

Grau en Dret
Treball de fi de Grau (21067)
Curs acadèmic 2012-2013

EL PROYECTO DE DIRECTIVA DE LA BASE IMPONIBLE COMÚN CONSOLIDADA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Laura Redondo López

NIA: 67612

Tutora del treball:

Dra. Ana Belén Macho Pérez



DECLARACIÓ D'AUTORIA I ORIGINALITAT

Jo, Laura Redondo López, certifico que el present treball no ha estat presentat per a l'avaluació de cap altra assignatura, ja sigui en part o en la seva totalitat. Certifico també que el seu contingut és original i que en sóc l'únic autor, no incloent cap material anteriorment publicat o escrit per altres persones llevat d'aquells casos indicats al llarg del text.

Com a autora de la memòria original d'aquest Treball Fi de Grau autoritzo la UPF a dipositar-la i publicar-la a l'e-Repository: Repositori Digital de la UPF, <http://repositori.upf.edu>, o en qualsevol altra plataforma digital creada per o participada per la Universitat, d'accés obert per Internet. Aquesta autorització té caràcter indefinit, gratuït i no exclusiu, és a dir, sóc lliure de publicar-la en qualsevol altre lloc.

Laura Redondo López
Barcelona, 14 de juny de 2013

ABSTRACT

El objeto de este trabajo consiste en el estudio del Proyecto de Directiva sobre la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades, aprobado en marzo de 2011 por la Comisión Europea, y que constituye una de las propuestas más innovadoras de la Comisión en relación con la armonización de la fiscalidad societaria en la Unión. A estos efectos, en primer lugar se analiza el marco legislativo y competencial de la Unión Europea para poder llevar a cabo dicha armonización, destacando la evolución del proceso hasta la fecha y la elección de la Directiva como instrumento legislativo en contraposición a otras técnicas legislativas y métodos de cooperación y unificación fiscal. En segundo lugar, se expone una regulación de los artículos más relevantes de la Propuesta, comparándolos con el ordenamiento español del Impuesto sobre Sociedades, así como el cambio de paradigma que supondría respecto a instituciones muy asentadas, como el tratamiento de las Operaciones Vinculadas, los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional o la Consolidación Fiscal de grupos empresariales. Por último, se analiza en profundidad una de las mayores ventajas que la implementación de la Directiva supondría para los Estados Miembros, esto es, la compensación de pérdidas transfronterizas, partiendo el análisis del examen de los pronunciamientos más relevantes del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en este ámbito.

ABSTRACT

The aim of this project consists of a comprehensive study on the Proposal for a Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base, approved on March 2011 by the European Commission, which represents one of the major Commission's proposals regarding corporate tax harmonization in the European Union. Firstly, the legislative and competence frameworks through which the European Union is enabled to operate are stated. In this sense, a special attention is paid to both the European historic harmonization evolution in the corporate tax field and the analysis of the Directive's choice as the proper legal instrument, through its comparison with other legislative techniques and coordination and unification tax initiatives. Secondly, a description of the most relevant articles on the Directive is carried out, at the time a comparison with the Spanish Corporate Income Tax regulation is undertaken. Likewise, time is devoted to analyse the paradigm change that the Directive's adoption would represent for well-known institutions such as the Related Parties regime, the Treaties for the Avoidance of Double Taxation network and the Tax Consolidation companies group regime. Finally, an in-depth analysis on one of the major advantages that the Directive implementation would represent for the Member States, that is, the cross-border loss relief, is extensively documented, taking as the initial point the current of state of the law, mainly comprised of European Union Court of Justice rulings in the field.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	1
INTRODUCCIÓN. JUSTIFICACIÓN Y OBJETIVOS	3
1. LA ARMONIZACIÓN FISCAL DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA EN EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA	5
1.1. EL PODER TRIBUTARIO DE LA UNIÓN EUROPEA EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA	5
1.1.1. La armonización fiscal como instrumento para la consecución de los fines del Tratado de la Unión Europea	6
1.1.2. Ausencia de mención expresa de la armonización fiscal de la imposición directa	8
1.2. EVOLUCIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA EN LA ARMONIZACIÓN DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA	11
1.2.1. Los primeros actos comunitarios armonizadores de la imposición directa: soluciones específicas vs. Soluciones globales	12
1.2.2. El soft law como instrumento legislativo atípico	14
1.2.3. La acción armonizadora del TJUE	16
1.3. LA BICCIS COMO SOLUCIÓN GLOBAL DE ARMONIZACIÓN	21
1.3.1. La armonización fiscal vs. La unificación y la coordinación fiscales	21
1.3.2. El empleo de la Directiva como instrumento legislativo	24
2. ANÁLISIS DE LOS CARACTERES BÁSICOS DE LA BICCIS	27
2.1. EJERCICIO DE LA OPCIÓN: LA VOLUNTARIEDAD DEL SISTEMA	29
2.2. SUJETOS PASIVOS Y DELIMITACIÓN DEL GRUPO DE CONSOLIDACIÓN	31
2.3. LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE	33
2.3.1. El recurso a las NIC	34
2.3.2. Reglas específicas de cálculo de la Base Imponible	37
2.4. LA CONSOLIDACIÓN	41
2.4.1. Supuestos de doble imposición: especial referencia a la práctica de retenciones	42
2.4.2. Operaciones vinculadas y precios de transferencia	47

2.4.3. La fórmula de reparto	50
2.5. LA RELACIÓN ENTRE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y LA BICCIS	55
2.6. LOS ASPECTOS REVISORES Y DE GESTIÓN	59
3. LA COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS TRANSFRONTERIZAS: LA GRAN VENTAJA DECLARADA DE LA BICCIS	62
CONCLUSIONES	73
ANEXO I. CUADRO RESUMEN COMPARATIVO DE LOS DISTINTOS ENFOQUES PARA LA ARMONIZACIÓN GLOBAL	77
BIBLIOGRAFÍA	79

ABREVIATURAS

ATP	Autoridad Tributaria Principal
Art.	artículo
BICCIS	Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades
BICCIS-D	Proyecto de Directiva por la que se aprueba la Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades, de 16 de marzo de 2011.
BINS	Bases Imponibles Negativas
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CDI	Convenios para evitar la Doble Imposición
CESE	Comité Económico y Social Empresarial
Cfr.	compárese
CNF	Cláusula de Nación más Favorecida
Cit. por	citado por
Ed.	Edición
EM	Estado Miembro
EEMM	Estados Miembros
EP	Establecimiento Permanente
IASB	International Accounting Standard Board
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
KR	Krankenheim, Sentencia del TJUE de 23 de octubre de 2008, Asunto C-157/07, Kranhenheim Ruhesitz
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
M&S	Marks & Spencer, Sentencia del TJUE, de 13 de diciembre de 2005, Asunto C-446/03, Marks & Spencer
NIC/NIIF	Normas Internacionales de Contabilidad / Normas Internacionales de Información Financiera

Núm.	Número
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
op.cit	Obra citada
PYMES	Pequeñas y Medianas Empresas
RCyT	Revista de Contabilidad y Tributación
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLIS	Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea
v.g	verbi gratia, por ejemplo
Vid.	Véase

A menos que se especifique expresamente un texto legislativo distinto, los artículos legislativos se refieren a la Propuesta de Directiva de la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades.

INTRODUCCIÓN. OBJETIVOS Y JUSTIFICACIÓN

El 16 de marzo de 2011 la Comisión Europea aprobó la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una Base Imponible común del Impuesto sobre Sociedades¹, (en adelante, “BICCIS”), un proyecto legislativo enmarcado entre los objetivos declarados de la Estrategia de Lisboa a los efectos de mejorar el funcionamiento del mercado interior europeo. Así, la BICCIS ha sido diseñada con el objeto de limitar los obstáculos, ya detectados en el 2001 por la Comisión, a dicho mercado como consecuencia de la existencia de 27 sistemas impositivos societarios nacionales distintos que inciden sobre las decisiones de inversión y actividades transfronterizas; en particular, por las diferencias de tipos de gravamen, por la existencia de distintos gravámenes fiscales o por la pérdida de ventajas fiscales y por los obstáculos derivados de las normas que regulan de modo distinto la tributación de las actividades económicas realizadas por no residentes o por actividades intracomunitarias en los distintos Estados Miembros (en adelante, “EEMM”).

En la primera parte del trabajo se examinará si la Unión Europea (en adelante, “UE”), al ser una organización internacional, goza de poder competencial suficiente al objeto de acometer la armonización fiscal societaria y, en su caso, mediante qué instrumento y base jurídica. Será relevante analizar la evolución de la armonización hasta la fecha y entender por qué otros intentos han sido infructuosos, en particular, la acción de la coordinación, el *soft law* y la propia acción del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, “TJUE”) y si la adopción de la directiva está exenta de problemas o se adecúa a la legalidad vigente, tanto comunitaria como nacional. También se introducirá la propuesta de Directiva y la técnica escogida, una técnica global que pretende regular la totalidad de las reglas que determinan la base imponible, a diferencia de los enfoques parciales empleados hasta la fecha.

En segundo lugar, se acometerá un estudio en particular de algunos de los aspectos de la propuesta. A estos efectos, será útil comprobar cómo la regulación difiere de la regulación del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, “TRLIS”) y cómo se

¹ La Comisión ha publicado, asimismo, un elenco de documentos de carácter informativo a esta propuesta; MEMO/11/71, síntesis de información para los ciudadanos así como varios documentos en los que se realiza una estimación cuantitativa de las consecuencias económicas para la recaudación de los EEMM si el texto de la Directiva entraba en vigor (SEC/2011/315; SEC/2011/316). También se han pronunciado, en el seno del procedimiento legislativo para su aprobación, el Comité de las Regiones, en dictamen de fecha 23.2.2012. (2012/C54/10) y el Parlamento Europeo, en Informe de fecha 28.3.2012 (A7-0080/2012). Entre las enmiendas introducidas por el PE destacan i) el carácter obligatorio que debería tener la BICCIS y ii) la explicitación de que, ante la renuncia de ciertos EEMM a su adopción, se pueda llevar a cabo su implementación por el mecanismo de la Cooperación Reforzada por el resto de EEMM. De este modo, con un mínimo de 7 EEMM se podría aplicar este sistema.

articularán las relaciones entre los distintos EEMM, en especial, en lo relativo a la consolidación –que reducirá el alcance del principio de libre competencia-, a la fórmula de reparto –que es el mecanismo que determinará la verdadera soberanía tributaria y a los aspectos revisores y de gestión, que cambiarán sustancialmente al preverse una única autoridad principal, de entre todos los EEMM, ante la que deberán dirigirse los grupos fiscales.

Por último, se analizará con mayor profundidad una de las grandes ventajas declaradas de la Propuesta, esto es, la posibilidad de compensación de pérdidas transfronterizas, extremo que hasta la fecha ha generado una incesante y, a vueltas incoherente, jurisprudencia del TJUE que será expuesta someramente para entender el gran avance que la Propuesta supondría en este ámbito.

1. LA ARMONIZACIÓN FISCAL DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA EN LA UNIÓN EUROPEA

1.1. EL PODER TRIBUTARIO DE LA UNIÓN EUROPEA EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA

El establecimiento de un Mercado Único Comunitario como instrumento para dar cumplimiento a los objetivos de carácter económico fijados en el art. 3 del Tratado de la Unión Europea (en adelante, “TUE”), entre los que se encuentran tanto la consecución del mercado interior como la Unión Económica y Monetaria (en adelante, “UEM”), ha requerido un importante proceso de atribución de competencias desde los EEMM hacia la UE. En este sentido, como observa Esteve², siendo el poder financiero una de las competencias estatales más importantes, es relevante señalar que la “fiscalidad” no es aludida ni como uno de los objetivos de la UE ni como uno de los medios para lograr la consecución del Mercado Único por lo que, solo mediante inferencia, se ha concluido que la realización del mismo, y aunque solo sea para impedir que las diferencias entre los sistemas fiscales nacionales se opongan a dicho objetivo, requiere la adopción de normas fiscales armonizadoras.

Así, las instituciones comunitarias quedan legitimadas en aquellos aspectos de la legislación cuya divergencia conlleve distorsiones a las condiciones de libre competencia u obstaculicen el ejercicio de las libertades fundamentales³; es decir, la UE no tiene conferido un poder normativo de ordenación directa, sino que sólo puede obligar a los Estados a acomodar sus normativas nacionales en la dirección que marca la legislación comunitaria para poder lograr el resultado que ésta pretende⁴. Al fin y al cabo, la UE no deja de ser una organización internacional cuyas competencias derivan de una atribución expresa⁵ por parte de los Estados que la componen⁶, sin perjuicio, en virtud de la teoría de los poderes implícitos

² ESTEVE PARDO, M^a Luisa, *El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*. Valencia, 1996, Ed. Tirant lo Blanch, pp. 24.

³ ESTEVE, M^a LUISA *El impuesto sobre sociedades...*”op.cit”.pp.27

⁴ RUIZ HIDALGO, C. *Tributación de la Empresa en la Unión Europea. Estudio de su regulación jurídica y jurisprudencial*. Madrid, 2002, Marcial Pons. Pp. 26

⁵ LÓPEZ RODRÍGUEZ, JUAN, *La imposición sobre la renta de sociedades en el contexto del derecho comunitario*”Madrid, 2009. pp.40.Las competencias comunitarias son aquellas competencias estatales que se asignan a la UE para ser ejercidas por sus Instituciones, si bien existen casos en que son creadas *ex novo* por los EEMM. Es el caso de la armonización de legislaciones, o cuando se acepta perder potestades soberanas, como por ejemplo al establecerse la prohibición de aranceles entre los EEMM, norma que nada transfiere pero que implica una actividad de control sobre su cumplimiento.

⁶ LÓPEZ RODRÍGUEZ, JUAN. “*La imposición...*”op.cit”. Pp. 40. En referencia al art. 5.1. TUE, que establece que “la Unión actuará dentro de los límites de las competencias que le atribuyen los EEEMM en los Tratados para lograr los objetivos que éste le asigna”; principio también sancionado en estos mismos términos por el TJCE, que lo considera propio del ordenamiento comunitario e ineludible condición previa de toda actuación.

propia del Derecho Internacional -cuya base jurídica se entiende por el art. 5.1 TUE, así como por el propio art. 352 TUE y sin que el TJUE la haya rechazado⁷, de la adopción de otras competencias, no explícitamente conferidas, pero cuya ejecución es necesaria al objeto del ejercicio de sus funciones, y sin que por ello el ejercicio de cualquier competencia comunitaria deje de regirse, además de por el principio de atribución, por los principios de proporcionalidad, lealtad y subsidiariedad⁸, lo que implica un equilibrio de usos competenciales significativo.

Cabe señalar, asimismo, que la UE carece de un poder financiero general, que ésta no ha instituido un sistema tributario propio y autónomo, diferenciado de los ya existentes en los EEMM, lo que no impide reconocer que los tributos aporten herramientas útiles para contribuir al cumplimiento de los fines económicos de la misma. El ejemplo paradigmático lo constituye la competencia fiscal originaria atribuida inicialmente a la UE, relacionada con el establecimiento de la unión aduanera en el marco de una política comercial común, a fin de lograr el mercado único. Ésta ha supuesto un traslado parcial de poder tributario a la UE en el ámbito del establecimiento del tributo⁹. En principio, sin embargo, el resto de la imposición, directa e indirecta, ha quedado reservada a los EEMM; es más, se podría concluir que las atribuciones competenciales a la UE alcanzan a la armonización de las disposiciones necesarias solamente cuando así lo requiera el fin comunitario, lo que seguidamente se reseña.

1.1.1. La armonización fiscal como instrumento para la consecución de los fines del Tratado de la Unión Europea¹⁰

⁷LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. “*La imposición...op.cit*”. Pp. 41. El art. 352 TUE incluye una cláusula por la que se facilita la acción de la UE que, sin estar declarada, resulte necesaria para atender uno de sus fines. Por otra parte, cuando se han suscitado conflictos por un posible exceso de atribuciones, el TJUE los ha resuelto, no tanto al amparo de estos principios como por referencia a su ‘efecto útil’.

⁸ Con arreglo al art. 5.3 TUE, en virtud del principio de *proporcionalidad*, ninguna acción de la Comunidad podrá exceder de lo necesario para alcanzar sus objetivos; según el principio de *lealtad*, con arreglo al art. 4.3 TUE, los EEMM ayudarán a la Unión en el cumplimiento de su misión y se abstendrán de toda medida que pueda poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión, estableciéndose un deber de respeto por parte de los EEMM para con las autoridades europeas y persigue que no se entorpezca su labor. Según el principio de subsidiariedad, el art.5.2 dispone que en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión intervendrá sólo en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva y en caso de que la acción pretendida no pueda ser alcanzada de manera suficiente por los EEMM de otro modo.

⁹ Con arreglo al art. 28 TUE, se establece la prohibición, entre EEMM, de derechos de aduana y de restricciones cuantitativas o medidas equivalentes a la entrada y salida de mercancías. *Hacia el interior*, se eliminan los derechos de aduana a la importación y exportación y las exacciones de efecto equivalente; *hacia el exterior*, implica la adopción de un arancel común, que se aplica a las relaciones con terceros países. LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. “*La imposición...op.cit*”. Pp. 46 y ss.

¹⁰WÄGENBAUR. “*Les fondements juridiques d’une politique fiscale des Communautés Europeennes*” Revue de Science Financière, num. 1 cit. por CASAS AGUDO, D. “*Estado actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta*”. Civitas Revista Española de Derecho Financiero (en adelante REDF), núm. 154/2012 define la armonización como “la adopción a nivel comunitario de reglas que

La potestad tributaria, como poder público para establecer gravámenes de carácter obligatorio, tiene por objeto esencial la obtención de recursos para financiar los gastos e inversiones de las Administraciones públicas. La doctrina hacendística, sin embargo, también sostiene que la función básica de sostenimiento de los gastos públicos permite al legislador establecer tributos con fines distintos al puramente recaudatorio, es decir, permite lograr fines ‘extrafiscales’¹¹, siempre que se respeten las exigencias mínimas del principio de ‘capacidad’ y con arreglo a la Constitución, (en adelante, “CE”)¹², función que, de hecho, ya recoge la propia Ley General Tributaria (en adelante, “LGT”)¹³. Esta consideración, junto con la teoría de los poderes implícitos, permiten colegir tanto por qué la Unión tiene poder tributario como por qué goza del poder armonizador que se predica en el Tratado¹⁴.

Así, la competencia normativa comunitaria se ejerce en el ámbito del Derecho interno con una finalidad extrafiscal –no constituyendo su objetivo aportar recursos a las Instituciones comunitarias o a cualquiera de los EEMM¹⁵- y la armonización fiscal no es nunca un fin en sí misma, sino que desempeña una función de ‘servicio’ o instrumental con respecto a la integración económica, lo que se manifiesta en la consecución de las libertades del Tratado¹⁶, especialmente la libertad de establecimiento (arts. 26 y 49 a 62 del TFUE) y la libre

tienden a asegurar el buen funcionamiento del Mercado Común y a las que deben conformarse las legislaciones nacionales”. SHOUP también lo define como ‘cualquier cambio de los sistemas de la Hacienda Pública de los países miembros del mercado común, que tiene la intención de conseguir los objetivos de esa unión económica’.

¹¹ Entre estas funciones destacan la de redistribución de la renta, la estabilidad económica y la asignación eficiente de los recursos. Es ésta una cuestión básica analizada en todos los estudios de Hacienda Pública, v.g. ARIEL CONTRERAS, GONZÁLEZ-PARAMO y ZUBIRI, *Teoría de la Hacienda Pública*, ed. Ariel, cap. 1,2.

¹² FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Pp. 185-189. Que los fines queridos por el legislador sean queridos también y amparados por la Constitución; que su consecución está encomendada por ella al Estado y a los demás entes públicos, y que su consecución influya o se refleje, directa o indirectamente, en el nivel de gasto público o en su distribución.

¹³ Art. 4 LGT. Según el tenor de la norma: “los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”.

¹⁴ La legitimación para esta intervención se encuentra en los arts. 113 TFUE –gravámenes sobre el volumen de negocios, los consumos específicos y la imposición indirecta-, art. 115 TFUE –que dispone la armonización en relación con toda disposición legal nacional, cuando fuera necesario para el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior.

¹⁵ CASADO OLLERO, G. “*Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE. Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*”. Granada, TAT 1987 pp. 129-130. “El Tratado de la CEE piensa en el instituto tributario no como un mecanismo de financiación, sino como instrumento cuyo manejo es preciso coordinar (vía armonización) en el interés del Mercado Común. (...) Luego la armonización se sitúa en el plano de la función extrafiscal de los tributos, tanto cuando –en sentido negativo- pretende eliminar las distorsiones fiscales que se oponen al funcionamiento del Mercado Común, como cuando –en sentido positivo- ajusta y orienta la fiscalidad de los EEMM hacia objetivos comunes de la CEE.

¹⁶ RUIZ HIDALGO, “*Tributación...op.cit*”. pp. 26. De todas maneras, tal como apunta ESTEVE PARDO, pp. 33, no está claro tampoco el alcance de las libertades fundamentales ni tampoco la obligación en general de que las legislaciones internas, también las tributarias, respeten las disposiciones de derecho comunitario.

circulación de capitales (art. 63 TFUE),¹⁷ en el marco de los principios de neutralidad fiscal y no discriminación. Por otra parte, como señala Calderón Carrero¹⁸, la otra cara de la moneda vendría dada por la incidencia negativa que también ejerce el derecho comunitario sobre el derecho financiero nacional, al proscribir ciertas prácticas –no discriminación, exacciones de efecto equivalente, tributos discriminatorios, etc.- que se despliegan sobre el ordenamiento financiero de los EEMM y que el TJCE ha ido moldeando a través de su jurisprudencia.

Asimismo, tal como señala Esteve Pardo¹⁹ y el propio Informe Ruding²⁰ ya concluía, otros factores que coadyuvan en el proceso de armonización son la constatación de que la liberalización de los movimientos de capitales y la realización de la UEM no serán factibles en un entorno en el que divergencias importantes en la imposición societaria subsistan, hecho que resultará progresivamente más patente al quedar la fiscalidad prácticamente como único elemento a unificar.

1.1.2. Ausencia de mención expresa de la “armonización fiscal” de la imposición directa

A diferencia de la imposición indirecta, a la que el Tratado dedica un capítulo íntegro relativo a las disposiciones fiscales del Título I de la 3ª parte referente a las políticas de la Comunidad, el TCE no dispone de ninguna norma específica que haga referencia a la imposición directa. La ausencia de mención se argumenta, por un lado, en que la incidencia de los tributos indirectos en la formación del precio de los bienes y servicios, y su consiguiente alteración en las relaciones de intercambio y en el ejercicio de la libertad de circulación, es más visible en los tributos indirectos que en los directos²¹. Asimismo, la intención de reservar la potestad tributaria exclusiva en este ámbito a los Estados, por la relevancia que ha adquirido la fiscalidad en la política económica de los Estados, así como la

¹⁷ ESTEVE PARDO “*El Impuesto sobre...op.cit*” pp. 26-33 y 39-41. Aplicado al campo de la imposición sobre sociedades, se han visto posibles contravenciones a los artículos relativos a la libertad de establecimiento en el diferente grado de admisión de la asunción por las empresas de pérdidas registradas por sus establecimientos permanentes y/o filiales, en el diferente tratamiento tributario dispensado a estas dos formas de establecimiento secundario, en la concesión de incentivos fiscales que tengan carácter discriminatorio, en las normas sobre subcapitalización que afectan exclusivamente al endeudamiento con no residentes, y en determinadas disposiciones tendentes a impedir la aplicación abusiva de los Convenios de doble imposición y del régimen tributario derivado de las Directivas comunitarias. En relación a la libre circulación de capitales, se cita los regímenes fiscales de dividendos e intereses, así como la extensión a no residentes de las medidas unilaterales atenuantes del doble gravamen económico sobre dividendos.

¹⁸ CALDERON CARRERO, J.M. “Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿hacia un ordenamiento financiero ‘bifronte’ o ‘dual’? REDF. Núm. 132, 2006. Ed. Civitas. (BIB 2006\2070).

¹⁹ ESTEVE PARDO. “*El impuesto sobre...op.cit*”. pp.20 y 32.

²⁰ Informe del Comité de Expertos Independientes sobre fiscalidad de las empresas. Marzo 1992

²¹ LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. ““*La imposición...op.cit*”. Pp. 282.

dificultad técnica para calcular la incidencia del impuesto directo sobre los precios, pueden explicar la falta de remisión a la fiscalidad directa en el TUE²². También se aduce la íntima conexión entre el IS y el IRPF en todos los EEMM, el principio de subsidiariedad, la necesidad de alcanzar la unanimidad en las cuestiones fiscales y, en menor medida, la experiencia en federaciones como Estados Unidos, Canadá o Suiza, en las que las medidas de armonización obligatorias son la excepción más que la regla²³.

Es habitual la remisión al art. 115 TFUE –antiguo art. 94 TUE- para encontrar el fundamento jurídico legitimador de la armonización en relación con la imposición directa, si bien la doctrina no se muestra pacífica respecto a los artículos del Tratado que se configuran como fundamento jurídico de la armonización fiscal de la imposición directa²⁴. Como en el caso de la armonización de la tributación indirecta –art 113 TUE, antiguo art. 93 TCE-, no se ha establecido ni un plazo para llevarla a cabo ni su límite material,²⁵ alcance²⁶ o contenido, si bien sí que se ha establecido el instrumento concreto –la Directiva-, mediante la que se debe efectuar, por causa de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad²⁷.

También existe cierto consenso acerca de la finalidad principal del artículo, la supresión de las distorsiones fiscales en el funcionamiento del mercado interior²⁸, de tal forma que las decisiones empresariales no se vean influenciadas por motivos fiscales, es decir, operando pues la neutralidad como principio fiscal inspirador de la armonización²⁹, constituyendo el marco de atribuciones de la UE el límite de la armonización³⁰ pero, al mismo tiempo,

²² RUIZ HIDALGO, “*Tributación...op.cit*”. pp. 27.

²³ MAGRANER MORENO, Francisco José, *La coordinación del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*. Madrid, 2009. Instituto de Estudios Fiscales. Pp.23

²⁴ RUIZ HIDALGO, “*Tributación...op.cit*”. pp. 28.

²⁵ ESTEVE PARDO. “*El impuesto sobre...op.cit*”. pp. 28. No es posible fijar a priori un límite material a la armonización de la imposición directa. Su grado de intensidad está en función de lo necesario para el establecimiento y funcionamiento del mercado común, lo que no excluye que en su interés se llegue por esta vía, en un estadio avanzado de la integración, a una unificación de los sistemas o incluso a una política común en materia fiscal.

²⁶ LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. “*La imposición...op.cit*”. Pp 284. La decisión acerca del contenido de la legislación armonizadora puede adoptarse con plena libertad: no hay criterios para decidir su dibujo y dar un determinado contenido, siempre que se logre el resultado que la justifica. Al contrario sucede con el principio de no discriminación y las libertades fundamentales, puesto que existe la obligación de los EEMM de respetarlos.

²⁷ LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. “*La imposición...op.cit*”. Pp 282 y ss. Por otro lado, debe notarse que el artículo habla de aproximación de legislaciones, no de armonización.

²⁸ CALDERON CARRERO, J.M. “Una introducción al Derecho...*op.cit*”.

²⁹ LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. “*La imposición...op.cit*”. Pp 287

³⁰ CASADO OLLERO G. “*Extrafiscalidad... op.cit*” pp. 347. Cabe reseñar, en este sentido, como destaca CALDERÓN CARRERO, “*La imposición... op.cit*” que, en el caso del ordenamiento español, no debe perderse de vista que el fundamento último de la incidencia del derecho comunitario sobre el ordenamiento nacional descansa sobre la propia CE. *Vid.* Declaración 1/1992, de 1 de julio, del Tribunal Constitucional, (en adelante, “TC”). De acuerdo con ésta, puede afirmarse que el carácter del derecho comunitario como fuente del Derecho (financiero) español obedece a una cesión de competencias a la Comunidad Europea, de suerte que el ejercicio

teniendo en cuenta la *vis expansiva* del derecho comunitario sobre materias o aspectos el ordenamiento financiero que no se han armonizado³¹ y sin perder de vista tampoco la utilización de otros instrumentos comunitarios o la propia actividad jurisdiccional del TJUE, que han propiciado una armonización negativa o de segundo grado y que afectan a otros ámbitos del ordenamiento financiero, como se señala en el siguiente epígrafe en atención en gran medida, a las elevadas exigencias impuestas por el art. 115 TFUE.³² Así, la contribución del derecho comunitario al ordenamiento tributario no se limita solamente al establecimiento de límites al poder financiero sino que también aporta principios propios que se integran en nuestro sistema legal, dotando a nuestro sistema normativo, como sostiene Calderón Carrero, de un cierto carácter ‘bifronte/dual.’

No obstante, no parece que el uso del art. 115 TFUE implique una vinculación clara ni con el principio de autoimposición del tributo –porque el órgano que ostenta la titularidad del poder normativo tributario es el Consejo, con exclusión del Parlamento Europeo- ni con el de reserva de ley, en la medida en que incide en los elementos configuradores del tributo,³³ y condiciona la forma de legislar de los EEMM en otros ámbitos tributarios estatales e, incluso, el comportamiento de sus respectivas Administraciones³⁴. Ello no significa, sin embargo, que consideraciones de justicia fiscal o los principios impositivos tradicionales no posean incidencia alguna en este ámbito.³⁵ Finalmente, constatar la nula utilización del art. 116 TFUE –antiguo art. 96 TCE-³⁶ a los efectos de la eliminación de las distorsiones fiscales, en buena

de tal competencia por la CE está sujeta fundamentalmente a las reglas y principios de derecho comunitario. Ello no obsta para que el mismo autor reconozca, en este mismo artículo, que el sistema de atribución de competencias viene siendo superado, básicamente a través del empleo de las competencias implícitas por parte de las Instituciones comunitarias.

³¹ CALDERÓN CARRERO, “*La imposición... op.cit*” En particular, la interpretación expansiva de los principios de no discriminación/no restricción y de las propias disposiciones sobre ayudas de Estado está conduciendo a una redeterminación negativa del papel de los incentivos y bonificaciones fiscales en los EEMM de la UE. Igualmente, el empleo del soft law que se viene haciendo en materia tributaria en los últimos tiempos.

³² MAGRANER MORENO, F.J., *La coordinación...op.cit.* pp.29. Vid. Requisitos art. 115Primeramente, las normas a armonizar de los EEMM debían incidir en el mercado común; segundo, la medida armonizadora debía ser necesaria (incidencia directa); tercero, solo se podía utilizar una medida en forma de directiva, y, por último, la medida debía adoptarse por unanimidad, por lo que se atribuía un derecho de veto a cada Estado miembro.

³³ RUIZ HIDALGO, “*Tributación...op.cit*”. pp. 35 y 37. Nos referimos al supuesto de los Reglamentos o al de las Directivas, en este último caso cuando entran en vigor por falta de cumplimiento del Estado, tanto material como formalmente, pudiendo entender el Gobierno recuperada la potestad reglamentaria. O incluso si el Estado adapta la normativa comunitaria, el Parlamento no tiene competencias en el ámbito material del tributo, quedando su consentimiento como una mera formalidad (...) El Parlamento (español) se configura como el órgano que legisla, bien de manera directa por Ley o a través de la convalidación del Decreto-ley, aunque sólo formalmente, porque la directiva fiscal debe adaptarla siempre, agravándose con ello la transgresión del principio democrático en materia tributaria.

³⁴ RUIZ HIDALGO, “*Tributación...op.cit*”. pp. 54

³⁵ CALDERÓN CARRERO, “*La imposición... op.cit*”

³⁶ Art. 116 TFUE. En caso de que la Comisión compruebe que una divergencia entre las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros falsea las condiciones de competencia en el mercado

medida por el acuerdo tácito-político entre los EEMM de no debatir sus medidas fiscales y de no acudir a estos procedimientos.³⁷

1.2. EVOLUCIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA EN LA ARMONIZACIÓN DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA³⁸

Es unánime la consideración que el primer acto señalado en esta evolución lo constituye el Informe del Comité Fiscal y Financiero de 1962, el *Informe Neumark*³⁹, que proponía la implantación de un IS armonizado⁴⁰. A partir de éste, y entre 1964 y 1980 se sucedieron un conjunto de programas, informes y propuestas⁴¹, cuya relevancia variaba notablemente, destacando entre ellos el *Informe Van den Tempel*, de 1971 y la propuesta de directiva relativa a la armonización de los sistemas de impuestos sobre sociedades y de los regímenes de retención en la fuente de 1975⁴². En 1980, tras la aprobación en 1977 de la primera directiva en el ámbito de la imposición directa –sin efecto armonizador–, sobre asistencia mutua de las

interior y provoca, por tal motivo, una distorsión que deba eliminarse, procederá a celebrar consultas con los EEMM interesados. Si tales consultas no permitieren llegar a un acuerdo para suprimir dicha distorsión, el Parlamento Europeo y el Consejo adoptarán, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, las directivas necesarias a este fin. Podrán adoptarse cualesquiera otras medidas apropiadas previstas en los Tratados.

³⁷ MAGRANER MORENO, F.J. “*La coordinación...op.cit*”.pp.211

³⁸ SOLER ROCH, M.T. “Corporate tax in the EU: a never-ending story?” *EC Tax Review*, 2005-3, pp.116. cit por BOKOBO MOICHE, Susana; PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos M. “La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la Base Consolidada Común. 1ª parte”. *Crónica Tributaria*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Núm. 134, 2010. pp. 38. Constituye ésta una *never-ending story* desde el momento en que, si bien se han conseguido logros significativos, los objetivos de la armonización y, en especial, los medios jurídicos o instrumentos para conseguirla no están claramente definidos.

³⁹ Informe del Comité Fiscal y Financiero de 1962. *Rapport du Comité Fiscal et Financier CEE*. Comisión 1962. Bruselas. Existe traducción castellana “Informe del Comité Fiscal y Financiero de la C.E.E. en *Documentación Económica*, nº 53, 1965.

⁴⁰ ESTEVE PARDO. “*El impuesto sobre...op.cit*”. pp.46. El Comité se decantaba por un sistema de doble tipo en función del destino de los beneficios, propugnando para los beneficios no distribuidos un tipo cercano al tipo máximo del impuesto sobre la renta de las personas físicas, para evitar las economías de opción, y un tipo aplicable a los beneficios distribuidos de alrededor de la mitad del impuesto a los beneficios no distribuidos.

⁴¹ Vid. ESTEVE PARDO “*El impuesto sobre... op.cit*”. La denominada Iniciativa 64 (Boletín Oficial CEE, enero de 1965, nº 13-30); el Programa de armonización de los impuestos directos (Suplemento del Boletín de las Comunidades Europeas 8/67), las propuestas de directiva del Consejo, relativas a los regímenes fiscales comunes aplicables a fusiones, escisiones y aportaciones de activos entre sociedades residentes en EEMM diferentes y a las sociedades matrices y filiales de ámbito comunitario (JOCE nº C 39/1 de 22.3.1969), la propuesta de Reglamento relativo al Estatuto de la Sociedad Europea (JOCE nº C 124 de 10.10.1970), que contiene en su Título IX disposiciones fiscales relativas a las condiciones según las cuales la SE podría asumir las pérdidas de sus EP situados en otro EEMM o terceros países; la Resolución del Consejo de 22.3.1971 sobre la realización por etapas de la UEM (JOCE nº 28 de 27.3.1971) y el Informe general de 1973 de la Comisión (Séptimo Informe general, nº 176).

⁴² JOCE C 235/2 de 5.11.1975. Esta propuesta de directiva 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. Prevé un tipo único aplicable a beneficios (distribuidos o retenidos), entre el 45% y el 55% y una retención común en la fuente sobre los dividendos de un 25%).

autoridades competentes de los EEMM en el ámbito de los impuestos directos,⁴³ el *Informe Burke*⁴⁴ propuso la necesidad de armonizar la estructura del sistema y de la base imponible, sin alcanzar al alineamiento de las legislaciones fiscales a los tipos impositivos. No fue hasta el 1984⁴⁵ que se presentó la siguiente propuesta de directiva, relativa a la armonización de las legislaciones de los EEMM en materia de régimen fiscal de compensación de pérdidas de las empresas, un aspecto puntual pero que pone de relieve la importancia que a este aspecto se le prestó desde los inicios del proceso armonizador y que, en buena medida, ha contribuido a la presentación de la BICCIS, como se analizará a lo largo del ensayo.

1.2.1. Los primeros actos comunitarios armonizadores de la imposición directa: soluciones específicas vs. soluciones globales.

En la Comunicación al Parlamento y al Consejo de abril de 1990 sobre las orientaciones en esta materia, la Comisión reconoció que la cuestión de la armonización del régimen fiscal de las empresas debía ser replanteado de nuevo, adquiriendo total prioridad la supresión de las barreras fiscales al ejercicio de la actividad empresarial transfronteriza, por lo que se ciñeron los esfuerzos a la supresión de obstáculos y distorsiones fiscales para el correcto funcionamiento del mercado interior⁴⁶ y se impulsó la aprobación del primer paquete de medidas armonizadoras. Dicho paquete de medidas estaba compuesto por la Directiva de fusiones (90/434/CEE)⁴⁷, que regula las plusvalías en el marco de fusiones societarias y operaciones asimiladas, la Directiva sobre sociedades matrices y filiales (90/435/CEE)⁴⁸,

⁴³ Directiva 77/799/CEE de 19.12.1977 (JOCE nº L 331 de 27.12.1977), que se limita a regular el intercambio de información entre las administraciones financieras, otras colaboraciones y los secretos y límites a este intercambio de informaciones

⁴⁴ Informe de la Comisión al Consejo sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad. Boletín de las Comunidades Europeas. Suplemento 1/80. El Informe puso de relieve la coordinación de las políticas económicas y monetarias y la realización de las políticas comunes como fundamento de la armonización de los impuestos directos, pero la única medida concreta respecto al IS recogida en sus conclusiones es la relativa a la tributación de intereses y dividendos, a la vez que llama la atención sobre los efectos distorsionadores de la configuración en la base imponible de incentivos fiscales (especialmente mediante la manipulación de las reglas sobre amortizaciones) y a la propuesta de directiva concerniente a la eliminación de la doble imposición en el caso de la corrección de beneficios entre empresas asociadas, de 1976.

⁴⁵ JOCE nº C 253, de 20.9.1984.

⁴⁶ ESTEVE PARDO. "*El impuesto sobre...op.cit*". pp.71. Constituye ésta una apuesta por la coordinación más que por la armonización, ya que se admite que, mientras no se demuestre que la configuración de los impuestos de los EEMM provocan distorsiones, éstos serán libres, confirmándose así la tendencia de 1980 acerca de concebir la armonización fiscal como consecuencia más que como presupuesto, de la integración económica.

⁴⁷ Directiva 90/434/CEE, de fusiones. El objetivo de la Directiva de fusiones consistía en la eliminación (o, al menos, mitigación) de la tributación de las normas internas de los países miembros imponían a estas operaciones societarias. En 2003 se realizó una propuesta de modificación de la Directiva, para ampliar el ámbito de aplicación de la misma y mejorando los métodos establecidos para diferir los impuestos (2005/19/CE).

⁴⁸ Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de EEMM diferentes. Su objetivo era eliminar la doble imposición que se produce en el supuesto de distribución de

dirigida a eliminar la doble imposición de los pagos de dividendos transfronterizos, y el Convenio (90/436/CEE), relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas, finalmente adoptado en forma de Directiva en 2003 (Directiva 2003/49/CEE)⁴⁹. El carácter sectorial de las medidas se acogió, como ya se ha apuntado, por la finalidad exclusiva de superación de los obstáculos fiscales concretados y por la dificultad declarada, en 1980, de las dificultades de un proceso de armonización global. Es decir, el objetivo declarado no consistía en lograr la uniformidad y armonización de las bases imponibles de los IS para evitar la existencia de vacíos y superposiciones, sino que la hazaña que se pretendía conseguir era de menor envergadura: remover los obstáculos y distorsiones más acuciantes.

Al mismo tiempo, en 1990, se constituyó un Comité de expertos independientes para que, a finales de 1992, presentara sus conclusiones sobre las reformas a emprender tras la implantación del mercado único. Ello acabó siendo el *Informe Ruding* antes mencionado, cuyas recomendaciones se dividieron en dos bloques: un primer grupo de medidas encaminadas a eliminar el doble gravamen de rendimientos obtenidos en el extranjero, - considerado objetivo prioritario-, y un segundo grupo de medidas, relativas al IS, y en las que se presta especial atención al tipo impositivo, que debería situarse en una horquilla de entre el 30% y el 45%⁵⁰.

No fue hasta el 2001⁵¹, en el *Informe Bolkenstein*, cuando la Comisión apostó, en el marco de la Estrategia de Lisboa,⁵² por una política de doble vía en la armonización

dividendos realizada por una filial establecida en un EM a su sociedad matriz radicada en otro EM. Fue modificada en 2003, por la Directiva 2003/123/CE.

⁴⁹ En 1990, el Consejo no aprobó una Directiva sino un Convenio, en base al art. 220 TCE, el denominado Convenio de Arbitraje. Con el fin de subsanar los defectos que este Convenio presentaba, el ECOFIN, en 7/12/2004, la propuesta de Código de Conducta referida a la aplicación del Convenio 90/436/CEE. En 2003 se aprobó la Directiva 2003/49/EC, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes EEMM. El objetivo de la Directiva consistía en que, en un mercado único que reúne las características de un mercado interior, las transacciones entre sociedades de diferentes EEMM no deben estar sujetas a condiciones fiscales menos favorables que las que se aplican a las mismas transacciones cuando éstas tienen lugar entre sociedades del mismo EM.

⁵⁰ ESTEVE PARDO. “*El impuesto sobre...op.cit*”. pp.94.

⁵¹ Comunicación de la Comisión de 23 de mayo de 2001 COM (2001) 260 final y COM (2001) 582, que abordan el problema más concreto de los impuestos directos que gravan a las empresas en la UE. pp.24 La Comisión afirmaba rotundamente: “En el ámbito de la tributación de las sociedades, la pregunta que se suscita cada vez más es hasta dónde debe llegar la coordinación. El debate gira en torno a la cuestión de saber si, al aumentar la actividad transfronteriza, los obstáculos fiscales pueden seguir resolviéndose mediante soluciones parciales que dejan intactos los sistemas nacionales de imposición de las empresas. La Comisión, si bien reconoce que la fijación de los tipos de gravamen para las empresas corresponde a la competencia exclusiva de los EEMM, opina que un enfoque más ambicioso, por ejemplo un conjunto de normas fiscales comunes para las empresas, podría dar lugar a una solución más global”.

societaria, consistente a proponer tanto medidas específicas, dirigidas al corto plazo para eliminar algunas de los impedimentos al mercado interior que, de hecho, ya venían practicándose (i.e: en materia de precios de transferencia⁵³, de compensación de bases imponibles negativas⁵⁴ -en adelante, “BINS”-, en convenios bilaterales para evitar la doble imposición⁵⁵ y en tipos de gravamen⁵⁶), como por la adopción de soluciones generales de largo alcance, cuya concreción final debía consistir en la aplicación de una base imponible consolidada del impuesto –y entre las que se encuentra la BICCIS objeto de estudio-.

1.2.2. El soft law como instrumento legislativo atípico

En este somero repaso legislativo cabe traer a colación también, en aras de armonizar la imposición societaria, el *paquete fiscal* por el que había apostado la Comisión en 1997⁵⁷, constituido por medidas sin carácter vinculante relacionadas con la fiscalidad empresarial; en concreto, el Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas⁵⁸ y la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la

⁵² Consejo Europeo extraordinario de Lisboa (marzo 2000): hacia la Europa de la innovación y el conocimiento el Consejo Europeo adoptó un ‘nuevo objetivo estratégico para la próxima década: “convertirse en la economía basada en el conocimiento más competitiva y dinámica del mundo, capaz de crecer económicamente de manera sostenible con más y mejores empleos y con mayor cohesión social”.

⁵³ En 2001, la Comisión propuso la creación de un ‘Foro conjunto de la UE sobre los precios de transferencia, que prestó especial atención al estudio de la documentación que las empresas deben aportar para acreditar los precios de transferencia. La Comisión propuso, en Consejo de 20 de junio de 2006, la adopción de un Código de Conducta (2006/C176/02). No es un instrumento normativo y no forma parte del derecho comunitario.

⁵⁴ Así, cabe destacar la Propuesta de Directiva de 1984, relativa a la armonización de las legislaciones de los EEMM sobre un régimen de compensación de pérdidas por parte de las empresas y la Propuesta de Directiva de 1990. Estas propuestas fueron retiradas en 2001, tras la desestimación de la estrategia a corto plazo en este aspecto en concreto y la focalización en la elaboración de la BICCIS.

⁵⁵ En 1992, el Comité Ruding ya instó a los EEMM no sólo a ‘concluir convenios bilaterales’ relativos al impuesto sobre la renta cuando no existan entre ellos sino también a completar aquellos cuyo alcance fuera limitado (fase I). En el 2005, y con el aval del CESE, la Comisión presentó un análisis de los problemas que, a su juicio, plantean los CDI. Como se analizará posteriormente (vid. Pp xx), diversas alternativas han sido analizadas, entre ellas la creación de una versión a nivel de la Unión Europea del Modelo de Convenio de la OCDE, o el establecimiento de un convenio multilateral entre los EEMM de la Unión Europea.

⁵⁶ La Propuesta de Directiva de 1975 fijó una horquilla de tipos de gravamen de entre el 45% y el 55%, pero fue retirada en 1990. El Informe Ruding propuso un tipo límite del 40% y un tipo mínimo del 30%, y que teniendo en cuenta los impuestos locales sobre la renta de las empresas y el tipo de gravamen general, el gravamen combinado estuviese situado entre los límites del 30% y el 40%.

⁵⁷ Paquete de medidas adoptado por la Consejo, reunido a nivel de ministros de Economía, el 1 de diciembre de 1997. Este paquete fue explícitamente inscrito en la prolongación de las discusiones de Verona. En este Consejo también se pusieron en marcha procesos específicos y se establecieron órganos de negociación ad hoc, delimitados en tres componentes: un Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas, medidas para eliminar las distorsiones en la fiscalidad de las rentas del capital y medidas para eliminar la retención fiscal los pagos transfronterizos de intereses y cánones entre empresas.

⁵⁸ Adoptado por Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los EEMM reunidos en el seno del Consejo de fecha 1 de diciembre de 1997. Constituye un compromiso político y, por lo tanto, no es vinculante. Definió el concepto de *medida potencialmente perniciosa* y recogió una *cláusula standstill* por la que los EEMM se obligan tanto a no adoptar nuevas medidas fiscales potencialmente perniciosas como a respetar los principios previstos en el Código en la elaboración de nuevas políticas fiscales; y una *cláusula rollback* o –de desmantelamiento- por la que los EEMM convienen en revisar las disposiciones y prácticas vigentes, modificando aquellas calificadas como perniciosas.

fiscalidad directa de las empresas. Este tipo de instrumentos legislativos, especialmente usados por el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (en adelante, “ECOFIN”),⁵⁹ y la Comisión en materia tributaria –una enumeración de los cuales no se halla en el TUE, a pesar de que la UE los haya reconocido expresamente⁶⁰–, son calificados como atípicos y adjetivados como *soft law*⁶¹ o *derecho blando*, al carecer de fuerza jurídica vinculante y ser su base jurídica incierta –con lo que se pone en tela de juicio su oportunidad a los efectos de lograr una armonización fiscal–. Por una parte, se ha argumentado que su adopción es útil para facilitar la adopción de acuerdos en prácticas que, de otro modo, no se podrían alcanzar por causa del largo y complejo proceso legislativo para su aprobación –una suerte de función paralegislativa⁶²; por la generación de confianza legítima digna de protección que podría llegar a ser amparada por el TJUE, y por la influencia que genera en la conducta de los EEMM –en sus vertientes pre y post legislativas⁶³ a los objetos de lograr una mayor coordinación, funciones identificadas por Senden⁶⁴ en su estudio sobre el *soft law* en la tributación comunitaria. Sin embargo, también se pueden destacar los inconvenientes que

⁵⁹ El ECOFIN es una de las más antiguas formaciones del Consejo de la Unión Europea, integrada por los Ministros de Economía y Finanzas de los 27 Ministros de Economía y Finanzas de la Unión y se ocupa de preparar y aprobar cada año, junto con el Parlamento Europeo, el presupuesto de la UE así como la coordinación de políticas económicas y la aplicación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

⁶⁰ Acuerdo Institucional del Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión “Legislar mejor” (2003/C321/01). Paras. 16y 17. Las tres instituciones (...) reconocen la utilidad de emplear mecanismos de regulación alternativos, cuando sea necesario y el Tratado no imponga específicamente recurrir a un instrumento jurídico (...) No serán aplicables cuando se trate de opciones políticas importantes o en situaciones en que deban aplicarse uniformemente las normas en todos los Estados miembros.

⁶¹ SENDEN, Linda *Soft Law in European Community Law*. Oxford: Hart Publishing Co. 2004. Pp.114. define el *soft law* como ‘reglas de conducta establecidas en instrumentos que no son jurídicamente vinculantes pero que, sin embargo, pueden tener ciertos efectos jurídicos (inciertos) y que pretenden y pueden producir efectos prácticos. El *soft law*, por otra parte, no puede desconocer el *hard law* o derecho típico. *cit por*. Mc LURE, Charles E. “Métodos legislativo, judicial, de *soft law* y cooperativos para armonizar los impuestos de sociedades en los Estados Unidos y en la Unión Europea”. *REDF*, núm. 136, 2007. Ed. Civitas. (BIB 2007\2470).

⁶² Como señala McLure, esto es cierto en parte porque, dejando de lado la resistencia política, que puede impedir cualquier tipo de acuerdo, puede ser bastante sencillo identificar y proscribir desviaciones respecto de sólidas políticas públicas multilaterales en algunas áreas (v.g. libre comercio y eliminación de la competencia fiscal perjudicial), pero más difícil identificar y prescribir cuál es la política pública válida en otras (v.g. el mejor criterio para la consolidación, la definición apropiada de rendimiento imponible, y la elección e importancia de los distintos factores de la fórmula de reparto). Mc LURE, Charles E. “Métodos legislativo...op.cit”.

⁶³ A modo de ejemplo, se puede citar el éxito que ha tenido, pese a su contexto no jurídicamente vinculante, la creación del Foro Conjunto en materia de precios de transferencia, la Convención de arbitraje y la preparación de un segundo código de conducta sobre las obligaciones documentarias en materia de precios de transferencia. AUJEAN, Michel, “Entre armonización, coordinación y cooperación reforzada: la política fiscal en la Unión ampliada”. *REDF*. Núm. 129, 2006. Ed. Civitas. (BIB 2006\357)

⁶⁴ SENDEN, Linda *Soft Law in European...op.cit.*. La función prelegislativa está relacionada con la elaboración y preparación de la futura legislación; la función postlegislativa, al objeto de complementar y apoyar tanto el derecho originario como el derivado, mientras que la función paralegislativa se refiere al uso del *soft law* ‘en lugar de’ o como una alternativa a la legislación. GARCÍA ALONSO “*El soft law comunitario*” RAP, núm.154, cit. por. CHECA GONZÁELZ, Clemente, “La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria”. *REDF*, núm.145, 2010, Ed. Civitas (BIB 2010\117). Este autor también señala el uso del *soft law* como mecanismo para sondear las opiniones de las autoridades públicas nacionales y de los operadores privados antes de dictar una norma futura; en cuyo caso podría ciertamente denominarse mejor como ‘*lex in status nascendi*’.

presenta esta alternativa. Así, por un lado, se ha aducido la vulneración del principio de reserva de ley⁶⁵ que la inobservancia del procedimiento legislativo, la ‘paradoja del soft law’⁶⁶ -por cuanto la Comisión aprueba normativa a la que el Consejo se hubiera opuesto, o por el riesgo de que determinados instrumentos de *soft law* sean asumidos por el TJCE a través de su jurisprudencia y se conviertan en *hard law*, ante los que no cabe recurso de anulación- así como el consiguiente peligro de que la ley estatal desaparezca o se vea condicionada en exceso.⁶⁷ Asimismo, se alega la falta de control de los abusos que pueda cometer la Comisión en el empleo de esta técnica; y, en general, la ausencia de participación activa del Consejo y los EEMM en la configuración de las normas, si bien se arguye que su relevancia no debería sobredimensionarse, tanto por su alcance limitado sobre determinadas cuestiones que afectan al derecho tributario material como porque, a diferencia de lo que sucede con otro tipo de legislación blanda, como la de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, “OCDE”), podría presentar ciertos rasgos que minimizaran algunos de sus aspectos más negativos, como también ha intentado justificar la propia UE.⁶⁸

1.2.3. La acción armonizadora del TJUE

Se ha afirmado que el TJUE está llevando a cabo una verdadera *armonización secundaria* en el ámbito de la armonización fiscal⁶⁹, en el marco de lo que, como ha apuntado Falcón y Tella⁷⁰, constituye sus funciones características: asegurar una interpretación

⁶⁵ CHECA GONZÁELZ, Clemente, “La crisis del principio de reserva de ley... op.cit”

⁶⁶ Mc LURE, Charles E. “Métodos legislativo...op.cit”. La paradoja del soft law consiste en que, al emplear la Comisión la legislación blanda como una ‘puerta de atrás’ para llevar a cabo la armonización fiscal, el principio de subsidiariedad introducido en el TCE para reducir la intensidad de la acción comunitaria en determinadas materias es vulnerado, puesto que parece que la acción de la Comisión es altamente discrecional o arbitraria, y sólo puede ser sujeta con muchas dificultades a control, de forma que dicha paradoja se concretaría en el aumento de la producción normativa de la Comisión sin que medie el control por parte del Consejo. CHECA CLEMENTE, *La crisis del principio de reserva de l...op.cit*. Muestras de ellas son: las Recomendaciones de la Comisión relativas al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas y sobre el régimen tributario de las rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto del de residencia, o el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas.

⁶⁷ CASADO OLLERO “Ámbito de aplicación de los principios de justicia tributaria! en *Memorias de los seminarios de Derecho constitucional tributario 2005-2006*. VV.AA. cit. por CLEMENTE CHECA “La crisis del principio...op.cit”. Todo esto ha concluido a que cada vez más estemos en presencia no ya de un Estado de derecho fiscal sino de un mercado de derecho fiscal, al sentirse condicionado el legislador de manera muy intensa por los márgenes de maniobra que le permite el mercado.

⁶⁸ COM (2001) 260 final. Política fiscal en la Unión Europea – Prioridades para los próximos años. Señala que el soft-law que eventualmente se elabore sobre tal materia no será un producto exclusivo de los funcionarios de tal institución, sino el resultado de un trabajo conjunto con los EEMM y las empresas implicadas, que empleará ‘comunicaciones’ para articular sus propuestas coordinadas, instrumento que, teóricamente, posee menor potencial armonizador que las ‘recomendaciones’.

⁶⁹ MAGRANER MORENO, F.J. “La coordinación...op.cit”. pp.101

⁷⁰ FALCÓN y TELLA, R. “El papel de la Jurisprudencia en la armonización fiscal europea”, pps. 33 a 44, en la obra conjunta *Sistema Fiscal Español y Armonización Europea*. Marcial Pons, Madrid 1995. Cit. por. MAGRANER MORENO, J. MAGRANER MORENO, F.J. “La coordinación...op.cit”. pp.101

uniforme del ordenamiento comunitario y garantizar la efectiva aplicación de las normas comunitarias. El efecto armonizador, como señala Esteve Pardo⁷¹, no se logra a través de la creación de una norma de aplicación –puesto que los EEMM siguen conservando la iniciativa legislativa armonizadora, tanto en sus vertientes prescriptiva como proscriptiva-, sino que lo que se trata es de que cada EM ajuste unilateralmente⁷², en este caso, su derecho tributario, a los criterios del derecho comunitario y respetando las libertades fundamentales⁷³, es decir, efectuando una armonización únicamente proscriptiva.

Sin embargo, aunque el TJCE haya contribuido a la eliminación de obstáculos fiscales para las empresas en el contexto del TUE⁷⁴, se puede afirmar que la acción armonizadora del TJUE no es suficiente y de hecho, el alcance de sus pronunciamientos es materia compleja de determinar. En primer lugar, porque las sentencias del TJCE se limitan al asunto concreto que se le somete en el marco de las cuestiones prejudiciales planteadas por órganos jurisdiccionales nacionales, y que traen causa de procesos judiciales iniciados por sujetos privados⁷⁵, siendo residual la impugnación de los EEMM y la Comisión a las leyes de otros EEMM cuando las consideren contrarias al TUE.

En segundo lugar, y muy ligado a lo anterior, porque las decisiones del TJUE tienen en ocasiones efectos asimétricos: el tribunal no puede ordenar el remedio para las leyes anuladas y las decisiones proscriptivas no siempre resultan en una unificación de las leyes tributarias nacionales, ya que las consecuencias que tienen para otros EEMM las decisiones relativas a las leyes de un país no son interpretadas del mismo modo por todos ellos⁷⁶, aun

⁷¹ ESTEVE PARDO, “El impuesto sobre...” *Op cit.* pp. 36. Como señala la autora, de este modo se dispone de un medio a la vez sencillo y eficaz de supresión de las discriminaciones y obstáculos a las libertades fundamentales y a la libre competencia sin necesidad de adoptar medidas comunitarias, lo que a su vez puede actuar como acelerador del proceso armonizador.

⁷² Mc LURE, Charles E. “Métodos legislativo...op.cit”. El TJUE decide sobre si las disposiciones fiscales de un determinado Estado miembro violan el Tratado (...) generalmente no considera si las disparidades en los impuestos de dos o más EEMM, conjuntamente considerados, crean un obstáculo a las transacciones transfronterizas.

⁷³ En este sentido, comparto la opinión, manifestada por MAGRANER MORENO, “La coordinación...” *op. Cit.*, que la función ejercida por el TJCE quizá no hubiera sido tan importante si se hubieran obtenido más y mejores soluciones políticas al cumplimiento de las ‘cuatro libertades’ establecidas en el TUE, cuya ausencia ha promovido que los contribuyentes recurran al proceso judicial para luchar contra las normas discriminadoras.

⁷⁴ Mc LURE, Charles E. “Métodos legislativo...op.cit”. El TJUE ha afirmado que la legislación interna de los EEMM no puede prevalecer sobre el Derecho comunitario, habiéndose, pues, constitucionalizado el Tratado CE. Los EEMM no pueden vetar la armonización proscriptiva efectuada judicialmente, a pesar de conservar la política tributaria interna.

⁷⁵ Mc LURE, Charles E. “Métodos legislativo...op.cit”.

⁷⁶ MAGRANER MORENO, F.J. “La coordinación...op.cit”.pp.. 104. Esta diferente interpretación no siempre es favorable a los objetivos del mercado interior; además, las modificaciones que realizan los Estados para ajustar su normativa interna al contenido de las sentencias suscitan incertidumbre y pueden dar lugar a una aplicación incoherente de las normas comunitarias de un país a otro.

cuando son de obligatorio cumplimiento. Hay que tener en cuenta que, como ya se ha expuesto, la armonización de las legislaciones fiscales de los EEMM se produce en un contexto en que, tras la firma del tratado de adhesión a la UE, estos conservan su competencia fiscal en la imposición directa, que, no obstante, debe ser ejercida respetando el derecho comunitario y observando sus prescripciones⁷⁷, y en el marco de la coexistencia con varios sistemas impositivos nacionales distintos. Este contexto puede dar lugar a situaciones diversas en las que el propio TJUE no distingue claramente si existe una distorsión fiscal que deba ser reprimida o no, y, en su caso, bajo qué figura debe calificarse la infracción del ordenamiento comunitario (v.g. disparidad⁷⁸, discriminación⁷⁹, restricción y las medidas de efecto disuasorio u obstaculizador⁸⁰, cuasirrestricción⁸¹, entre las más importantes) así como,

⁷⁷ STJUE, de 14 de febrero de 1995, *Schumacker* Asunto C-279/93

⁷⁸DOUMA, Sjoerd, “The three Ds of Direct Taxation jurisdiction: disparity, discrimination and double taxation”. *European Taxation*. Vol.46, Nº11, 2006. pp.524. It is important to note that the ECJ has accepted that Member States enter into tax treaties to allocate between themselves direct tax jurisdiction to avoid double taxation. If an allocation of jurisdiction to one of the MS results in, for instance, a higher tax rate than a rate that would have applied in respect of an allocation of jurisdiction to the other MS, the resulting disadvantage is the outcome of a disparity and is not a discrimination. Possible distortions resulting from mere disparities between tax systems do not, however, fall within the scope of the free movement provisions in the EC Treaty. STJUE *Claimants*. Para. 43. Otros supuestos de disparidades son los de las sentencias *Gilly* (STJUE 12 de mayo de 1996, Asunto C-336/96) y *Van Hilten* (STJUE 23 de febrero de 2006, Asunto C-513/03).

⁷⁹ STJUE, de 13 de julio de 1962, *Klöckner-Werke* Asunto 17/61, y desarrollo posterior: La discriminación fiscal consiste en la aplicación de normas tributarias distintas a situaciones comparables, o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes, siempre que no concorra una justificación objetiva y razonable de interés general, y que ese tratamiento diferenciado no sea desproporcionado para satisfacción del fin legítimo perseguido. DOUMA, Sjoerd, “The three Ds of Direct...op.cit”. pp. 526. A discrimination analysis can be performed whenever the taxpayer concerned requests a MS to apply a rule that applies in respect of the fiscal jurisdiction of that MS, regardless of whether the rule is a rule of internal law or a rule that is derived from a tax treaty. IGLESIAS CASAIS “*No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea*”. Ed. Aranzadi, SA. 2007 Propone los siguientes criterios de clasificación: según que la desigualdad sea originada por un ordenamiento interno o por un CDI, según el tipo de norma discriminadora –sustancial o procedimental-, según el criterio diferenciador –discriminación manifiesta o encubierta- y según el sujeto discriminado –discriminación directa o inversa-.

⁸⁰ STJUE *Asunto 8/74. Dassonville*. La noción de restricción fue introducida en este pronunciamiento. Se concibe como toda medida capaz de dificultar directa o indirectamente, actual o potencialmente, el comercio intracomunitario; o en un sentido más amplio, toda medida que dificulte el ejercicio de las libertades comunitarias fundamentales. DE JUAN CASADEVALL, Jorge. “La cláusula comunitaria de no discriminación en la tributación directa: el enfoque analítico del TJCE”. *Quincena fiscal Aranzadi*, núm.21, 2009, Ed. Aranzadi. (BIB 2009\1833). Se trata de normas neutras en su concepción, cuyos efectos en una situación transnacional pueden producir algún tipo de discriminación. GONZÁLEZ GARCÍA G. “*Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho comunitario*”. IEF. núm. 8, Madrid, 2004. “mientras en la discriminación lo esencial es determinar la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes, en la restricción lo que interesa es determinar la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes, en la restricción lo que interesa es determinar los efectos producidos por una determinada normativa o medida. Así, toda discriminación conlleva una restricción, pero no toda restricción presupone discriminación.

⁸¹ Teoría desarrollada por el Abogado General Geelhoed en el Asunto C-374/04 *Test Claimants inclass IV of the Act Group Litigation*. paras. 38 y ss. (...) Distorsiones de la actividad económica que se derivan de la yuxtaposición de sistemas jurídicos y que derivan de: i) mayores cargas derivadas del cumplimiento de formalidades administrativas, ii) la existencia de disparidades entre regímenes jurídicos y iii) la necesidad de dividir la jurisdicción fiscal. En ciertos casos, dichas distorsiones causan desventajas a los operadores económicos; en otros, ventajas. Las causas y el carácter de estas cuasirrestricciones implican que sólo pueden

en su caso, el alcance de la misma a los efectos de la vulneración de las libertades fundamentales⁸² y las causas de justificación de la discriminación válidas⁸³. Hay que tener en cuenta, además, que en muchas de estas ocasiones no se puede identificar un Estado ‘culpable’ y obligarle a modificar su ordenamiento⁸⁴, precisamente porque las situaciones de doble imposición pueden traer causa simplemente de la yuxtaposición de ordenamientos tributarios. En síntesis, la estructura del razonamiento jurídico utilizado por el TJCE reproduce siempre un mismo esquema lógico-deductivo, que puede sintetizarse en las siguientes fases⁸⁵: i) análisis de la comparabilidad de situaciones⁸⁶, ii) identificación de un

eliminarse a través de la intervención del legislador comunitario, adoptando una solución coherente a escala de la UE (...) procede declarar que tales cuasirrestricciones no están comprendidas en el ámbito de aplicación del art. 43 CE. Cfr. VANISTANDAEL, Frans, “The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market”. *European Taxation*. Vol. 46, Nº9, 2006, pp. 417. True restrictions are restrictions that go beyond those flowing inevitably from the coexistence of national tax systems, which fall within the scope of the Treaty. The criteria determining direct tax jurisdiction are residence –or source based means- means that essentially all ‘truly’ restrictive national direct tax measures will also, in practice qualify as directly or indirectly discriminatory measures. Este mismo autor critica el enfoque del Abogado General: ‘The ECJ has repeatedly stated that the fact that national laws have not been harmonized and, therefore, function as uncoordinated legal systems is no justification for a violation of the fundamental freedoms’.

⁸² V.g. Una mera disparidad es tolerada por el ordenamiento comunitario: DOUMA, Sjoerd, “The three Ds of Direct...op.cit”. pp. 524. The reason why obstacles resulting from disparities are not a discrimination or discriminatory restriction could be that the EC Treaty cannot compel a Member State to tax persons within its jurisdiction under the rules of another Member State. (...) In other words, a taxpayer’s claim for the extension of a rule to its own situation is outside the scope of the EC Treaty if the claim relates to the extension of a rule that was not adopted by the legislator of the MS involved. LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. “La imposición...op.cit”. Pp 182 Frente a la no discriminación solo caben excepciones expresa y literalmente previstas en el Tratado; en el caso de las restricciones, el TJCE pondera otras justificaciones, más allá de las recogidas en el TUE, cuando están basadas en razones imperiosas de interés público.

⁸³ VANISTANDAEL, Frans, “The ECJ at the Crossroads...op.cit” .pp.414. Infringements of the fundamental freedoms have been accepted on the basis of justification grounds specifically referred to in the EC Treaty and on those developed by the ECJ. The specific grounds in the EC Treaty are, however, unhelpful with regard to tax matters. Accordingly, justifications have been primarily based on grounds of the cohesion of the national tax system and the requirement to counter tax evasion and avoidance. DE JUAN CASADEVALL, Jorge. “La cláusula comunitaria...op.cit”. Las causas de justificación más comúnmente aducidas, y en ocasiones apreciadas por el TJUE han sido: la ausencia de armonización y la falta de un título competencial claro, la existencia de un CDI, la existencia de un gravamen compensatorio, la coherencia fiscal, la efectividad del control fiscal, el riesgo de evasión fiscal, el riesgo de doble utilización de pérdidas, entre otras.

⁸⁴ VANISTANDAEL, Frans, “The ECJ at the Crossroads...op.cit.” pp. 418. The problem with double taxation resulting from the juxtaposition of national tax systems is that it may not be possible to apportion blame to one national system for the discrimination or the restriction (...) With regard to some of the remedies for eliminating double taxation, a political choice may, therefore, have to be made by way of legislation to determine the priority of tax jurisdiction. In the current international tax order, sovereign states may apply these mechanisms and rules unilaterally in their national tax legislation or on a reciprocal basis in a tax treaty-

⁸⁵ DE JUAN CASADEVALL, J.”La cláusula comunitaria...op.cit”.

⁸⁶ BIZIOLI, Gianluigi, “Balancing the Fundamental Freedoms and Tax Sovereignty: some thoughts on recent ECJ case law on direct taxation”. *European Taxation*. Vol. 48. Nº 10, 2008, pp. 134 *Op. Cit.* “The assessment of the consistency of national tax regulations with the fundamental freedoms has always followed a comparative test (...) Relevant differences arise as far as the terms of comparison are limited to a single national jurisdiction or the comparison also considers elements of more than one national jurisdiction.(...) The per-country comparison does not result in changes in specific structure of the domestic tax system, as it leads to the simple extension of a treatment equivalent to those of similar domestic situations to cross-border situations. (...) Conversely, when the different treatment depends on the parallel exercise of taxing powers of two MS, the effect is to impose on one MS requirements and conditions external to the original structure of the tax system

tratamiento diferenciado,⁸⁷ esto es, la atribución de una ventaja comparativa⁸⁸, iii) ausencia de causa de justificación y iv) test de proporcionalidad⁸⁹. Debe señalarse que el enfoque comparativo ha sido criticado por causa de la inobservancia del principio de soberanía estatal⁹⁰, mientras que otra parte de la doctrina afirma que, en virtud de la adhesión a la UE, el principio de soberanía debe ceder ante la efectividad de las libertades fundamentales⁹¹.

Por último cabe tener en cuenta que la armonización de las disposiciones fiscales se produce a la sombra de los compromisos asumidos en los tratados fiscales con otras naciones, y no es cuestión pacífica admitir que el TJUE tenga legitimación⁹² para extender los beneficios de un tratado bilateral entre dos EEMM (o entre un EM y un tercer país) a los contribuyentes residentes en otros EEMM, o si ello procede en virtud de la aplicación de la

⁸⁷ GARCÍA PRATS “La imposición directa...” *Op. Cit.* Se identifica ese tratamiento discriminatorio con la atribución de una *ventaja fiscal* a un sujeto incurso en una situación comparable (sujeto que integra el término de comparación), y su correlativa ablación al sujeto que padece la desigualdad (sujeto amparado por el derecho comunitario). Según este autor, es la negativa a la extensión de dichas ventajas fiscales a estos sujetos y no otras circunstancias las que originan las respuestas del Tribunal frente a la normativa tributaria de los EEMM.

⁸⁸ DE JUAN CASADEVALL, J. “La cláusula comunitaria...” *op. Cit.* “La ventaja fiscal comparativa constituye el elemento diferencial con otros títulos jurídicos de intervención comunitaria en la normativa fiscal estatal, y, singularmente, con la ayuda fiscal selectiva, que se basa en la atribución de una ventaja fiscal competitiva (...) la ventaja fiscal competitiva tiene carácter positivo (atribución de un beneficio fiscal) y evita la competencia desleal, falseada con ayudas fiscales, mientras que la ventaja fiscal comparativa tiene carácter negativo (privación comparativa de un régimen fiscal favorable a quien se halla en situación comparable), y garantiza la libre competencia sin restricciones fiscales de entrada o salida.

⁸⁹ DE JUAN CASADEVALL, J. “La cláusula comunitaria...” *op. Cit.* El principio de proporcionalidad (...) impone una evaluación de las circunstancias fácticas y jurídicas concurrentes en el supuesto enjuiciado, para dilucidar la necesidad y adecuación del sacrificio de la libertad comunitaria a las exigencias de un interés general invocado, y cuya presencia ha sido ya constatada. GARCÍA PRATS, “La imposición directa...” *Op. Cit.* La proporcionalidad impone el análisis de la adecuación de la norma o disposición estatal a los fines legítimos perseguidos. Para ello, opera el test de utilidad o efectividad, que determina si aquella responde efectivamente al interés público tutelado, o el test de necesidad, que permite descubrir en qué medida la norma restrictiva es necesaria para la consecución del interés legítimo esgrimido, y que a su vez, conoce una variable en la indagación de medidas alternativas menos restrictivas (no less restrictive measures test).

⁹⁰ BIZIOLI, G., “Balancing the Fundamental...” *op.cit.* pp. 138. Those who focus on the MS’ sovereignty conclude that the overall comparison is manifestly incoherent. If the MS can autonomously choose the objects and the facts, the subjects and the rates on which taxation can be levied, this means that this cannot be dependent on the choices of another MS. So, the correct comparison should be restricted to only one jurisdiction.

⁹¹ VANISTENDAEL, F. “The ECJ at the Crossroads...” *op.cit.* pp.419. Even if two national systems or two tax treaties are in question, the ECJ is entitled to base its decisions on the nature and the internal logic and (yes!) on the cohesion of the tax systems to eliminate double taxation, whereby one system must leave priority to tax to another. En el mismo sentido, BIZIOLI G. “Balancing the Fundamental...” *Op. Cit.* pp.138. Conversely, others consider that, in the balancing MS’ tax sovereignty with fundamental freedoms, the latter should prevail. Accordingly, the position of the taxpayer must be considered in a fully integrated Internal Market.

⁹² VAN THIEL, Servaas, “The Direct Income Tax case law of the European Court of Justice: past trends and future developments”. *Tax Law Review*. Vol. 62. 2008, pp. 188. Este autor sostiene que: ‘the criticism in academic and political discussions that the ECJ would go beyond its constitutional role is without substance. European judges become active only if requested to do so by private parties who consider that their constitutional rights are violated (...) the idea that European courts would take away taxing powers is incorrect, as it fails to distinguish between the power to tax (exclusive competence of the MS), the power to regulate in the area of taxation (competence shared between EU and national legislator), and the power to test the constitutionality of the way in which these powers of taxation and regulation are exercised (ECJ and domestic courts).

Cláusula de Nación más Favorecida (en adelante, “CNF”)⁹³, ni tampoco para eliminar la doble imposición -algo a lo que, de hecho, les instaba el propio TUE en el art. 293⁹⁴-, sin que esto ello fuera una prescripción vinculante y sin que se le impusiera el modo de hacerlo.

1.3. LA BICIS COMO SOLUCIÓN GLOBAL DE ARMONIZACIÓN

1.3.1. La armonización fiscal vs. la unificación y la coordinación fiscales

En el epígrafe anterior se ha afirmado que las dificultades impuestas por el art. 115 TFUE para la adopción de directivas en materia de fiscalidad directa han propiciado un proceso paralelo de *armonización secundaria*, en particular, por causa del requisito de la unanimidad para la aprobación de la directiva y por la necesidad de que la actuación se produzca solamente cuando la fiscalidad incida en el funcionamiento del mercado interior, tal y como dispone el art. 115.1 TFUE. Este proceso paralelo se ha materializado, sobretodo, mediante la acción del TJUE y otras alternativas a la armonización, como la *coordinación* y, en menor medida, mediante la *unificación fiscal*, conceptos que deben ser convenientemente delimitados y relacionados en el contexto de las distorsiones fiscales y las disparidades⁹⁵.

⁹³ VAN THIEL, Servaas, “The Direct Income Tax...op.cit.”: This rather exclusive focus on discrimination in the sense of denial of national treatment has resulted in a dogmatically questionable ‘dissimilarity-based’ denial of an obligation on MS to provide MFN treatment and a refusal to assume an obligation of MS to prevent unnecessary double burdens. Según este autor, ‘substantive tax benefits foreseen for residents cannot be granted or denied on the basis of reciprocity, but, on the basis of Community law, must be extended to all nonresident taxpayers in a similar position as resident taxpayers. El autor, pues, diferencia entre ‘the bilateral shaping of inter-jurisdictional equity’ y la ‘distorting tax-payer equity’. En la contestación a este artículo, el profesor WATTEL, en “Commentary on Judicial Restraint and Three Trends in the ECJ’s Direct Tax Case Law”. *Tax Law Review*, Núm. 62. 2009. Pp.213, discrepa de la opinión de VAN THIEL y se posiciona en la línea del ECJ, rechazando el alcance de la MFN en los CDI puesto que ‘A MFN treatment in bilateral tax treaties presupposes preceding harmonisation of the direct tax systems of the MS, which is not reality.(...)MS are free to decide to subject nonresidents to tax to a lesser extent than residents, (...) The only thing the Treaty freedoms forbid them to do is to tax nonresidents more extensively than residents’(...) Moreover, mutual recognition, which may work for diploma and product safety requirements, does not work for direct taxes, as which State is to recognize whose taxing power?

⁹⁴ El art. 293 TUE disponía que los EEEMM entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar a favor de sus nacionales la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad. Esta previsión no tiene efecto directo,. In *Asunto C-234/99, Nygard*, the ECJ stressed that Community law, as it stands at present, does not contain any provision to prohibit the effects of double taxation in the case of charges. In addition, whilst the elimination of such effects is desirable in the interests of the free movement of goods, it may nevertheless only result from the harmonization of national systems. WATTEL. “Commentary on Judicial...Op. Cit”. The EC Treaty freedoms provide no guidance whatsoever on which State’s jurisdiction takes priority over the other.

⁹⁵ FUENTES QUINTANA “Política fiscal e integración europea” en la obra colectiva *España ante la integración europea*. Ed. Ariel Barcelona, 1966, pág. 121 y ss. cit por. CASAS AGUDO “Estado actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta” Civitas *REDF*. Núm.154, 2012, (BIB 2012)946). La distorsión fiscal consiste en una ‘discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones apreciables en las corrientes normales del tráfico. Debe notarse la necesidad de un término de referencia para definir la distorsión; la perturbación de la que se parte o a la que se quiere llegar y que se ve alterada u obstaculizada por la heterogeneidad de los programas de ingresos y gastos públicos. En este sentido, CASAS AGUDO concluye que de esta definición se deriva el *carácter permanente o estructural* que deben tener las disparidades para ser

En lo que se refiere a la *unificación fiscal*, que ya fue desechada por el propio Informe Neumark por causa de los recelos nacionales a ceder poder tributario, se ha afirmado que “ésta implica la eliminación total de las distorsiones fiscales sobre la base de la integración financiera y fiscal plena y su gestión centralizada por una entidad supranacional sobre la que recaería toda la soberanía fiscal”, algo que no sucedería con la armonización fiscal, en la que los gobiernos conservarían la soberanía fiscal y la ejercerían dentro de un margen de discrecionalidad más o menos amplio que les reconocería la norma armonizadora. Tal como se señalado acertadamente, la armonización es más fácil de lograr en los impuestos indirectos que en los directos –al contraponerse los criterios de asignación de la renta-. Pero esta trascendental diferencia no debería hacer perder de vista que, como también apuntaba el citado informe, la relación entre la unificación y la armonización fiscales debe concebirse como una relación medio-fin que existe entre ambos estadios del proceso de integración, constituyendo la armonización fiscal una fase previa necesaria para el logro de la unificación⁹⁶.

Por otra parte, en lo relativo a la *coordinación fiscal*, cuya definición clásica⁹⁷ la instituye como un instrumento –típico de relaciones internacionales- de cooperación institucionalizada entre Estados soberanos e independientes que no persiguen una integración política o económica, se ha argumentado que no es el instrumento más adecuado, por insuficiente, en el seno de una comunidad, como la UE, que pretende la integración,⁹⁸ puesto que, a diferencia de la armonización, la coordinación no supone la modificación de normas internas ni su sustitución por un régimen comunitario uniforme, sino tan sólo un mecanismo de actuación

consideradas como causas de distorsiones, lo que hace que éstas deban ser necesariamente atajadas,-a diferencia de otras figuras como la mera disparidad, desproporción o discriminación-, mediante la integración parcial de la actividad financiera de los EEMM, y no mediante simples medidas temporales, tales como los mecanismos de compensación, de neutralización o la coordinación fiscal, que sólo logran atenuar las consecuencias negativas de la distorsión, pero sin afectar a sus causas.

⁹⁶ CASAS AGUDO “Estado actual y últimos avances...op.cit” La herramienta de la coordinación se utiliza fundamentalmente en el ámbito de la imposición directa, donde no existe un criterio de asignación impositiva único seguido por los distintos ordenamientos (sino que se contraponen los sistemas de gravamen en el fuente de la renta y de gravamen en la residencia del perceptor de ésta), mientras que en la imposición indirecta la naturaleza misma de la materia imponible sobre la que recaen estos gravámenes permite eliminar la sobrecarga impositiva y conseguir la neutralidad fiscal mediante la adopción del sistema de gravamen en el país de destino

⁹⁷ CONSTANTINESCO, J.L. “*La constitution économique de la CEE*” Revue Trimestrelle de Droit Européen, 1977, pág. 268, cit. por CASADO OLLERO, G. “*Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE*” en CASADO OLLERO, G., RUFIAN LIZANA, D,Mª Y SÁNCHEZ GALIANA, J.A. “*Estudios sobre armonización fiscal y Derecho Presupuestario Europeo*”, pág. 29.

⁹⁸ CASAS AGUDO “Estado actual y últimos avances...op.cit”.

conjunta ‘para asegurar que estos sistemas nacionales puedan operar conjuntamente sin fricciones’⁹⁹.

Desde la UE no se ha conceptualizado la armonización y la coordinación como compartimentos estancos sino más bien, al contrario, como enfoques complementarios –en vez de fases como sucede con la unificación; es por ello -. Así, pese a la perspectiva a largo plazo de la elaboración de la BICCIS manifestada en 2001¹⁰⁰, la Comisión inició en 2006, como ya se ha indicado, el camino de la Coordinación, no solo para solventar los problemas ‘más urgentes a corto o medio plazo’, sino también por el propio reconocimiento del alcance limitado del ámbito personal y material de la BICCIS, incluso mediante armonización¹⁰¹, lo que haría que la coordinación fuera necesaria incluso si se aprobara ésta. Sin embargo, uno de los aspectos positivos de la utilización de la Coordinación es que si los EEMM acuerdan una interpretación común en la forma de aplicar determinadas reglas, se puede esperar, como mínimo, que la Comisión le dé el visto bueno a la misma y que el TJCE no resulte completamente indiferente a los criterios recogidos en las Resoluciones –un efecto del *soft law* que, de hecho, ha sido criticado anteriormente¹⁰²-.

Ello no obstante, el principal inconveniente del empleo de la Coordinación en el ámbito de la BICCIS es que, si realmente se pretende la unificación de las reglas de determinación de la base imponible, una simple aproximación resulta a todas luces insuficiente, como concluyó la Comisión en la primera Comunicación en 2001, -en la que señaló la necesidad de adoptar una base imponible común-¹⁰³ al no servir los principios que rigen la Coordinación para lograr los objetivos del mercado interior¹⁰⁴, sin que el carácter vinculante del instrumento legislativo empleado al efecto constituyera indicativo alguno respecto al grado de armonización¹⁰⁵.

⁹⁹ COM (2006) 823 FINAL. Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo. “La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior”.

¹⁰⁰ COM (2001) 582 final, Comunicación de la Comisión “Fiscalidad de las empresas en el mercado interior”.

¹⁰¹ “Por otra parte, hay problemas que subsistirán incluso si se implanta la BTCC, debidos, por ejemplo, a que ésta no cubriría a los contribuyentes individuales y podría no aplicarse necesariamente a todas las empresas o EEMM, y también debido a que habrá que tratar la interacción entre la BTCC y otros aspectos de los sistemas de imposición directa. COM (2006) 823 final. Op. Cit. Pp.3

¹⁰² POZA CID, R y SANTAELLA VALLEJO, M. “La coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea”. *Crónica Tributaria*. Núm 137, 2010. Pp. 218 (...) Ya que si bien es cierto que la Comisión no puede comprometerse expresamente, no sería lógico que iniciara procedimientos de infracción contra las normas nacionales que cumplieran los principios recogidos en las Resoluciones a los que no se ha opuesto con anterioridad. Por otro lado, no sería lógico que el TJCE fuera completamente indiferente a los criterios recogidos en las Resoluciones y aceptados por la totalidad de los EEMM a la hora de juzgar casos afectados por las mismas

¹⁰³ SEC (2001), 2681 DE 23/10/2001. “Fiscalidad de las empresas en el mercado interior”

¹⁰⁴ Estos objetivos serían: i) reducir sensiblemente los costes de cumplimiento derivados de la coexistencia de veintisiete sistemas fiscales en el mercado interior, ii) acabar en la UE con los problemas de fijación de los

Para la instauración de la estrategia a largo plazo consistente en fijar una base imponible consolidada común, la , en una Comunicación en 2001¹⁰⁶, no solo presentó la BICCCIS sino que se exploraron otras alternativas técnicas que, no obstante, finalmente fueron desechadas. En concreto, éstas fueron: I) la *Home State Taxation* –tributación según el Estado de origen de la sociedad matriz y que consistiría en un acuerdo entre los EEMM para establecer unas normas reguladoras de la determinación de la base imponible- Se diferenciaría de la BICCCIS en lo concerniente a la fuente de producción de normas, puesto que en esta última es la voluntad conjunta de los EEMM (a través de la adopción de la Directiva y mecanismos de transposición) la que determina la obligatoriedad, mientras que en la *Home State Taxation* la obligatoriedad derivaría del reconocimiento, mediante acuerdo o convenio internacional, de las normas de un ordenamiento jurídico extranjero-; II) la *European Union Company Income Tax* –establecimiento de un Impuesto Europeo sobre la Renta de las sociedades, esto es, un nuevo tributo que, o bien desplazaría o debería convivir con los IS nacionales- y III) la *Single Compulsory ‘Harmonised Tax Base’* –la armonización obligatoria de la normativa doméstica reguladora de la base imponible, que implicaría la extensión de la armonización tal y como ha venido siendo realizada en el campo de la imposición indirecta, pero concretada en el IS y limitada a la base imponible-¹⁰⁷. En el Anexo I se puede observar un cuadro comparativo de los diferentes sistemas.

1.3.2. El empleo de la Directiva como instrumento legislativo

Una vez determinado que el objetivo a conseguir es la armonización fiscal, se plantea qué instrumento legislativo deberá ser empleado a tal fin. El Proyecto objeto de estudio, como se ha adelantado, ha empleado una directiva, con arreglo al art. 115 TFUE, ya analizado, que permite el uso de dicho instrumento en aras a las mejoras del mercado interior. En virtud del

precios de transferencia, iii) permitir la compensación y consolidación global de pérdidas a escala comunitaria, iv) simplificar numerosas operaciones internacionales de reestructuración, v) reducir, sin interferir en el tratamiento fiscal de las personas físicas, algunas de las complejidades derivadas de la coexistencia de los planteamientos clásicos y los de exención en la tributación internacional, vi) evitar numerosos casos de doble imposición y vii) acabar con múltiples situaciones y restricciones discriminatorias. COM (2001) 582 final “Hacia un mercado sin obstáculos fiscales”.

¹⁰⁵ AUJEAN, Michel, “Entre armonización,...op.cit” Un ejemplo de ello es la Directiva sobre la Fiscalidad del ahorro que no armoniza en nada esta fiscalidad pero ofrece un marco de cooperación a través del intercambio de información, dejando a los EEMM libertad en cuanto a las modalidades efectivas de imposición de las rentas del ahorro (siempre que sean compatibles con el Tratado).

¹⁰⁶ SEC (2001), 1681. “Fiscalidad de las empresas en el mercado interior”.

¹⁰⁷ BOKOBO MOICHE, Susana; PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos M. “La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la Base Consolidada Común. 1ª parte”. *Crónica Tributaria*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Núm. 134, 2010. pp. 40 y ss.

principio de atribución de competencias que rige en derecho comunitario,¹⁰⁸ cualquier acto europeo debe estar respaldado por una base legal oportuna y ser adoptada con arreglo a los principios de proporcionalidad y subsidiariedad, extremos que la propia Comisión ha intentado justificar para la directiva objeto de estudio¹⁰⁹ -rechazando, por otra parte, el empleo de *Soft law*¹¹⁰- y que tanto los EEMM¹¹¹ como la doctrina no han reparado en objetar. Ésta última ha vertido sus críticas tanto en lo relativo a la insuficiencia del instrumento al objeto de lograr la armonización, en comparación con el Reglamento –instrumento que, por otra parte, no podría emplearse por mor del propio art. 115 TFUE, que en relación a la imposición directa, no prevé su utilización- como, en sentido contrario, por el exceso competencial, alineándose con los EEMM en el tratamiento de la subsidiariedad y la vinculación entre la BICCIS y el mercado común. Así, se ha sostenido que la verdadera naturaleza del IS, que grava la renta de las personas jurídicas, no incide directamente en el mercado interior¹¹² y que, de resultas, la utilización de este soporte competencial podría justificarse y llegarse a extender a todos los impuestos, bajo el pretexto de que toda disparidad legislativa en materia fiscal afecta al mercado interior.¹¹³ Por otra parte, críticas al propio contenido del texto –que

¹⁰⁸ Arts. 3(6), 4(1), 5(1) y 5(2) del TUE

¹⁰⁹ SEC (2011) 316 final. Commission staff working document *Impact Assessment*. Accompanying document to the Proposal for a Council Directive on a CCCTB. Pp.15 y 16 ‘The Commission has taken initiative having in mind that, under the principle of subsidiarity, Member States are free to determine the size and the composition of their tax revenues (...) The measures to be taken under the present initiative are both suitable and necessary for achieving the desired end (i.e. proportionate). The comprehensive proposals examined in this document do not imply a harmonization of corporate tax rates in the EU and, therefore, they do not restrict MS’s capability to influence their desired amount of corporate tax revenues. They do not interfere with national choices in terms of the size of public sector’s intervention and composition of tax revenues. They propose a more efficient way to collectively manage the problems arising from the segmentation of national corporate tax systems in view of a more efficient Internal market.

¹¹⁰ SEC (2011) 316 final. “*Op.cit*”.pp. 19 The recommendation or another instrument based on soft law would not secure the adequate level of legal certainty. While a soft law instrument could in principle be envisaged for the approximation of certain types of national tax legislation, it would be an inadequate solution for the issues at hand. Firstly, a certain degree of approximation would not lead to uniformity. Secondly, national corporation tax systems have to be seen as a coherent set of interdependent rules. For example, the need for a loss carry-back depends on the generosity of the rules for provisions. Approximating certain rules would therefore not be a feasible solution. Thirdly, in view of the fact that cross-border consolidation is an important element for overcoming tax obstacles, any such system requires a specific administrative and legal framework that has to be laid down in community law.

¹¹¹ MÜLLER, A. “Aportación al debate sobre la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) – las posturas de los Estados comunitarios frente a la propuesta de la Comisión. En las opiniones razonadas planteadas por los EEMM tras la propuesta de la directiva, se pueden diferenciar dos grupos de opiniones, si bien con matices: los países que rechazan la propuesta en su conjunto, sea por su supuesta incompatibilidad con el principio de subsidiariedad o sea porque algunas de sus ideas van en contra de sus intereses; Estados que no están de acuerdo con algunas de sus ideas.

¹¹² MARTÍNEZ LOZANO, J.M. “Los aspectos revisores en el Proyecto de Directiva relativo a BICCIS”, en “Encuentro de Derecho Financiero y Tributario”.pp.178. Ya que, sea cual sea la forma de determinación de tales bases imponibles, las entidades jurídicas van a poder seguir realizando sus operaciones de entrega de bienes y prestaciones de servicios para el mercado sin problemas de ninguna clase.

¹¹³ MARTÍNEZ LOCANO, J.M. “Los aspectos revisores...op.cit” pp.178. Así, en el IRPF, a nadie le ofrece duda de que a una mayor y mejor renta aumenta la capacidad de compra en el mercado interior (y en cualquier

serán analizadas pormenorizadamente en el próximo epígrafe- han sido vertidas, si bien procede señalar aquí la calificada ‘parquedad del texto’,¹¹⁴ en muchos de sus extremos, al dejar muchos puntos sin interpretar y que, sin duda alguna, dificultará la labor armonizadora que se pretende.

Por otra parte, la Comisión, ya en 2001, en previsión de las dificultades que podría comportar la adopción de un acuerdo por unanimidad para la aprobación de la directiva, planteó la posibilidad, como último recurso, de que la BICCIS pudiera ser adoptada mediante el procedimiento de cooperación reforzada –arts. 43 a 45 TUE-¹¹⁵ por el que sólo una parte de los EEMM decidieran acoger este sistema ya que, como se ha señalado, “si es necesario, propondremos la adopción de la base imponible común por aquellos EEMM que estén interesados de acuerdo con el mecanismo de la cooperación reforzada, porque no podemos permitir que algunos Estados retengan a otros”¹¹⁶. En vista de que, en el actual estado legislativo de la propuesta parece que muchos EEMM no están de acuerdo con ella y el consenso unánime se vislumbra muy lejano, no es una alternativa a desechar, en aras a la consecución de la BICCIS entre países interesados; y, de hecho, ciertos países como Francia y Alemania, ya han aunado esfuerzos a los efectos de unificar sus legislaciones fiscales en materia de fiscalidad societaria.¹¹⁷

Sin embargo, el empleo de la cooperación reforzada no está exenta de problemas puesto que, a pesar de que la propia Comisión, en el documento citado, ha advertido que los EEMM que la adopten no deberán debilitar el mercado interior ni violar el *acquis communautaire*, constituir una barrera o una discriminación comercial, distorsionar las condiciones de

otro), a la par que se facilita cualquier política social e incrementa la cohesión económica, social y territorial, competencias éstas que también se encuentran incluidas en el art. 4 TFUE. En la medida en la que el mercado interior, la política social y la cohesión económica, social y territorial son competencias compartidas en las que la UE puede legislar, ésta está perdiendo una magnífica oportunidad para regular dicho IRPF. Cabe decir igual sobre el Impuesto sobre el Patrimonio, o sobre el propio IBI...

¹¹⁴ VIANA BARRAL, Víctor; VILLALÓN PÉREZ-ARTACHO, Julia. “Hacia la armonización del Impuesto sobre Sociedades. Luces y sombras de la Propuesta de Directiva sobre la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, Núm. 22, 2011, (BIB 2011\1809).

¹¹⁵ COM(2001) 582 final. Pp.20. Como señala McLure, en “Métodos legislativo...op.cit”, el procedimiento es similar al seguido en la adopción de una directiva, con la excepción de que la propuesta de cooperación reforzada debe aprobarse por mayoría cualificada del Consejo, así como ser adoptada por los EEMM que proponen acometerla. La cooperación reforzada es jurídicamente vinculante para los EEMM que participan en ella y, por tanto, es *hard law*

¹¹⁶ Afirmación de Lászlo Kóvacs, comisario europeo de Fiscalidad y Unión Aduanera, en 2006. . Cit por. McLure “Métodos legislativo, judicial...op.cit”.

¹¹⁷ GAOUA, Noah; PERDELWITZ, Andreas, “Green paper on convergence in the field of corporate taxation”. *European Taxation*. Vol. 52, Nº 8, 2012, pp. 428-431. On 6 February 2012, the German Ministry of Finance published a Green Paper on German-French cooperation regarding convergence in the field of corporate taxation (the Green paper). The Green Paper is aimed at aligning the corporate tax bases of France and Germany in order to promote more convergence regarding taxation in Europe, and to support the proposal for a CCCTB.

competencia ni afectar a los derechos y obligaciones de los EEMM no participantes¹¹⁸, asaltan dudas relativas a diversos extremos, v.g., que se fortalecería el atractivo de unas jurisdicciones en perjuicio de otras, y, aunque ello indujera a otros EEMM a alinear sus normas con las de la BICCCIS, estaría contraviniendo el principio de proporcionalidad, lo que requeriría que, para que su adopción no contraviniera dicho principio, las reglas de la BICCCIS deberían ser tan favorables como las normas de los EEMM no participantes.¹¹⁹ En el mismo sentido, se ha sostenido que el reconocimiento automático de compensación de pérdidas que permite la consolidación (disponible sólo para los grupos de sociedades establecidos en los EEMM participantes) podría contravenir el pronunciamiento del TJCE en el asunto *Marks & Spencer*¹²⁰, según el cual el EM (no participante) donde un grupo de sociedades tiene su sede debe permitir la compensación sólo si queda claro que el EM donde se producen las pérdidas no prevé dicha deducción.¹²¹

2. ANÁLISIS DE LOS CARACTERES BÁSICOS DE LA BICCCIS

La BICCCIS, a diferencia del proceso armonizador llevado a cabo en el IVA, no constituye un nuevo impuesto común¹²², esto es, la introducción de un nuevo IS comunitario, sino que consiste en un conjunto de reglas armonizadas para calcular la base imponible de las sociedades¹²³, ya tributen éstas individualmente o en consolidación con otras sociedades

¹¹⁸ CERIONI, Luca, “The possible introduction of Common Consolidated Base Taxation via Enhanced Cooperation: some open issues” *European Taxation*. Vol. 46. Nº 5, 2006, pp. 188. ‘If the material requirements for enhanced cooperation were considered globally, it could be argued that, to be admissible under enhanced cooperation, CCTB could not conflict with: i) the general principles of EC law, including non-discrimination (and equal treatment) and proportionality; ii) the EC Treaty’s provisions on the fundamental freedoms, including the freedoms of establishment on competition and on State aid for enterprises as well as the relevant secondary legislation and the interpretation in ECJ case law and iii) the soft law issued by the European Community’s institutions (communications, resolutions, etc.)

¹¹⁹ CERIONI, L, “The possible introduction...op.cit.” Pp. 190. The hypothesis of CCBT introduced by way of enhanced cooperation and more favourable than those rules regarding the tax base of all the non-participating MS would, however, be open to the objection that this would strengthen the ‘attractiveness’, as business locations, of the participating MS at the expense of the non-participating MS. Accordingly, the hypothesis underlying the analysis could be that of CCBT applied to companies of every size and legal form, with CCBT rules as favourable as the tax base rules of each of the non-participating MS.

¹²⁰ STJUE, de 13 diciembre de 2005, Asunto C-446/03, *Marks & Spencer*

¹²¹ CERIONI, L. “The possible introduction...op. Cit”.pp.191 Such rules could conflict with the principle in ECJ case law, under which the freedom to choose the legal form of secondary establishment (a branch or a subsidiary) must not be distorted by tax provisions. This would paradoxically occur in those MS adhering to a comprehensive approach removing all tax obstacles and distortions hindering cross-border business activities.

¹²² Por ello, puede ponerse en entredicho la crítica efectuada por VIANA y VILLALÓN en “Hacia la armonización del Impuesto sobre Sociedades...op.cit. al apuntar que un defecto de la normativa consiste en no precisar el hecho imponible sometido a tributación, precisamente porque lo que la Directiva realiza es la delimitación de BICCCIS, sin crear un nuevo tributo.

¹²³ La Propuesta de Directiva se estructura en 18 Capítulos y 3 Anexos. Por insuficiencia de espacio, no serán objeto de comentario los capítulos relativos a la Entrada y salida del sistema, la Entrada y salida del grupo, la Reorganización de Empresas, Operaciones entre el grupo y otras entidades, Operaciones entre empresas asociadas, Normas antifraude, Entidades transparentes y Otras Disposiciones.

establecidas en el mismo o en distintos EEMM. En este último supuesto, procedería la consolidación de los beneficios y pérdidas obtenidas por los EEMM constituyentes del grupo, cuya agregación final, la BICCIS, sería repartida, en caso de que fuera positiva, entre los EEMM en función de una fórmula de reparto predeterminada. Así, a cada EM parte del grupo le sería atribuida una ‘cuota-parte’ de la BICCIS sobre la que los EEMM podrían aplicar los tipos impositivos, al conservar esta la competencia para fijarlos. Esto es, al no constituir objeto de la BICCIS la consecución de la armonización de tipos, ni tan siquiera previendo, tal y como preceptúa el IVA, un tipo impositivo mínimo¹²⁴ y, por ende, no incidiendo en lo que el *Informe Bolkenstein* calificaba como distorsión fiscal, se pretende incentivar la *convergencia por la competencia*¹²⁵ y la propia disciplina de los EEMM, estrategia que, sin embargo, ya ha sido puesta en entredicho por ciertos EEMM, que auguran una subida de tipos impositivos que tendrán que efectuar con el objeto de reequilibrar la disminución en la recaudación que la aplicación de la fórmula de reparto se prevé que conllevará¹²⁶ y que hasta ahora, en el marco de la UE y bajo la calificación de ‘armonización competitiva’ no ha conseguido logros significativos¹²⁷. En el ámbito de gestión, uno de los principios rectores de la Propuesta de Directiva es el llamado sistema de *Ventanilla Única (one-stop-shop)*¹²⁸. Esto no significa que se haya previsto una administración tributaria única y europea, opción que sea descartado por imposible¹²⁹, sino que los EEMM solo deberán presentar una única

¹²⁴ Como señala PEÑA AMORÓS, M^a del Mar, en “*Consideraciones en torno a la Propuesta de Directiva de Base Imponible Común Consolidada, cfr. Informe Bolkenstein*, no debería constituir propósito de la UE lograr la tributación armonizada en cuanto a los tipos, dado que la fiscalidad implica una elección política y puede entrañar un compromiso entre la pura eficiencia económica y otros objetivos y preferencias de la política nacional. Sin embargo, otra parte de la doctrina apunta la competencia mediante los tipos impositivos no surte tales efectos, ya que el establecimiento en un país u otro depende de otros factores. BARRY F. “The Common Consolidated Corporate Tax Base”. The argument depends on the assumed ‘symmetry’ of countries: i.e. that all countries are equally attractive as preferred locations and that all stand to gain equally from a given multinational investment (...) The assumption of asymmetry between countries is an important step in the direction of greater realism. It has been suggested that larger, richer and less peripheral countries are more attractive and market-seeking preferred countries and will **employ** these advantages to extract surplus through higher rates.

¹²⁵ SANZ GADEA, E. “Propuesta de Directiva del Consejo, relativa a una Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (Sistema CCCTB) (I): el largo camino hacia una Propuesta de Directiva. *Revista de Contabilidad y Tributación*. (en adelante, *RCyT*). Centro de Estudios Financieros. Núm. 345. Pp. 15. El autor, sin embargo, observa que “lo que sí es claro es que el establecimiento de una horquilla de tipos de gravamen es una operación incomparablemente más sencilla que la implementación del sistema CCCTB. Y también está claro que el sistema CCCTB no es incompatible con esa horquilla”.

¹²⁶ MULEIRO PARADA, L.M. “La consolidación fiscal y la distribución de la Base Imponible Común Consolidada en el Proyecto BICCIS” en *Encuentro de Derecho... op.cit* .pp. 227(...) De ahí que otros países, como Italia, Alemania o Rumanía, sigan defendiendo la necesidad de un tipo de gravamen mínimo y máximo.

¹²⁷ MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M. “El proceso de evolución del fenómeno de competencia fiscal en la Unión Europea en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades”, en *Encuentro de Derecho...op.cit*. pp. 167.

¹²⁸ VIANA BARRAL, V, VILLALÓN, J. “Hacia la armonización del Impuesto sobre Sociedades...op.cit”

¹²⁹ GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M^a Jesús. “BICCIS y la resolución de conflictos posteriores a su implantación” en *Encuentro de Derecho...op.cit*. pp. 103

declaración del IS ante la administración de un EM, la llamada Autoridad Tributaria Principal, en adelante ATP (art. 86(2)) con la que también mantendrán las relaciones tributarias y que será encargada de la Inspección de las declaraciones que se presenten.

2.1. EJERCICIO DE LA OPCIÓN: LA VOLUNTARIEDAD DEL SISTEMA

De acuerdo con el texto aprobado por la Comisión¹³⁰, la adopción de la BICCIS tendría un carácter facultativo, esto es, serían las propias compañías las que podrán solicitar la inclusión en dicho régimen lo que harán saber mediante la *notificación de la opción*. Ciertas críticas son procedentes: en vista que dicha notificación es objeto de control (art. 107.1), sería conveniente, terminológicamente, hablar de solicitud en vez de notificación. Por otra parte, el plazo de resolución es relativamente corto, de tres meses, en atención a que, ante ausencia de respuesta, opera el silencio positivo (art. 107.1) ante dicha petición y que, en caso de operar en consolidación, es palmaria la inconcreción del régimen jurídico de los ‘puntos de vista’ que aportan a la ATP, en el control de la notificación, los EEMM afectados (Art. 104.3)¹³¹. Una vez ejercitada la opción, y aceptada ésta por la ATP, expresa o por silencio, el sistema de la BICCIS será de aplicación durante un periodo mínimo de cinco años, con posibilidad de prórroga por periodos adicionales de tres años (art. 105).

Al ser su aplicación opcional, no es aventurado afirmar que la coexistencia de diferentes legislaciones nacionales con el sistema BICCIS (art. 6)¹³² devenga extremadamente compleja, tanto a nivel de gestión y de costes adicionales, como incluso desde un punto de vista de justicia tributaria en los términos de discriminación desarrollados en los epígrafes anteriores, puesto que el establecimiento de dos sistemas paralelos de liquidación del IS y de hasta tres

¹³⁰ El Parlamento Europeo, en Resolución de 19/4/2012, ha propuesto una Enmienda por la que propone la obligatoriedad del sistema ‘a más tardar cinco años después de su fecha de aplicación’, si bien se examinará si también debe ser obligatoria para las micro, pequeñas y medianas empresas.

¹³¹ MONTERO DOMÍNGUEZ, A. “La propuesta de BICCIS. Problemas en la armonización de los aspectos gestores”. En *Encuentro de Derecho...op.cit.* pp. 198. Así, no se define qué se entiende por tales puntos de vista, ni qué efectos tendrá su comunicación ni si su apreciación deberá ser, en alguna medida, tenida en cuenta. Tampoco se establece ningún mecanismo para la formación de criterio por parte de las autoridades implicadas en cuanto a la aceptación de la notificación/opción. Ello no obsta, sin embargo, a que, con arreglo al art. 123, el EM afectado que no esté de acuerdo con la decisión de acogimiento, podrá recurrirla ante los órganos jurisdiccionales del EM de la ATP dentro de un plazo de tres meses.

¹³² Si bien, como observan CARRASCO GONZÁLEZ F.M. y FERNÁNDEZ GOMEZ DEL CASTILLO, Ana M^o en “Aspectos procedimentales de la propuesta de Directiva relativa a una Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades” en *Encuentro de Derecho...op.cit.* pp.76, los arts. 7 y 8 del texto las entidades acogidas a la BICCIS dejan de estar sujetas a las disposiciones nacionales en el IS, salvo que se establezca lo contrario y se reafirma la primacía del Derecho Comunitario al prevalecer las reglas de la BICCIS en caso de conflicto CDI suscritos entre EEMM.

sistemas impositivos diferentes en cada EM¹³³, que pueden llegar a ser contradictorios entre sí podrían dar lugar a ventajas de arbitraje fiscal, al igual que sucede con la posibilidad de elección de la ATP.

La doctrina se muestra dividida en relación a la obligatoriedad de la BICCIS. Ya sea por argumentos económicos, al sostener que solamente dejando al mercado escoger el ‘sistema normativo que las Compañías estimen más competitivo’ se aseguraría que la BICCIS sirva a los efectos de la realización de los objetivos de Lisboa¹³⁴, ya sea por argumentos jurídicos, al sostener que una BICCIS obligatoria no se ajustaría al principio de subsidiariedad, al preverse también su aplicación para aquellas compañías que no realizan actividades transfronterizas como por razones de índole política, aduciendo que la opcionalidad contará con un mayor apoyo a los efectos de su aprobación e implementación,¹³⁵ se sostiene que la opcionalidad es un mejor atributo. Por el contrario, otra parte de la doctrina afirma que precisamente la voluntariedad, además de no coadyuvar al proceso de simplificación administrativa¹³⁶ y menor litigiosidad, configurará un sistema discriminatorio, pudiendo llegar a vulnerar el

¹³³ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. “Una primera aproximación crítica a la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm.7, 2011, pp.48. Este autor diferencia entre ‘Sistemas BICCIS para grupos, sin deducciones’, Sistema BICCIS para sociedades individuales, con deducciones’ y el ‘Sistema nacional no armonizado’. Esta tríada de sistemas trae causa de una laguna normativa, puesto que el texto de la Directiva no aclara, en su definición de Deuda Tributaria (art. 103) si, tras la aplicación del tipo impositivo sobre la cuota-parte y una vez efectuadas las deducciones por doble imposición internacional (art. 76), sería posible aplicar nuevas deducciones. Ello que podría poner en entredicho que la *convergencia por la competencia* no solo se articulara mediante los tipos impositivos sino también a través del uso de las deducciones nacionales como instrumento de política económica y de modelo fiscal en cada Estado miembro. En este sentido, la Propuesta de la Directiva no contempla ni el régimen del *patent box* español, que permite la reducción por ingresos procedentes de activos intangibles, ni la deducción de cantidades destinadas por las cajas de ahorro para la financiación de obras benéfico-sociales. Ciertamente, si uno de los objetivos declarados consiste en la simplicidad del sistema, no parece que las deducciones nacionales debieran admitirse, lo que no obsta, sin embargo, a que el régimen de la Directiva sí prevea ciertas deducciones e incluso sea más generoso que el propio ordenamiento español, en relación a la reinversión de beneficios extraordinarios por venta de inmovilizado (42 del TRLIS), al permitir, en el art. 38 BICCIS-D, la deducción de la base imponible de la totalidad de dicho beneficio, mientras que la actual normativa española solo permite deducir un porcentaje del mismo.

¹³⁴ BARENFELD, Jesper, “A common consolidated corporate tax base in the European Union –A Beauty or a Beast in the quest for tax simplicity”. *Bulletin for International Taxation*, Vol. 61, N° 7, 2007, pp. 258.

¹³⁵ CID-HARGUINDEY ROMERO, Ana; GARCÍA ROZADO GONZÁLEZ, Begoña, “La Base Imponible Común Consolidada: un proyecto de futuro en la Unión Europea”. *Cuadernos de formación*. Dirección General de Tributos. Volumen 3, Colaboración 03/2007. Pp. 53

¹³⁶ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. “Problemas que plantean la gestión administrativa y los procedimientos en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a BICCIS” en *Encuentro de Derecho Financiero...*”*op.cit*”pp. 260 Así, la mayoría de empresas que opten por la aplicación de este régimen no lograrán un ahorro sustancial en los gastos administrativos, bien porque tendrán nuevas obligaciones derivadas de la aplicación del régimen de la BICCIS, bien porque este régimen se convertirá en una fuente de planificación fiscal obligando a las empresas a estudiarlo en detalle, además de los 27 regímenes nacionales existentes, para volver a evaluar regularmente su decisión de no optar por él o no.

principio constitucional de igualdad¹³⁷, si bien la propia directiva, anticipándose a los efectos de un posible uso del régimen a los efectos de la planificación fiscal ilegítima ha regulado, en su Capítulo X, el régimen de entrada y salida del régimen a los efectos de limitar el oportunismo en su utilización, un régimen que puede ser considerado insuficiente. A juicio de la autora, no resulta descabellado pensar que un periodo de coexistencia de ambos regímenes no resulta pernicioso si de su comparativa se puede descartar aquel cuya efectividad, desde un punto de vista equilibrado entre los intereses de la Administración y los contribuyentes, es menor; es decir, la coexistencia podría llegar a ser un revulsivo para la mejora de los propios ordenamientos tributarios, sin olvidar, por otra parte, que ninguna disposición prohíbe una transposición de la directiva que obligue a todos los sujetos pasivos a adoptar el régimen de la BICCIS.

2.2. SUJETOS PASIVOS Y DELIMITACIÓN DEL GRUPO DE CONSOLIDACIÓN

Con arreglo al texto de la Propuesta de Directiva, podrán optar por el sistema BICCIS, como sujetos pasivos, todas aquellas entidades residentes en la UE que cumplan los requisitos de forma jurídica y sujeción al IS establecidos en el texto de la Propuesta de Directiva (art.2) y que hayan optado por aplicar el régimen de la directiva, sin requisito alguno de tamaño mínimo o volumen de operaciones, optando por el sistema ora de forma individual ora en grupo de consolidación¹³⁸. Por otra parte, sin embargo, el acogimiento al régimen de la BICCIS por parte de un grupo de consolidación exige la previa designación de un *sujeto pasivo principal*¹³⁹, que determina, a su vez, cuál será la ATP. La ATP determina un papel esencial en el régimen, puesto que será ante ésta la que las declaraciones fiscales¹⁴⁰ deban ser presentadas (art. 4.2), y ante cuyo incumplimiento la ATP tenga la facultad de girar, en un

¹³⁷ MONTERO DOMÍNGUEZ, A. “La propuesta de BICCIS..op.cit” pp.194. En estos términos se expresa este autor: “el cuadro que se dibuja es claramente provocador de lo que todo sistema tributario debería evitar: la existencia de situaciones de discriminación con trato desigual en situaciones sustancialmente análogas, ya que convivirán en su aplicación un sistema armonizado y un sistema doméstico, con claras diferencias sustantivas y procedimentales, sin que pueda preverse que se vea concretado el carácter complementario entre uno y otros”.

¹³⁸ Art. 4. Diferenciando este artículo a los primeros de los que tributan en consolidación como *sujetos pasivos individuales*. También, en función de la residencia, se establece la distinción entre *sujeto pasivo residentes* y *sujetos pasivos no residentes*, a la vez que se introduce igualmente la definición de *sujeto no pasivo*, de aplicación a aquellos sujetos pasivos que no cumplan los requisitos para optar o no haya optado por la aplicación del régimen previsto en la directiva.

¹³⁹ Art. 4.6 y 116. Se trata de la sociedad matriz de la que dependan las filiales y los EP propios o sus filiales; o bien, en caso de que la matriz resida en un tercer país, la filial que se designe; o incluso, un EP de un sujeto no residente cuando el grupo esté compuesto exclusivamente por EP situados en varios EEMM.

¹⁴⁰ Cabe precisar que las declaraciones consistirán en declaraciones-liquidaciones puesto que éstas no se limitarán a determinar los obligados tributarios y las rentas gravadas sino que también señalarán el importe de la deuda a satisfacer por cada miembro del grupo (art. 109.2).

plazo de tres meses, una liquidación basada en estimaciones, teniendo en cuenta la información disponible (art. 112), empleando una suerte de método de estimación indirecta, a la vez que tiene atribuida la facultad para iniciar la regularización de liquidaciones, en un periodo de tres años desde su presentación (art. 114.1)¹⁴¹ así como de auditorías (art. 122)¹⁴². En ambos casos se produce una remisión expresa, en el orden procedimental¹⁴³, al derecho interno del EM de la ATP, lo que, por lo pronto, configura una laguna en el alcance armonizador del sistema y puede impeler a una elección distorsionada y una distribución desequilibrada de las ATP aprovechando, como elemento de planificación fiscal, la posibilidad de que existan unas administraciones tributarias más permisivas, laxas o, simplemente, carentes de recursos para acometer regularizaciones completas y otras más exigentes, lo que podría dar lugar a la existencia de ‘jurisdicciones fiscales centrales y periféricas.’¹⁴⁴ En cambio, la ATP no goza de la iniciativa en la emisión y resolución de dictámenes sobre la aplicación de la directiva para operaciones que un EM pretenda efectuar, en el marco del régimen de consultas previsto por la Directiva (art. 119) puesto que la competencia está atribuida a la autoridad competente del EM en el que reside o tiene un EP donde la operación se pretenda llevar a cabo.¹⁴⁵

¹⁴¹ Excepcionalmente, de seis años si la regularización se justifica por una ‘declaración incorrecta deliberada o gravemente negligente del sujeto pasivo y de doce años si la declaración incorrecta es objeto de un procedimiento penal (art. 114.5).

¹⁴² Lo que no es óbice para que, según el art. 114.6, en el proceso de regularización de la situación, la ATP consulte a las autoridades competentes de los EEMM en que reside o esté establecido el miembro del grupo o sean compelidos a iniciar un proceso de regularización de una liquidación, sin que esté obligada a ello, resultando, a estos efectos, la petición desestimada por silencio negativo en un periodo de tres meses. Asimismo, el art. 122 prevé en el marco de las auditorías, que éstas puedan ser iniciadas a instancia de las autoridades de los EEMM, determinándose de forma conjunta con la ATP y otras autoridades competentes afectadas el alcance y contenido de las mismas.

¹⁴³ CARRASCO GONZÁLEZ F.M. y FERNÁNDEZ GOMEZ DEL CASTILLO, Ana M^o en “Aspectos procedimentales...pp.80. I.e: El desarrollo y finalización, la forma de inicio, las facultades que ostenta la Administración durante el desarrollo del procedimiento, los derechos de los sujetos cuya declaración está siendo comprobada, las fases o actuaciones que se pueden realizar en el procedimiento, los efectos (provisionales o definitivos) de la liquidación, el régimen de prestaciones accesorias exigibles (v.g. interese de demora y recargos) o la duración máxima del procedimiento.

¹⁴⁴ SANZ GADEA, E. “Propuesta de Directiva del Consejo...op.cit. pp.32. Por otra parte, y en lo que concierne a España, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. “Una primera aproximación crítica a la propuesta...op.cit. pp.49. Señala que ‘este sistema podría convertir a España en un país residual para las compañías multinacionales. Así, es posible que éstas elijan a otros países para establecer sus cabeceras de grupo europeas por dos razones. De un lado por su reputación como administraciones ágiles y que otorgan gran seguridad a tales compañías, como es el caso de los Países Bajos. De otro lado, y en sentido contrario, por su mayor relajación en la práctica de comprobaciones. En caso de producirse el efecto indicado, España padecería una relevante pérdida de poder ante el mundo económico internacional.

¹⁴⁵ Tal y como apuntan CARRASCO GONZÁLEZ Y GÓMEZ DEL CASTILLO FERNÁNDEZ, en “Aspectos procedimentales...op.cit. Pp. 82. (...)Tampoco se atribuye la interpretación a un órgano único con competencia en todo el territorio de la UE, ni se establecen mecanismos de unificación de criterios interpretativos entre las distintas Administraciones tributarias de los EEMM, por lo que es razonable pensar que en la práctica puedan producirse diferencias de un Estado a otro. Estos mismos autores apuntan que esta regulación, que desplazaría a la legislación nacional, resulta ser menos garantista que la contenida en los arts. 88 y 89 de nuestra LGT puesto

El sistema BICCIS permite la tributación en consolidación de los grupos de sociedades, sin que, a diferencia del régimen español de grupos fiscales (art. 70 TRLIS), se haya previsto la creación de un nuevo sujeto pasivo¹⁴⁶. El SP residente podría formar un grupo¹⁴⁷ junto con todos sus establecimientos permanentes, (en adelante, “EP”)¹⁴⁸ situados en otros EEMM, todos los EP situados en EM que pertenezcan a sus filiales consolidables residentes en un tercer país, todas sus filiales consolidables residentes en uno o varios EEMM y otros SP residentes que sean filiales consolidables de una sociedad residente en un tercer país filial del SP y que cumple el requisito de forma jurídica similar al de las sociedades europeas¹⁴⁹. Igualmente, la delimitación del perímetro de consolidación de las sociedades filiales constituye un punto fundamental, que obedece a un doble test: por una parte, un test de control –económico–, al preceptuarse la consolidación de todas las filiales inmediatas y subfiliales en las que la sociedad matriz posea el derecho a ejercer más del 50% de los derechos de voto y otro de titularidad –jurídico–, al requerir a la sociedad matriz la posesión de más del 75% del capital o de más del 75% del derecho a la participación en beneficios (art. 54). Estos porcentajes deben ser mantenidos durante todo el ejercicio fiscal y durante un periodo mínimo ininterrumpido de nueve meses (art. 59). A modo comparativo, el régimen del TRLIS no exige el requisito vinculado a la ostentación de la mayoría de los derechos de voto y los requisitos deben mantenerse durante un ejercicio fiscal, no solo nueve meses.

2.3. LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

La BICCIS, a diferencia de como acontece en algunos países europeos, entre ellos España, Italia o Francia, ha desvinculado la contabilidad de la fiscalidad, algo que ya viene sucediendo en otros países como Alemania o el Reino Unido. Así, mientras que, v.g. con

que no se señala un plazo para que la Administración responda, sino que solo se apunta que la autoridad competente hará todo lo necesario para responder en un plazo razonable. Además, nada se dice sobre la posibilidad de que la respuesta vincule no solo respecto al consultante, sino también respecto a un tercero que se encuentre en una situación análoga ni sobre la posibilidad de recurrirlo, puesto que no se incluye en la lista de actos recurribles según el art. 124; en caso de que discrepara, debería señalar que discrepa del dictamen en su declaración fiscal consolidada.

¹⁴⁶ SANZ GADEA, E. “Propuesta de Directiva del Consejo...op.cit. pp.28. Si bien, cuanto a la definición de grupo, la norma española no difiere tanto de la europea, no exigiendo la primera el control económico, esto es, el derecho de voto mayor al 50% .

¹⁴⁷ La opción por el régimen se extiende a todas las *eligible companies (sociedades admisibles)* (art. 55 y 104), esto es, se aplica el o ‘todo o nada’ y no se permite el ‘*cherry-picking*’, lo que constituye una medida orientada a evitar el oportunismo fiscal, con la excepción de la insolvencia o disolución de la sociedad, que determinará su exclusión del grupo (art. 56).

¹⁴⁸ La definición de EP contenida en el texto de la directiva (art.5) difiere ligeramente del texto empleado en el Modelo de Convenio de la OCDE.

¹⁴⁹ También los SP no residentes en la UE podrían formar un grupo de consolidación con todos sus EP situados en los distintos EEMM y con todas sus filiales consolidables residentes en uno o varios EEMM, incluidos los EP de éstas últimas situados en los EEMM.

arreglo al art. 10.3 del TRLIS, la base imponible se calcula mediante los ajustes extracontables o fiscales pertinentes al resultado contable, el texto de la directiva, en su art. 10, establece una definición autónoma y propia de lo que constituye la base imponible¹⁵⁰, cuyo cómputo resulta de la sustracción de ingresos exentos, otros gastos deducibles y otros conceptos deducibles a los ingresos generados por la sociedad, con arreglo al art. 11.

2.3.1. El recurso a las NIC

El rechazo a la vinculación entre contabilidad y fiscalidad no solo se sostiene al observar que no todos los EEMM usan la contabilidad como punto de partida para calcular la base imponible sino que, aunque esto fuera así, tampoco existe una armonización a nivel contable entre los EEMM que facilitara la homogeneización de ajustes fiscales¹⁵¹. En este sentido, el recurso a las NIC¹⁵² como punto de partida ha sido discutido en repetidas ocasiones, finalmente rechazándose su adopción en la redacción definitiva de la Propuesta de Directiva. Su desestimación obedece, por un lado, aunque no haya sido expresamente formulado de este modo por el BICCIS WG, a razones teórico-económicas, en atención a los diferentes destinatarios y objetivos de las NIC, dirigidas a terceros ajenos a la empresa¹⁵³, a saber: inversores –para mejorar el funcionamiento de los mercados de capital- , accionistas –para asegurar el control efectivo respecto de la actuación de los administradores- y acreedores - como mecanismo de protección de sus créditos- y con el objetivo de suministrar información sobre la situación financiera y patrimonial de la sociedad, en comparación con el destinatario y objetivos de normas fiscales, esto es, la Hacienda Pública, cuyo objetivo consiste en asegurar la recaudación fiscal. También se aducen razones prácticas, al no haber sido

¹⁵⁰ “The 28th independent system for the determination of the corporate tax base in the European Union”, en palabras de M. VASCEGA & S. VAN THIEL, en “The CCCTB Proposal: The Next Step towards Corporate Tax Harmonisation in the European Union?” 51, *European Taxation*, 9-10 (2011), *Journals IBFD*, cit. por. LAMOTTE, JULIEN, en *New EU Tax Challenges and Opportunities in a (C)CCTB World: Overview of the EU Commission Proposal for a Draft Directive for a CCCTB*. *European Taxation*. June 2012. Pp. 272.

¹⁵¹ Y, en la aplicación de la BICCIS, no solo habría dificultad en la aplicación de 27 sistemas contables distintos sino que, como apunta SCHÖN, WOLGFANG. “International Accounting Standards –‘Starting Point’ for a Common European Tax base? *European Taxation*. October 2004, pp.427 “It would require tax administrations and enterprises (...) to trust blindly the tax administration located where the head office of the group resides”.

¹⁵² Normas Internacionales de Contabilidad: Dado el objetivo del presente trabajo, no se llevará a cabo una exposición somera de las mismas ni de la diferencia entre éstas y las NIIF, un subconjunto de las primeras. Las NIC, elaboradas por el IASC, constituyen un conjunto de normas de contabilidad de interés general, habiendo sido aprobadas, a día de hoy, un total de 41, así como interpretaciones y un marco conceptual, cuyo objetivo consiste en la confección de unos estados financieros que reúnan una elevada calidad y transparencia y que sean así susceptibles de ser comparados, con el objetivo de suministrar información para la toma de decisiones económicas. *Vid.* BOKOBO, Dichas normas fueron recomendadas por el IOSCO, organismo integrado por las agencias reguladoras de las bolsas de valores de los distintos países.

¹⁵³ GONZÁLEZ GARCÍA, J.R. “Prólogo a la obra *Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad Adoptadas por la Unión Europea*”. Cit por. BOKOBO, S. PASCUAL M “La aproximación...op.cit”. pp. 55

adoptadas las NIC por todos los EEMM ni a todos los niveles¹⁵⁴ ni, evidentemente, con finalidades fiscales, si bien sí es cierto que son de obligado cumplimiento para las grandes empresas y, como sostiene Barenfeld¹⁵⁵, es muy probable que, al menos inicialmente, su adopción atraiga más a medianas y grandes empresas que realizan actividades transfronterizas, cuya familiarización con las NIC es más grande, a la vez que gozarán Asimismo, se plantean dudas, desde un punto de vista jurídico, en aras a su uso, tanto en consideración del principio de reserva de ley como de soberanía fiscal, al derivar las NIC del IASB, una organización privada de base fundacional establecida en Londres¹⁵⁶. A estos efectos, si bien el objetivo de suministrar información parece que no encontraría excesivas dificultades legales, y, por lo tanto, sí se podría delegar a una organización de carácter fundacional, se sostiene que la definición del hecho imponible y demás normas reguladoras del tributo, esto es, la preservación del principio democrático de autoimposición, so pena de vulnerar, al menos en España, el principio de reserva de ley establecido en el art. 31(3) de la Constitución debería derivar, por lo menos, de una Directiva Comunitaria que las adoptara y no, como critica Ortiz Lacalle, a través de la integración de numerosos conceptos contables mediante el Plan General de Contabilidad porque, aunque la Ley 16/2007 haya incorporado al derecho español los principios fundamentales de las NIIF, de ahí no cabría deducir que la remisión del art. 10.3 del TRLIS –en el supuesto de que se extendiera se extienda asimismo a las NIC *del modo en que éstas son incorporadas* al Derecho comunitario, ya que mientras la armonización del derecho contable puede producirse por mayoría de los EEMM, la armonización fiscal está sujeta a la regla de la unanimidad, como ya se ha analizado. No obstante, tal como afirma el mismo autor, un principio de Derecho interno, aunque sea de rango constitucional, no puede oponerse a la aplicación del derecho comunitario,¹⁵⁷ resultando no obstante necesario que, en aquellos extremos para los que el Derecho interno sí exija reserva de ley, sea responsabilidad de cada Estado llevar a cabo la integración de modo que resulte vinculada y respete los principios constitucionales. Esta aparente contradicción entre dos ordenamientos legislativos parte de la consideración que, a diferencia del

¹⁵⁴ Así, v.g. en España, circunscritas a las Cuentas Anuales consolidadas de los grupos societarios cotizados en mercados oficiales.

¹⁵⁵ BARENFELD, Jesper, “A common consolidated corporate...op.cit. pp. 260.

¹⁵⁶ Cabe traer a colación aquí de nuevo la discusión acerca de la comunitarización del soft-law, en relación no solo a las disposiciones dictadas por la Comisión sino también a a las de la OCDE en materia de precios de transferencia y a las que son ahora objeto de estudio, las del IASB.

¹⁵⁷ ORTIZ CALLE, Enrique “Comitología, Armonización Contable y reserva de ley en el Impuesto sobre Sociedades” *Crónica Tributaria*, núm .140, 2011. Así, en la SAN de 2 de junio de 1994, la Audiencia Nacional sentenció que la transposición a través de Circular de un Reglamento comunitario no infringe el principio constitucional de reserva de ley, porque estos Reglamentos no necesitan normas de transposición, con lo cual el Reglamento, por sí mismo, satisface la reserva.

ordenamiento español, el comunitario no cuenta con la llamada ‘reserva de ley’ sino que, más bien son las técnicas de producción normativa, esto es, el procedimiento legislativo, lo que determina el contenido esencial y sustancial del principio de la reserva de ley (esto es, la garantía de observancia de una legitimidad democrática directa). Que las NIC, en el ámbito contable, hayan sido adoptadas por la Comisión mediante el procedimiento de la ‘comitología’¹⁵⁸ no debería constituir una vulneración del principio de reserva de ley español –en todo caso, representaría un conflicto de ‘legalidad comunitaria’- puesto que este principio no exige que las Instituciones europeas, en ejercicio de sus competencias, se adecúen a los instrumentos y procedimientos de producción normativa internos. Sin embargo, si se quisiera extender su aplicación al ámbito fiscal, se debería, por lo menos, mantener la regla de la unanimidad en el Comité específico (fiscal) que se creara para aprobar los proyectos de medidas de ejecución, que presentara al Comisión, para adaptar al BICIS a las NIC integradas en el Derecho comunitario.¹⁵⁹

Así, a pesar de que la mayor parte de la doctrina se opone a la aplicación de las NIC como punto de partida en la determinación de la base imponible y se aboga por la adopción de un balance fiscal independiente, hay autores que sostienen que, desde un punto de vista sustancial y conceptual, muchas de las normas de contabilidad definen del mismo o de muy similar modo conceptos que sirven tanto a los efectos contables como fiscales, y muchas compañías ya están familiarizadas con su naturaleza¹⁶⁰, a la par que entienden que los problemas derivados de la vulneración del principio de reserva de ley podrían ser solventados si las instituciones europeas adoptaran, mediante los procedimientos legislativos oportunos, la aplicación de estos estándares, sirviendo más a los efectos de garantizar un nivel de recaudación fiscal óptimo para el Estado. Así, al partir del resultado contable –en el que, en general, las Compañías tienen interés en mostrar un mayor beneficio, y, por lo tanto, mayores

¹⁵⁸ La comitología es un procedimiento legislativo de la UE por el que la Comisión es asistida por los representantes de los Estados miembros en comités. Estos comités son foros de debate que permiten a la Comisión entablar un diálogo con las administraciones nacionales antes de adoptar medidas de ejecución. El Tratado de Lisboa prevé que las relaciones entre la Comisión y dichos comités se organicen en base a un reglamento adoptado por el Parlamento Europeo y el Consejo en el marco del procedimiento legislativo ordinario. En 2006, se adoptó la Decisión Comitología, que es la que rige actualmente. Los comités pueden clasificarse según la tipología siguiente: i) comités consultivos, ii) comités de gestión iii) comités de reglamentación y iv) comités de reglamentación con control.

¹⁵⁹ ORTIZ CALLE, Enrique “Comitología...op.cit”

¹⁶⁰ SCHÖN, WOLFGANG. “International Accounting Standards...op.cit. pp. 440 Así, según este autor, “the accrual concept laid down in the IAS Framework and most features of recognition and valuation (assets, liabilities, profit realization, historical cost method, depreciation and impairment) are in line with the goals of corporate and individual income taxation. Only the “fair value concept”, which is gaining ground in IAS/IFRS stands out as measurement of income that is too uncertain and volatile to grant the much needed certainty to taxpayers and tax inspectors and will not be applied in the tax field.

ingresos (y menores gastos)-, el volumen de ingresos fiscales podría ser mayor que si se parte de un sistema radicalmente nuevo a los efectos del cómputo de la base fiscal, en el que, muy probablemente, las Compañías intentarían disminuir su base imponible al máximo y tendrían menor dificultad en ocultar ingresos. Además, quienes sostienen la adopción de las NIC tampoco se opondrían y, de hecho, abogarían a su favor, del establecimiento –mejor dicho-, ampliación, de las competencias jurisdiccionales e interpretativas del TJUE en relación a las NIC y su aplicación en el orden fiscal.

2.3.2. Reglas específicas de cálculo de la Base Imponible

A los efectos del ordenamiento español, la desvinculación de la contabilidad de la fiscalidad no es una consideración de menor calado, al menos en un doble orden de consideraciones. En primer lugar, porque deja sin aplicación el principio de inscripción contable consagrado en el art. 19.3 TRLIS, a los efectos de la aceptación de la deducibilidad de gastos¹⁶¹. Esta circunstancia, en consecuencia, dificultará en mayor medida la actuación controladora por parte de las autoridades fiscales, si bien proporcionará mayor flexibilidad a las empresas. Por otra parte, pese a que ambos ordenamientos acogen el criterio del devengo (art. 18 y 19), el art. 19.2 del TRLIS es más laxo, al posibilitar el descuelgue de dicho sistema con la autorización de la Administración Tributaria. En segundo lugar, porque a los efectos de la valoración de las operaciones, el art. 15 TRLIS establece que los elementos patrimoniales se valoren de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio y el PGC, vinculación que no posible establecer en el régimen de la directiva. No obstante, tal y como ha sido observado,¹⁶² en el art. 22 se determina, de un modo sustancialmente parecido al del TRLIS, las reglas de valoración de las operaciones a los efectos de cálculo de la base imponible.

En relación a los ingresos exentos, se establece un tratamiento en favor de la inversión en activos fijos puesto que, con arreglo al art. 11, los ingresos derivados de subvenciones directamente atribuibles a la adquisición, construcción o mejora de éstos estarán exentos, algo que no sucede en el régimen del TRLIS y, además, a diferencia del TRLIS, donde las donaciones y liberalidades constituyen ingresos tributables, en el régimen de la directiva estos ingresos se encuentran exentos. Por otra parte, en relación a los ingresos en concepto de dividendos, a diferencia del régimen del TRLIS, estos estarán exentos si se cumplen los

¹⁶¹ MORA, L.; NAVARRO, E., PRADO, M. “Base imponible común consolidada vs. normativa fiscal española: una aproximación a su impacto fiscal”. *Crónica Tributaria*. Núm. 144, 2012, pp. 97

¹⁶² MORA, L.; NAVARRO, E., PRADO, M. “Base imponible común...op.cit”. pp.100

requisitos del art. 21¹⁶³, mientras que en el régimen de la directiva no se exige el requisito de participación del 5% del capital social, ni que los beneficios que se reparten procedan de la realización de actividades en el extranjero si bien la Directiva sí condiciona la exención, en su art. 73, a que la entidad que haya realizado el reparto de dividendos esté sujeta, en el país de origen, a un tipo impositivo que represente al menos el 40% de la media impositiva de la UE –en cuyo caso contrario se establecería un crédito fiscal por el impuesto pagado-, y que dichos ingresos no procedan de un régimen especial que permita un nivel de tributación menor que el régimen general europeo. Esta cláusula de inversión, a la que se hará referencia más adelante, se enmarca en el propósito de evitar la reducción de la renta sujeta a gravamen por la aplicación del método de la exención en la importación de capitales. Del mismo modo, se declaran exentas las rentas procedentes de los EP de los miembros del grupo situados en terceros estados –no los situados en otro EM¹⁶⁴. Cabe añadir, asimismo, que la directiva no atiende directamente a la forma en que deberán calcularse la renta procedente de los EP extranjeros. Es de esperar que, a los efectos de respetar las obligaciones contraídas en virtud de los tratados internacionales con terceros estados, las reglas elaboradas por la OCDE o las que establezca el propio tratado sean las aplicadas¹⁶⁵, aunque no es ésta cuestión pacífica.

En lo que respecta a los gastos deducibles, a diferencia del TRLIS, se admite la deducibilidad de los gastos de investigación y desarrollo¹⁶⁶ y se establece como partida deducible los donativos a establecimientos de caridad, con el límite del 0,5% total de los ingresos imputables del ejercicio fiscal; no obstante, en relación a los gastos no deducibles, se preceptúa la deducibilidad de tan solo el 50% de las cantidades satisfechas en concepto de gastos de viaje y representación y, a priori, no se admite la deducibilidad de otros tributos, tales como el IBI, el ITP o el IAE, mientras que en el régimen del IS español la totalidad de dichos importes puede ser deducida, siempre y cuando se acredite y justifique la realidad del

¹⁶³ El art.21 TRLIS determina que estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español cuando se cumplan los siguientes requisitos: i) que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos de la entidad no residente sea, al menos, del 5%; ii) que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa y iii) que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

¹⁶⁴ *KPMG CCCTB Guide. Vol. 2* pp. 18. Debe notarse, asimismo, que la Propuesta de BICIS no se refiere directamente a las pérdidas sufridas en los EP de terceros estados, por lo que la intención del legislador debe ser, presumiblemente, la de considerarlos exentos igualmente.

¹⁶⁵ *KPMG CCCTB Guide. Op. Cit.* “the position is uncertain, in particular since the Directive explicitly provides that third country PE profits that are taxable under the switch-over provision (i.e. la de cláusula anti-abuso), are to be computed according to the CCCTB rules.

¹⁶⁶ Si bien, tal y como apuntan MORA, L.; NAVARRO, E., PRADO, M. “Base imponible común...op.cit”. pp. 99, la norma se debe entender referida a los gastos no activados como intangibles, ya que, en caso contrario, serían deducibles vía amortización. De poderse deducir también los costes activados, significaría una libertad de amortización de estos bienes, que no está prevista actualmente en el TRLIS.

gasto y esté relacionada con la actividad empresarial. La opción de no admitir la deducibilidad de los tributos locales encuentra su justificación en el hecho de que cada EM establece tributos distintos y, por ende, si son sustraídos de la base imponible previa al reparto, además de disminuir la base agregada total, ello también implicaría un esfuerzo de reconocimiento mutuo, por parte de todos los EEMM, de los sistemas tributarios estatales locales en su globalidad, propósito que muy probablemente se encuentra fuera del alcance de los objetivos que persigue la Directiva¹⁶⁷. Un razonamiento similar procede en relación a la deducibilidad de las cuotas de la Seguridad Social, que no deberían computar como gasto en la base sino en la cuota parte de cada EM. No obstante, puede diferirse de la opinión vertida por estos autores, al menos en lo que respecta al sistema tributario español, en relación a que las tasas locales están normalmente afectas a la financiación de obras públicas puesto que en España, en principio, rige el principio de no afectación de los ingresos públicos. Otra diferencia significativa entre el régimen de la directiva y el del TRLIS concierne a la deducibilidad de las provisiones; así, si bien el art. 13 del TRLIS prohíbe la deducibilidad de las provisiones implícitas o tácitas¹⁶⁸ y las de las retribuciones a largo plazo al personal, entre otros supuestos, el art. 25 de la BICIS sí que permite la deducción de una ‘probable futura obligación legal’, y, para las retribuciones a largo plazo del personal simplemente indica que su deducibilidad estará condicionada al cálculo de la misma mediante técnicas actuariales, lo que, evidentemente, comportará que se deban realizar ajustes extracontables puesto que dichas cantidades no habrán sido recogidas en la contabilidad de la Compañía. El régimen de la BICIS también es más flexible en lo relativo al deterioro de valor de créditos por insolvencia de tráfico, cuya deducibilidad es permitida si se acredita que el sujeto pasivo ha realizado todos los pasos razonables para su cobro y razonablemente tenga el conocimiento de que el crédito no puede ser cobrado parcialmente, o en su totalidad así como la deducción, en función de un porcentaje, cuando la empresa tenga un elevado número de derechos de cobro homogéneos, con la sola condición de no tratarse de un derecho de cobro con otra empresa del grupo; por el contrario, en el TRLIS dicha deducibilidad se encuentra sujeta a una serie de condiciones, básicamente, las contenidas en el art. 12 del TRLIS, y su aprovisionamiento en función de un porcentaje global no está admitida –a excepción de una previsión para PYMES-. Asimismo, el deterioro de los instrumentos de patrimonio (v.g. acciones) no cotizados es

¹⁶⁷ SPENGLER, Christoph; WENDT, Carsten, “A common consolidated corporate tax base for multinational companies in the European Union: some issues and options”. *Working Papers*. Oxford University Centre for Business Taxation. Paper 07/17. Pp. 51

¹⁶⁸ Con arreglo a la Norma de Valoración 17ª del PGC, para contabilizar una provisión ha de cumplirse la definición de pasivo, eso es, existir una obligación presente derivada de un suceso pasado en la que para liquidarla exista una probabilidad de salida de recursos económicos.

totalmente deducible en el régimen de la BICCIS mientras que en el TRLIS la deducción está limitada a la diferencia entre los fondos propios al inicio y al final del ejercicio en la empresa invertida; y de modo similar sucede con los instrumentos de deuda, cuya deducibilidad en el TRLIS no es posible si estos no cotizan en algún mercado organizado o proceden de un paraíso fiscal, mientras que el sistema del TRLIS no establece este requisito. Finalmente, es de destacar la simplificación en el cálculo de las amortizaciones que establece la propuesta de Directiva, al sustituir el actual sistema de las ‘tablas del RIS’¹⁶⁹ por el establecimiento de dos periodos máximos de tiempo en los que los elementos del activo deben amortizarse, i.e. 40 años en el caso de los edificios –acelerando, pues, al pasar de 68 a 40 años en el caso de los edificios, las posibilidades de anticipación de la amortización-.¹⁷⁰ Asimismo, el régimen de la BICCIS establece la novedad, en contra del principio contable de separabilidad de amortización elemento por elemento de la amortización de grupos de activos (art. 39 BICCIS). Esta elección, que ha sido objeto de largos debates durante la elaboración de la directiva, proporciona sin duda simplicidad¹⁷¹ pero tiene la desventaja de no permitiría un seguimiento preciso de los diferentes tipos de activos a los efectos de su realización individual anticipada (i.e., antes de su amortización total), –aunque ello dependería en gran medida del porcentaje de amortización escogido-. Por el contrario, nada se establece acerca del régimen de la libertad de amortización o amortización acelerada, cuyo objetivo declarado, en el TRLIS, consiste en una ayuda fiscal en beneficio de la inversión en bienes de equipo, al permitir la deducibilidad fiscal completa de la amortización en el ejercicio de su adquisición y su posterior reversión mediante ajustes extracontables positivos los años siguientes ni tampoco nada se regula acerca de un régimen transitorio específico para este tipo de

¹⁶⁹ Las reglas de valoración de las amortizaciones se encuentran en los arts. 11 TRLIS y del 1 al 5 del RIS. Uno de los métodos admitidos es el de la amortización según tablas, que consiste en la aplicación de los coeficientes de amortización fijados en las tablas oficialmente aprobadas y recogidas en el anexo del RIS. Éstas clasifican los bienes del inmovilizado en 10 divisiones de actividades, 47 grupos de subactividades y cada una con un determinado número de activos materiales con su coeficiente lineal máximo y su periodo máximo en años.

¹⁷⁰ Todo ello sin perjuicio, según art. 42 de la BICCIS, de que la Comisión pueda delegar la función de definir de manera más precisa las categorías de activos fijos, lo que lleva a pensar a MORA, L.; NAVARRO, E., PRADO, M. “Base imponible común...op.cit”. pp. 103, que es de esperar que el actual anexo al Reglamento del Impuesto sobre sociedades no deje de estar en vigor.

¹⁷¹ BARENFELD, Jesper, “A common consolidated corporate...op.cit. pp. 263. From the perspective of simplicity, the pooling method is undoubtedly preferable for both the business community and the tax authorities. Most notably, under this method, it is not necessary to keep records of the economic value of each asset, something that may be required to be kept for many years under the individualized method. In addition, the tax authorities would not need to audit the depreciation of individual assets, something that requires significant administrative resources in the countries currently using the method. En cualquier caso, para aquellos países, como el Reino Unido, que usan ya este sistema, la aplicación de un sistema definido únicamente en términos de activos individuales sería tremendamente costoso de aplicar a los efectos de reconstruir el valor económico residual de cada uno de los activos incluidos en un grupo, y existirían mayores divergencias entre EEMM en relación a su aplicación individual.

situaciones. En relación a la compensación de bases imponibles positivas mediante bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores, simplemente apuntar –puesto que será objeto de desarrollo en la segunda parte del trabajo-, que, a diferencia del régimen español, que establece un periodo temporal de 18 años, en el régimen de la BICCIS no se establece límite temporal alguno a la compensación de dichas pérdidas.

En síntesis, las conclusiones que se pueden extraer de las diferencias entre regímenes son que, en general, la mayoría de reglas específicas de cálculo de la BICCIS otorgan mayor flexibilidad al contribuyente y simplifican el actual régimen del TRLIS, lo que muy probablemente incremente, al menos al objeto de un estudio potencial, el interés de las Compañías por la adopción de la BICCIS. Por el contrario, muchas de estas reglas operan en detrimento de los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública, a lo que cabe añadir, como más adelante se desarrollará, que los EEMM, al perder la mayor parte de sus competencias en la configuración de la base imponible también pierden la posibilidad de ejecutar políticas extrafiscales¹⁷², uno de cuyos ejemplos ya ha sido citado -la aceleración de la amortización al objeto de incentivar la inversión en activos tangibles-. Asimismo, no hay que olvidar que el hecho de que los elementos esenciales de las reglas de la BICCIS hallen su fundamento legal en la BICIIS conlleva una pérdida de la competencia legislativa de los EEMM para modificarla, ya que se requerirá el consenso de todos los EEMM que hayan aprobado el sistema para introducir cambios de nuevo. Ello opera en detrimento de la adaptabilidad de un sistema jurídico y proporcionará un sistema menos flexible en relación a los sistemas nacionales actuales. También es probable pensar que seguramente será más sencillo lograr un consenso en aquellas reglas cuyo objetivo consista en el mantenimiento –o incluso en el incremento- de los ingresos fiscales- antes que en aquellos que pretendan resolver las complejidades inherentes al funcionamiento de la BICCIS.¹⁷³ A mayor abundamiento, tiene sentido que, si las complejidades inherentes al funcionamiento de la BICCIS no pueden ser resueltas de modo eficaz, el sistema de la BICCIS no sea obligatorio, y las compañías puedan abandonar el sistema.

2.4. LA CONSOLIDACIÓN

La propuesta de directiva de la BICCIS, que, como ya se ha expuesto, habilita la formación de grupos fiscales a nivel europeo, también permite, a su vez, la consolidación

¹⁷² V.g. la regulación de la subcapitalización, la exteriorización de las pensiones, etc.

¹⁷³ BARENFELD, Jesper, “A common consolidated corporate...op.cit. pp. 260.

fiscal de estos mediante un sistema de reparto de la cuota resultante entre los países miembros en los que dicho grupo realiza su actividad empresarial. La consolidación es considerada la mayor aportación de la propuesta de la BICCIS, no solo por su papel en la remoción de los obstáculos fiscales detectados sino también por el cambio de paradigma en los instrumentos jurídicos empleados (v.g. la fórmula de reparto y el abandono del principio de libre concurrencia) y sus consecuencias jurídicas asociadas. Entre ellas cabe mencionar: la adopción de la ATP y la designación del sujeto pasivo principal, a lo que ya se ha hecho referencia anteriormente, la posibilidad de compensar pérdidas transfronterizas, la eliminación de la doble imposición jurídica a través de la prohibición de la práctica de retenciones –o cualquier tipo de imposición en la fuente- en las operaciones intragrupo (art. 60) (vid. 2.4.1), la eliminación de las operaciones intragrupo en el momento de calcular la base imponible consolidada, que comportará cambios sustanciales en el tratamiento de las operaciones vinculadas y los precios de transferencia (vid.2.4.2) y la distribución de la base imponible consolidada mediante la fórmula de reparto (vid.2.4.3). La idea clave de las ventajas que proporciona la consolidación es que, sin ésta, existiría una base imponible común pero no se podría prescindir ni del principio de libre concurrencia ni se produciría la compensación de pérdidas.

2.4.1. Supuestos de doble imposición: especial referencia a la práctica de retenciones

La doble imposición, tanto en su vertiente económica como jurídica¹⁷⁴, es uno de los grandes obstáculos al que la BICCIS pretende hacer frente, sin perjuicio de su regulación parcial mediante los instrumentos a los que antes se ha hecho referencia¹⁷⁵; de hecho, uno de los aspectos objeto de crítica es la ausencia de referencias, por parte de la propuesta, a otras directivas comunitarias que pudieran verse afectadas por esta regulación¹⁷⁶. Sin pretender ofrecer una enumeración ni exposición exhaustivas, se listan cuatro de las mayores fuentes de doble imposición y el alcance de su resolución mediante la BICCIS, dedicando una especial

¹⁷⁴ La doble imposición económica tiene lugar por la sujeción a gravamen de la misma renta en manos de diferentes contribuyentes en dos o más estados. La doble imposición jurídica ocurre por la sujeción, en dos o más estados, de una misma renta. BARENFELD, Jesper, “A common consolidated corporate...op.cit. pp. 262.

¹⁷⁵ Vid. Directiva 90/434/CEE, de fusiones; Directiva 90/435/CEE, de matrices y filiales; y Directiva 2003/49/CE de intereses y cánones.

¹⁷⁶ VIANA BARRAL, Víctor; VILLALÓN PÉREZ-ARTACHO, Julia. “Hacia la armonización...op.cit”

atención al más estrechamente vinculado con la consolidación, el de la práctica de retenciones. Así, se puede hablar¹⁷⁷:

I) De doble imposición económica de dividendos y ganancias de capital entre sociedades matrices y filiales, cuya regulación se halla en el art. 4 de la Directiva de Matrices-Filiales, por el cual la sociedad que reciba el dividendo debe, o bien abstenerse de gravarlos o bien proporcionar un crédito por el impuesto pagado en el extranjero y sin que ello obste a que los EEMM aún puedan sujetar a imposición las ganancias de capital por la transmisión de acciones¹⁷⁸. En el contexto de la BICCIS, elimina este supuesto de doble imposición, en su art. 11(C), al calificar como ingreso exento la percepción de rentas procedentes de otras entidades se encuentra, en general, exenta, si el país de la fuente las somete a un mínimo nivel de tributación.¹⁷⁹ No obstante, establece una presunción de no deducibilidad, con arreglo a su art. 14(1)(g), del 5% de los gastos relacionados con la obtención de dicha renta exenta, salvo que el contribuyente pueda demostrar que dichos gastos han sido menores. Este extremo puede ser criticado: si se sostiene que los dividendos no deben ser sujetos a imposición de nuevo, es difícil sostener que los gastos relacionados con su obtención tampoco lo sean, en medida alguna.¹⁸⁰ Además la directiva no pone en relación la imposición societaria con la imposición de la renta de las personas físicas¹⁸¹, por lo que no da solución a este supuesto concreto de doble imposición.

La preferencia por el sistema de la exención en la percepción de rentas se explica, según Sanz Gadea, por la inclinación, en el seno de la UE, y en el marco de la *'batalla por las neutralidades'*, por la *Neutralidad en la Importación de Capitales (CIN)* frente a la *Neutralidad en la Exportación de Capitales (CEN)*¹⁸² lo que, a su juicio, trae causa del hecho

¹⁷⁷ RÖDER, Erik, "Proposal for an enhanced CCTB as alternative to a CCCTB with Formulary Apportionment". *World Tax Journal*. Vol. 4, Nº 2, 2012, pp. 138 y ss.

¹⁷⁸ A menos que no hayan renunciado a este derecho a través de un Convenio para evitar la Doble Imposición.

¹⁷⁹ VIANA BARRAL, V, VILLALÓN, J. "Hacia la armonización del Impuesto sobre Sociedades...op.cit" Según estos autores, este método serviría para reducir la inseguridad jurídica que, para determinadas situaciones, está generando la Directiva matriz-filial y, en España, pondría coto a la incertidumbre creada con la interpretación que de la norma anti-abuso del art. 21 del TRLIS han hecho la Administración Tributaria y los tribunales.

¹⁸⁰ SCHÖN, Wolfgang "International Tax Coordination for a Second-Best World. Part. II" *World Tax Journal*. 2010, pp. 67 y ss.

¹⁸¹ SANZ GADEA, E. "Propuesta de Directiva del Consejo...op.cit. pp.9.

¹⁸² CEN: A term used to describe a situation in which the overall burden of taxation on capital owned by resident entities of a given country is the same whether that capital is invested abroad or at home. In tax terms, CEN requires the same proportionate tax wedge between the before- and after-tax rates of return wherever the capital owned by the resident entities of a given country is invested. If this condition is met, the tax system neither encourages nor discourages capital export, and the investor's choice of investing in the domestic economy or in foreign economies will not be influenced by tax considerations. CIN: A condition in which the same effective tax rate applies to all capital income earned within a given country, regardless of the investor's country of

que los EEMM más relevantes tienen ya establecidos métodos de exención respecto de los dividendos y plusvalías de fuente extranjera¹⁸³. Las razones que explican esta preferencia, aun a riesgo de simplificación son, por un lado, tal como reza el mismo preámbulo de la Directiva¹⁸⁴, la facilidad del sistema y también la menor ventaja comparativa que proporciona el sistema CEN, que se consigue mediante la sujeción a gravamen de todo tipo de renta en el estado de residencia y la correlativa aplicación de un crédito fiscal total por los impuestos satisfechos en el extranjero. El sistema del crédito fiscal no funcionaría de forma óptima porque, al ser aplicado paralelamente a los tratados multilaterales –ya que el régimen de la BICCIS no contempla la renegociación de los tratados vigentes–, podría suponer que los contribuyentes tuvieran aún conferido el derecho a solicitar los beneficios del tratado (si sus términos fueran más ventajosos que los de la BICCIS y, por ende, intentarían localizar los beneficios en aquel EM que cumpliera dichos requisitos con un tercer estado¹⁸⁵, y, en el caso en que la fórmula de reparto fuera de aplicación y no toda la renta pudiera ser localizada en ese EM, la posibilidad de que ese tercer estado, en función de la interpretación de las normas del tratado, no aceptara que parte de su renta pudiera ser gravada en otro estado miembro que no hubiera suscrito dicho tratado.

Por otra parte, la CIN requiere que los Estados no sujeten a gravamen las rentas de procedencia extranjera, ya sea mediante la aplicación del principio de territorialidad, esto es, sujetando a gravamen solamente las rentas obtenidas en el área de aplicación de la BICCIS, ya sea a través de la aplicación del principio de la sujeción de la renta mundial combinada con un mecanismo de exención de rentas extranjeras, que es el régimen adoptado por la BICCIS. La CIN requiere que los EEMM se cercioren de adoptar las medidas oportunas al efecto de evitar la erosión de sus bases imponibles mediante planificaciones fiscales agresivas que resulten en que, pese a la realización de actividades en el EM de la fuente –que deberían estar sometidas a gravamen en él– se localicen las rentas de forma artificial en un país de baja

residence. CIN is met when an international tax system is based entirely on the source principle. Each country of residence would in effect provide exemption from its own tax for foreign-source income accruing to its investors. This contrasts with capital export neutrality in which capital income accruing to resident entities of a given country is taxed at the same rate wherever that income is earned, whether at home or abroad. This is accomplished by having the country of residence permit foreign tax to be credited against its own tax. *The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*. Joseph J. Cordes, Robert D. Gravelle. Urban Institute

¹⁸³ SANZ GADEA, E. “Propuesta de Directiva del Consejo...op.cit. pp.29.

¹⁸⁴ Vid. KOFLER, G. Indirect Credit versus Exemption: Double taxation relief for intercompany distributions. *Bulletin for International Taxation*. February 2012. Pp. 77 et seq. para una exposición completa del funcionamiento de los tipos de neutralidad y su estado actual en el seno de la OCDE, la UE y los EEUU.

¹⁸⁵ BARENFELD, Jesper, “A common consolidated corporate...op.cit. pp. 265. Sin embargo, debe observarse que la perversión de este sistema se vería en gran parte reducida por la aplicación obligatoria de la fórmula de reparto, que no permitiría localizar arbitrariamente todos los beneficios en un único EM.

tributación y se repatrien de nuevo como dividendos exentos de gravamen.¹⁸⁶ Es en este marco que deben contextualizarse los arts. 73 (cláusula de inversión descrita anteriormente), 81 (exclusión de las deducciones de intereses) y 82(CFC o ‘sociedades extranjeras controladas’) de la BICCIS, en conexión con los arts. 76 (intereses y cánones gravados en la fuente). Así, en virtud del art. 82, las rentas contaminadas o ‘tainted income’ serán integradas en la base imponible, si bien se permitiría un crédito fiscal por el impuesto que, eventualmente, se hubiera satisfecho en el extranjero.

II) De doble imposición causada por conflictos de calificación¹⁸⁷, v.g. el rendimiento de un instrumento financiero híbrido puede ser objeto de doble imposición si, por una parte, el EM donde reside el prestamista lo trata como una distribución de dividendos no deducible y, el EM del prestatario lo califica como un rendimiento en concepto de interés sujeto a gravamen. En este sentido, la homogeneización de las reglas y definiciones de tipos de ingreso para el cálculo de la BICCIS sirve a los efectos de evitar este tipo de conflictos.

III) De doble imposición por correcciones por operaciones vinculadas (vid. Nota al pie 215)

IV) De doble imposición jurídica por la práctica de retenciones. Los pagos de dividendos, intereses, royalties y cánones entre los EEMM, en ocasiones, dan lugar a situaciones de doble imposición jurídica porque las retenciones practicadas en el país de la fuente no pueden ser deducidas en su integridad en el país de residencia efectiva de la entidad que recibe el pago¹⁸⁸. A pesar de que tanto el art. 5 de la Directiva Matrices-Filiales y la Directiva de Royalties y Cánones prohíben sustancialmente la sujeción a gravamen de las distribuciones de dividendos, si las sociedades no cumplen unos requisitos mínimos de participación en la sociedad que reparte los dividendos (i.e. 10% en el caso de la Directiva Matrices-Filiales y 25% en la Directiva de Royalties y Cánones), los EEMM pueden practicar retención, aunque de modo no discriminatorio¹⁸⁹, e incluso ocasionando situaciones de doble imposición, lo que ha sido objeto de crítica desde la propia Comisión. En este sentido, el sistema de la BICCIS, al no requerir ningún porcentaje de participación mínimo para prohibir la sujeción a retención, supone un gran avance que debería ser bienvenido. De la lectura conjunta del art. 77 de la BICCIS se deduce que, en relación a las retenciones practicadas en intereses y cánones procedentes de EEMM que no formen parte del grupo o por estados terceros a los que no les

¹⁸⁶ HM Treasury. Taxation of the foreign profits of companies: a discussion document. (June 2007), para. 1.6. cit por. KOFLER, G. Indirect Credit versus Exemption...op.cit. pp. 89.

¹⁸⁷ COM(2011) 712 final “La doble imposición en el mercado único” nota 78, p.8.

¹⁸⁸ RÖDER, E. “Proposal for an Enhanced CCTB...op.cit”. pp. 139

¹⁸⁹ STJUE, de 16 de julio de 2009, Asunto *Damseaux*, C-128/08

resulta de aplicación la exención –vid. Art. 73(cláusula de inversión)- se proporcionará un crédito fiscal que será repartido entre los EEMM parte del grupo mediante la fórmula de reparto, mientras que si la retención ha sido practicada a los ingresos exentos del art. 11(C) – esto es, dividendos, ganancias de capital o renta procedentes de un EP situado en un tercer estado-, el crédito fiscal será directamente aplicado por el sujeto pasivo a quien se le haya practicado la retención. Correlativamente, en el art. 77 de la BICCIS se establece que las retenciones practicadas a los pagos de intereses y cánones a sociedades en EEMM que no formen parte del grupo o a estados terceros sí que serán compartidas mediante la fórmula de reparto, no procediendo esta regla en caso de retenciones practicadas en dividendos. Esta diferenciación regulativa puede ser explicada, parcialmente, por un doble orden de razones:

En primer lugar, si se distingue correctamente entre el alcance de las retenciones practicadas a los dividendos y ganancias de capital, por un lado, y los intereses, cánones y royalties, por otro¹⁹⁰. A diferencia de los primeros, el pago de intereses y cánones es generalmente deducible para la compañía que los satisface, por lo que, en general, los intereses y royalties –salvo que se haya practicado retención en el país de la fuente- son sujetos a gravamen en el país de residencia de la sociedad donde está situada la propiedad jurídica de los activos intangibles que dan derecho a su percepción; ello genera, pues, incentivos para la localización de estos activos en países europeos cuyo tipo impositivo sea menor. En efecto, según señalan Devereux y Fuest¹⁹¹, las empresas multinacionales suelen asignar la propiedad jurídica de las patentes en países con baja tributación, y no en el país en que la actividad de I+D fue llevada a cabo. Esta situación ha comportado la consiguiente reacción del legislador estatal para redactar normas para evitar la subcapitalización (*thin-cap provisions*) -su correlativo en la BICCIS se halla en el art. 81-, como se ha mencionado anteriormente, o normas anti-abuso para regular la transparencia fiscal internacional (*CFC provisions*) –que halla su correlativo en el art. 82 de la BICCIS ya expuesto anteriormente-, a pesar de los esfuerzos, por parte del TJUE, para limitar el alcance discriminatorio de estas disposiciones en ciertos supuestos, lo que no ha evitado que se den situaciones en que la limitación de la deducibilidad de los intereses para la sociedad pagadora no se acompaña de una exención para la sociedad que los recibe, dando pues, lugar, a supuestos de doble imposición.¹⁹² Por consiguiente, tiene sentido que, para evitar distorsiones en la localización

¹⁹⁰ Esta explicación también es aplicable a los supuestos de doble imposición económica.

¹⁹¹ DEVEREUX, Michael P., FUEST Clemens, “Corporate Income tax coordination in the European Union”. *Working Papers*. Oxford University Centre for Business Taxation, Paper 09/32. Pp.2

¹⁹² RÖDER, E. “Proposal for an Enhanced CCTB...op.cit”. pp. 140

de los activos intangibles, las retenciones en cánones e intereses sean repartidos mediante la fórmula, mientras que las que procedan del pago de dividendos, que obedecen a una relación distinta (i.e. la propiedad de las acciones o participaciones), sea directamente atribuida al EM que las haya soportado.

En segundo lugar, el hecho de que la regulación en materia de práctica de retenciones no se halle uniformizada a nivel de la UE con respecto a *terceros países*, que da pie al uso de estrategias de planificación fiscal a los efectos de minimizar el pago de impuestos¹⁹³, también debe ser considerada, como también ha sido traído a colación anteriormente, en cuyo contexto cabe también enmarcar el art. 82. La preservación de los derechos consolidados con terceros países en los tratados internacionales también puede haber llevado al legislador europeo a optar por calcularlas mediante las normas aplicables a la legislación nacional (art. 77).

2.4.2. Operaciones vinculadas y precios de transferencia

El hecho de que, a nivel internacional, entidades jurídicas distintas parte de un grupo, multinacionales en gran parte, se hallen sometidas a distintos tipos de gravamen en función de su residencia fiscal, es decir, estén sometidos a imposición en la fuente, –a menos que cumplan los requisitos para ser considerados EP y sus beneficios se integren con los de la casa central-, incentiva a efectuar operaciones de planificación fiscal consistentes en intentar trasladar los beneficios –tributables- a los países en que la carga impositiva es menor, lo que impele a las autoridades fiscales a cerciorarse que los precios que las compañías parte de un grupo se facturan unas a las otras están ajustados a precios de mercado¹⁹⁴, llegando a ocasionar supuestos de doble imposición económica.¹⁹⁵ De este modo, en el ordenamiento

¹⁹³ El mecanismo sería, v.g. el siguiente: en el país en el que el EM practica retenciones en pagos de dividendos a estados terceros, las empresas multinacionales tienen incentivos para trasladar las rentas, mediante sociedades filiales, al EM que, ya sea unilateralmente o mediante un CDI, proporciona un trato fiscal más ventajoso con el estado tercero que haya recibido dicho pago. RÖDER, E. “Proposal for an Enhanced CCTB...op.cit”. pp. 139

¹⁹⁴ RÖDER, E. “Proposal for an Enhanced CCTB...op.cit”. pp. 128 (y en relación con el análisis de precios de transferencia: “As national tax authorities do not normally accept the synergy rent to be left untaxed, -en relación a la renta que se origina como consecuencia de los beneficios de la integración económica-, it has to be somehow figured into the calculation of transfer prices. For this reason, and because of the lack of good comparables, it is very often possible to defend a wide range of transfer prices as being the arm’s length. The inherent uncertainty related to its application makes the arm’s length standard difficult to enforce for tax authorities, which results in a huge compliance burden for taxpayers, and creates opportunities for profit shifting.

¹⁹⁵ En materia de precios de transferencia, la *doble imposición económica* tiene lugar cuando cuando diferentes autoridades fiscales practican, unilateralmente, ajustes positivos sobre una misma renta o si uno de ellos lo practica y el otro no realiza el ajuste negativo procedente. Esto sucede, normalmente, en casos en que diferentes administraciones no compartan el mismo concepto de principio de libre competencia. Así, los instrumentos actualmente vigentes para la resolución de estos problemas (i.e. Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE) y el Código de conducta para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (OJ 2006 C176) parecen insuficientes.

español, el art. 16 del TRLIS preceptúa que las operaciones entre partes vinculadas¹⁹⁶ deben valorarse por su valor normal de mercado, entendiéndolo éste como el valor que habrían acordado partes independientes en situación de libre competencia, a la vez que se exige el cumplimiento de unos requisitos documentales rigurosos. Por lo que respecta a la BICCIS, al configurar ésta una única base imponible a través de la eliminación de las operaciones intragrupo, como se ha apuntado previamente –al ignorar tanto los beneficios como las pérdidas acaecidas en el seno del mismo-, comportará, en principio, una menor carga de obligaciones de documentación en materia de precios de transferencia que la actualmente presente¹⁹⁷ y, por ende, constituirá una ventaja respecto a la situación legislativa actual. A pesar de ello, quizás contradictoriamente, sí que se establece, en el art. 79, pero circunscrito el elenco de empresas asociadas, –ámbito de vinculación más reducido que el del TRLIS-, que se aplique el principio de libre competencia cuando, entre éstas, se impongan condiciones diferentes de las que se acordarían entre empresas independientes¹⁹⁸, exigiendo, pues, la práctica de correcciones en la base impositiva en caso de que el beneficio por estas operaciones no estuviera convenientemente contabilizado. En el mismo sentido, el propio art. 59(3) requiere que los grupos apliquen un método uniforme y debidamente documentado para registrar dichas operaciones. Este último requisito podría entenderse en el sentido de que el grupo, en sus relaciones internas con otras empresas asociadas no establecidas en EEMM –al comprender el ámbito territorial de la Directiva solamente la UE, o con aquellas entidades de la UE que no cumplan los requisitos para ser parte del grupo de consolidación, en los términos expuestos anteriormente- deberá cumplir con las exigencias de precios de

¹⁹⁶ Vid. Art. 16.3 TRLIS para la enumeración de los supuestos de vinculación, entre los que se encuentran supuestos de vinculación entre i) una entidad y sus socios o partícipes, ii) una entidad y sus consejeros o administradores, iii) una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, iv) dos entidades que pertenezcan a un grupo, v) una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

¹⁹⁷ Arts. 19 RIS: En relación a la documentación del Grupo, se requiere información acerca de su estructura jurídica y operativa, la identificación de entidades del grupo que participan en las operaciones, un inventario de operaciones vinculadas, un análisis funcional, un análisis de intangibles: relación e importe de contraprestaciones derivadas de su utilización, la política de precios de transferencia y descripción de métodos, la relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de servicios intragrupo. Art.20 RIS: En relación a la documentación del obligado tributario, destaca el análisis de comparabilidad, el método de valoración, los criterios de reparto de gastos por servicios y otros pactos parasociales. A pesar de ello, existen mecanismos que, en parte, han intentado minimizar los costes de estas transacciones (i.e. los Acuerdos Previos de Valoración o APA -art. 16.7 TRLIS- y arts. 22 a 29 nonies del RIS. Estos acuerdos son definidos por la OCDE como ‘Un acuerdo que determina, con anticipación sobre la transacción controlada, un conjunto apropiado de criterios (por ejemplo, método, comparables y ajustes apropiados a los mismos, asunciones críticas en relación a los acontecimientos futuros) para la determinación de los precios de transferencia para aquellas transacciones a lo largo de un periodo de tiempo fijo. Un acuerdo previo sobre precios de transferencia puede ser unilateral, implicando una sola Administración tributaria y un contribuyente y multilateral, implicando el acuerdo de dos o más Administraciones Tributarias’.

¹⁹⁸ Sin embargo, no se prevé una disminución del beneficio por la aplicación del principio de libre competencia, como en el Modelo de la OCDE, se hace previsión alguna para los ajustes secundarios. *KPMG Guide*

transferencia con arreglo a las Directrices de la OCDE¹⁹⁹, por lo que, seguramente, las reducciones en costes administrativos no serán importantes e incluso podrían llegar a incrementarse²⁰⁰, a pesar de que la adopción de un único conjunto de reglas de documentación aplicables al grupo de consolidación en relación con terceros países, exigiendo un único paquete de documentación, parece que podría facilitar el cumplimiento de dichas obligaciones. En cualquier caso, y tal y como ha señalado Sanz Gadea²⁰¹, no deja de resultar contradictorio que, perteneciendo la mayor parte de los países de la UE a la OCDE, se haya escogido un nuevo paradigma que se desentiende por completo de lo que propugna esta última organización²⁰². A mi entender, no obstante, esta apreciación no debería ser trascendente en comparación con las ventajas que la dinámica de la consolidación pretende y porque, seguramente, tal inaplicación no será total: es de cabal importancia recordar que, a pesar del elemento de dirección que puede ejercer un sujeto pasivo principal, cada sociedad, de forma individual, debe actuar en su propio interés para poder cumplir con el objeto social de la compañía, y, bajo la óptica de otras disposiciones normativas de otros ámbitos del Derecho (v.g. el derecho mercantil), la conclusión de operaciones no referenciadas a precios de mercado podría llegar a generar responsabilidad por inobservancia de otras disposiciones normativas (v.g. el cumplimiento de los deberes de los administradores en el interés de la compañía y para con los accionistas y acreedores).

¹⁹⁹ OECD. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones. LAMOTTE, Julien, "European Union. New EU Tax Challenges and Opportunities in a (C)CCTB World: Overview of the EU Commission proposal for a draft directive for a Common Consolidated Corporate Tax Base. *European Taxation*. Vol. 52, Nº6, 2012, pp.274. Hoy en día, las medianas y grandes empresas destinan grandes recursos a cumplir con los requisitos de documentación que, si bien son similares entre los diferentes países, no son idénticos y, además, carecen de fuerza vinculante y no pueden ser llevados ante un tribunal, incrementando la inseguridad jurídica.

²⁰⁰ En este sentido, el estudio "Common Consolidated Corporate Tax Base. A study on the impact of the CCCTB proposals on business taxpayers" llevado a cabo por Ernst & Young LLP, concluye que: "adopting a CCCTB would increase the average compliance costs for businesses because of the additional costs of preparing the consolidated tax return. In addition to the increased average compliance costs, businesses would also incur substantial one-off costs during the transition to the new system. Although some savings would occur in the area of transfer pricing, businesses reported that those savings could, in fact, be eroded by the additional costs associated with managing the impact of the introduction of formulary apportionment. Pp. 52

²⁰¹ SANZ GADEA, E. "Propuesta de Directiva del Consejo...op.cit. pp.27. "La mayoría de los Estados Miembros de la UE también pertenecen a la OCDE, de manera tal que parece contradictorio que aquello que es técnicamente válido en una organización, la OCDE, haya dejado de serlo en otra, la UE, máxime cuando en esta última se han constituido sendos grupos de trabajo con la finalidad de perfeccionar y facilitar la aplicación del sistema de relaciones fiscales internacionales tejido sobre el consenso de la OCDE. Lo que sí debe quedar claro es que el sistema CCTB no representa un perfeccionamiento evolutivo del consenso de la OCDE, sino una ruptura total con los principios que lo animan".

²⁰² "It might be noted that it was rejected by the OECD in drawing up its 2010 Model, in particular on grounds of its failure to adequately take into account market conditions and other factors affecting profitability, as well as practical considerations such as compliance and interaction with non-formulary apportionment regimes. KPMG

Cabe traer a colación la crítica que numerosos autores²⁰³ vierten a los fundamentos teóricos del principio de libre competencia -the arm's length standard (ALS)- y su aplicación a los grupos empresariales, que se resumen en la conocida expresión de la 'comparación de lo incomparable'. En efecto, para poder determinar el precio que partes independientes fijarían para una transacción determinada, se requiere identificar una operación de mercado comparable, lo que resulta en sí mismo problemático puesto que, aunque las compañías constituyan entidades jurídicas independientes, la existencia de los grupos de sociedades – entre ellos los grupos multinacionales-, obedece precisamente –y primordialmente- a las sinergias y beneficios que se obtienen gracias a la integración económica (v.g. economías de escala), lo que constituye una ventaja competitiva. Si esta ventaja fruto de la integración fuera suficientemente significativa –reduciendo costes y permitiendo la adopción de precios más bajos-, las partes independientes serían expulsadas del mercado y, por lo tanto, no existirían transacciones comparables en el mercado con las que realizar el análisis. Es por ello que la aplicación de los regímenes de consolidación, entre ellos, el propuesto por la BICCIS, a pesar de que, en parte, obvian la separabilidad de la personalidad jurídica de las compañías y los tratan como una sola entidad a efectos fiscales, se aproximan más a la idea de un grupo económico.

2.4.3. La fórmula de reparto

Tras la obtención de la base imponible consolidada del grupo, con arreglo al art. 86(1) de la BICCIS, y en caso de que sea positiva²⁰⁴, ésta se reparte entre las compañías parte del grupo según una fórmula que, ponderando por igual tres factores, mano de obra –constituida a partes iguales por el número de empleados y el importe de los salarios-, activos –activos fijos

²⁰³ Vid. RÖDER, E. "Proposal for an Enhanced CCTB...op.cit".pp. 131

²⁰⁴ Si la base imponible resulta negativa, con arreglo al art. 57(2) de la BICCIS es trasladada, a nivel de grupo, para su compensación con beneficios en ejercicios posteriores. De hecho, los mecanismos –simétrico o asimétrico- acerca de la compensación fueron discutidos en el propio seno de la Comisión, recogidas por SPENGLER, Christoph; WENDT, Carsten, "A common consolidated...op.cit" pp. 31-32. "The first approach would be to allocate the loss to each group member according to the apportionment mechanism. The second approach would be to carry back or forward such losses at the group level. The first approach seems to be more consistent with the concept of consolidation and formula apportionment and leads to a symmetric treatment of profits and losses. Not only a positive but also a negative consolidated tax base is apportioned to each group member. In contrast, the second approach results in an asymmetric treatment of profits and losses. Whereas a positive group income is subject to formula apportionment in the period it is earned, a negative consolidated tax base is carried forward at the group level and reduces future profits. As a consequence, losses are apportioned according to the allocation of apportionment factors in the period in which they are offset at the group level. This allocation of apportionment factors, however, may not lead to an allocating of the consolidated tax base to the generating activities as intended by formula apportionment".

tangibles, no el financiero ni el intangible- y ventas –ventas por destino²⁰⁵- distribuye una parte del beneficio consolidado a cada miembro del mismo, de forma que equivale a la suma de las proporciones o porcentajes que representen los tres factores en el miembro del grupo considerado, respecto de los totales para idénticos factores en el grupo,²⁰⁶ a la vez que instituye los derechos impositivos de los EEMM y, por ende, su porción de soberanía fiscal.

$$\text{Reparto A} = \left(\frac{1}{3} \times \frac{\text{Ventas A}}{\text{Ventas Grupo}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \times \frac{\text{Importe salarios A}}{\text{Importe salarios Grupo}} + \frac{1}{2} \times \frac{\text{Nº empleados A}}{\text{Nº empleados Grupo}} \right) + \frac{1}{3} \times \frac{\text{Activos A}}{\text{Activos Grupo}} \right) * \text{BICCIS}$$

La fórmula de reparto representa, en este sentido, una de las grandes –y controvertidas- novedades del sistema de la BICCIS, constituyendo los grupos de consolidación su ámbito natural de aplicación, en lo que se conoce como *unitary system* vs. el *ALS system*. Como la BICCIS desecha la aplicación del principio de libre concurrencia –que procede cuando cada compañía opera de forma separada y no cuando existe un único grupo de consolidación-, es necesario diseñar un mecanismo mediante el que el resultado sea distribuido entre las compañías que lo forman²⁰⁷, de forma que, en la medida de lo posible, garantice que los beneficios se gravan de forma equitativa en el EM en el que se obtienen o realizan y que, a la vez, sea sencillo de aplicar tanto para los contribuyentes como para la Administración.²⁰⁸ Ello no obsta, sin embargo a que, a causa de las diferencias en tipos impositivos, sea probable que la competencia fiscal se incremente, discusión ya abordada anteriormente (i.e. la convergencia por la competencia), lo que, en gran medida, depende de si se considera que la competencia, per se, es beneficiosa al objeto de disciplinar el comportamiento de los estados.²⁰⁹

Es necesario también señalar que no es objetivo declarado de la fórmula de reparto disminuir la base imponible total ni incidir en el montante total de la recaudación fiscal de los

²⁰⁵ VIANA BARRAL, V, VILLALÓN, J. “Hacia la armonización del Impuesto sobre Sociedades...op.cit.” El importe de las ventas de bienes se imputará al miembro del grupo de consolidación situado en el EM de destino de un envío o transporte de bienes; el importe de las ventas de los servicios que se presenten se incluirá en el factor ventas del miembro del grupo situado en el Estado miembro en que materialmente se presten. (...) Tanto en los casos en que en dicho EM no existiera miembro alguno del grupo, como en los casos de ventas o servicios con destino a un tercer país, las ventas se incluirán en el factor ventas de todos los miembros del grupo, proporcionalmente a sus factores mano de obra y activos.

²⁰⁶ RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Juan Fco. “La propuesta de Directiva del Consejo de la Unión Europea relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades –visión panorámica”. *Quincena Fiscal Aranzadi*. Núm. 14, 2011. (BIB 2011\1047).

²⁰⁷ La propia Comisión (CCCTB/WP/doc/en) reconoce que la fórmula de reparto no constituye un objetivo en sí mismo sino un requisito necesario para poder dar cumplimiento a la BICCIS: *The sharing mechanism itself is not the purpose of the comprehensive tax reform, but a necessary and unavoidable consequence of the consolidation*”.

²⁰⁸ El sistema de reparto de la BICCIS, en contra de la práctica habitual de los EEMM, no tiene relación alguna con la base imponible (resultado) de cada compañía, precisamente porque, a los efectos de la determinación de la BICCIS, no se tienen en cuenta las operaciones intragrupo, a causa de la práctica de las eliminaciones.

²⁰⁹ W. SCHON, “Tax competition in Europe –the legal perspective, 9 EC Tax Review (2000), p. 90 et seq. cit. por. RÖDER, E. “Proposal for an Enhanced CCTB...op.cit”.pp. 134.

Estados, tal y como señalan Viana y Villalón; por el contrario, se estima que, en términos de promedio comunitario, el tamaño de la base sea mayor que la actual, especialmente por razón de la opción elegida respecto al método de amortización de los activos²¹⁰. En este sentido, conviene traer a colación la observación realizada por Devereux and Loretz (2007), quienes, tras realizar un estudio cuantitativo, sostienen que el impacto no debiera diferir significativamente en función de los factores de la fórmula aplicada; así, estos autores sostienen que lo más difícil consiste en alcanzar un acuerdo acerca de los componentes de la fórmula puesto que, al final, el reparto no es más que un ‘juego de suma-cero’ entre los EEMM²¹¹. En el siguiente cuadro²¹² se describe un ejemplo del funcionamiento de la fórmula de reparto de la BICCIS:

Supongamos que una empresa opera en Francia y en el Reino Unido. Emplea a 30 personas en Francia y 60 en el país británico. Los salarios son los mismos en los dos países y las ventas en el Reino Unido son el doble que las ventas en Francia. En el Reino Unido se soportan unas pérdidas de 10 u.m. mientras que en el Reino Unido se logra un beneficio de 40 u.m. El tipo impositivo en Francia es del 30% y en el Reino Unido, del 25%.

- Sistema sin BICCIS: el beneficio de 40 generado en Francia estaría sujeto a gravamen en el país galo y la compañía pagaría 12 u.m. a las autoridades francesas. En el Reino Unido, la empresa no pagaría impuestos y sus pérdidas podrían ser compensadas con beneficios de ejercicios posteriores.
- Bajo el sistema BICCIS: se consolidarían los resultados obtenidos por ambas sociedades, de forma que los resultados consolidados a nivel europeo ascenderían hasta 20 u.m. Puesto que dos terceras partes de los empleados de la empresa, salarios, activos y ventas se encuentran localizados en el Reino Unido, dos tercios de la base fiscal serían adjudicados al Reino Unido, de forma que un beneficio de 20 afloraría y sería gravado a la tasa impositiva del Reino Unido del 25%, mientras que las 10 u.m. restantes estarían sujetas a gravamen en el territorio francés, al tipo del 30%. Los impuestos totales de la firma ascenderían hasta 8 u.m., los ingresos fiscales del Reino Unido serían de 5 u.m. y de 3 u.m. en Francia.

Este ejemplo, pues, muestra cómo el cambio del sistema actual a la BICCIS podría tener drásticas consecuencias en la carga impositiva de la compañía así como en la distribución de los ingresos fiscales en los países miembros.

Numerosas críticas han sido vertidas al mecanismo de la fórmula de reparto, tanto por su elección como mecanismo de distribución del resultado per se como por la elección de los factores que la componen. En cuanto a lo primero, se sostiene que la fórmula de reparto no es ni conceptualmente ni a la hora de su aplicación, superior al principio de libre competencia. Ello es así porque, si bien se pretende que los factores de la fórmula constituyan una

²¹⁰ VIANA BARRAL, V, VILLALÓN, J. “Hacia la armonización del Impuesto sobre Sociedades...op.cit.”

²¹¹ (...) any more allocated to one country reduces allocations to the rest. Además, notar que: To the extent that a common corporate tax base leads to economic improvement, it is easier to achieve an agreement with selected factors since countries would share a growing tax base”. DEVEREUX AND LORETZ (2007), cit por. MINTZ, M. Jack. “Europe slowly lurches to a Common Consolidated Corporate Tax Base: Issues at stake. *Working Papers*. Oxford University Centre for Business Taxation, Paper 07/14. pp.8

²¹² DEVEREUX, Michael P., FUEST Clemens, “Corporate Income tax coordination in...op.cit”. pp. 5

aproximación de los factores relevantes en la generación de ingresos, se comete un error al creer que la productividad de los mismos es la misma en todos los países y en todo tipo de industrias. Por consiguiente, se critica que la fórmula de reparto lo que realmente hace es transformar el IS, siquiera implícitamente, en un gravamen sobre la productividad de los mismos²¹³, esto es, en un impuesto sobre el trabajo, los activos –capital- y las ventas, -que son sus componentes, tal y como ahora se verá- cuando, en realidad, el IS debería sujetar a gravamen solamente las ganancias de capital²¹⁴, pudiendo llegar a trasladar el gravamen a los trabajadores y consumidores. En relación a su practicidad, y a pesar de la intención del legislador de que el sistema sea de difícil manipulación por los contribuyentes, tanto Spengel y Wendt, Fuest y Röder han identificado situaciones en que las oportunidades de planificación fiscal, manipulando los factores que la constituyen, aún pueden ocurrir.²¹⁵ Por el contrario, los defensores de la superioridad de la fórmula de reparto²¹⁶ argumentan que, conceptualmente, el ALS no es superior puesto que emplear precios de mercado no tiene en consideración los métodos de determinación de precios propios que se utilizan en una compañía y por los

²¹³C.E. MCLURE, “The State Corporate Income Tax: Lambs in Wolves’ Clothing, in: H.J. Aaron and M.J. Boskin (eds), *The Economics of Taxation* “ p. 327 et seq. cit. por RÖDER, E. “Proposal for an Enhanced CCTB...op.cit”. pp. 132

²¹⁴ En este sentido lo apunta HARBERGER, “The Incidence of the Corporation Income Tax, 70 *The Journal of Political Economy* (1962), p. 215 et seq. at p. 215, cit por. RÖDER, E. “Proposal for an Enhanced CCTB...op.cit”. “Although tax incidence is highly controversial, most economists seem to agree that already under a traditional corporate tax system, a substantial part of the tax burden is not borne by shareholders”. Y, según WELLISCH, “Taxation of Formulary Apportionment – tax competition, tax incidence and the choice of apportionment factors, 60, *FinanzArchiv* (2004), p. 24 et seq. “With all the caution appropriate under these circumstances, it is not implausible that the CCCTB formula would shift the tax burden even further towards employees and consumers”.

²¹⁵ SPENDEL C, WENDT, C. “A common consolidated...” Op. cit. “there might be an incentive for companies to relocate economic activities that comprise the factors to low tax jurisdictions in order to reduce the effective tax rate. Moreover, they may invest in companies which are resident in low tax jurisdictions even if these companies are not profitable because due to the investment the effective tax rate applied to the consolidated tax base and thus the overall tax burden would decline”. FUEST “The Commission Proposal...” op. Cit”. p. 13. “Given that the application of the sales factor requires a nexus of a CCCTB group with the country of destination in the form of a subsidiary or a permanent establishment, there would be an incentive to give up any physical presence in high tax countries and to cater these markets via independent distributors, and vice versa. With regard to consolidation, it is very likely that taxpayers would exploit the fact that, on the one hand, assets can be transferred tax free, i.e. without realization of hidden reserves across borders within a CCCTB group (article 59 of the CCCTB-D), and that, on the other hand, assets can be transferred tax free, i.e. without realization of hidden reserves across borders within a CCCTB group (article 59 of the CCCTB-D), and that, on the other hand, the capital gain resulting from the disposal of shares in a subsidiary is tax exempt (article 11(d) of the CCCTB-D).(…)This problem is exasperated by the fact that entry to the CCCTB would be tax neutral with regard to hidden reserves (art. 44 of the CCCTB-D).

²¹⁶ AVI-YONAH, S. Reuven; BENSALOM, Ilan, “Formulary Apportionment –myths and prospects”. *World Tax Journal*. Vol. 3, nº3, 2011, pp.383. De hecho, estos autores proponen que se establezca un sistema híbrido entre el ALS y el sistema de reparto, en los siguientes términos: “this paper suggests a hybrid regime –where the residual income is taxed on a formulary basis while other (perhaps the majority) of the MNE (multinational enterprises) activities are taxed by the ALS. MNEs will find it considerably more difficult to shift income in those cases where there is a clear, easily observable and consistently priced market benchmark.

argumentos expuestos en la sección anterior relativos a las sinergias entre compañías, que no encuentran comparable en el mercado.

En lo que concierne a las críticas acerca de los componentes de la fórmula de reparto, se destaca, en relación al factor de mano de obra que, si bien se deja la definición de *asalariado* según lo que disponga la legislación del EM en el que se ejerza la actividad laboral (art. Xx BICCIS), pueden causar supuestos conflictivos por situaciones fácticas como las de los grupos multinacionales, por cuanto los empleados pueden ejercer materialmente sus funciones bajo el control y responsabilidad de un miembro del grupo distinto del que los retribuye²¹⁷. Asimismo, también es muy imprecisa la disposición de la Directiva que equipara a asalariados a las personas que, aunque no sean empleadas directamente por un miembro del grupo, desempeñen tareas similares a las de los asalariados. En lo que concierne al factor ventas, se critica que la fórmula resulta más beneficiosa para los países importadores de bienes y servicios, en contraposición a los países exportadores, al regirse por el criterio del destino. De hecho, lo que realmente se cuestiona de estos dos factores es que la distribución del beneficio no se ha realizado en función del país en el que se crea el valor añadido, lo que no deja de constituir una diferencia significativa con el ALS, que precisamente retribuye esta variable – mediante el análisis funcional- y que ha constituido uno de los argumentos por los que la OCDE haya rechazado su implementación²¹⁸.

Sin embargo, la configuración del factor que ha recibido más críticas ha sido la del factor activos, cuya asignación se ha realizado, en principio, al propietario económico²¹⁹, algo que no es pacífico, puesto que no es improbable pensar que los EEMM utilicen este término, en términos fiscales, del mismo modo. Por otra parte, se ha criticado muy especialmente que no se hayan tenido en cuenta, a los efectos de la fórmula, ni los activos intangibles ni las inversiones financieras. La justificación, en atención a la movilidad de dichos factores, se ha

²¹⁷ RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Juan Fco. “La propuesta de Directiva del Consejo...op.cit” En cuyo caso, y salvo excepciones por considerarse de escasa importancia relative esta circunstancia (por prolongarse la misma durante poco tiempo –menos de tres meses- y afectar a menos del 5% de los salarios de la pagadora), empleo y salario se imputarán a la entidad bajo cuya dependencia funcional desempeñen los empleados materialmente sus funciones.

²¹⁸ “It is not considered a realistic alternative to the ALS principle, as each country may want to emphasize or include different factors in the formula based on the activities or factors that predominate in its jurisdiction and thus devise formulae or formula weights that would maximize that country’s own revenue” OECD Model Tax Convention on Income and on Capital art. 6 (22 July 2010), Models IBFD.

²¹⁹ Esto es, a la persona en quien recaigan esencialmente todos los beneficios y los riesgos vinculados a un elemento del inmovilizado, independientemente de que sea su propietario legal, con arreglo a la definición que se contiene en el art. 4. Ello no obstante, la asignación se hará al usuario efectivo del activo cuando dicho usuario no coincida con el propietario económico y el activo o activos en cuestión representen más del 5% del valor fiscal de todos los elementos de inmovilizado utilizados por el primero.

encontrado en la voluntad de evitar el desplazamiento de dichas rentas a jurisdicciones de baja tributación²²⁰.

Además, el art. 87 de la Propuesta ha previsto una cláusula de salvaguardia por la que se permite la solicitud, por parte del sujeto pasivo principal o de la autoridad competente, de un método alternativo cuando la imputación derivada de la fórmula de reparto no se corresponda con el volumen de actividad de alguna de las entidades que conforman el grupo. Este mecanismo requiere el acuerdo de todas las demás autoridades implicadas y, teniendo en cuenta que el contribuyente no estará sometido a un tipo de gravamen único y que las Administraciones Tributarias tienen siempre que satisfacer sus necesidades financieras, es muy probable que esta vía de escape origine numerosos conflictos.

2.5. LA RELACIÓN ENTRE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y LA BICCIS

Uno de los aspectos quizá controvertidos de la Propuesta de Directiva es qué sucederá con los Convenios de Doble Imposición vigentes suscritos entre distintos EEMM y entre estos y terceros países²²¹, al no existir política de aproximación de legislaciones ni en aquellos convenios fiscales que incluyen materias cubiertas por la legislación comunitaria (v.g. retenciones en la fuente de dividendos, intereses y cánones) ni una postura común con en lo referente a la política de CDI con respecto a los EEMM entre sí y respecto de terceros países. En primer lugar, cabe notar que el sistema de cesión de competencias de los Estados a la UE no incluye la materia fiscal²²², y, de hecho, ni tan siquiera se ha logrado un consenso en relación a la relajación de los requisitos procedimentales, en especial, el de la unanimidad, para acordar directivas en materia de fiscalidad societaria,²²³ sin perjuicio de la cesión parcial

²²⁰ CCCTB Working Group, note 25, Para 31 et seq.

²²¹ Para valorar la adecuación al Derecho comunitario primario de los CDI firmados por los EEMM con terceros países es necesario distinguir entre los firmados antes o después de la entrada en vigor del TCE (o del Tratado de Adhesión correspondiente). De esta forma, a tenor del mandato contenido en el art. 307 del TCE, cuando un CDI firmado con anterioridad a la entrada en vigor del TCE se observe cualquier incompatibilidad con el Derecho comunitario, será el propio Estado miembro el que deberá renegociar el citado CDI con el fin de solventarlo, debiendo prestarle ayuda, en caso de que fuera necesario, el resto de EEMM. Esta disposición no se encuentra para los CDI firmados con posterioridad, para lo que, como apunta MAGRANER MORENO, F.J. “La coordinación de los convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria: situación actual y perspectivas de futuro”. *Crónica Tributaria*, núm. 137, 2010. Pp. 183, sería de aplicación el art. 10.2 TCE, que obliga a los EEMM a adoptar las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento del TCE.

²²² Tan sólo en relación al impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y agentes de la UE o el arancel común podría hablarse de un verdadero poder tributario propio de la UE. VIANA BARRAL, V, VILLALÓN, J. “Hacia la armonización del Impuesto sobre Sociedades...op.cit”

²²³ MONTAIGNER, G. “Harmonisation fiscale commonautaire, mars 1997-mars 1999”. *Revue trim. De droit européen*, 1999, n°4, p. 742 cit por. MAGRANER MORENO, F.J. “La coordinación...Op. Cit”. La inclusión de la fiscalidad dentro de las materias que podían ser coordinadas por mayoría cualificada no encontró consenso

en materias concretas a las que ya se ha hecho referencia y de la delegación en materia de supervisión, por parte de la Comisión, al TJUE en vista de las dificultades para lograr una posición consensuada –si bien éste solo se puede pronunciar en casos específicos²²⁴. A estos efectos, y de resultas de las recomendaciones realizadas por el Comité Ruding, la Comisión presentó, el 9 de junio de 2005, un documento de trabajo en el que, recopilando tanto las consecuencias de que las decisiones tomadas por el TJCE en esta materia como por los CDI, ofrece soluciones al respecto. Entre ellas destacan la creación de una versión a nivel de la Unión Europea del Modelo de Convenio de la OCDE, el establecimiento de un convenio multilateral entre los EEMM o la confección de un ‘modelo de convenio’ de la UE para ser usado como una especie de tratado multilateral.²²⁵ Estas soluciones, finalmente, no han sido adoptadas, ni tampoco ha prosperado la aplicación extensiva de la ‘cláusula de nación más favorecida’, consistente en que los contribuyentes europeos pudieran solicitar las ventajas del CDI más favorable firmado por el EM en el que residen o en el EM en que obtienen su renta que, de todos modos, el TJUE ya había rechazado extender, al considerar que la inserción de la CNM aplicable a toda la UE transformaría los CDI existentes en una suerte de tratado multilateral sin necesidad de negociaciones previas.²²⁶ Paralelamente, el régimen de la BICCIS puede comportar la reticencia de terceros estados a la extensión de la aplicación de tipos impositivos más bajos, acordados en CDI con solamente algunos EEMM, pero a los que no tiene derecho otro EM al que, en virtud de la fórmula de reparto, le es atribuida parte de la base imponible²²⁷. Esta reticencia se suele articular mediante la redacción de ‘normas

suficiente en Europa a pesar de que el comisario Monti había propuesto conservar la unanimidad para las ‘decisiones cruciales’, dejando el voto por mayoría cualificada para las decisiones menos estratégicas” pp. 174.

²²⁴ MAGRANER MORENO, F.J. “La coordinación...Op. Cit”. pp.

²²⁵ Mediante la promulgación de la Directiva, se sustituirían todos los CDI intracomunitarios por un único instrumento legal comunitario, para cuya aprobación se encontrarán resistencias y es desechada. La aprobación de un tratado multilateral reduciría la complejidad de las relaciones e introduciría mayor seguridad jurídica, especialmente si los EEMM acordasen otorgar medidas de arbitraje vinculantes al TJCE, en aplicación del art. 239 TCE. Además, el Tratado podría adoptarse sin la necesaria concurrencia de todos los EEMM. Como desventajas, la dificultad en su elaboración y el hecho de que el TJCE no pueda interpretar sus disposiciones. La confección de un modelo de convenio de la UE para ser usado como una especie de tratado multilateral, tomando como referencia el Modelo de la OCDE, pero proponiendo soluciones particulares para los problemas de la UE, podría llegar a ser vinculante y su aprobación sería más fácil si se permitiese a los EEMM presentar salvedades y observaciones. No obstante, el problema de usar estas medidas coordinadoras es que no formarían parte del derecho comunitario y, por tanto, estaría excluida cualquier intervención del TJCE. MAGRANER MORENO, F.J. “La coordinación...op.cit” pp.

²²⁶ STJUE, Asunto C-376/05, *caso D*, En esta sentencia, el TJCE se pronuncia sobre la aplicación de la cláusula de nación más favorecida, concluyendo que los CDI, por su naturaleza, solo afectan a los residentes de los dos estados contratantes y que los no residentes que viven en EEMM diferentes generalmente no están en situaciones comparables desde la perspectiva del Estado miembro de la fuente en lo referido a la discriminación según el derecho comunitario.

²²⁷ For example, apportionment of income within the CCCTB on the basis of a formula may in certain circumstances lead to a situation where a considerable part of the income derived by a taxpayer in EU MS A is apportioned to EU MS B, which has concluded a less favourable treaty with the non-EU source state, and which

triangulares’, que prohíben la aplicación de los beneficios del tratado a residentes en terceros estados mediante el establecimiento de una sociedad o EP en un estado contratante²²⁸. En el mismo sentido, terceros estados pueden ser reacios a garantizar un crédito fiscal por la totalidad de la carga impositiva resultante del reparto de la base imponible, si el beneficio que le correspondería a la sociedad es menor que si la fórmula de reparto no hubiera sido aplicada²²⁹.

En segundo lugar, debe apreciarse que, a pesar del reconocimiento de la función que ejercen los CDI en el mercado interior²³⁰, la UE ni está sujeta a los CDI firmados por los EEMM²³¹ ni, como ha sentado el TJUE, ésta puede restringir, en el marco de los CDI, los criterios de sujeción a efectos del reparto (i.e. puntos de conexión) de la competencia fiscal. Sin embargo, que los CDI sirvan a los efectos de eliminar la doble imposición jurídica internacional no obsta a que éste constituya también un objetivo comunitario, tal como preceptuaba el art. 293 del TFUE, y, en consecuencia, los CDI deban ajustarse a las exigencias del mercado interior sobre no discriminación y a las cuatro libertades básicas establecidas en el TCE²³², sin que este artículo, no obstante, se articule como una norma jurídica operativa que confiera a los particulares derechos que estos puedan invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales.²³³ Así las cosas, parece que, hasta ahora, el TJUE ha configurado su ámbito de protección, en el contexto de la adecuación al derecho comunitario de los CDI firmados por EEMM con terceros países afirmando que, si la aplicación de una disposición de derecho comunitario puede verse obstaculizada por una medida adoptada al

taxes the income at low rates. Will introduction of the CCCTB therefore lead to a further limitation on benefits by third countries. *KPMG CCCTB Guide*. Vol 3. Pp. 19.

²²⁸ Many treaties contain a ‘triangular provision’ that stipulates that the general treaty rate for income such as interest and royalties does not apply if that income is attributable to a PE in a third jurisdiction, and the combined tax that is actually paid in the third jurisdiction and the state of residence is less than a certain percentage of the tax that would have been payable in the state of residence if the income were not attributable to the PE in the third jurisdiction. *KPMG CCCTB Guide*. Vol 3. Pp. 18.

²²⁹ Although this situation already exists (different states may compute the profit of a domestic taxpayer or PE in a different way), there is an additional consideration: the tax base is apportioned on the basis of a formula that deviates from the OECD approach. *KPMG CCCTB Guide*. Vol 3. Pp. 19.

²³⁰ La Comisión tiene conocimiento de que la ausencia de disposiciones legales de alcance armonizador para eliminar la doble imposición ha conllevado que los EEMM hayan firmado entre ellos y con terceros países numerosos CDI. También lo admite el TJCE, entre otras en la STJUE. Asunto C-336/96, *Gilly*.

²³¹ Al constituir un ordenamiento jurídico propio que no prevé su sumisión a los mismos. Así lo ha declarado el TJCE. “a pesar de haber sido firmado bajo la forma de un Convenio internacional, no por ello deja de ser la carta constitucional de una Comunidad de Derecho...” Dictamen núm 1/1991 sobre el Espacio Económico Europeo de 14 de diciembre de 1991, fund.21

²³² Si bien, tal como apunta ALMUDÍ CID, el TJUE también ha reconocido, en el caso *Bachmann*, la posibilidad de que la coherencia de un sistema fiscal nacional justifique un trato discriminatorio compatible con el ordenamiento comunitario. Vid. MAGRANER MORENO, F.J. “La coordinación...*op. Cit*”. para una explicación exhaustiva de la relación existente entre los CDI y la jurisprudencia del TJCE en lo referente al reparto de la competencia fiscal, y el ejercicio del poder tributario,

²³³ STJUE, de 12 de mayo de 1998, Asunto C.336/96, *Gilly*,

poner en práctica un acuerdo bilateral, incluso cuando el CDI se encuentre fuera de la órbita del CDI, todo EM tiene la obligación de facilitar la aplicación de aquella disposición.²³⁴ En caso de que el sistema de la BICCIS entrase en vigor podría plantearse si, con arreglo al art. 3(2) del TFUE²³⁵, que faculta, exclusivamente, a la UE para la conclusión de tratados internacionales, también comportaría que la firma de CDI, en la medida que afecta a las disposiciones de la BICCIS, debería ser también competencia exclusiva de la UE.²³⁶

Por otra parte, el régimen de la BICCIS supone un avance parcial pero insuficiente en relación a los conflictos²³⁷ entre CDI y BICCIS puesto que, si bien en virtud del principio de primacía, el art.8 de la BICCIS impedirá la aplicación de CDI suscritos entre dos EEMM incompatibles con la BICCIS—con las salvedades pertinentes respecto a la aplicación entre particulares-²³⁸, el nuevo sistema no aporta solución en caso de que el conflicto se plantee entre la Directiva y un CDI firmado por un tercer estado, lo que impedirá una aplicación homogénea y uniforme de las normas de la BICCIS en su relación con terceros estados. Por un lado, es muy probable que la directiva deba ceder a favor de los derechos consolidados por aplicación del convenio, no solo en virtud del art. 30(4)(b) de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que regula la aplicación de tratados sucesivos concernientes a la

²³⁴ STJUE, Asunto C-235/87, *Annunziata Matteucci/ Communature Française de Belgique y Commissariat General*

²³⁵ Art. 3(2) TFUE: La Unión dispondrá de competencia exclusiva para la celebración de un acuerdo internacional cuando dicha celebración esté prevista en un acto legislativo de la Unión, cuando sea necesaria para permitirle ejercer su competencia interna o en la medida en que pueda afectar a normas comunes o alterar el alcance de las mismas.

²³⁶ *KPMG CCCTB Guide*. Vol 3. Pp. 15

²³⁷ Algunos conflictos que pueden tener lugar son, i) treaties may provide for the exemption of dividends paid by a resident of the other contracting state, whereas art. 73 of the Directive prescribes switch-over from the exemption method to the credit method, ii) treaties may provide for the exemption of profits attributed to a PE in the other contracting state, whereas Art. 73 of the Directive prescribes switch-over from the exemption method to the credit method, iii) the definition of the term ‘PE’ in a treaty may be broader than the definition in art. 5 of the directive, and consequently the treaty may provide for double tax relief (by the MS), whereas the Directive does not provide for such relief, iv) the definition of the term ‘PE’ in a treaty may be ‘narrower’ than the definition in art. 5 of the Directive, and consequently the treaty may not allocate taxing rights to the MS, whereas under the Directive there is a taxable presence in the EU. *KPMG CCCTB Guide*. Vol 3. Pp. 17

²³⁸ One should note that individuals and companies are not bound to a directive, i.e. directives do not have ‘reverse vertical effect’. Directives are addressed to MS and not to individuals or companies. (...) This conflict can be resolved as follows: (i) either by having companies waive their rights under tax treaties by opting for the CCCTB (which only works if the CCCTB is introduced as an optional tax system, (ii) by amendment to the tax treaties concluded between member states, to the effect that they agree to apply the Directive to their mutual relations. *KPMG CCCTB Guide*. Vol 3. Pp. 17.

misma materia²³⁹ sino también por el propio reconocimiento de la Comisión de esta circunstancia²⁴⁰.

2.6. LOS ASPECTOS REVISORES Y DE GESTIÓN

Como ya se ha avanzado, la BICCIS no ha previsto una administración tributaria única y europea; a pesar de que el SP tendrá como interlocutor una única administración tributaria. Como apunta García-Torres Fernández²⁴¹, el hecho que las demás administraciones tributarias sean acreedoras de bases imponibles que les corresponden y puedan realizar auditorías o inspecciones sobre la liquidación tributaria, además de que, como se explicará a continuación, puedan plantear reclamaciones y, en parte, conserven facultades para la interpretación de las normas, lleva a que el objetivo declarado de la armonización sea más difícil de lograr, a pesar de esfuerzos concretos como el realizado por la Directiva 2011/16/UE -que prevé la organización de un equipo integrado por autoridades tributarias de diferentes países miembros a los efectos de desarrollar un trabajo coordinado con acceso a una misma base de datos y para la transmisión por medios electrónicos de información entre autoridades competentes (arts. 115 y 120 BICCIS)-.²⁴² En síntesis, tal como se ha señalado, la propuesta de la BICCIS puede estar mezclando aspectos procedimentales o de derecho tributario general, incluyendo la realización efectiva de la recaudación impositiva, con aspectos sustantivos, la armonización de los impuestos sobre sociedades²⁴³.

El Capítulo XVII de la BICCIS, en sus arts. 123 a 126 de la BICCIS, regula la materia de los recursos administrativos y judiciales, en particular refiriéndose a los grupos de sociedades. Como primera observación general, cabe notar que, al ser el régimen voluntario, coexistirán, de forma indefectible, dos regímenes revisores paralelos. En segundo lugar, cabe hacer notar que la regulación propuesta parece fundamentada en la existencia de un único procedimiento revisor –administrativo o judicial-, lo que, por de pronto, casa mal con el

²³⁹ El art. 30(4)(b) de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados dispone que “en las relaciones entre un Estado que sea parte en ambos tratados y un Estado que sólo lo sea en uno de ellos, los derechos y obligaciones se regirán por el tratado en el que los Estados sean partes”.

²⁴⁰ “to the extent that agreements between MS and third countries concluded before the directive enters into force may incorporate rights and obligations that are not in line with the Directive, those agreements will not be affected” European Commission, 1 September 2010, ‘Transactions and dealings between the group and entities outside the group, room document for the Workshop on the CCCTB of October 2010 in Brussels, CCCTB/RD/003/doc. // (...) it would still be necessary to allow Member States in certain cases to derogate temporarily in order to respect existing obligations under agreements with third countries European Commission, 26 July 2007, ‘CCCTB. Possible elements of a technical outline’. CCCTB/WP057/doc/en.

²⁴¹ GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M^aJesús. “BICCIS y la resolución...op.cit”. pp.104.

²⁴² Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

²⁴³ MARTINEZ LOZANO, J.M. “Los aspectos revisores...op.cit”. pp.177

sistema español, que establece la vía administrativa previa obligatoria a la vía judicial,²⁴⁴ seguramente propiciado por la desconfianza de los EEMM ante la falta de independencia objetiva de los órganos administrativos nacionales, aunque, v.g. en España, la ley reconoce al TEAC la independencia funcional, cuyas resoluciones se dictan y fundamentan exclusivamente en razones de derecho. En tercer lugar, resaltar la ausencia de los procedimientos especiales de revisión, a los que no se hace mención alguna a lo largo del proyecto de directiva y que pueden no encajar bien con el sistema de la BICCIS²⁴⁵.

En lo relativo a los recursos en particular, por una parte señalar que existen recursos judiciales dirigidos a solventar desacuerdos entre EEMM (art. 123), que directamente puede plantear una autoridad competente de un Estado miembro frente a una decisión de la ATP –no de forma directa el SPP-, y ante los que no existe vía administrativa previa²⁴⁶. Se ha criticado, por una parte, que la lista tasada de supuestos no contempla todas las posibilidades que deberían ser susceptibles de impugnación²⁴⁷ y que el empleo de otros mecanismos para la solución de controversias entre Estados, ya vigentes en Derecho Internacional, –como el arbitraje o los procedimientos amistosos- hubieran resultado más cercanos que el sistema propuesto, en que las desavenencias se someten al fuero del EM designado como ATP²⁴⁸. Por otra parte, también ha sido cuestionado el alcance y efectos de la impugnación, ya que no se establece expresamente si la liquidación deberá ser anulada sin más o se podrá practicar una nueva liquidación, y, en su caso, por quién –si el órgano revisor puede practicar una nueva liquidación esto iría en contra de nuestro ordenamiento, que señala la distinción entre las

²⁴⁴ MARTÍNEZ LOZANO, J. M. “Los aspectos revisores... “*op.cit*””.pp.182. Además, la vía administrativa permite primero un recurso de reposición potestativo previo a la vía económico-administrativa y, posteriormente, la reclamación económico-administrativa (en una o dos instancias) como antesala de la vía judicial.

²⁴⁵ MARTÍNEZ LOZANO, J. M. “Los aspectos revisores... “*op.cit*””.pp.183. Pp. 183 A estos efectos, el autor distingue entre aquellos recursos sobre los que no habrá problemas: i)el procedimiento de rectificación de errores materiales y el de devolución de ingresos indebidos –por estar amparados en fundamentos de la lógica cotidiana- y los procedimientos de nulidad de pleno derecho, de declaración de lesividad y el de revocación, tanto porque los motivos jurídicos que fundamentan la revisión entran dentro de una concepción determinada de nuestro ordenamiento jurídico como por la existencia de diversos sujetos con intereses en el resultado del procedimiento.

²⁴⁶ Según el art. 123 BICCIS-D, se puede plantear un recurso judicial frente a una decisión de la ATP por la que i)se acepta o rechaza una notificación de opción (art. 107), ii)se realiza una regularización de la liquidación (art. 114.3 y 114.5) o se rechaza la realización de esta regularización a instancia de una autoridad competente de un EM interesado (114.6).

²⁴⁷ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. “Problemas que plantean...*op.cit*” .pp.265 V.g. la falta de transmisión de la notificación de la opción por parte de la ATP a los EEMM afectados, la inactividad de la ATP a la hora de emitir una liquidación estimativa cuando el sujeto pasivo principal no presente la declaración en plazo). Tampoco se prevé una cláusula residual que recoja el derecho de recurrir contra aquellos actos que afecten a los derechos o intereses legítimos de los sujetos afectados.

²⁴⁸ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. “Una primera aproximación crítica... “*op.cit*”. pp. 51 Así, el autor destaca que la solución adoptada es difícilmente compatible con la soberanía de los países, y tampoco aceptable desde la perspectiva de la propia operatividad del sistema.

funciones de aplicación de los tributos y las de revisión²⁴⁹-y en qué sentido –esto es, la posibilidad de que no rija la prohibición de la *reformatio in peius*-.²⁵⁰ Finalmente, destacar la inseguridad jurídica, por el riesgo de discrepancia en las resoluciones que resuelvan las impugnaciones, que podría originarse por el hecho de que un EM utilizara esta vía de impugnación a la par que un EM utiliza las vías de impugnación a su alcance (arts. 124 y 125)²⁵¹.

En segundo lugar, el art. 124 enumera los actos susceptibles de recurso por parte del SPP, entre los que no se incluyen las sanciones impuestas por la aplicación del régimen, y sin tampoco prever que estos recursos puedan ser interpuestos por sujetos individuales que no formen parte de un grupo de consolidación-²⁵². Por su parte, los arts. 125 y 126 regulan los recursos administrativos y judiciales, respectivamente. En relación a los primeros, cabe destacar que no existe una correlación completa respecto a los actos susceptibles de recurso establecidos en el art. 124²⁵³ y que, de nuevo, se podría producir una vulneración de la prohibición de la *reformatio in peius*, al permitirse, en su apartado 7, que la ATP pueda pronunciarse por segunda vez y pueda dictar una nueva resolución tras la recepción de la resolución, vulnerando, además la separación entre el ejercicio de las funciones revisoras y las de aplicación de tributos señaladas anteriormente²⁵⁴. Igualmente, no habrá posibilidad de interponer un recurso de reposición, y se contempla un recurso de única instancia, lo que implicará que, en el ámbito revisor, no tengan juego o bien los TEAR o el TEAC. Otras diferencias con respecto al régimen español son las consistentes en la posibilidad de

²⁴⁹ Art. 82.3 LGT: Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración Tributaria.

²⁵⁰ MARTÍNEZ LOZANO, J. M. “Los aspectos revisores...”*op.cit*” pp.184. No es descabellado pensar que la posibilidad de impugnación que se le concede a los EEMM esté pensada para aquellos casos en los que dichos Estados consideren que la regularización practicada es beneficiosa para los afectados, debiendo liquidarse una deuda superior.

²⁵¹ MARTÍNEZ LOZANO, J.M. “*Op. Cit*” pp.184. En este sentido, se destaca que lo deseable sería una única impugnación con la posibilidad de personación de los afectados.

²⁵² Los supuestos en los que el SP podrá interponer recurso son: i) resolución por la que se rechace una notificación de la opción, ii) notificación en la que se solicite la divulgación de documentos o de información, iii) una liquidación regularizada y iv) una liquidación por no presentación de la declaración fiscal consolidada. En este sentido, la no recurribilidad de las sanciones iría en contra del principio de tutela judicial efectiva.

²⁵³ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. “Problemas que plantean ...”*op.cit*”. El art. 125 solo menciona expresamente la posibilidad de plantear un recurso administrativo contra las liquidaciones regularizadas y aquellas emitidas por la ATP cuando el SPP no hubiese presentado la declaración en plazo; sin decir nada acerca del resto de supuestos contemplados en el art. 124. Según la autora, parece razonable pensar que se está ante una omisión de la propuesta de Directiva que tendría que ser subsanada.

²⁵⁴ MARTÍNEZ LOZANO, J.M. “*Op. Cit*” pp.188. Conforme a nuestro derecho doméstico, la ejecución de sentencias y resoluciones corresponde a la Administración gestora y no al órgano revisor; así, nos podríamos encontrar con situaciones en que los órganos administrativos revisores aplicaran reglas de procedimiento distintas de las establecidas con carácter general a los SP del impuesto (y de otros) que no aplicasen la BICCIS. Pp 188 Encuentro de derecho financiero y tributario.

presentación de alegaciones por parte de la ATP y la de la obligación de aportar pruebas, a requerimiento del órgano revisor.²⁵⁵ No debe pasarse por alto tampoco la referencia que a los *usos vigentes de los demás Estados miembros involucrados* se realiza. Si los usos - normativos, interpretativos y de hecho-, son entendidos como costumbre, con arreglo al ordenamiento español solo los primeros gozarían del carácter de fuente del derecho.

En tercer lugar, y en términos generales, también ha sido objeto de crítica el hecho de que no se haya previsto ni un régimen sancionador ni un sistema de pagos a cuenta²⁵⁶, sin tampoco hacerse referencia a si los plazos establecidos para realizar las regularizaciones son de caducidad o de prescripción. Por último, y en relación a la Interpretación, como ya se adelantó anteriormente, el art. 119 de la Propuesta prevé la posibilidad de solicitar una consulta vinculante (vid. Pp. 32) que no vincula necesariamente al resto de EEMM; por lo que, en aras de la seguridad jurídica, es muy probable que se requiera la creación de mecanismos que permitan hallar una solución común cuando se apliquen diferentes interpretaciones y de reglas comunes.²⁵⁷

3. LA COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS TRANSFRONTERIZAS: LA GRAN VENTAJA DECLARADA DE LA BICCIS

Se ha afirmado que la conceptualización de la BICCIS y, en especial, el elemento de la consolidación, ha traído causa, en su mayor medida, en la intención de aprovechar la posibilidad de compensación de pérdidas soportadas por entidades jurídicas situadas en EEMM distintos, esto es, aprovechar la compensación fiscal internacional y, a la vez, poner fin a una jurisprudencia del TJUE minuciosa y a la vez contradictoria e inconsistente²⁵⁸, como seguidamente se reseñará. El instituto de la compensación de pérdidas, por su transcendencia a los efectos de calcular la cuota a ingresar a las arcas públicas, ha sido un extremo de

²⁵⁵ En nuestro ordenamiento, los actos administrativos deben contener una motivación suficiente, lo que supone que en el ámbito revisor la Administración no está autorizada a realizar alegaciones al órgano administrativo revisor (salvo el caso de petición de informe del art. 233.6 LGT), quedando ésta constreñida a lo motivado en el acto impugnado. Por otro lado, en el ordenamiento español corre de cuenta de los obligados tributarios la petición y la aportación de prueba.

²⁵⁶ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica “Problemas que plantean... *op.cit*”. Pp.260.

²⁵⁷ GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ “BICCIS y la resolución de conflictos posteriores a su implantación...*op.cit*”, ‘se debería crear un comité permanente para las cuestiones de la BICCIS donde se tomen decisiones vinculantes para todos los EEMM, mediante un procedimiento rápido, en el que la interpretación uniforme no requiera la aplicación del principio de unanimidad sino el de mayoría, y se garantice a todos los sujetos pasivos los mismos derechos y oportunidades.

²⁵⁸ BARREIRO CARRIL La compensación transnacional de pérdidas empresariales y el principio de territorialidad en la jurisprudencia del TJUE: la necesidad de una Base Imponible Común Consolidada, en “Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Doc. nº 13/2012. *Instituto de Estudios Fiscales* .pp. 53

recurrente discusión en la UE, habiendo dado lugar a la proposición de Directivas y Comunicaciones²⁵⁹ que incluso han llegado a proponer soluciones alternativas que no contemplaban la consolidación *per se*²⁶⁰ y que, no obstante, no han reunido el apoyo suficiente para su aprobación, en atención a los intereses fiscales en juego de los Estados.

En términos generales, se puede afirmar que la jurisprudencia del TJUE, en relación con el respeto de la soberanía nacional, ha ido virando entre el respeto del principio de territorialidad y la estimación del enfoque ‘always somewhere approach’, en terminología del profesor Wattel. Así, el respeto del *principio de territorialidad* por parte de los Estados²⁶¹ se puede manifestar, en el momento de la limitación de su competencia fiscal, al menos de cuatro modos distintos: i) en la opción, por parte los legisladores nacionales -en virtud de su libertad para escoger los puntos de conexión que estiman convenientes para gravar las rentas- de que las pérdidas solo resulten deducibles si se originan en el Estado de residencia pero que, en cambio, los ingresos sean gravados con independencia del lugar en el que se obtengan, con arreglo al principio de renta mundial²⁶²- (vid. Casos *Lidl, SEW, Shell*²⁶³), ii) en la configuración de unos regímenes de tributación de grupos empresariales que solo permitan la consolidación con filiales y EP situados en el estado de residencia y no con establecimientos situados en otro EM (vid. Casos *Marks&Spencer, X Holding*²⁶⁴) iii) en condicionar la compensación de pérdidas a su relación con beneficios gravables en su territorio (vid. Caso

²⁵⁹ Vid. DENYS, L.A. “Previous EU Proposals for Cross-border loss relief”. *European Taxation*, Vol. 46, N°9, 2006, Journals IBFD. pp.443-448”. En particular, destacan las Propuestas de Directiva 1984, COM (84) 404 final, DOC 253 de 20 septiembre de 1984 y de 1991, Proposal (1990) 595 final, DOCE 53, de 28 de Febrero; que fue retirada en 2001 en el marco de la aprobación de las propuestas específicas (COM (2001) 763 final/2 p.24. En 2006 se presentó la SEC (2006) 1960 final, en el marco de las Propuestas de Coordinación.

²⁶⁰ SEC (2006) 1960 final. Se presentaron tres alternativas: 1) Transferencia definitiva de la pérdida sin reversión, salvo que se introdujeran medidas de reequilibrio, 2) Transferencia temporal de la pérdida (método de deducción y reintegración: las pérdidas de una filial situada en otro EM que se hayan deducido de los resultados de la sociedad matriz revierten posteriormente, cuando la filial tenga beneficios y 3) Tributación en el periodo corriente de los resultados de la filial. Se eliminaría la doble imposición mediante crédito impositivo.

²⁶¹ ANEIROS, Jaime. “La tributación de los grupos de sociedades a nivel europeo. El tratamiento de la compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades, en Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Doc. n° 13/2012. *Instituto de Estudios Fiscales* pp.35 . Así, puede aplicarse el principio de renta mundial para los residentes y el principio de la fuente a los no residentes que obtienen rentas en su territorio. Igualmente, los Estados pueden sujetar a tributación a sus residentes en base al principio de territorialidad en sentido estricto, gravando únicamente las rentas generadas en su territorio, y excluyendo de su jurisdicción fiscal tanto las rentas positivas como las negativas devengadas en el extranjero.

²⁶² ANEIROS, “La tributación...*op. Cit*” pp. 42. Como señala este autor, la aplicación del principio de territorialidad a los contribuyentes residentes provoca la compartimentalización territorial de la base imponible, lo que puede conducir a una imposibilidad de compensar pérdidas en situaciones transnacionales en el ámbito de la Unión. Tal situación se produciría en el caso de un contribuyente que obtenga únicamente beneficios en el EM en el que reside y pérdidas en el EM de la fuente ya que se atribuiría la pérdida a la jurisdicción de un EM y la renta positiva al otro EM.

²⁶³ STJUE, de 15 de mayo de 2008, Asunto C-414/06, *Lidl Belgium*, Auto del TJUE, de 6 de noviembre de 2007, asunto C-415/06, *SEW*, STJUE, de 6 de noviembre de 2007, asunto C-293/06, *Shell*.

²⁶⁴ STJUE *Marks & Spencer* op.cit.; STJUE, de 25 de febrero de 2010, asunto C-337/08, *X Holding*

*Futura*²⁶⁵) y iv) en el empleo de la cláusula de recaptura prevista por el Comité Fiscal OCDE como solución a alguno de los inconvenientes derivados de la aplicación del método de exención respecto de las BINS generadas en el extranjero²⁶⁶ (vid. Caso *KR Wannsee*²⁶⁷).

Por otro lado destaca el enfoque que el profesor Wattel ha descrito como el ‘*always somewhere approach*’²⁶⁸, acogido en primer lugar en la sentencia Marks & Spencer (en adelante “M&S”), y conforme al cual el Tribunal, comparando entre la situación interna y la intra-UE, entiende cualquier perjuicio experimentado en este último escenario como contrario al Derecho de la Unión, independientemente de que una renta en concreto quede fuera de la jurisdicción fiscal del Estado demandado y esté sujeta a imposición en otro Estado. Este tratamiento constituye, por lo tanto, una excepción al principio de territorialidad. Sin embargo, otros autores conciben el viraje del TJUE como una evolución jurisprudencial basada en la vulneración, aun indirecta, del ejercicio de una libertad fundamental (i.e. la libertad de establecimiento)²⁶⁹, que no depende de análisis de comparabilidad alguno²⁷⁰.

Así, en la emblemática sentencia M&S, el TJUE debía analizar si el régimen del *group relief* británico –que permitía la compensación de pérdidas entre empresas pertenecientes al mismo grupo siempre que fuesen residentes en Reino Unido- era compatible con la libertad de establecimiento, al no permitir la compensación de las pérdidas de las filiales foráneas, sobre las que el Reino Unido no ejercía competencia tributaria (i.e. ni las pérdidas ni los beneficios de éstas eran integrados para el cálculo de la base imponible de la matriz). El TJUE dictaminó que dicha normativa no se oponía a la libertad de establecimiento siempre y cuando la filial no hubiera agotado las posibilidades de que se tuvieran en cuenta

²⁶⁵ STJUE, de 15 de mayo de 1997, asunto C-250/95, *Futura*

²⁶⁶ ZALASINSKY, A. “The limits of the EC concept of direct taxation on free movement rights, the principle of equality and ability to pay, and the interstate fiscal equity”, *Intertax*, vol.37, núm. 5, 2009. Pp. 282-297, cit por. BARREIRO CARRIL “La compensación...*op. cit*”. pp. 57. La cláusula de recaptura constituye una manifestación más del principio de territorialidad. Aquélla es reflejo de la coherencia fiscal ya que la deducción de una determinada corriente de renta seguida de su gravamen ‘refleja’ una ausencia de deducción de la misma seguida de su correspondiente ‘exención’.

²⁶⁷ Sentencia del TJUE de 23 de octubre de 2008, C-157/07, *Kranhenheim Ruhesitz*

²⁶⁸ WATTEL, P. “Fiscal cohesion, fiscal territoriality and preservation of the (balanced) allocation of taxing power; what is the difference? En WEBER (ed.) *The Influence of European Law on direct taxation –Recent and future developments-* Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007, pp. 139-156 *cit por.* BARREIRO CARRIL, “La compensación transnacional...*op. Cit*” pp. 60.

²⁶⁹ SANZ GADEA, E. “La compensación de pérdidas de las filiales extranjeras: Marks & Spencer. Núm 18/ 2006, *RCyT*. Pp. 107. No estamos ante un obstáculo directo sino de carácter indirecto, y potencial, pues la carga fiscal asociada al establecimiento se configura por comparación a la inherente realización de una inversión puramente interior, y no se materializará mientras la filial no sufra pérdidas.

²⁷⁰ CASAS AGUDO, D. “Respeto a la soberanía fiscal... *op.cit*” (...).El Tribunal no debe ya, obligatoriamente, la situación de comparabilidad (...), bastando la constatación de que la aplicación de dicha normativa implica una denegación o aplicación más restrictiva –directa o indirecta, real o potencial- de una ventaja fiscal a un nacional comunitario en el ejercicio de una libertad comunitaria..

las pérdidas sufridas en su Estado de residencia en el periodo impositivo correspondiente a la solicitud de consolidación y en los ejercicios anteriores y que, por otra parte, no existiera la posibilidad de que dichas pérdidas pudieran ser tenidas en consideración 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 de éste.²⁷¹ En este sentido, el TJCE admitió los tres motivos o razones de interés general invocados por los EEMM que presentaron alegaciones en el marco de las consecuencias (tributarias y presupuestarias) derivadas de la extensión incondicional de la ventaja fiscal controvertida como causa de justificación, a saber: i) el mantenimiento del reparto de la competencia tributaria entre los EEMM, ii) la necesidad de evitar la doble imputación de las pérdidas y iii) el aumento del riesgo de evasión fiscal (i.e. el hecho de que un grupo de sociedades pueda decidir libremente cuándo y dónde desea que se tengan en cuenta sus pérdidas y beneficios, especialmente si puede compensar en sentido horizontal o vertical), a los efectos de justificar la restricción a la libertad de establecimiento identificada por el TJUE en este supuesto, (i.e. la ventaja de tesorería que se perdía cuando las filiales estaban establecidas en otro EM), pero supeditó dicha justificación al límite de la proporcionalidad (i.e. extinción de la posibilidad de compensar las pérdidas), en cuyo caso el Reino Unido sí debería consentir su compensación. Este mismo razonamiento fue empleado por el TJUE en el caso *Lidl*²⁷² –si bien, al tratarse de un EP, trataba de rentas en particular y no del sujeto pasivo en su conjunto-. En este caso, Alemania sí ejercía su competencia fiscal sobre las rentas del EP, ya que mediante CDI las declaraba exentas, a diferencia de M&S. En este sentido, en virtud del principio de simetría en la exención, si no se tienen en cuenta las ganancias, tampoco son tenidas en cuenta las pérdidas²⁷³.

Numerosas críticas han sido vertidas tanto a los argumentos empleados en el pronunciamiento de M&S como a sus consecuencias futuras, si bien algunas han sido

²⁷¹ LANG, Michael, “The Marks & Spencer Case – the open issues following the ECJ’s Final Word”. *European Taxation*. Vol. 46, Nº 2, 2006, Pp.63. Interestingly, the ECJ (...) did not refer to the situation in which the loss is utilized by the parent. This situation could arise if the subsidiary is merged with its parent. Consequently, the former subsidiary that was resident of the other state is transformed into a PE located in that state. If this country’s tax law allows the loss to be transferred to the PE of the parent, the loss could be utilized at the level of the PE. The parent, nevertheless, could claim group relief, as the loss could neither be utilized by the subsidiary nor by a third party, but by the parent itself.

²⁷² Asunto C-414/06, *Lidl Belgium* “*op.cit*”. En el presente asunto, la sociedad demandante, parte de un grupo empresarial residente en Alemania, con un EP en Luxemburgo, vio denegada, por parte de las autoridades fiscales alemanas, la solicitud de deducción de pérdidas sufridas por éste, basándose en la exención de los rendimientos obtenidos por el EP, con arreglo al convenio Alemania-Luxemburgo.

²⁷³ JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L’HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús. La compatibilidad del principio de simetría en la aplicación del método de exención con la libertad de establecimiento. Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de mayo de 2008, asunto *Lidl Belgium* (C-414/06). *Crónica Tributaria*. Núm. 128, 2008, Pp. 173

refutadas. En cuanto a la argumentación, por un lado Weber ha mostrado su sorpresa a que el TJUE, a pesar de parecer plenamente consciente de que el Reino Unido no gravaba los beneficios de las filiales no residentes, es decir, no ejercía ningún tipo de competencia fiscal sobre las mismas, constatará una restricción a la libertad de establecimiento²⁷⁴. Sin embargo, se puede oponer a dicho argumento que existen supuestos, como la transparencia fiscal internacional, en las que se ejerce tributación extraterritorial y que no por ello se analiza bajo la óptica de la restricción a la libertad de establecimiento. En segundo lugar también se ha criticado el razonamiento del TJCE por haber configurado los requisitos para determinar la extensión de la ventaja fiscal considerando que el interés fiscal de los EEMM debía recibir una posición o protección predominante a la de los contribuyentes, es decir, anteponiendo el interés fiscal de los EEMM al derecho subjetivo de los contribuyentes²⁷⁵, lo que ha hecho que el pronunciamiento haya adquirido una lectura más política que técnica. Seguramente, como apunta Lang, no está clara cuál es la causa que llevó al Tribunal a adoptar dicha decisión: seguramente, el temor a las consecuencias presupuestarias que habría tenido para el Reino Unido un pronunciamiento que no justificase la restricción.

En relación a las causas de justificación esgrimidas en M&S, se ha criticado, en relación al motivo relacionado con el equilibrio del reparto de la potestad tributaria, que el Tribunal de Justicia no haya explicado en qué consiste dicho equilibrio, ni su fundamento jurídico. Como ha apuntado Calderón Carrero, no existe un tratado internacional que establezca normas relativas a la distribución de poderes de imposición entre los países integrantes de la comunidad internacional²⁷⁶, a lo sumo, son las legislaciones fiscales de los Estados las que, mediante los convenios bilaterales, tratan de evitar la doble imposición, siguiendo el Modelo de Convenio de la OCDE. Además, lejos de existir una posición común en relación al tratamiento de las pérdidas sufridas por las filiales extranjeras, existe una diversidad de métodos de consolidación entre los distintos EEMM, que el propio TJUE ha analizado²⁷⁷, que en unas ocasiones generan situaciones de doble imposición y en otras de no

²⁷⁴WEBER. “Is the limitation of the tax jurisdiction a restriction of the free movement? En LANG, M y VANISTENDAE, F. *Accounting and taxation & Assessment of ECJ Case Law International Tax Law Series*. Cit por. BARREIRO CARRIL “La compensación...*op. cit*”. pp. Pp. 62 Bien parece que en la jurisprudencia analizada en este apartado, el TJUE ha obligado al Estado demandado a ejercer una competencia fiscal negativa cuando no había ejercido la correspondiente positiva.

²⁷⁵ CALDERÓN CARRERO, José Manuel, “Consolidación fiscal e importación de pérdidas: El caso Marks & Spencer”. Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña. 10, 2006, pp. 125.

²⁷⁶ CALDERÓN CARRERO, J.M. “Consolidación fiscal...*op.cit*”, pp.133.

²⁷⁷ CALDERÓN CARRERO, J.M. “Reflexiones al hilo de la STJUE X Holdingg BV sobre el régimen de consolidación en el Impuesto sobre Sociedades, la “importación” de pérdidas extranjeras y el derecho de la Unión Europea. Entre estos distintos sistemas de consolidación analizados por el TJUE destacan: i)el modelo anglosajón de ‘transferencia de pérdidas intragrupo –group relief-, que es el supuesto de M&S, ii)el régimen de

tributación. Por otra parte, según sostiene Lang, el único argumento que permitiría sostener que podría poner en peligro la distribución del poder tributario entre los EEMM sería el de la pérdida de ingresos fiscales y ésta es precisamente una causa que el propio TJUE no ha aceptado en ninguna ocasión, tal como se señala en la propia sentencia²⁷⁸.

En lo concerniente a la segunda causa, consistente en evitar la doble deducción de pérdidas, por una parte el TJUE reconoció que los EEMM deben ser capaces de combatirla²⁷⁹. Así, prácticas nacionales cuya finalidad sea evitar dobles deducciones, (v.g. las cláusulas de recaptura de beneficios aplicadas en el método de exención) en principio, podrían resultar compatibles con el derecho comunitario, algo que, de hecho, ya sucedió en el Asunto *Lidl*. Además, según ha apuntado Sanz Gadea, en aquellos sistemas que descansen sobre la contabilidad, el reflejo de las partidas contables evitaría, de forma automática, el doble cómputo²⁸⁰ y, en cualquier caso, al no estar la fiscalidad directa armonizada y no proibirse directamente la doble imposición, la doble utilización de pérdidas no debería constituir un problema.²⁸¹

Finalmente, en lo que concierne al riesgo de elusión fiscal, se ha objetado que el uso que habitualmente le da el TJUE, vinculado a los ‘montajes puramente abusivos o totalmente artificiales’, no coincide con el supuesto del caso de autos, relacionado con la ‘transferencia de bases imponibles’, que no tiene por qué siempre entrañar riesgo de elusión²⁸². Además, este motivo habitualmente se alegaba de forma aislada, no de forma conjunta con otras causas como en el supuesto de autos²⁸³, lo que hace plantearse si es necesaria la concurrencia de los tres motivos para que opere la causa de restricción o si solamente el riesgo de elusión fiscal, con un significado distinto del de ‘montajes puramente artificiales’, sería suficiente.

los países nórdicos –group contributions–, analizado también en caso OyAA, iii)el sistema que funciona con el mecanismo sobre la deducción por depreciación de cartera y iv)el sistema de ‘consolidación fiscal de grupo’ empleado en países como Holanda, Francia, Italia o España, analizado en casos como *X Holding*.

²⁷⁸STJUE M&S. Asunto C-446/03. Para. 44. “Ha de recordarse que la reducción de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general susceptible de ser invocada para justificar una medida contraria a una libertad fundamental.

²⁷⁹ STJUE M&S. Asunto C-446/03. Para. 47.

²⁸⁰ SANZ GADEA, E. “La compensación de pérdidas...*op.cit*”. pp.101. En el supuesto británico, la compensación de las pérdidas de la filial tiene un sustrato financiero que la contabilidad refleja a través de la depreciación de la cartera de valores (...)La reversión de la depreciación aumentará el resultado contable de la matriz, y con ello su renta fiscal.

²⁸¹ LANG, Michael, “The Marks & Spencer Case... *op.cit*”. pp. 61. It is difficult to argue that the possibility of double utilization of losses must be excluded in every case if the same state concludes a tax treaty that leaves room for double non-taxation.

²⁸² CALDERÓN CARRERO, J.M. “Consolidación fiscal...*op.cit*”.pp.121.

²⁸³ LANG, Michael, “The Marks & Spencer Case... *op.cit*”. pp. 66.

En lo relativo a la proporcionalidad de la medida, también se ha hecho mención a que el legislador no hubiera requerido a los EEMM a adoptar otras medidas menos restrictivas que, de hecho, ya habían propuesto M&S y la Comisión; en particular, la de la compensación con el posterior reintegro de pérdidas si la sociedad posteriormente incurría en beneficios, de forma que proporcionara un tratamiento fiscal equivalente al de una sociedad residente que pudiera compensar los beneficios con pérdidas de años anteriores. Este elemento no fue tenido en consideración por el TJUE, quien estimó suficientemente proporcionada la posibilidad de usar la pérdida en el estado de residencia de la filial, sin tener en cuenta que el valor económico de la pérdida es menor cuanto más tarde se utilice y, en consecuencia, no puede equipararse a la inmediata deducción de ésta en la matriz en el mismo año que la pérdida es incurrida²⁸⁴. El TJUE, en este sentido, no ha hecho uso de su facultad de armonización negativa sino que señala que, ‘en la medida en que resulte posible identificar otras medidas menos restrictivas, éstas requerirán, en cualquier caso, normas de armonización adoptadas por el legislador comunitario.’²⁸⁵

Por otra parte, se ha señalado que el pronunciamiento del TJUE corre el riesgo de producir gran inseguridad jurídica y añadir complejidad a los sistemas tributarios por la poca precisión con la que se han definido los requisitos que obligan al Estado de la matriz, sobre quien recae al carga de la prueba, a permitir dicha deducción de pérdidas, así como la complejidad derivada de la eventual necesidad de recalcular las pérdidas calculadas conforme a la normativa del Estado de la filial de acuerdo con las de la legislación del Estado de la matriz²⁸⁶.

Finalmente, y en relación al impacto del pronunciamiento sobre los sistemas fiscales de los EEMM, se ha criticado la incorrección de definir y supeditar la responsabilidad de un EM, en este caso el de la matriz, en función de la articulación de un sistema fiscal distinto sin que ambos Estados, en virtud de tratado internacional o CDI –el TUE, cabe recordar, no ha

²⁸⁴ LANG, Michael, “The Marks & Spencer Case... *op.cit*”. pp. 61.

²⁸⁵ STJUE M&S. Asunto C-446/03. Paras. 54 y 58.

²⁸⁶ SANZ GADEA, E. “La compensación de pérdidas...*op.cit*”. No se define si el agotamiento de las posibilidades de compensación constituye un requisito subjetivo u objetivo o si se deben recalcular las pérdidas de acuerdo con la legislación del Estado de la matriz y quedan muchos interrogantes por resolver: ¿podrá el EM de la matriz cuestionar el hecho jurídico del agotamiento de las posibilidades de compensación de las pérdidas sufridas por la filial, o deberá atenerse al pronunciamiento en tal sentido del EM de residencia de dicha filial? ¿podrá el EM de la matriz determinar la pérdida compensable de acuerdo con sus propias normas o deberá estar a las normas del Estado de la filial? ¿podrá el EM de la matriz, en su caso, cuestionar el importe de la pérdida sufrida por la filial, o deberá atenerse al pronunciamiento del EM de la filial?

armonizado la imposición directa- hayan concluido nada al respecto, si bien el Abogado General Poiaras Maduro²⁸⁷, en sus conclusiones en el caso, opina precisamente lo contrario.

Una ruptura con el enfoque ‘*always somewhere*’ y una vuelta al principio de territorialidad se planteó posteriormente en los casos de *KR Wannsee*²⁸⁸ y *XHolding*. En la primera de las sentencias, el TJUE empleó el argumento de preservar la coherencia fiscal del régimen fiscal²⁸⁹ alemán y además, afirmó precisamente lo contrario de lo que había sostenido en *M&S*, adoptando el enfoque individual y no el enfoque conjunto,-es decir, analizando la normativa en el Estado demandado (Alemania), sin tener en cuenta la situación donde estaba situado el EP (Austria)- y afirmando que la libertad de establecimiento no puede entenderse en el sentido de que un EM esté obligado a dictar normas fiscales *en función* de las de otro EM para garantizar, en cualquier situación, una tributación que elimine cualquier *disparidad* derivada de las normativas fiscales nacionales²⁹⁰. Por otra parte, se ha señalado que existe un refinamiento del concepto de pérdidas terminales delimitado en *M&S* puesto que, de la lectura conjunta de los hechos, resulta que las pérdidas derivadas de la existencia de diferentes periodos temporales de compensación no constituyen pérdidas terminales, es decir, representan una mera disparidad que no se opone a la libertad de establecimiento, a pesar de que el propio TJUE las conceptualice como una restricción en su razonamiento y luego emplee el principio de territorialidad para justificarlas²⁹¹. Además, el TJUE no resuelve la

²⁸⁷ Conclusiones del Abogado General Poiaras Maduro. 7/4/2005. Apartado 62: Al firmar el Tratado, los EMM se sometieron a un régimen de libre circulación de personas que les obliga a ‘tomar en consideración las situaciones transnacionales en la aplicación de sus regímenes fiscales y a adaptar en consecuencia dichos regímenes’.

²⁸⁸ STJUE *Kr Wannsee*, Asunto C-157/07. Una sociedad residente en Alemania había operado a través de un EP en Austria que había obtenido pérdidas en un periodo determinado y que, con arreglo a la legislación austriaca, no podían ser compensadas en ejercicios futuros. Tales pérdidas habían sido deducidas en virtud del ordenamiento alemán, que establecía que una sociedad residente podía deducir, al calcular el importe total de sus rendimientos, las pérdidas exentas del IS procedentes de un EP situado en Austria, siempre y cuando el importe deducido se añadiese nuevamente al obtenerse rendimientos positivos exentos en virtud del CDI. En un periodo posterior, el EP obtuvo beneficios en Austria y se aplicó dicho mecanismo de deducción y recaptura.

²⁸⁹ SANZ GADEA, E. “La compensación de pérdidas...*op.cit*pp. 95. Justificación empleada desde el caso *Bachmann*; bajo tal concepto, se engloba una doctrina de creación jurisprudencial por la que se pretende proteger la integridad de los sistemas tributarios de los EEMM. En virtud de esta doctrina, la privación de una ventaja fiscal determinante de una restricción al ejercicio de una libertad comunitaria puede entenderse justificada si está relacionada con una norma o medida de gravamen; matizada posteriormente por la doctrina del vínculo directo, i.e. exigencia de que el juego de la ventaja y la carga debía producirse en el mismo contribuyente y en relación con el mismo impuesto. En el presente caso, supone la aplicación simétrica del mecanismo de la exención y la posterior recaptura, en el mismo contribuyente.

²⁹⁰ STJUE *Kr Wannsee*, Asunto C-157/07. Para 51.

²⁹¹ MEUSSEN, Gerard T.K. “The ECJ’s Judgment in *Krankenheim* – the last piece in the cross-border loss relief puzzle? *European Taxation*. Vol.49, N°7, 2009, Journals IBFD. pp. 362. The German recapture rule resulted in the taxation of the profits of the foreign PE only in the amount of foreign losses that were deducted. That does not place this situation in a disadvantageous perspective in relation to domestic PE (...). If there is a Community problem regarding cross-border relief in this case, the state of origin cannot be held responsible for changes in the tax legislation in the state of source. (...). Accordingly, it can be easily appreciated that *Krankenheim* should

duda de cuáles son las reglas del Estado de ubicación del EP que no deben ser consideradas ‘particularidades’ de su normativa y que, en consecuencia, deben ser tenidas en cuenta en el Estado de residencia de la casa central. No resulta claro, de todos modos, por qué el TJUE, al realizar el cambio jurisprudencial, valora positivamente la ‘compensación con recaptura futura’ cuando, como se ha apuntado anteriormente, no valoró esta posibilidad en *M&S* ni en *Lidl*, aunque el profesor O’Shea ha proporcionado una explicación basada en la diferente situación normativa de la citada cláusula de recaptura en unos y otros casos.²⁹²

En cuanto al pronunciamiento en *X Holding*²⁹³, se estimó que, dado que la sociedad matriz podría optar libremente por la constitución de una unidad fiscal y decidir con la misma libertad la disolución de dicha unidad de un ejercicio a otro, permitir a la sociedad incluir en la unidad a una filial no residente supondría dejarle libertad para elegir el régimen fiscal aplicable a las pérdidas de dicha filial y el lugar de imputación de las mismas, y ésta oportunidad no permitiría mantener el reparto de la potestad tributaria, con las consiguientes consecuencias recaudatorias y tributarias. Weber ha criticado este pronunciamiento puesto que, a su entender, no resulta proporcionado aceptar el rechazo a la consolidación en el supuesto de una unidad transnacional cuando la legislación nacional prevé una medida más proporcionada –en este caso, un régimen de deducción seguido de la cláusula de recaptura para los EP²⁹⁴-. Por otra parte, la ausencia de referencia del TJUE al concepto de pérdidas finales ha hecho indicar a parte de la doctrina que la Corte está abandonando la posición adoptada en *M&S* para retornar, de nuevo, a la posición del principio de territorialidad que había mantenido en *Futura*. En este sentido, y en términos más generales, el Abogado

not have brought its case before the German Federal Financial Court, but, rather before the Austrian Supreme Tax Court. The double taxation that occurred in this case, viewed from the state of origin (Germany) perspective, was, therefore, the result of a disparity of a difference in tax legislation in both MS in respect of which the EC Treaty does not provide a remedy.

²⁹² O’SHEA, T. “German loss deduction and reintegration rules and the ECJ” cit. por BARREIRO CARRIL “*Op. cit.*”. Señala este autor que mientras la referida cláusula existía en el régimen fiscal alemán en *Krankenheim*, ésta no existía en el momento en que se originó el litigio en *Lidl*, ni en el británico. Como en el régimen británico dicha cláusula no existía en el momento en que surgió el litigio en *KR*, el TJUE debía considerarla en el régimen fiscal alemán. Como en el régimen fiscal británico no existía dicha cláusula, la Corte no podía forzar el Reino Unido a introducirla, ya que sobrepasaría su función de armonización negativa.

²⁹³ STJUE, Asunto C-337/08. En este supuesto, la normativa neerlandesa objeto de análisis permitía que una sociedad matriz establecida en Países Bajos formase una ‘unidad fiscal’ con sus filiales domésticas, pudiendo consolidar, en sede de la sociedad matriz, los beneficios y las pérdidas de las sociedades en ella integradas, y permitiendo efectuar transacciones dentro del grupo con carácter fiscalmente neutro. Las filiales no residentes sólo podían formar parte de la unidad fiscal si actuaban mediante un EP establecido en los Países Bajos.

²⁹⁴ WEBER, D. *X Holding, refusal of advantage of a cross-border tax consolidation a justified restriction of the freedom of establishment*” *Highlights and insights*, núm. 7, 2010, pp. 68-69. This recapture provision will be applicable to a cross-border fiscal unity given that as soon as the non-resident subsidiary has joined the fiscal unity it will be considered a foreign PE. It is therefore not proportional to wholly refuse the carry-over losses in the case of a cross-border fiscal unity when in such a case, the Netherlands will apply a rule which is more proportional.

General Wattel también ha sostenido que lo que sucede es que no se da un supuesto en que pueda existir comparabilidad –a su juicio, las sociedades establecidas en Países Bajos, sujetas al gravamen de ese Estado, no se encuentran en una situación comparable a la de las sociedades establecidas en otros EEMM, no sujetas a gravamen en ese Estado- y, por lo tanto, no existe restricción alguna que deba ser corregida por el ordenamiento comunitario²⁹⁵.

Por último, y antes de finalizar este somero análisis jurisprudencial, conviene reseñar la diferencia entre EP y filiales anunciada anteriormente, debiéndose afirmar que ambos supuestos no constituyen situaciones comparables. Los EP, un concepto esencialmente tributario, no gozan de personalidad jurídica propia, a diferencia de las filiales que, además, están sujetas a tributación del estado contratante, por lo que la relevancia de la deducción de pérdidas resulta mayor²⁹⁶, a pesar de que el TJUE los haya tratado de forma equivalente en algunos supuestos y no en otros. Por ejemplo, mientras que en *Lidl*, el TJUE adoptó una posición en que de algún modo asemejó el EP a una filial extranjera a los efectos de la integración (y compensación) de sus BINS con las obtenidas en la casa central, en *X Holdings* el tribunal marcó una doble línea en la comparabilidad (y existencia de discriminación) entre EP y filiales desde la perspectiva del EM de origen: los EP nacionales han de compararse con los EP extranjeros y las filiales nacionales, con filiales extranjeras²⁹⁷.

¿Ha añadido algo la BICCIS a todo este entramado jurisprudencial? La respuesta es rotundamente afirmativa. Comparto con Lang que los perjuicios derivados de la compartimentalización de la base imponible, si no responden a normas unilateralmente discriminatorias, deberían ser resueltos solamente a través de normas armonizadoras o a través de mecanismos de coordinación; es decir, lo que no puede concebirse es que el TJUE sustituya al legislador en la elaboración de un sistema en el que los contribuyentes puedan deducirse las pérdidas una sola vez. En este sentido, el art. 43 BICCIS-D establece, en sede de compensación de pérdidas, la regla general de la compensación con beneficios futuros, sin

²⁹⁵ WATTEL en Conclusiones de 7 de julio de 2010, *EU Tax Alert*, 82, Agosto 2010, pp. 3-4.

²⁹⁶ MKRTCHYAN, Tigran, “In search of Ariadne’s thread: Permanent Establishments and Losses in the European Union”. *Bulletin for International Taxation*, vol. 63, Nº 12, 2009, pp.592. The situation of PEs is fundamentally different, i.e. the head office and PE profits are subject to a ‘natural’ rather than ‘legal’ consolidation. Consolidation is the natural component of the concept of the PE as an integral part of the general enterprise. Accordingly, in the head-office/PE context, there is always some sort of consolidation; the evolution of the concept of terminal losses is more important in this case than in the parent company-subsidiary context

²⁹⁷ CALDERÓN CARRERO, “Reflexiones al hilo de la STJUE *X Holding BV* sobre el régimen de consolidación en el Impuesto sobre Sociedades, la ‘importación de pérdidas extranjeras y el derecho de la Unión Europea” *Crónica Tributaria*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Núm. 138, 2011. pp. 32.

limitación temporal²⁹⁸, permitiendo a las sociedades decidir cuándo y en qué cantidad pueden compensar la base imponible común –sí en lo que afecta al resultado, pues la base imponible común no podrá ser negativa-. Lo único que sí se exige es que se utilicen las pérdidas más antiguas primero. Por otra parte, en sede de consolidación el art. 57 BICCIS-D señala que se consolidarán las bases imponibles de los miembros de un grupo, momento en el que se tendrán en cuenta las pérdidas de las filiales y de los EP que consolidan sus bases. De este mecanismo se excluyen, con arreglo al art. 59 y las pérdidas que traigan causa de operaciones intragrupo. Las diferencias más destacadas con los regímenes habituales de consolidación de grupos se encuentran en el hecho de que, con arreglo al art. 48, las pérdidas pendientes de compensación en las entidades que pasen a incorporarse a un grupo de sociedades que tribute según el sistema BICCIS, éstas se podrán deducir de la base imponible en la medida prevista en la legislación nacional –no a nivel de grupo-. La misma solución prevé el art. 53 para las pérdidas pendientes a la salida del régimen, pues las pérdidas que todavía no se hayan compensado con los beneficios imponibles con arreglo al régimen BICCIS ‘se trasladarán de conformidad con la ley nacional del IS’. Ésta es, pues, la forma que tiene la propuesta de proteger la competencia tributaria de los EEMM, porque cuando una empresa entre a formar parte de un grupo, las pérdidas de explotación anteriores a la consolidación se trasladarán a los ejercicios siguientes a fin de compensarlas con la cuota parte del SP mientras que cuando una empresa abandone el grupo, no se le imputarán las pérdidas registradas durante el periodo de consolidación.

²⁹⁸ SEC (2011) 315 final “*op.cit*”. Exposición de Motivos de la Propuesta (ap. 15). Dado que el traslado de pérdidas a ejercicios posteriores tiene por objeto garantizar que el sujeto pasivo pague el impuesto sobre su renta efectiva, no hay ningún motivo para imponer plazos al respecto. El traslado de las pérdidas a ejercicios anteriores es una práctica relativamente poco frecuente en los EEMM y que reviste una complejidad excesiva.

CONCLUSIONES

I. La fiscalidad societaria no es una de las competencias atribuidas a la UE, organismo que se rige por los principios de atribución, proporcionalidad y subsidiariedad. Sin embargo, bajo el marco de la consecución del Mercado Único y de la Unión Económica y Monetaria y en atención a las finalidades extrafiscales del tributo, se ha justificado, en términos finalistas, la armonización de los Impuestos de Sociedades de los distintos Estados Miembros con el objetivo de eliminar los obstáculos a la consecución de dicho mercado que comporta la existencia de 27 sistemas impositivos distintos en la UE y al amparo del respeto de las libertades de establecimiento y, en menor medida, la libertad de circulación de capitales.

II. A falta de mención expresa de la armonización de la fiscalidad directa en el TUE y en el TFUE, ha servido como soporte legislativo el art. 115 TFUE, que exige el acuerdo unánime de los EEMM y que prescribe el uso de la directiva al objeto de armonizar las legislaciones. Ha sido éste el artículo que ha servido como base jurídica para la aprobación del Proyecto de la BICCIS. Se ha criticado que el uso de la directiva no respeta ni el principio de autoimposición –porque el Parlamento no es el órgano que adopta la legislación- ni el de reserva de ley de ciertos elementos del tributo. También se ha sostenido que no respeta el principio de subsidiariedad porque existirían medidas alternativas que podrían lograr el mismo objetivo con menor intromisión en los ordenamientos jurídicos de los EEMM. También se ha propuesto, en caso de que la directiva no fuera adoptada por unanimidad, la adopción de la BICCIS mediante el procedimiento de cooperación reforzada, que exige un mínimo de nueve EEMM. Esta alternativa ha recibido crítica por la discriminación que podría conllevar respecto a las entidades jurídicas situadas en EEMM que no se acogieran al sistema.

III. El proceso de armonización ha pasado por diversas etapas desde la exposición inicial de los principales problemas que suscitaba la imposición societaria en el Informe Neumark en 1962. Destacan la adopción de soluciones parciales para la resolución de los problemas más acuciantes -paquete de Directivas de 1990- que no resolvió otros obstáculos, en particular, en materia de precios de transferencia y en compensación de pérdidas transfronteriza y la adopción del paquete fiscal, en 1997, de medidas no vinculantes, en particular, el Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial, instrumento no vinculante.

IV. El proceso de armonización también ha sido promovido mediante distintos instrumentos, lo que ha sido calificado como una ‘armonización secundaria y paralela’. Destaca el empleo del *soft law*, -de lo que el Código de conducta constituye un ejemplo- y la acción del Tribunal

de Justicia de la Unión Europea. En cuanto a lo primero, si bien es un procedimiento que ha permitido aproximar posiciones y realizar una suerte de ‘armonización espontánea’ y ha permitido logros significativos, resulta insuficiente para lograr la armonización completa y constituye también un ataque al principio de legalidad, además de no caber contra él recurso de anulación. En cuanto a la acción armonizadora del TJUE, de carácter proscriptivo, a pesar de que algunos de sus pronunciamientos han servido para clarificar ciertos puntos, se critica que sus efectos en muchas ocasiones se limitan a un asunto en concreto y que los pronunciamientos no siempre son interpretados del mismo modo por todos los EEMM, esto es, la no unificación de muchos de sus pronunciamientos y los efectos asimétricos de su implementación. Además, en muchos extremos, como el de la compensación de pérdidas transfronterizas, el TJUE no ha mantenido posiciones claras y definidas sino que ha ido manejando los criterios bajo el empleo de figuras (discriminación, restricción, disparidad, cuasirrestricción...) que no tienen una definición unívoca.

V. La BICCIS constituye una solución global a la armonización societaria ya que afecta a la totalidad de la base imponible y no solo a aspectos parciales como las Directivas de 1990. Se ha optado por la armonización en vez de la unificación fiscal en atención al principio de soberanía y también, frente a la coordinación, porque ésta última no prevé la modificación de normativa interna que asegure el grado necesario de aproximación al objeto de asegurar el efecto útil del sistema. Además de la BICCIS se propusieron tres alternativas técnicas distintas que fueron desechadas: la Home State Taxation (Imposición según el Estado de la Sede), que implicaría el reconocimiento de la legislación societaria de los otros EEMM; el European Union Income Tax, esto es, un nuevo impuesto que reemplazaría a los IS nacionales y la Single Compulsory Harmonised Tax Base, que operaría como en el IVA.

VI. La BICCIS no constituye un nuevo impuesto sino un conjunto de reglas, de carácter voluntario para los grupos de sociedades que decidan acogerse al sistema, que armonizan el cálculo de la base imponible de los grupos de sociedades con sociedades y establecimientos permanentes establecidas en distintos Estados Miembros. El grupo nombrará un sujeto pasivo principal y el estado en el que resida ésta será la Autoridad Tributaria Principal, ante la que se liquidará una única cuota impositiva del impuesto, fruto de la consolidación de las bases imponibles de los distintos Estados Miembros que formen el grupo y que será objeto de reparto mediante una fórmula predeterminada, que pondera por igual tres factores: activos, ventas y gasto por personal. Cada EM conservará la potestad de aplicar el tipo impositivo que estime conveniente. Ha sido objeto de crítica tanto la voluntariedad del sistema –lo que dará

lugar a la existencia de dos sistemas de liquidación distintos en cada EM- como la posibilidad de elegir la ATP, temiendo que se éstas se concentren en aquellos Estados donde las autoridades fiscales sean más permisivas o dispongan de menos recursos para hacer frente a prácticas de planificación fiscal abusiva. A pesar de que la consolidación permite obviar la problemática derivada de los precios de transferencia, las exigencias de documentación se mantienen para con terceros países y, en principio, la directiva exige que las relaciones intragrupo se sigan computando con arreglo al principio de libre competencia. En lo relativo a la fórmula de reparto, se critica tanto la elección de los factores y su igual ponderación, por asumir que todos ellos son igual de productivos en todos los EEMM como las definiciones de los mismos.

Igualmente, la relación entre los Convenios de Doble Imposición con terceros países y los EEMM no firmantes de los mismos no está resuelta, lo que da pie tanto a que se configuren alternativas de planificación fiscal como a que se exija la reciprocidad mediante la aplicación de la cláusula de nación más favorecida. A lo largo del texto se han detallado las principales reglas de cálculo de la base imponible y cómo difieren éstas del régimen actual del IS español. Destacan, entre otras, la ausencia de relación entre la contabilidad y la fiscalidad, al no partirse del resultado contable y no hacer referencia alguna a las Normas Internacionales de Contabilidad; la simplificación en el cálculo de las amortizaciones y la admisión de nuevos gastos y provisiones deducibles. Por otra parte, y en lo relativo a los aspectos procedimentales y de gestión, la previsión de nuevos procedimientos revisores y de impugnación de las liquidaciones –sin prever, sin embargo, sistema alguno de sanción ni una única administración tributaria europea-, supondría la coexistencia, presumiblemente conflictiva, con los diversos sistemas nacionales. En lo concerniente al sistema revisor español, implicaría la abolición del recurso de reposición, la obligatoriedad de interponer recurso administrativo previo a la vía judicial, la posibilidad de la introducción de la *reformatio in peius* y un cambio significativo en la relación entre Poder judicial y Administración tributaria, al poder requerir aquél a ésta la aportación de prueba y presentación de alegaciones.

VII. Una de las mayores ventajas de la consolidación entre miembros del grupo es la posibilidad de compensación de pérdidas transfronterizas, que pondrá fin a una incoherente jurisprudencia del TJUE en este ámbito. Se ha criticado el exceso legislativo cometido por éste, al requerir a muchos de los EEMM exigir la compensación (*always somewhere approach*), sin apreciar que los perjuicios derivados de la compartimentalización de la base imponible deben ser resueltos mediante una norma armonizadora, a pesar de su propia

autocontención en otros pronunciamientos. La propuesta de Directiva permitirá dicha consolidación, pese a que se establecen reglas específicas para evitar el abuso en relación a bases imponibles negativas previas a la entrada del grupo y una vez éste es disuelto.

VIII. A Junio de 2013, el proyecto está prácticamente paralizado, tras una Comunicación del Parlamento Europeo en febrero de 2012 en que proponía la obligatoriedad del sistema. La crisis económica, que ha incidido en la recaudación fiscal de los Estados –que no quieren perder más soberanía fiscal y el empleo del tributo con finalidades extrafiscales- así como la falta de consenso político hacen vislumbrar un futuro muy oscuro para la propuesta. Seguramente, el empleo de la cooperación reforzada, un amago de lo cual ya se ha producido entre Francia y Alemania o la coordinación en aspectos puntuales como la compensación de bases imponibles negativas, gozará de mayor aceptación y posibilidades de aprobación que una propuesta que incida en la totalidad de las reglas de cálculo de la base imponible, dejando a los EEMM solamente la posibilidad de aplicar el tipo impositivo sobre una cuota resultante de la aplicación de una fórmula de reparto predeterminada.

ANEXO I. CUADRO RESUMEN COMPARATIVO DE LOS DISTINTOS ENFOQUES PARA LA ARMONIZACIÓN GLOBAL.

	HOME STATE TAXATION	CCCTB	EU COMPANY INCOME TAX	SINGLE HARMONISED TAX BASE	COMPULSORY
Fundamento	Reconocimiento mutuo	Armonización	Armonización	Armonización	
Normativa	La existente	Nueva	Nueva	Nueva	
Aplicación	Opcional	Opcional	Obligatoria u opcional	Obligatoria	
Participación (en principio)	Todas o algunas sociedades	Todas o algunas sociedades	Todas o algunas sociedades	Todas	
Gestión	Cada EM	UE	UE	UE	
Número de sistemas fiscales	Los 27 existentes	Los 27 existentes más uno nuevo	Los 27 existentes más uno nuevo	Uno nuevo	
Tratamiento igual para todos los participantes	No	Sí	Sí	Sí	
Consolidación de pérdidas	Depende de las normas de los EM	Sí	Sí	Sí	
Precios de transferencia	Se resuelven entre los participantes	Se resuelven entre los participantes	Se resuelven entre los participantes	Resueltos	
Determinación del tipo de gravamen	EM	EM, con posibilidad de un tipo especial	EM, pero podría ser un tipo UE	EM	
Método de distribución	Sí	Sí	Depende de la opción acogida	Sí	
Aplicación por parte de un grupo de EM	Sí (se presume)	Posible	Posible	Posible (cooperación reforzada)	
Acuerdos de doble imposición	Vigente, si se excluye la renta de Estados no miembros de la UE	Vigente, si se excluye la renta de Estados no miembros de la UE	Vigente, si se excluye la renta de Estados no miembros de la UE, pero se requiere un acuerdo multilateral para obtener todos los	Vigente, si se excluye la renta de Estados no miembros de la UE, pero se requiere un acuerdo multilateral para obtener todos los	

	beneficios				
<p>Comentarios específicos</p>	<p>-Potencialmente el más rápido. Se consiguen beneficios sin el requisito de la armonización</p> <p>-Especialmente apropiado para las PYMES.</p>	<p>-Pendiente de resolver el EM que aplicará su sistema legal para resolver las cuestiones que se plantean</p> <p>-Adecuado para mantener la filosofía del Mercado Único</p> <p>-Puede ser muy costoso su intento</p>	<p>-Originalmente diseñado para un impuesto UE</p> <p>-Adecuado para mantener la filosofía del Mercado Único.</p> <p>-Puede ser muy costoso su intento</p>	<p>-No se corresponde con el nivel actual de desarrollo institucional</p> <p>-Adecuado para mantener la filosofía del Mercado Único</p> <p>-Puede ser muy costoso su intento</p>	

Fuente: SEC(2001) 1681, páginas 380 y 381

BIBLIOGRAFÍA CITADA

AGULLÓ AGÜERO, Antonia. “Operaciones vinculadas”, en *Estudios sobre el impuesto de sociedades*. Coord.. Yebra Martul-Ortega, Perfecto; García Novoa, César; López Díaz, Antonio.

AA.VV. , Coord. Cristina García Herrera Blanco, “Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ªed.) ‘Desafíos de la Hacienda Pública Española’ (2ª Parte): *La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*”. Doc. nº 13/2012. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*.

ANEIROS, Jaime. (Universidad de Vigo). “La tributación de los grupos de sociedades a nivel europeo. El tratamiento de la compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades”, en “Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª ed). ‘Desafíos de la Hacienda Pública Española (2ª Parte): *La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*. Doc. Nº 13/2012. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. Pp. 35-52

BARREIRO CARRIL, Mª Cruz (Universidad de Vigo). “La compensación transnacional de pérdidas empresariales y el principio de territorialidad en la jurisprudencia del TJUE: la necesidad de una Base Imponible Común Consolidada”, en “Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª ed). ‘Desafíos de la Hacienda Pública Española (2ª Parte): *La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*. Doc. Nº 13/2012. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. pp. 53-74

CARRASCO GONZÁLEZ Francisco Miguel y FERNÁNDEZ GOMEZ DEL CASTILLO, Ana Mª. (Universidad de Sevilla). Aspectos procedimentales de la propuesta de Directiva relativa a una Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades, en en Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª ed). ‘Desafíos de la Hacienda Pública Española (2ª Parte): *La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*. Doc. Nº 13/2012. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales* .pp.75-85

CORDERO GONZÁLEZ, Eva María. (Universidad de Oviedo). La compensación de pérdidas en la propuesta de Directiva COM (2011) 121 final, relativa a una Base Imponible Consolidada Común en el Impuesto sobre Sociedades. Consolidación fiscal de los grupos de sociedades y compensación en periodos anteriores. en Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª ed). ‘Desafíos de la Hacienda Pública Española (2ª Parte): *La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*. Doc. Nº 13/2012. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. Pp.87-101

GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, Mª Jesús. (Universidad de Granada) BICCIS y la resolución de conflictos posteriores a su implantación en Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª ed). ‘Desafíos de la Hacienda Pública Española (2ª Parte): *La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*. Doc. Nº 13/2012. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. Pp. 103-113

MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel. (Universidad Pablo de Olavide). El proceso de evolución del fenómeno de la competencia fiscal en la Unión Europea en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, en Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª ed). ‘Desafíos de la Hacienda Pública Española (2ª Parte): *La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*. Doc. Nº 13/2012. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. Pp. 167-176

MARTÍNEZ LOZANO, Juan Miguel (Dirección General de Tributos). Los aspectos revisores en el Proyecto de directiva relativa a BICCIS en Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª ed). ‘Desafíos de la Hacienda Pública Española (2ª Parte): *La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*. Doc. Nº 13/2012. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. Pp. 177-190

MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio (Dirección General de Tributos). La propuesta de BICCIS. Problemas en la armonización de los aspectos gestores en en Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª ed). ‘Desafíos de la Hacienda Pública Española (2ª Parte): *La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*. Doc. Nº 13/2012. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. Pp. 191-210

MULEIRO PARADA, Luis Miguel (Universidad de Vigo). La consolidación fiscal y la distribución de la Base Imponible Consolidada en el Proyecto BICCIS en en Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª ed). ‘Desafíos de la Hacienda Pública Española (2ª Parte): *La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*. Doc. Nº 13/2012. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. Pp. 211-232

SIOTA ÁLVAREZ, Mónica (Universidad de Vigo). Problemas que plantean la gestión administrativa y los procedimientos en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una Base Imponible Consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) en en Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª ed). ‘Desafíos de la Hacienda Pública Española (2ª Parte): *La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*. Doc. Nº 13/2012. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. Pp. 259-267

ANDERSSON, Krister, “A Common Consolidated Corporate Tax Base in Europe – a way of reducing tax uncertainty” obtenido en http://www.snee.org/publikationer_show_eng.asp?id=304.

AUJEAN, Michel, “Entre armonización, coordinación y cooperación reforzada: la política fiscal en la Unión ampliada”. *Revista española de Derecho Financiero*. Núm. 129, 2006. Ed. Civitas. (BIB 2006\357)

AVI-YONAH, S. Reuven; BENSALOM, Ilan, “Formulary Apportionment –myths and prospects”. *World Tax Journal*. Vol. 3, nº3, 2011, pp.371-398

BARCIELA PÉREZ, José Antonio. “La compensación transfronteriza de pérdidas y la base consolidada común”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 7, 2012, (BIB 2012\550).

BARENFELD, Jesper, “A common consolidated corporate tax base in the European Union –A Beauty or a Beast in the quest for tax simplicity”. *Bulletin for International Taxation*, Vol. 61, Nº 7, 2007, pp. 258-271

BARRY, Frank, The Common Consolidated Corporate Tax Base Debate. Trinity College, Dublin, en <http://www.tcd.ie/business/staff/fbarry/papers/The%20Common%20Consolidated%20Corporate%20Tax%20Base%20Debate.pdf>

BETTENDORF, Leon; DEVEREUX, Michael P.; Van der HORST, Albert; LORETZ, Simon; A. DE MOOIJ, Ruud. “Corporate tax harmonization in the EU”. *Economic Policy*. Vol. 25, Issue 63, 2010, pp-537-590.

BIZIOLI, Gianluigi, “Balancing the Fundamental Freedoms and Tax Sovereignty: some thoughts on recent ECJ case law on direct taxation”. *European Taxation*. Vol. 48. Nº 10, 2008, pp. 133-140.

BOKOBO MOICHE, Susana; PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos M. “La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la Base Consolidada Común. 1ª parte”. *Crónica Tributaria*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Núm. 134, 2010. pp. 37-64.

BOKOBO MOICHE, Susana; PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos M. “La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la Base Consolidada Común. 2ª parte”. *Crónica Tributaria*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Núm. 135, 2010. pp. 7-27.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel, “Reflexiones al hilo de la *STJUE X Holding BV sobre el régimen de consolidación en el Impuesto sobre Sociedades, la ‘importación de pérdidas extranjeras y el derecho de la Unión Europea’*” *Crónica Tributaria*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Núm. 138, 2011. pp. 25-53.

- “Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero ‘bifronte’ o ‘dual’?” *Revista española de Derecho Financiero*. Núm. 132, 2006. Ed. Civitas. (BIB 2006\2070).
- “Consolidación fiscal e importación de pérdidas: El caso Marks & Spencer”. *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*. 10, 2006, 111-137.

CASADO OLLERO, G. “*Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE. Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*”. Granada, TAT 1987 pp. 129-130.

CASAS AGUDO, Daniel, “Respeto a la soberanía fiscal de los estados miembros en materia de imposición directa versus garantía de la libertad de establecimiento en el contexto de la compensación transfronteriza de pérdidas”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, Núm. 22, 2009. (BIB 2009\1841)

- “Estado actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta”. Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 154, 2012. (BIB2012\946)

CERIONI, Luca, “The possible introduction of Common Consolidated Base Taxation via Enhanced Cooperation: some open issues” *European Taxation*. Vol. 46. Nº 5, 2006, pp. 187-196

- “The Commission’s Proposal for a CCCTB Directive: Analysis and Comment. *Bulletin for International Taxation*, Vol. 65, Nº9, 2011, pp. 515-530

CLINE, R.; NEUBIG, T.; SANGER, C.; WALSH, A.; “Study on the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union”. *Ernst & Young LLP*.

CID-HARGUINDEY ROMERO, Ana; GARCÍA ROZADO GONZÁLEZ, Begoña, “La Base Imponible Común Consolidada: un proyecto de futuro en la Unión Europea”. *Cuadernos de formación*. Dirección General de Tributos. Volumen 3, Colaboración 03/2007.

CHECA GONZÁELZ, Clemente, “La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria”. *Revista española de Derecho Financiero*, núm.145, 2010, Ed. Civitas (BIB 2010\117)

DE JUAN CASADEVALL, Jorge. “La cláusula comunitaria de no discriminación en la tributación directa: el enfoque analítico del TJCE”. *Quincena fiscal Aranzadi*, núm.21, 2009, Ed. Aranzadi. (BIB 2009\1833).

DE LA PEÑA AMORÓS, M^a del Mar. “Consideraciones en torno a la propuesta de Directiva de base imponible común consolidada”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, Núm. 17, 2012. (BIB 2012\2997).

DENYS, L.A. “Previous EU Proposals for Cross-border loss relief”. *European Taxation*, Vol. 46, Nº9, 2006, Journals IBFD. pp.443-448.

DEVEREUX, Michael P., FUEST Clemens, “Corporate Income tax coordination in the European Union”. *Working Papers*. Oxford University Centre for Business Taxation, Paper 09/32.

DIEMER, Rolf; NEALE, Thomas, “The European Union’s longer-term plans for introducing a common consolidated tax base for the EU-wide activities of companies”.

DOUMA, Sjoerd, “The three Ds of Direct Taxation jurisdiction: disparity, discrimination and double taxation”. *European Taxation*. Vol.46, Nº11, 2006. pp.522-533

ESTEVE PARDO, M^a Luisa, *El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*. Valencia, 1996, Ed. Tirant lo Blanch

FREEDMAN, Judith, “The tax base for CCCTB: the role of principles”. *Working Papers*. Oxford University Centre for Business Taxation, Paper 08/07.

FUEST, Clemens, “The European Commission’s Proposal for a Common consolidated Corporate Tax Base”. *Working Papers*. Oxford University Centre for Business Taxation, Paper 08/23.

GAOUA, Noah; PERDELWITZ, Andreas, “Green paper on convergence in the field of corporate taxation”. *European Taxation*. Vol. 52, Nº 8, 2012, pp. 428-431

JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L’HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús. La compatibilidad del principio de simetría en la aplicación del método de exención con la libertad de establecimiento. Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de mayo de 2008, asunto *Lidl Belgium* (C-414/06). *Crónica Tributaria*. Núm. 128, 2008, Pp. 171-202.

KOFLER, Georg, “Indirect credit versus Exemption: Double Taxation Relief for Intercompany Distributions”. *Bulletin for International Taxation*, Vol. 66, Nº 2, 2012, pp. 77-89

LAMOTTE, Julien, “European Union. New EU Tax Challenges and Opportunities in a (C)CCTB World: Overview of the EU Commission proposal for a draft directive for a Common Consolidated Corporate Tax Base. *European Taxation*. Vol. 52, Nº6, 2012, pp.271-279

LANG, Michael, “Direct Taxation: Is the ECJ heading in a New Direction?” *European Taxation*, Vol. 46, Nº9, 2006, pp. 421-430

— “The Marks & Spencer Case – the open issues following the ECJ’s Final Word”. *European Taxation*. Vol. 46, Nº 2, 2006, pp. 54-67

LECLERQ, Laurent; TRÉDANIEL, Pauline, “Impact of the ECJ’s Judgement in *Lidl Belgium* on the Deduction of Foreign Branch Losses in France”. *Bulletin for International Taxation*, Vol. 63, Nº5, 2009, pp. 236-244.

LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan, *La imposición sobre la renta de sociedades en el contexto del derecho comunitario*. Madrid, 2009. Instituto de Estudios Fiscales.

Mc LURE, Charles E. “Métodos legislativo, judicial, de soft law y cooperativos para armonizar los impuestos de sociedades en los Estados Unidos y en la Unión Europea”. *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 136, 2007. Ed. Civitas. (BIB 2007\2470).

MAGRANER MORENO, Francisco José, *La coordinación del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*. Madrid, 2009. Instituto de Estudios Fiscales.

- Hacia una armonización del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: la determinación de la base imponible mediante la normativa del estado de la sede (Home State Taxation). *Tribuna fiscal*, N° 209, Marzo 2008, Ed. CISS (LA LEY 472/2012).
- “Propuestas y avances significativos en torno a la aprobación de una normativa europea que determine una Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (Common Consolidated Tax Base). *Tribuna fiscal*. N° 210, Abril 2008, Ed. CISS (LA LEY 476/2012)
- “La coordinación de los convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria: situación actual y perspectivas de futuro. *Crónica Tributaria*. Núm. 137, 2010, pp. 171-197

MARTÍNEZ SERRANO, Alicia, “La armonización de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: análisis de las últimas propuestas y conclusiones derivadas de la reciente conferencia fiscal europea”. *Impuestos. Sección Europea*. Año XVIII, 2002, tomo II, Ed. La Ley. Ref. D-79, Pág. 1014.

MEUSSEN, Gerard T.K. “The ECJ’s Judgment in *Krankenheim* – the last piece in the cross-border loss relief puzzle? *European Taxation*. Vol.49, N°7, 2009, Journals IBFD. pp. 361-363.

MINTZ, M. Jack. “Europe slowly lurches to a Common Consolidated Corporate Tax Base: Issues at stake. *Working Papers*. Oxford University Centre for Business Taxation, Paper 07/14.

MKRTCHYAN, Tigran, “In search of Ariadne’s thread: Permanent Establishments and Losses in the European Union”. *Bulletin for International Taxation*, vol. 63, N° 12, 2009, pp.586-599.

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*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Núm. 144, 2012. pp. 89-109.

MÜLLER, Alexander. “Aportación al debate sobre la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) –las posturas de los Estados comunitarios frente a la postura de la Comisión. Obtenido a través de http://eprints.ucm.es/13491/1/BASE_IMPONIBLE_COM%C3%9AN_CONSOLIDADA_DEL_IMPU_ESTO_SOBRE_SOCIEDADES_-_BICCIS.pdf

OESTREICHER, Andreas; SPENGLER, Christoph; KOCH, Reinald, “How to reform taxation of corporate groups in Europe”. *World Tax journal*, Vol. 3, N°1, 2011, pp.5-38

OESTREICHER, Andreas; REISTER, Timo, SPENGLER, Christoph; Common Corporate Tax base (CCTB) and effective tax burdens in the EU member states. ZEW- Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung/ Center for European Economic Research in its series ZEW Discussion Papers with number 09-026

ORTIZ CALLE, Enrique, “Comitología, Armonización Contable y reserva de ley en el Impuesto sobre Sociedades” *Crónica Tributaria*, núm .140, 2011. Pp.215-245

RÖDER, Erik, “Proposal for an enhanced CCTB as alternative to a CCCTB with Formulary Apportionment”. *World Tax Journal*. Vol. 4, N° 2, 2012, pp. 125-150

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. “Una primera aproximación crítica a la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm.7, 2011, pp. 47-51.

RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Juan Fco. “La propuesta de Directiva del Consejo de la Unión Europea relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades –visión panorámica”. *Quincena Fiscal Aranzadi*. Núm. 14, 2011. (BIB 2011\1047).

RUIZ HIDALGO, Carmen, *Tributación de la empresa en la Unión Europea. Estudio de su regulación jurídica y jurisprudencial*. Madrid, 2002, Ed. Marcial Pons.

SANZ GADEA, Eduardo, “Propuesta de Directiva del Consejo, relativa a una Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (Sistema CCCTB) (I): el largo camino hacia una Propuesta de Directiva. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Centro de Estudios Financieros. Núm. 345. Pp. 5-32.

- “La compensación de pérdidas de las filiales extranjeras: Marks & Spencer”. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Centro de Estudios Financieros. Núm. 276. Pp. 89-116.
- “STJCE 18.7.2007. OyAA. As. C-231/05: La compatibilidad de la normativa finlandesa que regula las transferencias financieras intragrupo con la libertad de establecimiento Pérdidas transfronterizas y Consolidación fiscal. Instituto de Estudios Fiscales. Recursos: Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Índice cronológico. 2007.
- “La tributación sobre los beneficios de las empresas en la Unión Europea: la estrategia de la Comisión. *Justicia y Derecho Tributario*. LA LEY. 16/7/2008. Pp.823
- “El impuesto sobre Sociedades. ¿Un impuesto en crisis? *Crónica Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Núm. 141, 2001. Pp.170-209

SCHÖN, Wolfgang, “International Accounting Standards – A ‘Starting Point’ for a Common European tax base?” *European Taxation*, Vol. 44, Nº10, 2004, pp. 426-440

- “International Tax Coordination for a Second-Best World. Part. II” *World Tax Journal*. 2010, pp. 65-94.

SCHWARZ, Jonathan, “Double taxation in the European Single Market”. *Bulletin for International Taxation*, -Vol. 66, Nº6, 2012, pp. 295-299

SPENGLER, Christoph; WENDT, Carsten, “A common consolidated corporate tax base for multinational companies in the European Union: some issues and options”. *Working Papers*. Oxford University Centre for Business Taxation. Paper 07/17

THE KPMG Guide to CCCTB. Vol. 1, 2 y 3. En <http://www.kpmg.com/lu/en/topics/pages/ccctb.aspx>

VANISTANDAEL, Frans, “The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market”. *European Taxation*. Vol. 46, Nº9, 2006, pp. 413-420.

VAN THIEL, Servaas, “The Direct Income Tax case law of the European Court of Justice: past trends and future developments”. *Tax Law Review*. Vol. 62. 2008, pp. 143-192

VIANA BARRAL, Víctor; VILLALÓN PÉREZ-ARTACHO, Julia. “Hacia la armonización del Impuesto sobre Sociedades. Luces y sombras de la Propuesta de Directiva sobre la Base Imponible

Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, Núm. 22, 2011, (BIB 2011\1809).

WATTEL en Conclusiones de 7 de julio de 2010, *EU Tax Alert*, 82, Agosto 2010, pp. 3-4

— “Commentary on Judicial Restraint and Three Trends in the ECJ’s Direct Tax Case Law”. *Tax Law Review*, Núm. 62. 2009. Pp.205-220

WEBER.D. “X Holding, refusal of advantage of a cross-border tax consolidation a justified restriction of the freedom of establishment” *Highlights and insights*, núm. 7, 2010. pp. 60-74

