>Reglas generales de los regímenes forales de concierto y convenio</i>	543
10.2. <i>Distribución de competencias en el impuesto sobre sociedades</i>	545

	<u>Página</u>
10.3. Lugar de realización de las operaciones	549
10.4. Gestión e inspección del impuesto en los supuestos de tributación a ambas administraciones	553
10.5. Régimen tributario de los grupos fiscales	554
11. Conclusiones	555
CAPÍTULO XIII	
EL SISTEMA DE VENTANILLA ÚNICA. PROCEDIMIENTOS	
ADMINISTRATIVOS	559
1. Introducción	559
2. Ejercicio de la opción	562
2.1. Contenido y plazos de la notificación	562
2.2. Control de la notificación de la opción	569
2.3. Efectos de la aceptación de la opción	574
3. Presentación de declaraciones fiscales	575
3.1. Contenido de la declaración fiscal	575
3.2. Forma de presentación de las declaraciones fiscales	578
4. Regularización de liquidaciones	584
4.1. Alcance	584
4.2. Plazos para dictar liquidaciones regularizadas	585
4.2.1. Plazo general	585
4.2.2. Plazo para la regularización de declaraciones incorrec- tas o gravemente negligentes	589
4.2.3. Plazo especial derivado de la resolución de recursos o conclusión de procedimientos amistosos	591
4.3. Regularización de liquidaciones	592
5. Auditorías	596
5.1. Concepto y alcance	596

	<u><i>Página</i></u>
5.2. <i>La base de datos central</i>	601
5.3. <i>Responsabilidades de la autoridad tributaria principal</i>	606
5.4. <i>Fases del procedimiento de auditoría</i>	608
5.4.1. <i>Iniciación de actuaciones y duración de las mismas</i>	608
5.4.2. <i>Finalización de actuaciones</i>	611
6. Colaboración entre las administraciones tributarias. El intercambio de información	616
7. Procedimientos de revisión de los actos administrativos dictados al amparo de la propuesta. Reclamaciones y recursos	623
7.1. <i>Desacuerdo entre estados miembros</i>	623
7.2. <i>Recursos del sujeto pasivo principal</i>	628
8. Conclusiones	632
CAPÍTULO XIV	
IMPACTO ECONÓMICO DE LA PROPUESTA. EFECTOS PARA ESPAÑA	
	637
1. Introducción	637
2. Tipos impositivos aplicables en la unión europea	639
3. Informe de la comisión sobre valoración del impacto de la propuesta	643
4. Informe de ernst & young sobre los efectos económicos y fiscales de la propuesta BICCIS	657
5. Estudio de L. M. Fargas sobre las consecuencias de la implantación de la BICCIS en la recaudación de los estados miembros	661
6. Efectos para españa	665
6.1. <i>Estadísticas del impuesto sobre sociedades</i>	666
6.2. <i>Referencias a españa en el trabajo de Domínguez Barrero y López Laborda</i>	677
7. Conclusiones	678

CAPÍTULO XV

LA APROBACIÓN DE LA PROPUESTA Y SU PUESTA EN MARCHA ..	683
1. Introducción	683
2. La opinión de los estados miembros	684
3. La opinión del parlamento europeo	687
4. El dictamen del consejo económico y social europeo	695
5. La situación en el consejo de la unión europea	699
6. La posible introducción de la BICCIS por el procedimiento de cooperación reforzada	701
7. Poderes delegados a la comisión	707
7.1. <i>Fundamento del otorgamiento de tales poderes</i>	<i>707</i>
7.2. <i>Poderes conferidos a la comisión</i>	<i>708</i>
7.2.1. <i>Modificación de los anexos I y II</i>	<i>708</i>
7.2.2. <i>Definición de los impuestos no deducibles de la base imponible</i>	<i>710</i>
7.2.3. <i>Establecimiento de normas pormenorizadas en relación con las amortizaciones</i>	<i>712</i>
7.2.4. <i>Definición más precisa de las categorías de inmovilizado</i>	<i>713</i>
7.2.5. <i>Aplicación de la cláusula de salvaguardia del artículo 87</i>	<i>715</i>
7.3. <i>Ejercicio de los poderes otorgados a la comisión</i>	<i>715</i>
8. Cuestiones relacionadas con la posible transposición de la directiva BICCIS	716
9. Conclusiones	720

	<u><i>Página</i></u>
CAPÍTULO XVI	
VALORACIÓN Y CONCLUSIONES	723
EPÍLOGO	739
BIBLIOGRAFÍA	795
ANEXO LEGISLATIVO PROVIEW	817