

## Valoraciones, un tanto escépticas, de las propuestas de directivas de BICIS y BICCIS

**Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo**

*Área de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Málaga*

---

### EXTRACTO

En tiempos recientes hemos asistido a la reactivación de la iniciativa de BICCIS a través del Plan de Acción para la creación de un impuesto sobre sociedades justo y eficaz en la Unión Europea de junio de 2015, y actualmente se encuentra en fase de propuestas de Directivas de BICIS y BICCIS. Así las cosas, en este estudio se va a analizar la «nueva» reactivación de la iniciativa de BICCIS desde varias perspectivas: primero, desde el objetivo de lograr la armonización fiscal de la imposición directa a través de un instrumento de *hard law*; segundo, valorar qué papel tienen dentro de la BICCIS los resultados obtenidos por la Directiva ATAD; tercero, analizar los (escasos) resultados obtenidos por la BICCIS hasta la fecha; y cuarto, se realizan diversas valoraciones críticas en atención a una serie de cuestiones, tales como si se ha cumplido el objetivo propuesto, el papel que va a desempeñar, o si va a contribuir o no a erradicar la erosión de las bases imponibles.

**Palabras clave:** BICCIS; BICIS; Directiva ATAD; armonización fiscal; erosión de bases imponibles; BEPS.

---

*Fecha de entrada:* 30-10-2017 / *Fecha de aceptación:* 12-12-2017 / *Fecha de revisión:* 05-04-2018

## Skeptical reflections on the proposals of EU directives of CCTB and CCCTB

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

---

### ABSTRACT

In this study we are going to analyze the «new» reactivation of the CCCTB initiative from several perspectives: first, from the desire to achieve fiscal harmonization of direct taxation through a soft law instrument; second, by assessing the role of the results obtained by the ATAD Directive within the BICIS; third, the results obtained by the CCCTB to date are analyzed; and fourth, a number of critical assessments are made in response to a number of issues, such as whether the proposed objective has been met, the role it will play, or whether it will contribute to eradicating the erosion of tax bases.

**Keywords:** CCCTB; CCTB; ATAD Directive EU; tax fiscal harmonisation; tax base erosion; BEPS.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. La lucha contra la erosión de las bases imponibles a través de instrumentos de *hard law*: La armonización directa del impuesto sobre sociedades
3. Nota sobre el papel de la Directiva ATAD en la iniciativa de BICCIS: Una complementariedad necesaria
4. Principales resultados obtenidos por BICCIS
5. Valoración crítica
  - 5.1. Sobre el cumplimiento del principal objetivo propuesto
  - 5.2. Sobre el nuevo rol de BICCIS en la Unión Europea
  - 5.3. Sobre si ha contribuido (o va a contribuir) a erradicar los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados
  - 5.4. Sobre el momento temporal adecuado para implementarlo: Los vientos favorables del contexto «post-BEPS»
6. Valoración final

### Referencias bibliográficas

#### Cómo citar este estudio:

Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2018). Valoraciones, un tanto escépticas, de las propuestas de directivas de BICIS y BICCIS. *RCyT. CEF*, 422, 81-100.

## 1. INTRODUCCIÓN

Situados en un panorama fiscal internacional conocido comúnmente como era «post-BEPS» surgido a raíz de la publicación por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) de los *Final Report Action by Action* de octubre de 2015 y ya pasado un tiempo prudencial desde la implementación de los mismos, debemos orientar nuestras miras a la Unión Europea.

Los resultados BEPS (como sabemos, instrumentos de *soft law*) han tenido un éxito diverso. Algunos han sido positivos y otros negativos, pero han asentado en la comunidad internacional un sentimiento de cambio en los paradigmas fiscales heredados del pasado siglo, si bien no han supuesto *per se* la configuración de un «nuevo orden fiscal internacional», como así se especuló.

De estos resultados BEPS se ha valido la Unión Europea para, bien implementarlos en instrumentos de *hard law*, *v. gr.*, directivas, o bien para sumarse a los trabajos de la OCDE a fin de combatir conjuntamente la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de los beneficios.

Como bien es sabido, la Unión Europea ha venido implementando ciertos parámetros BEPS en formato de directiva, como ejemplo de ello es la Directiva 2016/1164, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (en adelante, ATAD, por sus siglas en inglés, *Anti Avoidance Tax Base*), que recoge diversas medidas, por un lado, para prevenir el fraude y elusión fiscal derivadas de los análisis en el seno de la OCDE, como son las asimetrías híbridas y, por otro, implementa otras que no han nacido del seno de BEPS, como el *exit tax*.

Pues bien, en tiempos recientes hemos asistido a la reactivación de la iniciativa de BICCIS a través del Plan de Acción para la creación de un impuesto sobre sociedades justo y eficaz en la Unión Europea de junio de 2015 y actualmente se encuentra en fase de propuestas de Directivas de BICIS y BICCIS<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Como sabemos, el «nuevo» enfoque de la iniciativa de BICCIS divide la consecución de la misma en dos grandes fases: la primera, consistente en implementar una base imponible común (BICIS); y la segunda en lograr su consolidación (BICCIS). Además, actualmente han visto la luz dos propuestas de directivas que, de una forma u otra, también tendrían repercusión en la BICCIS, como son la propuesta de directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, COM (2018) 147 final, y la propuesta de directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, COM (2018) 148 final.

Su reactivación obedece fundamentalmente a dos objetivos: uno, con carácter directo, como es la consecución de esa anhelada armonización fiscal de la imposición directa que se ansía desde los trabajos llevados a cabo en el seno de la Comunidad Económica Europea: y dos, con carácter indirecto, lograr implementar unos parámetros homogéneos sobre los que se sustente el impuesto sobre sociedades en la Unión Europea y, con ello, luchar contra la erosión de las bases imponibles, ya que *de facto* cegará ciertos canales que son aprovechados por determinadas personas jurídicas (en su mayoría, multinacionales) para explotar las lagunas y fricciones entre los ordenamientos jurídico-tributarios.

Así las cosas, en este estudio vamos a analizar la «nueva» reactivación de la iniciativa de BICCIS desde varias perspectivas: primero, desde el objetivo de lograr la armonización fiscal de la imposición directa a través de un instrumento de *hard law*; segundo, valorar qué papel ostentan dentro de la BICCIS los resultados obtenidos por la Directiva ATAD; tercero, analizar los (escasos) resultados obtenidos por la BICCIS hasta la fecha; y cuarto, se realizan diversas valoraciones críticas en atención a una serie de cuestiones, tales como si se ha cumplido el objetivo propuesto, el rol que va a desempeñar, o si va a contribuir o no a erradicar la erosión de las bases imponibles.

## 2. LA LUCHA CONTRA LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES A TRAVÉS DE INSTRUMENTOS DE *HARD LAW*: LA ARMONIZACIÓN DIRECTA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Como bien es sabido, la lucha frente a la erosión de las bases imponibles en la Unión Europea se está produciendo a través de instrumentos de *hard law*, en este caso, la Directiva ATAD de 2016 y, actualmente, permanecen en proceso de aprobación las propuestas de Directivas BICIS y BICCIS (a las que nos referiremos indistintamente como «proyecto BICCIS»)<sup>2</sup> que si bien su objetivo principal es lograr, en esencia, la armonización fiscal directa, somos de la opinión de que, indirectamente, de lograrse, contribuiría a luchar contra la erosión de las bases imponibles en los Estados.

La implementación de soluciones fiscales en instrumentos de *hard law*, *prima facie*, puede ser sumamente eficaz, puesto que desde el momento en el que se adopte la directiva en cuestión la transposición por los Estados miembros (dentro del tiempo estipulado) garantizará que sus elementos se incorporen a los ordenamientos internos.

Todo ello porque, como sabemos, el ordenamiento jurídico de la Unión Europea es propio e independiente, es decir, distinto del de los Estados miembros que la integran, ya que esta es una organización de «integración», en lugar de la OCDE, que es una organización de «cooperación» y, por tanto, determinados instrumentos emanados desde el seno de la primera, específicamente nos referimos a las directivas, generan obligaciones jurídicas para los Estados.

---

<sup>2</sup> A la fecha de elaboración de este trabajo se encuentran en fase de propuestas de Directivas de BICIS y BICCIS.

Aunque no se puede predicar abiertamente que todo lo que rodea a un instrumento de *hard law* de la Unión Europea no está exento de dificultades. Como se puso precisamente de manifiesto con la propuesta de Directiva de BICCIS de 2011, a pesar del sentir general de implementar un nuevo sistema que armonizase el impuesto sobre sociedades, una oposición más o menos firme puede conducir a que la medida caiga en saco roto, como de hecho sucedió.

Que la medida a implementar conlleve, casi en su mayoría, la adopción de una serie de obligaciones y modificaciones a nivel interno es un asunto que afecta a la esfera clásica de soberanía fiscal de los Estados y ya sabemos la reticencia a su cesión, por lo que cualquier extremo que la violento no va a ser fácil llevarlo a buen puerto.

Las dificultades para encontrar los apoyos necesarios, que en la realidad se tiene que traducir, *de facto*, en la unanimidad de los Estados miembros, hace francamente complicada la labor de implementar tanto la iniciativa BICCIS como cualquier otro tipo de directiva antierosión o antifraude.

A este fin coadyuva el propio procedimiento legislativo de aprobación de las directivas en materia fiscal en la Unión Europea que, tras la propuesta de la Comisión y posterior discusión en el Consejo de la Unión Europea, necesita de unanimidad. Lo mismo se puede predicar de su ámbito competencial, obviamente, limitado a los Estados miembros de la Unión Europea, ya que, en el actual contexto tributario internacional, ¿alguien duda de que el traslado de los beneficios se produce, en su mayoría (aunque podríamos dudar por los casos de Luxemburgo e Irlanda), a territorios fuera de la Unión Europea? De este modo, por más que se implementen a nivel de una organización supranacional medidas vinculantes, la falta de vinculatoriedad *ad extra* para el resto de Estados impide una efectividad absoluta de las medidas.

En este supuesto, en términos comparativos con la OCDE, nos resulta sumamente complicado que se logre una armonización fiscal centrada en impedir la erosión de las bases imponibles a través de la armonización del impuesto sobre sociedades, ya que las obligaciones jurídicas que se derivan de dichos instrumentos hacen a los Estados más reticentes su implementación, al contrario de lo que sucede, *v. gr.*, con la OCDE, a sabiendas de que comprometerse a ayudar en la elaboración o aplicación de instrumentos de *soft law* y, en su caso, su posterior incumplimiento, no tiene grandes repercusiones más allá del reproche moral.

En otro orden de cosas, en un plano más específico, ¿a través de la iniciativa BICCIS como instrumento de *hard law* se combaten más eficazmente los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados? En nuestra opinión, no necesariamente, ya que, *v. gr.*, si la iniciativa de BICCIS llega a buen puerto en formato de directiva, existen otros instrumentos más precisos que se han desarrollado a raíz de los trabajos de la OCDE sobre los resultados BEPS que tratan específicamente extremos que inciden sobre los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados, como la Directiva ATAD.

Es decir, la futurible Directiva BICCIS debe ir en sintonía y necesita en cierta medida del apoyo de otras directivas, como la ATAD, que trata específicamente la erosión de las bases imponibles e incide sobre los factores que producen. Así, a modo de ejemplo, la Directiva ATAD

recoge medidas en relación con precios de transferencia y deducibilidad de gastos financieros que, en esencia, forman parte de las estrategias de planificación fiscal agresiva de las empresas y grupos multinacionales para erosionar las bases imponibles en los Estados.

En este sentido, la iniciativa de BICCIS no incide de manera tan directa sobre los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados, sino más bien, de llegar a buen puerto, contribuiría a que estos no encontrasen cobijo en territorio de la Unión Europea, algo que por otra parte no es nada desdeñable. Aunque desde esta perspectiva, si bien *a posteriori*, sí que podría también predicarse que la iniciativa de BICCIS incide y contribuye a eliminar los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados, pero no de forma directa, ya que la articulación de nuevas normas que desemboquen en un impuesto sobre sociedades más homogéneo en la Unión Europea, evidentemente, contribuirá a eliminar las lagunas y fricciones existentes dificultando, en gran medida, la articulación de las estrategias de planificación fiscal agresiva que desemboquen en territorios que incurren en competencia fiscal perjudicial dentro de los Estados miembros de la Unión Europea.

Llegados a este punto, la pregunta debe ser otra: ese instrumento de *hard law*, como es o lo será la iniciativa de BICCIS, ¿es el mejor instrumento jurídico de la Unión Europea para combatir la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de los beneficios? Es decir, ¿era necesario que para luchar contra la erosión de la base imponible en la Unión Europea tuviese un papel protagonista el impuesto sobre sociedades?

La homogeneización de un impuesto sobre sociedades, a nuestro juicio, profundamente desfasado<sup>3</sup>, tanto en su configuración como en atención al objetivo que pretende conseguir, no parece que fuese la mejor opción para acabar con la erosión de las bases imponibles en los Estados miembros de la Unión Europea sin antes profundizar en el propio sentido del impuesto en el actual contexto tributario internacional.

En esta línea, por más que de un instrumento de *hard law* se trate, si como ya hemos sostenido, la estructura actual del impuesto sobre sociedades, al menos, en la Unión Europea (aunque también lo hacemos extensible a más jurisdicciones) está profundamente desfasada, ya no por su escasa recaudación país por país, que también, sino por el sentido, utilidad y configuración, más propios de los sistemas tributarios del siglo XX, no sería del todo conveniente proponer una homogenización en la Unión Europea sin antes reparar en si es necesario repensar sus cimientos.

En efecto, somos de la opinión que extender unas mismas normas homogéneas que pivotan sobre un impuesto desfasado carece del más absoluto sentido común y, es más, que este sea el instrumento estrella de la Unión Europea (la iniciativa de BICCIS) para lograr, primero, el ansiado anhelo de armonización fiscal directa y, segundo, luchar contra la erosión de las bases imponibles, nos produce un sentimiento de desasosiego y cierta decepción ya que, en un con-

---

<sup>3</sup> Sobre este asunto puede verse un estudio en Escribano, E. (2017, pp. 513-534).

texto tributario como el actual en el que BEPS ha iniciado el camino hacia un «nuevo Derecho Tributario Internacional», quizás era el momento de cuestionarse el papel que tiene el impuesto sobre sociedades en el actual contexto tributario internacional y, lo que es más importante aún, si sobre este debe pivotar la lucha frente a la erosión de las bases imponibles puesto que, en cierta forma, su propia configuración ayuda a producir la erosión en las bases imponibles en los Estados.

Visto esto, la pregunta debe ser la siguiente: ¿es acertada la lucha frente a la erosión de las bases imponibles en la Unión Europea con un instrumento de *hard law* configurado en una futura BICCIS? A nuestro juicio, es acertada la lucha con un instrumento de *hard law*, pero más bien con las directivas antierosión (ATAD), ya que su objetivo principal es impedir la erosión de las bases imponibles y no tienen más objetivos o prioridades que atender.

De este modo, no pensamos que la BICCIS sea el mejor instrumento con el que combatir en la Unión Europea tan magno problema como es la erosión de las bases imponibles, principalmente, porque este no es su objetivo principal, sino una consecuencia si llega a buen puerto la citada directiva y se debe dejar a aquellos instrumentos específicos, *v. gr.*, la ATAD o las directivas que regulen el intercambio de información entre las Administraciones tributarias que tomen cartas en el asunto, sin que la luz con la que brille la iniciativa de BICCIS pueda desviar del objetivo principal e ineludible de realizar una severa defensa frente a la erosión de las bases imponibles e incidir ferozmente en los factores que la provocan.

Es más, vaya por delante que somos de la opinión que el proyecto BICCIS es sumamente beneficioso, necesario y esperamos que llegue a buen puerto, ya que estamos convencidos de que de hacerlo dificultará en gran medida la articulación de ciertas estrategias de planificación fiscal y su cobijo en determinados sistemas fiscales sospechosos de incurrir en competencia fiscal perjudicial, pero necesita ir de la mano de otro tipo de instrumentos de *hard law*, como las directivas que versan sobre cualquier elemento que focalice sobre los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados para lograr una mayor efectividad y el cumplimiento de los objetivos.

Así las cosas, creemos que la iniciativa de BICCIS es muy deseable y somos optimistas de que llegará a buen puerto y que con ella (parcialmente, eso sí) culminará ese viejo deseo de conseguir una armonización fiscal directa y, además, cegará los cauces que aprovechan ciertas multinacionales a través de sus estrategias de planificación fiscal agresiva para erosionar sus bases imponibles y trasladar los beneficios a territorios de nula o baja tributación, logrando, indirectamente, el objetivo de luchar contra los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados.

Pero es necesario que se aproveche el apoyo que otros instrumentos específicos antierosión, como, *v. gr.*, la Directiva ATAD para lograr una mayor cohesión<sup>4</sup>, ya que la lucha frente a la

<sup>4</sup> En este sentido realiza una severa crítica Botella García-Lastra, C. (2016, p. 734), diciendo que «... nos parece que el papel de la BICCIS puede ser muy importante si las normas que establece son coherentes y refuerzan el papel de las ya existentes; por ello, no nos parece adecuado que sus disposiciones no tengan en cuenta las de otras directivas

erosión de las bases imponibles requiere instrumentos cuyo objetivo principal sea, precisamente, erradicarla, y no dispersarse o llegar a ese objetivo a través de otro u otros o como consecuencias indirectas de los mismos, por más que el resultado final pueda ser sumamente satisfactorio.

### 3. NOTA SOBRE EL PAPEL DE LA DIRECTIVA ATAD EN LA INICIATIVA DE BICCIS: UNA COMPLEMENTARIEDAD NECESARIA

Llegados a este punto hemos de valorar, a modo de nota reflexiva, el papel de la Directiva ATAD en la iniciativa de BICCIS. Y no solo eso, también realizando una sucinta aproximación a su relación con el Plan de Acción BEPS de la OCDE.

Ya dijimos anteriormente que los resultados BEPS (algunos de ellos, no todos, obviamente) se han ido incorporando a instrumentos de *hard law* a través, precisamente, de la Directiva ATAD, que ha servido de conductor y apoyo a la OCDE para que los resultados BEPS tuviesen una eficacia real y se plasmasen en instrumentos normativos vinculantes para los Estados; al menos, en territorio de la Unión Europea<sup>5</sup>.

Al fin y al cabo la Directiva ATAD pretende lograr, en esencia, lo que la OCDE se planteó erradicar: la erosión de las bases imponibles a través, principalmente, del impuesto sobre sociedades. Así, en el plano de la Unión Europea, la Directiva ATAD recoge una serie de parámetros BEPS tales como: limitación a la deducibilidad de los intereses; norma general contra las prácticas abusivas; normas contra las sociedades extranjeras controladas; normas para hacer frente a las asimetrías híbridas; y también, la imposición de salida (esto no contemplado en los parámetros BEPS)<sup>6</sup>.

En efecto, todos estos parámetros afectan, fundamentalmente, al impuesto sobre sociedades y son estos sobre los que los resultados BEPS hicieron especialmente hincapié y la Directiva ATAD incorporó, en un esfuerzo, como hemos dicho, de actuar conjuntamente frente a la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios y de mostrar un sentimiento de unidad y un camino único entre ambas organizaciones (OCDE y Unión Europea) a fin de implementar el nuevo orden mundial que representaban los parámetros BEPS.

Es que, ciertamente, la Directiva ATAD nació con una vocación de continuidad del Plan de Acción BEPS para incorporar sus resultados en un instrumento de *hard law* y que fuesen de aplicación, al menos, en territorio de la Unión Europea. Y en este sentido también la iniciativa de

---

comunitarias como sucede, en nuestra opinión, con la exención por doble imposición de dividendos y plusvalías establecida sin requisito alguno en la inicial propuesta y que difiere de lo previsto en la Directiva 2011/96/UE...».

<sup>5</sup> Vid. al respecto el estudio de Ginevra, G. (2017), pp. 175-181).

<sup>6</sup> Sobre todas estas cuestiones la doctrina científica ha sido muy prolífica. Pueden verse estudios en De Broe, L. y Beckers, D. (2017), pp. 133-144); Calvo Vérguez, J. (2017); López Ribas, S. (2016), pp. 11-17).

BICCIS pretende continuar la línea emprendida por la OCDE y armonizar el impuesto sobre sociedades en la Unión Europea a fin de luchar conjuntamente contra la erosión de las bases imponibles.

Como se puede apreciar, el objeto principal sobre el que pivota este razonamiento es el impuesto sobre sociedades y cómo pretenden su homogeneización en la Unión Europea, ya sea a través de normas comunes que dificulten la erosión de las bases imponibles (como la Directiva ATAD) o sea a través de instrumentos armonizadores que, de llegar a buen puerto, también dificulten dicha erosión a través del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea (como son las propuestas de Directivas de BICIS y BICCIS).

Por ello, la relación entre BEPS, ATAD y BICCIS parte de un patrón común: luchar conjuntamente contra la erosión de las bases imponibles<sup>7</sup> a través de normas que inciden en el impuesto sobre sociedades.

Así las cosas, ¿cuál es el papel de la Directiva ATAD en relación con la iniciativa de BICCIS? Ya hemos dicho anteriormente que las futuras Directivas de BICIS y BICCIS (en general, la iniciativa de BICCIS) de llegar a buen puerto podrían ser consideradas como el instrumento estrella de la fiscalidad europea de los próximos años y, en este sentido, la labor de la Directiva ATAD debe ser de complemento a la iniciativa de BICCIS, principalmente de cara a evitar fisuras y complejidades interpretativas que deriven de una falta de cohesión entre los propios instrumentos jurídicos de la Unión.

La BICCIS debe ser muy cuidadosa y valerse de los parámetros acogidos por la Directiva ATAD para nutrirse, en cierta medida, de los resultados obtenidos para actuar con coherencia y cohesión en la implementación de sus medidas, ya que el objetivo común que persiguen es el mismo: luchar conjuntamente con la OCDE en erradicar la erosión de las bases imponibles, aunque una (ATAD) lo haga a través de medidas antierosión en el impuesto sobre sociedades, y otra (BICCIS) lo haga a través de una prioridad fundamental como es la armonización fiscal directa del propio impuesto (en términos generales) de forma que así se cumpla el objetivo principal. Pero ambas directivas (de llegar a culminarse la BICCIS) tienen que cumplir el mismo objetivo: erradicar la erosión de las bases imponibles incidiendo sobre sus factores y, como se desprende de la realidad práctica, a través del impuesto sobre sociedades<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Como establece la propia Comisión Europea en el considerando (2) de la Directiva ATAD, «es necesario adoptar enfoques estratégicos comunes y una acción coordinada a fin de mejorar el funcionamiento del mercado interior y potenciar al máximo los efectos positivos de la iniciativa contra la BEPS», para continuar diciendo que «... es preciso coordinar las respuestas de los Estados miembros a la hora de aplicar los resultados de las quince acciones de la OCDE contra la BEPS, con el fin de mejorar la eficacia del mercado interior en su conjunto en la lucha contra las prácticas de elusión fiscal».

<sup>8</sup> Aunque ya nos hemos pronunciado *supra* sobre el asunto de tomar el impuesto sobre sociedades como pivote sobre el que provocar una «revolución» en la fiscalidad comunitaria, en el entendimiento de que el impuesto está desfasado y que es un error procurar una homogeneización de las normas que regulan un impuesto que se ha mostrado francamente desfasado y que, a nuestro juicio, contribuye incluso a erosionar las bases imponibles en los Estados.

Por todo ello, el papel de la Directiva ATAD en la iniciativa de BICCIS es sumamente importante y, además, complementario, y debe seguir influyendo en el proyecto BICCIS a corto y medio plazo, pero sin descuidar por parte de la Comisión y de la Unión las posibles modificaciones que requiriese la propia Directiva ATAD, que ya sabemos que en un entorno tan volátil como la fiscalidad internacional estos asuntos están a la orden del día.

No solo eso; las propuestas de directivas o la iniciativa BICCIS en general deben nutrirse de aquellas directivas o propuestas de directivas (con perspectivas de viabilidad futura) que, en el fondo, persigan erradicar la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de los beneficios, como pueden ser las directivas que regulen el intercambio de información entre las Administraciones tributarias.

Ejemplo de ello lo son, en tiempos recientes, la propia modificación de la Directiva ATAD mediante la Directiva 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, o la propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación.

Es decir, BICCIS ya no debe nutrirse solo de la ATAD sino que, como es lógico, también de aquellas otras directivas que la modifiquen e incorporen o perfeccionen determinados elementos que luchen contra la erosión de las bases imponibles, al igual que sucede con aquellas directivas que regulan el intercambio de información entre las Administraciones tributarias, otro instrumento estrella en el que tanto la OCDE como la Unión Europea han puesto especial énfasis estos últimos años<sup>9</sup>.

Por ello, el camino y sentimiento de colaboración fiscal entre los Estados iniciado por BEPS y apoyado por la Unión Europea, hasta el punto de incorporar sus parámetros en alguno de sus instrumentos (*v. gr.*, ATAD), debe nutrir al proyecto BICCIS para así lograr, primero, su definitiva implementación (lo que está aún por ver) y, segundo, luchar de una manera férrea frente al principal objetivo común: erradicar la erosión de las bases imponibles.

#### 4. PRINCIPALES RESULTADOS OBTENIDOS POR BICCIS

Al contrario de lo que ha sucedido con los resultados BEPS, en los que algunos han obtenido soluciones satisfactorias y otros no, la iniciativa de BICCIS, por unas razones u otras que a continuación expondremos, no puede gozar de una valoración tan exhaustiva.

---

<sup>9</sup> Realmente, no solo estas organizaciones; recordemos los acuerdos sobre la base del *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) con los Estados Unidos que, en esencia, constituyen un intercambio (obligatorio) de ciertos datos fiscales de contribuyentes americanos entre las Administraciones tributarias. Si bien, como sabemos, es un instrumento con carácter unilateral, por más que diversos Estados, entre los que se encuentra España, hayan firmado este tipo de acuerdos.

Entre otros motivos, en relación con la propuesta de Directiva de 2011 los resultados son bien conocidos y, en relación con las nuevas propuestas de Directiva BICIS y BICCIS, se encuentran, actualmente, en una situación de incertidumbre.

Por estos motivos, realizaremos una breve valoración global por etapas (las dos en las que han tenido lugar las iniciativas de BICCIS) sin mayor abundamiento.

Por un lado, en la etapa comprendida entre los años 2011 a 2013, es decir, desde que se publicó la propuesta de directiva hasta que derivó en un mecanismo de cooperación reforzada, fue una etapa en la que se inyectó en la Unión Europea un sentimiento de cambio acompañado de esperanza; la esperanza de «revolucionar» los estándares sobre los que se sustenta el impuesto más controvertido en el ámbito de la Unión Europea y el hasta ahora difícil de armonizar, como es el impuesto sobre sociedades.

Articulada en una sola fase de implementación, es decir, directamente a consensuar una BICCIS (algo que se ha solventado, como hemos dicho, en la segunda iniciativa), la firme oposición de determinados Estados condenó a la propuesta de Directiva de BICCIS al más absoluto de los fracasos. También es cierto que el clima de cooperación entre los Estados que se respira ahora a raíz de BEPS (en definitiva, de multilateralismo fiscal) no existía en aquellos años y también probablemente lastró los resultados o, más bien, el hecho de hallarlos.

No obstante, sí que es cierto que *a posteriori* ha servido para, sobre la base de los trabajos desarrollados en la propuesta de Directiva de BICCIS de 2011, construir la «nueva» iniciativa de BICIS y BICCIS, asunto que no es baladí.

Quizás, el mejor resultado es que, sobre la base de un gran fracaso como fue no lograr su implementación, dichos cimientos han construido la «nueva» iniciativa de BICCIS. Por lo tanto, el paso del tiempo ha procurado unos resultados a la propuesta de Directiva de BICCIS de 2011 que, quizás, ni se hubiesen pensado en su momento.

Situados ya a raíz de la publicación del Plan de Acción para la creación de un impuesto sobre sociedades justo y eficaz en la Unión Europea de la Comisión Europea, de junio de 2015, el anuncio (en parte, sorpresivo por los nulos frutos cosechados anteriormente) de que el instrumento estrella de ese plan es la reactivación de la iniciativa de BICCIS, sometido a un nuevo enfoque en el que se han tomado en consideración las experiencias pasadas y enmarcados en un clima post-BEPS de máxima expansión de la colaboración fiscal entre los Estados, se esperan lograr unos resultados mucho más halagüeños.

Así las cosas, ya sabidos los nuevos parámetros sobre los que se configuran las nuevas propuestas de Directivas de BICIS y BICCIS, el simple hecho de que hayan visto la luz es un éxito en sí mismo ya que los precedentes en el asunto no le auguraban un buen panorama y, a nuestro juicio, constituyen unos resultados satisfactorios.

El único escollo pendiente, y no por ello el menos importante, tendrán que solventarlo los Estados al llegar a acuerdos y consiguiendo definitivamente que vea la luz como directiva. Solo

así se podrá decir que la iniciativa de BICCIS ha obtenido unos resultados satisfactorios y, a partir de ahí, podremos valorar con más elementos de juicio si ha contribuido a erradicar o no la erosión de las bases imponibles en los Estados o ha conseguido, por fin, la armonización fiscal directa.

Hasta entonces, no nos apresuraremos a dar soluciones mágicas ni a aventurarnos en juicios sin fundamento, ya que habrá que esperar futuros acontecimientos para pronunciarse al respecto.

## 5. VALORACIÓN CRÍTICA

### 5.1. SOBRE EL CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPAL OBJETIVO PROPUESTO

El objetivo principal del Plan de Acción para la creación de un impuesto sobre sociedades más justo y eficaz en la Unión Europea de junio de 2015, impulsor de la «nueva BICCIS», era crear unas condiciones de igualdad para el entorno empresarial y, principalmente, para reformular los parámetros sobre los que se configuraba el impuesto sobre sociedades en la Unión Europea a fin de que respondiese a la realidad económica real llevada a cabo por cada empresa en un territorio. Es decir, en sintonía con lo ya desarrollado por BEPS, que permita un mejor reparto de la potestad tributaria a fin de que los beneficios tributen allí donde se generen.

Así, la propuesta o iniciativa de BICCIS pretende establecer, en dos fases, primero, una base imponible común del impuesto sobre sociedades para, segundo, conseguir la consolidación de la misma, articulando así un impuesto sobre sociedades en la Unión Europea más homogéneo que sirva, por un lado, para cumplir con ese viejo anhelo de la armonización fiscal directa y, por otro, como instrumento de lucha frente a la erosión de las bases imponibles y el traslado de los beneficios.

En relación con el primer objetivo de BICCIS, la búsqueda de esa ansiada armonización fiscal (no olvidemos que el tema viene de antiguo, desde los trabajos en el seno de la Comunidad Económica Europea), parece evidente que al menos de forma parcial, se conseguiría si BICCIS ve la luz en una directiva traspuesta por los Estados miembros que contenga los parámetros en los que actualmente se configura. Y decimos parcialmente ya que determinados elementos del impuesto como, *v. gr.*, la fijación de un tipo mínimo de gravamen, por ser un tema sumamente delicado y que se adentra de pleno en la soberanía fiscal de los Estados, no se contempla.

En relación con el segundo objetivo de BICCIS (luchar contra la erosión de las bases imponibles), que ya lo hemos descrito anteriormente como objetivo indirecto por ser más una consecuencia de si BICCIS llega a buen puerto más que una pericia del propio instrumento, parece lógico pensar que si se articula en una directiva y se traspone en los Estados miembros se cegarán, en gran parte, al menos en territorio de la Unión, los canales a través de los cuales las multinacionales articulan sus estrategias de planificación fiscal agresiva encontrando cobijo en determinados territorios cuyos sistemas fiscales ofrecen una tributación final sustancialmente menor.

Es decir, es razonable entender que si se homogeneiza el impuesto sobre sociedades en la Unión Europea de forma que ciertas normas de cálculo del mismo en los Estados miembros sean idénticas, ello dificultará en gran medida la explotación de las lagunas y fricciones entre los ordenamientos jurídico-tributarios de la Unión Europea por según qué entes interesados; aunque ya hemos hecho una reflexión anteriormente en el sentido de que obviamente por su ámbito competencial solo sería aplicable en los Estados miembros, no pudiendo interactuar en aquellos ordenamientos jurídico-tributarios *ad extra* de la Unión Europea. Pero, al menos, en un plano teórico, contribuiría a impedir en cierta medida la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento descontrolado de los beneficios a otros territorios de nula o baja tributación.

Por ello, parece que, si llegan a buen puerto las propuestas de Directivas de BICIS y BICCIS, los dos objetivos que pretende lograr, el directo, la armonización fiscal de la imposición directa, y el indirecto, luchar contra la erosión de las bases imponibles, a falta de unos resultados, aunque sean parciales, puede llegar a suceder, aunque debemos ser cautos y esperar futuros acontecimientos para pronunciarnos con mayores elementos de juicio.

## 5.2. SOBRE EL NUEVO ROL DE BICCIS EN LA UNIÓN EUROPEA

Es evidente que la «nueva BICCIS» no se configura del mismo modo que la propuesta de Directiva de 2011 que fracasó.

La Comisión Europea ha tomado cartas en el asunto y ha tenido en cuenta las experiencias pasadas de forma que, tomando como base la experiencia de 2011 y con la lección ya aprendida, articula un nuevo instrumento sobre la base de lo positivo ya trabajado previamente.

El nuevo enfoque otorgado por la Comisión a la iniciativa de BICCIS, no ya solo por dividirla en dos fases, sino por la modificación y solución de los principales focos de conflicto, sitúa a la nueva BICCIS en un plano de absoluta expectación en el entorno de la Unión Europea.

Aunque todavía sean propuestas de directivas, parece claro que la BICCIS puede ser el instrumento estrella en la fiscalidad de la Unión Europea los próximos años y la propia Comisión Europea está poniendo empeño en ello, en el entendimiento de que concluir tan importante proyecto a nivel europeo puede suponer el nacimiento de una nueva era.

Así, la BICCIS pretende ser el estandarte estrella en materia de fiscalidad los próximos años y deberá lidiar con otro tipo de directivas y, en cierto modo, «alimentarse» de ellas en un sentido de cohesión, ya que deben hilar muy fino a la hora de recoger los parámetros comunes, implementarse, cumplimentarse y coordinarse para lograr los objetivos comunes que impregnan a la Unión Europea.

En este sentido, si bien la BICCIS está llamada a ser el instrumento de *hard law* estrella en la fiscalidad europea a medio y largo plazo, debe coordinar los esfuerzos con otro tipo de direc-

tivas, como la ATAD y sus posibles modificaciones, a fin de que la lucha frente a la erosión de las bases imponibles en el territorio comunitario sea firme y uniforme.

Así las cosas, a pesar del rol innegable que previsiblemente pueda tener la BICCIS, no hay que olvidar que todo comienza a raíz de la BEPS; es decir, en cierta medida, si la BICCIS llega a ocupar el rol mencionado anteriormente será deudora, en su justa medida, del Plan de Acción BEPS de la OCDE por impulsar un clima de cambio de los paradigmas fiscales y de cooperación entre los Estados que ha llevado, entre otras cosas, a replantear los cimientos que sustentan al actual sistema de fiscalidad internacional y, por ende, a replantearse los cimientos en el plano europeo, siendo la reactivación de la BICCIS buen ejemplo de ello.

### 5.3. SOBRE SI HA CONTRIBUIDO (O VA A CONTRIBUIR) A ERRADICAR LOS FACTORES QUE EROSIONAN LAS BASES IMPONIBLES EN LOS ESTADOS

La cuestión en ese asunto es la siguiente: ¿la BICCIS conseguirá incidir sobre los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados de tal forma que los erradique?

Por el periodo temporal, actualmente no podemos más que decir que, a falta siquiera de una directiva como tal, evidentemente que no ha contribuido a lograr ningún resultado frente a los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados, siendo un razonamiento impulsado por las circunstancias actuales de negociación de las propuestas de Directivas de BICIS y BICCIS.

Ahora bien, si llega a buen puerto como directivas y se trasponen en los Estados miembros, ¿lo hará? En parte, somos de la opinión de que es una consecuencia de la propia implementación de la iniciativa de BICCIS como ya hemos sostenido con anterioridad; dificultar la articulación de las estrategias de planificación fiscal cegando los canales aprovechados por las multinacionales e imposibilitando, también, que se aprovechen de ciertos sistemas fiscales ventajosos, es evidente que conseguiría, en cierta medida, un entorno más hostil para este tipo de estrategias fiscales en la Unión Europea.

Igual que directamente no incide sobre los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados; en todo caso, pudiera ser que lo hiciera sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva por cuanto un impuesto sobre sociedades más homogéneo que responda a la verdadera realidad económica y empresarial tiene como perjudicadas a las estrategias de planificación fiscal agresiva.

Sin embargo, *stricto sensu* no ataca a los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados ya que, tomando un argumento algo simplista, su objetivo es conseguir una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades para conseguir una mayor cohesión en la Unión Europea al respecto, por más que indirectamente se consiguiese luchar contra la erosión de las bases imponibles.

Por este motivo decimos que directamente no incide sobre los factores, ni fundamentales ni cualesquiera otros que producen la erosión de las bases imponibles en los Estados, es más bien una consecuencia de su implementación. Así, la BICCIS no incide directamente sobre los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados, si bien ello no quiere decir que indirectamente no lo haga, como así sucede, ya que si llega a buen puerto y se impide la articulación de las estrategias de planificación fiscal agresiva que erosionan las bases imponibles, se está logrando el objetivo principal y querido por todos; asunto que no es nada desdeñable y que, en definitiva, quizás es lo que tenga más valor: la lucha firme contra la erosión de las bases imponibles, ya se logre su consecución por vía directa o indirecta.

#### 5.4. SOBRE EL MOMENTO TEMPORAL ADECUADO PARA IMPLEMENTARLO: LOS VIENTOS FAVORABLES DEL CONTEXTO «POST-BEPS»

Aunque se ha ensalzado la actuación de la Comisión Europea al proponer una reactivación del fallido proyecto de BICCIS, existe una serie de elementos externos que, en cierta medida, han impulsado a la Comisión a tomar dicha decisión.

Es que, en este asunto, ¿alguien duda de que sin la OCDE, su Plan de Acción BEPS y los resultados del mismo no podría haberse infundido ese sentimiento de cambio y revolución que ha impulsado a la Comisión a reactivar la iniciativa de BICCIS? Evidentemente, sin BEPS y, sobre todo, sin sus resultados finales generalmente satisfactorios, el clima resultante no hubiese sido proclive a proponer más «revoluciones fiscales».

El clima de cooperación al que asistimos en esta conocida doctrinalmente como «era post-BEPS», en el que la colaboración fiscal entre los Estados y, en definitiva, el multilateralismo con carácter fiscal ha favorecido, primero, que la propia Unión Europea haya apoyado al proyecto BEPS desde sus inicios incorporando parte de sus recomendaciones en instrumentos jurídicos vinculantes de *hard law* como la Directiva ATAD y, en cierta medida, siguiendo los parámetros BEPS; y segundo, que de esta nueva cooperación fiscal entre ambas organizaciones supranacionales, aunque tan diferentes en su configuración, haya nacido un nuevo ciclo en la fiscalidad internacional del que la Unión Europea se verá, creemos y sostenemos, previsiblemente muy favorecida.

Sin embargo, ello no es óbice para volver a remarcar que los vientos favorables que soplaban a favor de la cohesión tributaria han sido aprovechados por la Comisión en el momento temporal oportuno para recuperar tan loable iniciativa que, insistimos, sin la labor previamente desarrollada por la OCDE con BEPS no creemos que hubiese podido producirse, ya que el clima general de cooperación que logró BEPS ha promovido este tipo de iniciativas y el sentimiento de cambio en la comunidad internacional.

Aun así, se debe ensalzar el proyecto BICCIS de la Comisión ya que, no olvidemos, el Plan de Acción para la creación de un impuesto sobre sociedades más justo y eficaz en la Unión Eu-

ropea se publicó en junio de 2015; es decir, que no esperó a comprobar los resultados definitivos de BEPS contenidos en sus *Final Report Action by Action*, lo que es francamente reseñable, ya que supuso una apuesta muy arriesgada y podría haberse dado el caso de que BEPS no encontrase, en términos generales, soluciones eficaces y que estas unidas al clima que se hubiese generado lastrasen también, de nuevo, la reactivación de la BICCIS.

Por ello hay que destacar el papel (en cierto modo) de líder de la propia Comisión Europea a la hora de arriesgar con la reactivación de un proyecto que, vistos sus precedentes, no auguraba un buen futuro, más si cabe antes de saber los resultados BEPS, y merece todo nuestro reconocimiento y no nos cabe duda de que la Comisión ha salido reforzada de cara a su rol en este asunto.

## 6. VALORACIÓN FINAL

En términos generales, los esfuerzos llevados a cabo en el seno de la Unión Europea son innegables y, en cierta medida, es deudora de la valentía y coraje de la OCDE, ya que pocos eran los que podían atisbar antes de los resultados BEPS que una nueva propuesta de BICCIS en la Unión Europea iba a tener resultados; más si nos detenemos en el infructuoso precedente de 2011.

En este sentido, el Plan de Acción para la creación de un impuesto sobre sociedades justo y eficaz de junio de 2015 continuó el camino iniciado por la OCDE con el firme convencimiento de que una BICCIS es una solución fiscal ideal en la Unión Europea para conseguir, primero, la definitiva armonización (aunque sea, parcial) de la armonización directa y, segundo, una lucha y respuesta a las situaciones de erosión de las bases imponibles y desplazamiento de los beneficios. Es decir, existía un primer objetivo principal y un segundo objetivo que derivaría de la implementación definitiva como directiva (si llega a producirse).

No nos cabe duda de que el enfoque otorgado a la «nueva» BICCIS ha gozado de gran aceptación en la Unión Europea, aprendiendo de errores pasados y de experiencias tanto fructíferas como no tanto de otras organizaciones internacionales, como la propia OCDE.

Aunque quedan, por un lado, cuestiones técnicas sumamente importantes a las que habrá que poner atención, *v. gr.*, cómo se articulará la nueva fórmula de reparto, lo que consideramos fundamental ya que determina el porcentaje de ingresos que se distribuye entre los Estados incidiendo directamente en la soberanía fiscal de los mismos y, por otro, otras cuestiones no tan técnicas sino más bien elementales, como es el respaldo que en momentos cruciales debe tener el proyecto y, sobre todo, las propuestas de Directivas de BICIS y BICCIS. Aunque somos de la opinión que será mayor que el obtenido en 2011, no nos cabe la menor duda.

Y tampoco nos cabe la menor duda de que el clima de cooperación internacional que inició la OCDE con la publicación del Plan de Acción BEPS y los resultados posteriormente obtenidos nos lleva, actualmente, a hablar de una colaboración fiscal entre los Estados sin precedentes donde las soluciones fiscales multilaterales están al alza.

En efecto, entendemos que de este clima de cooperación se ha aprovechado la Comisión Europea al promover la reactivación del sistema BICCIS y que, de no haberse producido el Plan de Acción BEPS ni, por supuesto, los satisfactorios resultados generales del Plan, no se hubiese podido siquiera plantear la recuperación de un proyecto como BICCIS con tales precedentes negativos.

Dicho esto, el sistema de BICCIS en la Unión Europea, de llegar a buen puerto en formato de directiva y posterior transposición por los Estados, sería sumamente beneficioso para el sistema de fiscalidad europeo tanto, por una parte, para conseguir (parcialmente) ese anhelo de la armonización fiscal directa como, por otra, si llega a conseguirse, que ello sirva como lucha frente a la erosión de las bases imponibles ya que, *de facto*, si llega a implementarse cegará ciertos canales que las empresas y grupos multinacionales aprovechan para articular sus estrategias de planificación fiscal agresiva, ya que desaparecerá la mayoría de lagunas y fricciones entre los ordenamientos jurídico-tributarios de la Unión Europea al armonizar los parámetros sobre los que se constituye el impuesto sobre sociedades y la tributación de las empresas por el mismo.

Así, destacar que en sí misma la iniciativa de BICCIS no es un instrumento antierosión como lo pudiera ser la Directiva ATAD, sino más bien un instrumento armonizador que puede derivar, si obtiene buenos resultados, en un instrumento que sirva para luchar contra la erosión de las bases imponibles; asuntos que son bien distintos.

En otro orden de cosas, entendemos que profundizar en la lucha frente a la erosión de las bases imponibles en la Unión Europea a través de un impuesto sobre sociedades profundamente desfasado y más propio de los sistemas fiscales del siglo XX es un profundo y magno error de la Comisión y Unión Europea<sup>10</sup>.

No parece lo más lógico que si el propio impuesto sobre sociedades posee unos elementos obsoletos, y producto (en parte) de este problema las empresas y grupos multinacionales se aprovechan para erosionar sus bases imponibles y trasladar los beneficios a otros territorios (es decir, que es un factor que erosiona las bases imponibles en los Estados), seguir profundizando en el error y, ya no solo eso, otorgarle una posición de privilegio.

No creemos adecuado «perfeccionar el error» de armonizar un impuesto sobre sociedades obsoleto que necesita de una profunda reflexión que vaya desde su sentido actual en el contexto internacional hasta sus elementos esenciales, ya que somos de la opinión de que, en los tiempos actuales, el impuesto sobre sociedades es más un problema que una solución. Y por ello creemos que profundizar en soluciones basadas en un impuesto desfasado no es la mejor solución.

---

<sup>10</sup> Como ya puso de manifiesto Di Pietro, A. (2009, p. 13), «... la actualidad (en 2009), en consecuencia, muestra una crisis de los impuestos nacionales sobre sociedades. Permanece en cambio la confianza comunitaria en la estructura jurídica y en la función de estos impuestos», situación que se mantiene en la actualidad y de la que lamentamos sentir del razonamiento esgrimido por la Comisión de la confianza en el impuesto.

Dicho esto, ello no es óbice para que elogiemos todo el esfuerzo de la Comisión en reactivar el sistema de BICCIS y que no consideremos que, de llegar a buen puerto, sea sumamente beneficioso para conseguir una mayor tributación real conforme a los beneficios generados en cada territorio y que, de hecho, la BICCIS sea el instrumento estrella en materia de fiscalidad europea de los próximos años. Es más, quizás en no demasiado tiempo se hable en Europa de la época «post-BICCIS» tras su implementación definitiva.

Mientras tanto habrá que ser cautos y esperar acontecimientos, aunque esperamos que los acuerdos entre los Estados que se produzcan lleguen a buen puerto y se afiance esa cohesión tributaria y colaboración fiscal entre los Estados que venimos experimentando.

---

## Referencias bibliográficas

- Botella García-Lastra, C. (2016). *Armonización de la BICCIS y su incidencia en el sistema tributario español*. Navarra: Aranzadi.
- Calvo Vérguez, J. (2017). La aprobación de la Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) y su incidencia en el marco comunitario: Principales líneas de actuación. *Forum Fiscal*, 232.
- De Broe, L. y Beckers, D. (2017). The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. *EC Tax Review*, 26(3).
- Di Pietro, A. (2009). El futuro del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. *Nueva Fiscalidad*, 6.
- Escribano, E. (2017). ¿Se ha equivocado el proyecto BEPS en el planteamiento? Los paradigmas de la fiscalidad internacional que no han sido cuestionados. En AA. VV., *El plan de acción sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y UE*. Navarra: Aranzadi.
- García-Torres Fernández, M. J. (2017). Previsión del impacto armonizador de la propuesta de directiva de BICCIS 2016 a la luz de nuestro Impuesto sobre Sociedades. *Quincena fiscal*, 7.
- Ginevra, G. (2017). The EU Anti-Avoidance Tax Avoidance Directive and the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan: Necessity and Adequacy of the Measures at EU level. *Intertax*, 45(2).
- Gutiérrez Lousa, M. (2010). Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. En AA. VV. *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Madrid: CEF.
- Hinojosa Torralvo, J. J. (2012). El fraude fiscal: una lucha de contrastes. En J. J. Hinojosa Torralvo (Dir.) y M. A. Luque Mateo (Coord.), *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona: Atelier.
- López Ribas, S. (2016). Directiva contra las prácticas de elusión fiscal. *Crónica tributaria*, 17-18.
- Magraner Moreno, F. J. (2014). La BICC: un gran proyecto con un final incierto. En F. Adame Martínez y J. Ramos Prieto, *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Panayi, C. (2016). The compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU LAW. *Bulletin for International Taxation*.

- Pita Grandal, A. M. (2016). Iniciativas internacionales y de la UE con finalidad antielusiva y su incidencia en el ordenamiento interno. En AA. VV., *Conflictos actuales en Derecho Tributario*. Navarra: Aranzadi.
- Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2017). Reflexiones sobre los convenios fiscales multilaterales para evitar la doble no imposición: el instrumento multilateral BEPS y las tendencias actuales. *RCyT. CEF*, 404.
- Torregrosa Carné, M.<sup>a</sup> D. (2016). Base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades, reactivación del proyecto. La propuesta de Directiva de BICIS. En A. I. González González (Dir.), *Armonización fiscal y aproximación de los sistemas fiscales*. Oviedo: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo.