

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

EDUARDO SANZ GADEA

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

Extracto:

LA propuesta del Consejo relativa a una base imponible consolidada común, o sistema CCCTB *, es un hito importante en la imposición de los beneficios en el contexto de la Unión Europea. Su contextura técnica, y sus implicaciones político-administrativas, auguran que la doctrina le dedicará generosa atención.

La propuesta de directiva es un acicate para debatir sobre las cuestiones que suscita la imposición sobre el beneficio de las empresas en el contexto de la globalización, pues, en definitiva, el sistema CCCTB pretende ser una respuesta a buena parte de esos problemas.

En este artículo se recuerdan los antecedentes del sistema CCCTB, se describen sus elementos y características esenciales, y se esbozan algunos criterios que podrían ayudar en el propósito de cristalizar una valoración de la propuesta de directiva que lo contiene.

Todo ello se hace desde el trasfondo de la realidad jurídica ya existente y que, eventualmente, será desplazada tras la aprobación de la propuesta de directiva, esto es, el Impuesto sobre Sociedades en vigor en España.

Palabras clave: Impuesto sobre Sociedades, base imponible común consolidada, CCCTB propuesta de directiva y Unión Europea.

* Las siglas responden a la expresión en lengua inglesa contenida en el Informe Bolkestein. En castellano las siglas son BICCS.

PROPOSAL FOR A COUNCIL DIRECTIVE ON A COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE (I): THE LONG WAY TOWARDS THE PROPOSAL DIRECTIVE

EDUARDO SANZ GADEA

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

Abstract:

THE Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base or CCCTB System is a cornerstone within the EU framework of income taxation. The CCCTB technical structure and its political and administrative consequences will bring undoubtedly the scholar's attention.

Such Proposal fosters the discussion on the Corporate taxable profits in a globalized world. The CCCTB System tries to become an answer for the raising problems derived from the globalization.

In this article, the author deals with the CCCTB background and the description of its basic characteristics and configuration; and, provides with some criteria in order to evaluate such Proposal for a CCCTB Directive. This exam is made taking into account the Spanish juridical reality and its Corporate Income Tax, which will be out of place after the Directive's approval.

Keywords: Corporate Income Tax, Common Consolidated Tax Base, CCCTB Proposal Directive and European Union.

Sumario

1. Introducción.
 - 1.1. Aspectos generales.
 - 1.2. El interés europeo.
2. Antecedentes del sistema CCCTB.
 - 2.1. El pensamiento fiscal subyacente.
 - 2.2. Aspectos básicos del Informe Bolkestein.
 - 2.3. Los sistemas globales de tributación sobre los beneficios.
 - 2.4. Reacciones técnicas y políticas al Informe Bolkestein.
 - 2.5. El proceso de elaboración de la propuesta de directiva.
3. Líneas maestras del proyecto relativo a una base imponible común consolidada.
 - 3.1. Elementos esenciales y características básicas del sistema CCCTB establecido en la propuesta de directiva.
 - 3.2. El papel nuclear de la consolidación.
 - 3.3. La convergencia por la competencia.
 - 3.4. La denominada ventanilla única.

NOTA: Fernando SERRANO ANTÓN ha tenido la amabilidad de leer el texto y formular valiosas sugerencias, que el autor agradece.

«... el mercado ha estimulado nuevas formas de competencia entre los Estados con el fin de atraer centros productivos de empresas extranjeras, adoptando diversas medidas, como una fiscalidad favorable y la falta de reglamentación del mundo del trabajo. Estos procesos han llevado a la reducción de la red de seguridad social a cambio de la búsqueda de mayores ventajas competitivas en el mercado global, con grave peligro para los derechos fundamentales del hombre y para la solidaridad en las tradicionales formas de Estado social...»

(BENEDICTO XVI, *Caritas in Veritate*, 25)

1. INTRODUCCIÓN

En marzo de 2011 la Comisión ha presentado la iniciativa mencionada en el encabezamiento ¹. Es tan novedosa que si, finalmente, se convierte en un acto legislativo comunitario, supondrá un punto y aparte en la historia de los Impuestos sobre Sociedades de los Estados miembros, y un paso muy largo en la historia del proceso de armonización de la imposición sobre los beneficios.

1.1. Aspectos generales

El sistema CCCTB, tal y como se contiene en la propuesta de directiva, consiste en la determinación de la base imponible referida al grupo de empresas europeo, y su posterior reparto entre las entidades que lo integran mediante la aplicación de una fórmula de reparto predeterminada. Los Estados miembros aplicarán su propio tipo de gravamen.

El sistema se presenta con carácter facultativo, y al mismo pueden acogerse no solo los grupos europeos sino también las sociedades individuales. Por tanto podrá coexistir con los impuestos sobre los beneficios actualmente existentes o que existan en el futuro.

El proyecto pone sobre la mesa el ya veterano tema de la relación entre el mercado interior y la imposición sobre los beneficios, así como un buen puñado de cuestiones de fiscalidad internacional que, a lo largo de los últimos años, han cobrado creciente actualidad debido a la acción de la OCDE, de la Comisión y del Tribunal de Justicia. En fin, se pone a sí mismo, en cuanto estructura fiscal novedosa y sumamente ambiciosa, y de ahí que constituya un excelente acicate para abrir un debate respecto de la tributación sobre los beneficios en el contexto de las economías abiertas y globalizadas.

El soporte intelectual del sistema CCCTB se halla en el informe denominado *Company taxation in the Single Market* ², o Informe Bolkestein en referencia al comisario del ramo en la época de su presentación.

El Informe Bolkestein describe, y somete a debate, cuatro estructuras fiscales para la coordinación o armonización de los impuestos sobre los beneficios de los Estados miembros, entre ellas el

¹ *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*.

² *Commission Staff Working Paper SEC (2001) 1681*.

sistema CCCTB. También indica, a modo de segundo objetivo, la conveniencia de abordar determinadas acciones puntuales o específicas en relación con los vigentes impuestos sobre los beneficios.

Esas cuatro estructuras incorporan criterios y elementos novedosos en relación con las propuestas armonizadoras que a lo largo de las cuatro últimas décadas se han producido. Se diría que, ante el escaso éxito de los intentos de armonización que toman como punto de partida la imagen de los impuestos existentes en los distintos Estados miembros, la Comisión ha lanzado un órdago basado en una estructura fiscal dotada de intensos tintes de originalidad.

Ciertamente, la originalidad del sistema CCCTB podría deslumbrar, pero no deberían perderse de vista tres aspectos que recortan su alcance, a saber, que no entra en la armonización del tipo de gravamen, que no pone en relación la imposición sobre los beneficios de las empresas con la imposición sobre la renta de las personas físicas y, en fin, que tiene su antecedente más cercano en la denominada imposición unitaria, aplicada por bastantes Estados de los Estados Unidos, cuya consistencia teórica no concita una aceptación generalizada ³.

La publicación del proyecto relativo al sistema CCCTB ha de renovar la atención de los expertos sobre esta materia fiscal, ya vertida generosamente al hilo de los trabajos iniciados en 2004 por un grupo de técnico de representantes de los Estados miembros bajo los auspicios de la Comisión. Una recopilación de esa doctrina puede hallarse en el libro que difundió las comunicaciones enviadas al congreso celebrado en Viena en la primavera de 2008 ⁴, donde la presencia de profesores españoles fue notable y destacada.

Una reflexión que no habrá de faltar deriva de la consideración de que la actual imposición sobre el beneficio de las empresas se relaciona intensamente con las normas contables y mercantiles nacionales, de manera tal que si el proyecto CCCTB desconoce esos vínculos difícilmente eludiría el reproche de artificialidad, tan presente en las reflexiones sobre la valoración de la construcción política europea ⁵, máxime cuando va dirigido a todas las empresas y no solo a los grupos europeos, por más que estos últimos sean sus destinatarios naturales.

Por ello, un capítulo importante del análisis de la propuesta de directiva será su congruencia con dichas normas.

La lectura del proyecto sugerirá que es posible mejorar su expresión técnica. Pero esto no es lo relevante. El texto de un proyecto legislativo puede ser perfeccionado, pero si sus objetivos no son los pertinentes, o sus principios estructurales no responden a esos objetivos, difícilmente una depuración técnica podrá hacerlo satisfactorio en orden a la consecución del interés europeo.

En este sentido, el proyecto de directiva servirá al interés europeo si, puesto en relación con la actual imposición sobre los beneficios, contribuye a los objetivos de la Unión Europea y, al tiempo, mejora los sistemas fiscales de los Estados miembros.

³ HELLERSTEIN, W.: *The European Commission's Report on Income Taxation: What the EU Can Learn from the Experience of the US States*.

⁴ LANG, PISTONE, SCHUCH, STARINGER: *Common Consolidated Corporate Tax Base*.

⁵ DE GAULLE, Charles: *Memorias de esperanza* (1958-1962), pág. 194 y ss., en donde se expresa el rechazo a una patria artificial engendrada en el cerebro de los tecnócratas, y el temor de MacMillan de que el mercado común reeditase el bloqueo continental al Reino Unido.

1.2. El interés europeo

El ambiente político comunitario actual, cargado de llamadas a la cooperación y coordinación fiscal y económica, aparenta ser propicio para que el proyecto para la implantación del sistema CCCTB prospere ⁶. De la importancia que la Unión Europea le confiere da cuenta la mención, ciertamente incidental pero no por ello menos notable, que al mismo se hace en el comunicado del Eurogrupo de 21 de julio de 2011 ⁷, emitido en plena crisis financiera y fiscal de algunos Estados miembros pertenecientes a la zona del euro. Se diría que el Eurogrupo parece querer vincular, seguramente de manera exagerada, aquel proyecto a la consolidación fiscal y al crecimiento en el área del euro, lo que resalta aún más su valor político.

En este sentido parece que el interés europeo del sistema CCCTB ha sido explicitado por el Eurogrupo.

No es fácil predecir el resultado final de la tramitación, que ahora comienza, del proyecto relativo al sistema CCCTB hacia su formulación normativa, y no tanto por su configuración técnica como por su carga política. Ahora bien, esa incertidumbre es, en cierto modo, consustancial con la Unión Europea en cuanto estructura política ⁸.

La pretensión de la Comisión, al parecer, es que la directiva se apruebe en 2013. No es probable que lo consiga, al menos si se persigue la unanimidad de los Estados miembros. Más asequible es la vía de la cooperación reforzada ⁹, pero, en tal caso, surgirá la duda respecto de la idoneidad de mantener en la Unión dos sistemas de imposición sobre los beneficios, a saber, el basado en el principio de empresa separada asistido por el principio de libre concurrencia o sistema OCDE, y el sistema CCCTB.

Véase que el proyecto de directiva ha recibido ya 13 votos en contra de los parlamentos nacionales en relación con su adecuación al principio de subsidiariedad ¹⁰, y que otros parlamentos nacionales han emitido opiniones razonadas en relación con dicho principio y el de proporcionalidad ¹¹. Los votos adversos no son suficientes para detener la tramitación del proyecto legislativo ¹², pero sí indican que la misma estará preñada de dificultades.

⁶ Véase la reconvención larvada a Irlanda contenida en el comunicado, y las declaraciones de la canciller Merkel en la cumbre hispano-alemana a comienzos de 2011.

⁷ Statement by the Heads of State or Government of the Euro Area and EU Institutions. *En este contexto se toma nota de la disposición de Irlanda para participar constructivamente en el debate sobre la base imponible común consolidada.* Debe recordarse, en este punto, la oposición frontal que, hasta el momento, había mostrado Irlanda en relación con la iniciativa de la Comisión, concretada, últimamente, en la resolución parlamentaria de 17 de mayo de 2011 negando que el proyecto fuera respetuoso con el principio de subsidiariedad.

⁸ GIDDENS, A.: *Europa en la era global*. En el Capítulo 7, el autor desarrolla ocho tesis sobre Europa. Tras poner de relieve que la caída del muro de Berlín y la unificación alemana constituyen una ruptura en la historia de Europa, enfatiza que las fuerzas que provocaron ese acontecimiento son las propias de la globalización, a las que la Unión Europea debe dar respuesta. Y, a tal efecto, Europa debe ser un proyecto de gran contenido político. Un experimento de gobierno, esto es, de poder, pero sin Estado. Su naturaleza responde a la de una asociación democrática de naciones, en la que el carácter deliberativo prima sobre cualquier otro, y que acepta y promueve los principios de libertad, democracia, respeto de los derechos humanos y Estado de Derecho.

⁹ Artículo 20 del TUE y artículos 326-334 del TFUE.

¹⁰ Artículo 5.3 del TUE.

¹¹ MULLER, A.: «Aportación al debate sobre la base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICIS)». Las posturas de los Estados comunitarios frente a la propuesta de la Comisión» (*Crónica Tributaria*: Boletín de Actualidad 9/2011).

¹² Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.

Como ejemplo de oposición, técnica y política, más allá del examen de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, puede citarse al Reino Unido ¹³, de aceptación sin matices al Reino de España ¹⁴, y de indefinición cautelosa al Reino de Dinamarca ¹⁵. Naturalmente, la aceptación del Reino de España expresada en vía parlamentaria no excluye que España pueda aportar puntos de vista valiosos al debate técnico de la propuesta, aunque sí podrá condicionar el alcance de los mismos.

La clave de la evolución del proyecto en su tránsito hacia norma comunitaria ha de ser leída, esencialmente, en términos políticos, porque, a fin de cuentas, el origen de la Unión Europea, su nervio, es político, de manera tal que sus iniciales objetivos económicos, hoy ampliamente desbordados, ya estaban puestos al servicio de fines políticos ¹⁶. Y esos términos políticos pivotan sobre la idea del interés europeo. El sistema CCCTB tendrá oportunidad de prosperar si se advierte con nitidez que sirve al interés europeo.

Por tanto, la pregunta, hoy, es si la implantación del sistema CCCTB es buena para el interés europeo. A estos efectos podría ser útil acometer las siguientes tareas:

- Valorar su contribución a la consecución del mercado interior.
- Valorar su impacto político-administrativo.
- Valorar su adecuación a los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.
- Valorar su contribución a los principios básicos de la imposición.
- Valorar su relación con el consenso OCDE en materia de relaciones fiscales internacionales.

¹³ *Draft Directive on a common consolidated corporate tax base (CCCTB)*; 5 de abril de 2011. La oposición política se concreta en la decisión del gobierno de coalición conservador-liberal de no transferir poderes a la Unión Europea, y en el deseo de conservar opciones de política fiscal. Oposición técnica que se manifiesta, entre otros, en los siguientes puntos:

- Dudas respecto de la reducción de costes de cumplimiento proclamada por la propuesta de directiva (7%).
- Dudas respecto de la distribución de la recaudación entre los Estados miembros contenida en el estudio de impacto de la Comisión.
- Complejidad derivada de la coexistencia del sistema CCCTB con los impuestos nacionales sobre los beneficios.
- Costes de coordinación con otras administraciones.
- Mayor eficiencia de los acuerdos informales o bilaterales para solucionar los problemas.

¹⁴ Informe 2/2011 de la Comisión Mixta para la Unión Europea sobre la aplicación del principio de subsidiariedad por la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS), BOCG de 17 de mayo de 2011, donde, tras exponer los objetivos y los elementos esenciales de la propuesta de directiva, se concluye que *la naturaleza de los problemas señalados exige un enfoque común y solo pueden resolverse mediante la adopción de legislación a escala de la Unión Europea puesto que revisten un carácter fundamentalmente transfronterizo...*

¹⁵ *Opinion as regards the Commission's proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base-COM* (2011)121, de 16 de mayo de 2011, donde se indica que, en el momento presente, no es posible efectuar una evaluación de la propuesta de directiva, mientras no se examine el texto con mayor detalle, se debata respecto del tipo de gravamen mínimo, y de los aspectos técnicos y de política coyuntural de las amortizaciones, entre otras materias.

¹⁶ Declaración de CHURCHIL, W. en Zurich, 1946: «Europa, cuna de la fe y de la ética cristiana y origen de casi todas las culturas, artes, filosofía, ciencias... si se uniera, compartiendo su herencia común, la felicidad, prosperidad y la gloria de la que disfrutarían sus tres o cuatrocientos millones de habitantes no tendría límite».

Declaración de Schuman de 9 de mayo de 1950: *La contribución que una Europa organizada y viva puede aportar a la civilización es indispensable para el mantenimiento de las relaciones pacíficas... Europa no se construyó y hubo guerra... El Gobierno francés propone que se someta el conjunto de la producción franco-alemana del carbón y del acero a una alta autoridad común... esta propuesta sentará las primeras bases concretas de una federación europea indispensable para la preservación de la paz... Las decisiones de la alta autoridad serán ejecutivas en Francia, en Alemania, y en los demás países adherentes.*

- Valorar su congruencia con las realidades jurídicas, básicamente mercantiles y contables, nacionales.
- Valorar su armonía con los sistemas de imposición sobre la renta nacionales.

El interés europeo descansa en un resultado positivo de las siete valoraciones propuestas. El presente trabajo, por su naturaleza introductoria, no pretende adentrarse en dichas valoraciones.

2. ANTECEDENTES DEL SISTEMA CCCTB

La propuesta de directiva concerniente al sistema CCCTB ha sido precedida de un proceso de elaboración, ejecutado entre los años 2004 y 2008 por un grupo de trabajo convocado por la Comisión que, partiendo del denominado Informe Bolkestein, produjo un conjunto de documentos de trabajo ¹⁷ en los que se ha inspirado dicha propuesta.

2.1. El pensamiento fiscal subyacente

El sistema CCCTB está descrito, estudiado, y recomendado en el Informe Bolkestein ¹⁸, cuyo origen político se encuentra en las conclusiones del Consejo Europeo de Verona de abril de 1996, las cuales pueden resumirse en una llamada a la cooperación en el terreno de la política fiscal entre los Estados miembros que, en el ámbito de la imposición sobre los beneficios, debía centrarse en los siguientes objetivos:

- Restaurar la capacidad recaudatoria, perturbada por la competencia fiscal ilegítima.
- Completar la realización del mercado interior, removiendo los obstáculos fiscales que perjudicaban su correcto funcionamiento.
- Modificar la composición de las fuentes de ingresos fiscales para disminuir la presión fiscal sobre el trabajo.

Estos objetivos podían alcanzarse mediante la armonización, pero también a través de la coordinación ¹⁹, esto es, una suerte de aproximación de las legislaciones fiscales basada en la definición de unos objetivos comunes y la convergencia no compulsiva en las vías para alcanzarlos.

La cooperación, así concebida, no era, según las conclusiones de la Presidencia, inconsistente con la competencia fiscal leal entre los Estados miembros, y su objetivo era que la tributación sobre los beneficios en el ámbito de la Unión Europea se configurase de manera tal que permitiera la realización fluida de las operaciones y actividades económicas transfronterizas, facilitando de esta manera la distribución más idónea de los capitales.

¹⁷ *Company Tax. Common Corporation Consolidated Tax Base*. En esta página de Internet están publicados todos los documentos de trabajo.

¹⁸ *Company Taxation in the Internal Market*. COM (2001) 582 final.

¹⁹ AUJEAN, Michel: «The CCCTB Project and the Future of the European Taxation», capítulo introductorio de la obra colectiva *Common Consolidated Corporate Tax Base*. LANG, PISTONE, SCHUCH, STARINGER.

Bajo la línea precedente, el Ecofin de Viena de septiembre de 1998 otorgó un mandato a la Comisión para realizar un estudio respecto de la imposición sobre los beneficios. Este mandato orientaba el trabajo de la Comisión. No era, por tanto, un mandato abierto, sino dirigido a ciertos aspectos, ciertamente básicos, de esa imposición. Lo que más llama la atención del contenido del mandato, además de que centra el estudio a realizar en los obstáculos que la imposición sobre los beneficios puede oponer a las actividades económicas transfronterizas, es que descarta que la diversidad de tipos nominales de gravamen de los distintos Estados miembros, algunos de ellos muy bajos, pueda perturbar el mercado interior, y, por el contrario, que incida en la diversidad de bases imponibles en cuanto elemento activo del nivel efectivo de tributación ²⁰.

2.2. Aspectos básicos del Informe Bolkestein

El Informe Bolkestein identificó cinco obstáculos básicos al mercado interior:

- Los Estados miembros son reacios a admitir la compensación de pérdidas sufridas por empresas del grupo respecto de las que no tienen derecho a gravar sus beneficios, cegando así la compensación transfronteriza de pérdidas.
- Las operaciones de reestructuración transfronteriza originan derechos de imposición sobre las plusvalías latentes de los elementos patrimoniales transmitidos.
- La presencia de situaciones de doble imposición.
- Considerables costes de cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- Las entidades deben ajustar las operaciones internas al valor normal de mercado, el cual no siempre es accesible ni de fácil determinación ²¹.

Naturalmente, el pensamiento fiscal reflejado en las conclusiones de Verona y en el mandato recibido encauzó la investigación plasmada en el Informe Bolkestein. No obstante, dicha investigación también puso de relieve la decisiva importancia del tipo nominal de gravamen respecto de la adopción de las decisiones de inversión ²², apartándose así de aquel pensamiento fiscal, o, más exactamente, del mandato recibido.

Se originó así una inconsistencia notable. En efecto, por una parte, se reconocía al tipo nominal de gravamen una importancia decisiva en la distribución de los recursos económicos, de manera tal que su dispersión implicaba una distorsión económica de origen fiscal superlativa, pero, por otra,

²⁰ *Company Taxation in the Internal Market*. Prefacio.

²¹ Parte III, pág. 223.

²² Informe Bolkestein. Conclusiones de la Parte II. Las conclusiones de dicha parte, en lo concerniente al análisis cuantitativo pueden ser resumidas de la siguiente manera:

- La diferencia entre la presión fiscal efectiva sobre los beneficios es relevante porque, de una parte, puede afectar a la competitividad de las empresas que compiten en el mismo mercado, y de otra, porque aligera la carga fiscal de los grupos multinacionales en relación con los puramente internos, pues aquellos pueden tributar a diferentes tipos de gravamen, según la jurisdicción fiscal en la que constituyan sus empresas filiales.
- La dispersión de la carga fiscal efectiva se debe a varios factores, pero el análisis tiende a demostrar que la diversidad del tipo nominal de gravamen es una causa principal.

había una renuncia anticipada a cualquier acción tendente a evitar esa dispersión ²³. Esta inconsistencia lastraría fuertemente el análisis y conclusiones del Informe Bolkestein.

El Informe Bolkestein se aplica a resolver, esencialmente, las restricciones que para el libre ejercicio de las libertades comunitarias supone la existencia de 27 sistemas de imposición distintos, y que entran en frecuentes fricciones. Las propuestas del Informe Bolkestein, tanto las de carácter específico como global, que son las que aquí interesan, se centran en esta categoría de conflictos. Otras distorsiones, como las asentadas en la diversidad de carga fiscal efectiva, son afrontadas incidentalmente.

También puede apreciarse un cierto olvido de los problemas derivados del fraude y la evasión fiscal. Ahora bien, más allá del debido respeto al principio de capacidad económica, de una u otra manera presente en la realidad constitucional de todos los Estados miembros, el fraude y la evasión fiscal también suponen, en sí mismos, elementos que pueden distorsionar la correcta distribución de los capitales según las pautas del mercado interior.

En este sentido, propuestas relativas a la modificación de la estructura de los sistemas de imposición sobre los beneficios de los Estados miembros en orden a limitar las oportunidades de fraude o evasión fiscal, hubieran podido contribuir eficazmente a la eliminación de las distorsiones fiscales. A esta cita ha faltado el Informe Bolkestein, por más que en posteriores y sucesivos documentos de la Comisión, que se inscriben en la estrategia puesta en marcha por la misma a raíz de dicho informe, si se haga mención a la cuestión de la eliminación del fraude o la evasión fiscal como uno de los objetivos a alcanzar ²⁴.

El Informe Bolkestein es una obra estimable, pero limitada desde su concepción en función del mandato recibido.

2.3. Los sistemas globales de tributación sobre los beneficios

El Informe Bolkestein propuso unas medidas específicas y otras globales para mejorar la relación de la tributación de los beneficios con el mercado interior. Las segundas pretenden resolver, de manera radical, la totalidad de los obstáculos que la imposición de los beneficios proyecta sobre el mercado interior. Son las más llamativas y, a la postre, una de ellas, el sistema CCCTB, es la que ha inspirado la propuesta de directiva.

Ya inicialmente se pudo advertir que las medidas globales respondían a una estrategia a largo plazo y de amplio alcance, de manera tal que su eventual instrumentación traería importantes consecuencias para el campo de la fiscalidad de las empresas. Esta estrategia se inscribía en el conjunto de iniciativas desplegadas a raíz de la denominada Agenda de Lisboa ²⁵.

²³ Informe Bolkestein, pág. 222. El carácter político de la renuncia a proponer una horquilla para el tipo nominal de gravamen se expresa claramente: 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. El objetivo de la neutralidad tiene, por eso, que ser contemplado en el contexto de la autonomía nacional en el campo de la tributación.

²⁴ *Co-ordinating Member States' direct tax systems in the Internal Market*. COM (2006) yyy final.

²⁵ Agenda de Lisboa, adoptada en la cumbre europea de marzo de 2000, fijó el objetivo de convertir a la Unión Europea 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 y respeto al medio ambiente. En 2003 el Informe Sapir y en 2004 el Informe Kork, constataron la lentitud del progreso hacia los objetivos de la Agenda, y en 2005 el Consejo Europeo los revisó dando prioridad al crecimiento y al empleo.

Para mejor entender el contenido del sistema CCCTB es conveniente ponerlo en relación con los otros sistemas, igualmente de carácter global, que el Informe Bolkestein examinó, pero que no tuvieron la fortuna de ser incorporados a la estrategia de la Comisión.

El Informe Bolkestein propuso cuatro sistemas globales ²⁶:

- *Home State Taxation.*
- *Common Consolidated Tax Base.*
- *European Unión Company Income Tax.*
- *Single Compulsory Harmonised Tax Base.*

Los cuatro sistemas globales, y, en particular, el sistema CCCTB, que es el que, finalmente, ha merecido el apoyo de la Comisión, representan una variación importante en relación con los trabajos de armonización de la imposición sobre los beneficios desarrollados en la segunda mitad del pasado siglo XX.

En efecto, de una parte, la renuncia a establecer una horquilla de tipos nominales de gravamen, común a todos los sistemas globales, choca fuertemente con algunas propuestas armonizadoras precedentes y, sobre todo, con la moderada aversión a la competencia fiscal que, en cierto modo, había venido caracterizando la posición de la Comisión, y de otra, el abandono del principio de empresa separada asistido por el principio de libre concurrencia en favor de la fórmula de reparto predeterminada, presente en todos esos sistemas globales sea como elemento sustancial o como opción, contrasta con la posición crítica en su día adoptada por la Unión Europea respecto de la extensión al ámbito internacional de la denominada imposición unitaria efectuada por ciertos Estados de los Estados Unidos ²⁷, cuyo contenido es similar al sistema CCCTB.

2.3.1. *Home State Taxation* ²⁸

Las características básicas de este sistema global son las siguientes:

- El contribuyente, a efectos de la determinación de la base imponible, es el grupo de empresas, incluidos los establecimientos permanentes de las empresas integradas en el mismo. Esto no quiere decir que las empresas pierdan la condición de contribuyentes. Son contribuyentes y deberán satisfacer el impuesto a la Administración fiscal del Estado miembro de su residencia. Pero la base imponible se determina respecto del grupo.
- La base imponible del grupo se determina en función de la ley del impuesto sobre los beneficios del Estado miembro en el que resida la empresa matriz.

²⁶ Informe Bolkestein. SEC (2001) 1681, pág. 373.

²⁷ BIRCH SORENSEN, P.: *Company Tax Reform in the European Union.*

²⁸ GAMMIE: «Taxation Issues for the European Company». *EC Tax Review* (1998-3). Sobre una idea del autor, el denominado grupo de Estocolmo desarrolló el Home State Taxation.

- La base imponible se distribuye entre las empresas del grupo en función de una fórmula de reparto predeterminada. Cada Estado miembro establece el tipo de gravamen, y recauda la correspondiente cuota.

La implementación de este sistema requiere dos acuerdos políticos. Uno, relativo al reconocimiento mutuo de los respectivos impuestos sobre los beneficios, en lo concerniente a la formación de la base imponible. Otro, para establecer la fórmula de reparto predeterminada.

Como se verá más adelante, este sistema no concitó la adhesión de los expertos.

2.3.2. *European Unión Company Income Tax*

Las características básicas de este sistema global son las siguientes:

- El contribuyente es cada entidad, aunque también puede serlo el grupo de empresas.
- Todos los elementos del impuesto, y no solo la base imponible, se determinan en función de un tratado concluido entre los Estados miembros o mediante una norma comunitaria, señaladamente una directiva.
- El importe recaudado se distribuye entre los Estados miembros e inclusive podría constituir un ingreso de la propia Unión Europea. Como una variante, los Estados miembros podrían estar facultados para establecer el tipo de gravamen, en relación con las empresas residentes en su territorio.

La consecuencia natural de este sistema es la desaparición de los impuestos sobre los beneficios de los diferentes Estados miembros o la pérdida de importancia recaudatoria de los mismos. La proximidad de este sistema a la tributación propia de las estructuras políticas federales es bien evidente. Tal vez por ello, en el actual estado de la evolución política de la Unión Europea, se juzga prematuro²⁹.

2.3.3. *Single Compulsory Harmonised Tax Base.*

Las características básicas de este sistema son las siguientes:

- El contribuyente es cada entidad, aunque también puede serlo el grupo de empresas.
- La base imponible se determina mediante las normas puramente internas a través de las cuales ha sido transpuesta una norma comunitaria aprobada mediante directiva.
- Cuando el contribuyente es un grupo de empresas la base imponible se distribuye entre todos los Estados miembros a través de una fórmula predeterminada.

Este sistema, en cuanto proyectado exclusivamente sobre cada entidad y no sobre el grupo, no es más que la aplicación al campo de la imposición sobre los beneficios de las empresas de la técnica armo-

²⁹ GAMMIE: «Corporate Taxation in Europe-Paths to a Solution». British Tax Review. 2001-4. El autor no concede viabilidad política a este sistema, habida cuenta de la estructura del proceso de adopción de decisiones en la Unión Europea.

nizadora relativa a la imposición indirecta, cuyos frutos, aunque no totalmente logrados, pueden considerarse satisfactorios. Este es el camino que ha intentado la Comisión a lo largo de más de cuatro décadas³⁰. Si, por el contrario, se proyecta sobre el grupo de empresas, es muy parecido al sistema CCCTB.

La experiencia acumulada de los intentos armonizadores no permite albergar grandes esperanzas en este sistema³¹. Sin embargo, lo cierto es que Francia y Alemania han constituido un grupo de trabajo con el fin de armonizar la base imponible de la imposición sobre los beneficios en el horizonte de 2013, y tal vez también el tipo de gravamen³², lo que podría ser un acicate técnico para que el resto de los países de la zona euro siguieran esa estela, o, tal vez, se vieran obligados a seguirla por causa del impacto hegemónico de esos dos países.

2.3.4. *Common Consolidated Tax Base (sistema CCCTB)*

Las características básicas de este sistema son las siguientes:

- La base imponible se determina en relación con el grupo de empresas.
- La base imponible común consolidada se determina en función de unas normas fruto del acuerdo entre los Estados miembros, expresado a través de un tratado internacional o de una norma comunitaria, singularmente una directiva.
- La base imponible común consolidada se distribuye entre los Estados miembros concernidos en función de una fórmula de reparto predeterminada.
- Cada Estado miembro podrá establecer el tipo de gravamen que tenga por conveniente.

El sustrato político de este sistema es el acuerdo entre los Estados miembros para establecer unas normas reguladoras de la base imponible, señaladamente a través de una directiva, y una fórmula de reparto predeterminada de la misma.

En este sistema se basa la propuesta de directiva de la Comisión. El proyecto es políticamente ambicioso, y técnicamente complejo. Una versión fragmentada del mismo sería una base imponible común. A la misma parece apuntar la posición alemana. Bien se comprende que esa versión fragmentada no sería sino un subproducto del sistema CCCTB.

2.3.5. *Comparación de los sistemas globales*

El Informe Bolkestein hizo hincapié en que un buen sistema global debería dar respuesta satisfactoria a las dificultades derivadas de la aplicación de 15 sistemas fiscales diferentes (hoy 27), a la

³⁰ RUIBAL PEREIRA, L.: «La Fiscalidad de las Empresas en la Unión Europea. La necesidad de una cierta coordinación de la imposición sobre las sociedades y la lucha contra la competencia fiscal». *Quincena Fiscal*. 2002-10. Recuerda la autora que este sistema es el propuesto por el Informe Ruding, cuyo fracaso ha sido notorio.

³¹ RUDING, O.: «The Long Way to Removing Obstacles in Company Taxation in Europe». *European Taxation*. 2002-1. El autor da por agotada la vía de la construcción de una tributación europea sobre los beneficios a través de la armonización basada en directivas.

³² Comunicado de la cumbre franco-alemana del 17 de agosto de 2011.

distribución de los resultados, positivos y negativos, del grupo de empresas entre las distintas jurisdicciones fiscales en las que el grupo opera, a la compensación de pérdidas transfronteriza, a la reorganización empresarial transfronteriza, y, en fin, a la doble imposición sobre los dividendos transfronterizos³³. En efecto, una respuesta satisfactoria procuraría una mejora sustancial en orden al correcto funcionamiento del mercado interior.

El Informe Bolkestein debate la contribución de los sistemas globales a la superación de los obstáculos fiscales en relación con el mercado interior³⁴. A estos efectos, dichos sistemas globales pueden ser agrupados según que respondan al reconocimiento mutuo (*Home State Taxation*) o al acuerdo interestatal (los restantes).

Por lo que se refiere a la tributación de los dividendos pagados por una empresa del grupo a otra también del grupo, es decir, los dividendos internos, el sistema de mutuo reconocimiento tendría por efecto que a tales dividendos se les aplicara el régimen de los dividendos locales, aun cuando tuvieran la consideración de transfronterizos. Este efecto suprimiría la doble imposición sobre los dividendos transfronteriza en la medida en que la legislación del Estado miembro cuya legislación resultare aplicable contuviere normas para evitar la doble imposición interna. En consecuencia, los sistemas de reconocimiento mutuo no eliminan necesariamente la doble imposición de dividendos, e incluso podrían provocarla en la medida en que se entendiera incompatible con la Directiva 90/435/CEE, interpretación que no parece desacertada.

Los restantes sistemas eliminan plenamente la doble imposición sobre los dividendos transfronterizos en cuanto el contribuyente sea el propio grupo de empresas o la determinación de la base imponible se refiera al mismo, debido al solo efecto de la consolidación. La consolidación implica que los dividendos internos no formen parte de la base imponible. Cuando el contribuyente no es el grupo de empresas o la determinación de la base imponible no se refiere al mismo, la eliminación de la doble imposición de dividendos queda confiada a la Directiva 90/435/CEE y al ordenamiento interno del país en que reside la empresa perceptora del dividendo. La eliminación de la doble imposición sobre los dividendos transfronterizos a través de la consolidación es absoluta, en tanto que la eliminación a través de la norma comunitaria está supeditada al cumplimiento de un conjunto de requisitos.

Por lo que se refiere a las fusiones y operaciones asimiladas de carácter transfronterizo, el Informe Bolkestein desconfía del reconocimiento mutuo debido a la diversidad de las normas sobre el particular existentes en los diferentes Estados miembros. Por el contrario, contempla positivamente los restantes sistemas, en particular cuando toman como contribuyente al grupo de empresas o se refieren a una base imponible consolidada que será distribuida entre las sociedades del grupo mediante una fórmula de reparto predeterminada, porque tal forma de determinar la base imponible haría innecesarias todas las medidas restrictivas a la aplicación del régimen de diferimiento cuyo objetivo es preservar los derechos de imposición del país de la sociedad que actúa en la operación de reestructuración como transmitente, habida cuenta de que tales derechos quedarían protegidos por el mencionado reparto.

Tal vez esta visión sea en exceso optimista, porque la fórmula de reparto no es capaz de mantener en su integridad los derechos de imposición. Por otra parte, las fórmulas de reparto son aptas para, en el mejor de los casos, distribuir los beneficios ordinarios, pero no las plusvalías y los de carácter pasivo.

³³ Informe Bolkestein. SEC (2001) 1681, pág. 372.

³⁴ Informe Bolkestein, pág. 383 y ss.

Por lo que se refiere a la compensación transfronteriza de las pérdidas, el Informe Bolkestein constata la superioridad de los sistemas basados en la consolidación, puesto que la misma determina la compensación de manera automática. En realidad, forma parte de la esencia del sistema de consolidación la integración de los resultados de todas las empresas del grupo, de donde se deriva la compensación. Por el contrario, en el sistema de mutuo reconocimiento solamente se produciría tal efecto si la legislación del país en que reside la sociedad dominante contuviera un sistema de consolidación fiscal.

Por lo que se refiere a los problemas planteados por los precios de transferencia, entiende el Informe Bolkestein que cualquier sistema basado en la consolidación los supera radicalmente, puesto que, en definitiva, tomar como unidad de referencia al grupo de empresas significa abandonar el método de distribución de la renta basado en los principios de empresa separada y libre concurrencia, para cuya ejecución han de aplicarse los precios de transferencia. En el sistema de mutuo reconocimiento la superación del problema de los precios de transferencia solamente se produciría en aquellos casos en los que el país concernido admitiera al grupo de empresas en calidad de contribuyente.

Finalmente, por lo que se refiere a los problemas inherentes a la aplicación de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional, el Informe Bolkestein valora positivamente tanto el sistema de reconocimiento mutuo como los restantes sistemas, hasta el punto de entender que no sería necesaria la aplicación de tales convenios. Sin embargo, los sistemas globales no son hábiles para solucionar el problema de la adecuación de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición al Tratado, básicamente derivados de la aplicación de los beneficios de los convenios a residentes en otros Estados miembros.

La valoración que el Informe Bolkestein efectúa de los cuatro sistemas examinados pone de relieve su preferencia por el consistente en una base imponible común consolidada o sistema CCCTB.

2.4. Reacciones técnicas y políticas al Informe Bolkestein

La primera reacción de la Comisión al Informe Bolkestein fue expresada institucionalmente mediante comunicación al Consejo y al Parlamento europeos³⁵. En ella la Comisión propuso la doble vía de las soluciones específicas y globales, y se inclinó, como solución definitiva, aunque a largo plazo, por el sistema CCCTB. Delimitó los rasgos esenciales de tal sistema de acuerdo con los siguientes criterios:

- Calcular los beneficios de todo el grupo europeo en función de un mismo conjunto de normas.
- Establecer cuentas consolidadas a efectos fiscales, eliminando de esta manera los efectos de las operaciones puramente internas.
- Establecer un sistema de reparto de la base imponible común consolidada entre los Estados miembros.
- Los Estados miembros tendrán competencia para establecer el tipo de gravamen.

³⁵ Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades para sus actividades a escala comunitaria. COM (2001) 582 final. Contiene la primera reacción de la Comisión al Informe Bolkestein.

La comunicación no profundizó en los componentes técnicos del sistema propuesto, pero sí proyectó un conjunto de iniciativas de tal orden para su paulatino desenvolvimiento. Así, impulsó la celebración de dos conferencias de expertos en fiscalidad de las empresas, la primera en Bruselas y la segunda en Roma, y convocó un grupo de trabajo integrado por expertos de los Estados miembros para debatir y configurar dichos componentes técnicos. Al tiempo, la Comisión recabó la opinión de las asociaciones empresariales, así como del mundo académico.

En la conferencia de Roma, si bien se dibujó un notable apoyo a la base imponible común consolidada o sistema CCCTB, pudieron también atisbarse ciertas reticencias o incertidumbres, unas de carácter técnico otras de naturaleza política. Las opiniones más relevantes pueden acotarse de la siguiente manera:

- El sistema de reconocimiento mutuo cosechó muy pocos apoyos y algunas críticas acerbas, en particular procedentes de las autoridades administrativas, tanto por razones técnicas como políticas³⁶, a tal punto que uno de sus autores intelectuales, asistente a la conferencia, hubo de reconocer que se trataba de una solución secundaria respecto del sistema de base imponible común consolidada, pero no desprovista de utilidad a modo de etapa intermedia en el camino hacia el mismo³⁷.
- El carácter voluntario u obligatorio del sistema. El carácter voluntario fue especialmente postulado por la representación empresarial, admitido o tolerado desde las instancias comu-

³⁶ WEINER, J.: «Summary of the European Tax Conference». *Tax Notes International*. 2002. El autor relata la posición de las autoridades fiscales francesa y alemana, a cuyo tenor el sistema de mutuo reconocimiento implicaría una cesión de soberanía fiscal entre Estados miembros y unas complicaciones técnicas horribles.

³⁷ LODIN y GAMMIE: «The Taxation of the European Company». *European Taxation* (1999, agosto). Los autores, que pueden ser considerados como los promotores intelectuales del sistema de mutuo reconocimiento, cifran como ventajas del mismo las siguientes:

- Las empresas que operan en la Unión Europea tributarían por un solo conjunto de normas, las del país de su residencia, cualquiera que fuere el país en el que estuvieran constituidas las empresas filiales.
- Las pérdidas serían compensadas de acuerdo con las normas del país de la empresa matriz.
- Desaparecerían los problemas relativos a los precios de transferencia, en la medida en que la base imponible consolidada se distribuiría entre los países concernidos en función de una fórmula predeterminada.
- Se verían facilitadas las operaciones de reorganización, más allá de lo que actualmente establece la directiva sobre el particular.
- No requeriría el acuerdo político para elaborar las normas para determinar la base imponible.
- No interferiría la aplicación de los vigentes convenios para evitar la doble imposición.
- Cada Estado miembro mantiene sus propias normas de tributación sobre los beneficios. Las limitaciones que el sistema impone son menores que las derivadas de la presión ejercida por el Tribunal de Justicia y los compromisos derivados del código de conducta.
- La administración del tributo quedaría en manos de las Administraciones tributarias de cada Estado miembro.
- Los dividendos transfronterizos seguirían el régimen propio de los internos, generalmente más adecuado para evitar la doble imposición.
- La determinación del tipo de gravamen quedaría como facultad de los Estados miembros, de manera tal que estos podrán diseñar la relación de la tributación de las sociedades con la de sus socios personas físicas.
- Se aprovecharía todo el caudal interpretativo vigente en cada país.

Es conveniente señalar que los autores describen las ventajas anteriores en contraposición del sistema *European Union Company Income Tax*, sin ocuparse del sistema de base imponible común consolidada, a la sazón no propuesto por la comunidad académica. Se comprende así que el profesor LODIN, en el marco de la conferencia de Bruselas, entendiera que el sistema de mutuo reconocimiento podría ser una suerte de etapa en relación con el sistema de base imponible común consolidada.

nitarias, pero rechazado por expertos de las Administraciones tributarias³⁸. Este aspecto era sin duda esencial, pues los efectos prácticos del carácter obligatorio o voluntario se adivinaban de muy largo alcance³⁹.

- La libertad absoluta de los Estados miembros para determinar el tipo de gravamen fue objeto de consideraciones de diverso signo, básicamente vinculadas a las ideas, formalmente opuestas, de mantenimiento de la competencia virtuosa entre los diferentes Estados miembros, y de la conveniencia de evitar distorsiones⁴⁰.
- La fórmula de reparto predeterminada de la base imponible común consolidada levantó las mayores dudas y controversias, no solo por las dificultades técnicas para construir una fórmula justa y eficaz, sino por lo que suponía de abandono traumático del principio de empresa separada y libre concurrencia⁴¹.
- La determinación de la base imponible común consolidada en función de las normas internacionales de contabilidad y de las normas internacionales de información financiera de la IASB encontró eco en algunos asistentes⁴².

La conferencia de Roma dio oportunidad a la Comisión para ratificar su valoración positiva del sistema de base imponible común consolidada o sistema CCCTB⁴³, pero el carácter institucional de dicha ratificación se produjo en una segunda comunicación al Consejo y al Parlamento⁴⁴. La estrate-

³⁸ WEINER, J.: «Summary of the European Tax Conference». *Tax Notes International*. 2002. El autor relata la posición de UNICE, organización empresarial para la que el carácter voluntario del sistema era un ingrediente indispensable, de manera tal que su apoyo estaba condicionado al mismo. El punto de vista opuesto procedió de las Administraciones fiscales, para las cuales la existencia de dos formas de imposición de carácter optativo complicaría la aplicación del impuesto, y fomentaría la competencia fiscal perniciosa, y todo ello sin ganancia alguna, puesto que, en definitiva, si los Estados miembros son capaces de acordar normas para determinar una base imponible común consolidada no existe justificación alguna para dicho carácter opcional. La representación de la Comisión observó que sería muy difícil contar con el apoyo de las empresas si el sistema no era optativo, y el parlamentario europeo Vedova admitió que el sistema podría ser optativo.

³⁹ RAVENTÓS CALVO, S. y DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: «The Comisión's Proposals on Company Taxation from a Spanish perspective». *European Taxation* (2002, agosto). Los autores estiman que la opción es apropiada.

⁴⁰ WEINER, J.: «Summary of the European Tax Conference». *Tax Notes International* (2002). El autor da cuenta de la rotunda posición del parlamentario Vedova contraria a la armonización del tipo de gravamen, pero también del responsable de la administración francesa, Le Floch, el cual recordó como el propio Informe Bolkestein había constatado las distorsiones derivadas de la diversidad de tipos nominales de gravamen, de manera tal que la falta de armonización no tenía soporte lógico. Esta misma línea de pensamiento expresó GABAGLIO en representación de los sindicatos europeos.

⁴¹ WEINER, J.: «Summary of the European Tax Conference». *Tax Notes International* (2002). El autor relata las dos posiciones en presencia. De una parte quienes ante las dificultades de aplicar el principio de libre concurrencia entendieron útil una fórmula de reparto (TANZI, RUDING, aunque reconociendo las imperfecciones inherentes), y quienes entendían que abandonar el principio de libre concurrencia era un paso atrás (OWENS). El autor, en este punto, trae a colación el tradicional disgusto de UK por los sistemas en los que interviene una fórmula de reparto.

⁴² RUDING, O.: *European Conference on Company Taxation* (2002). El autor esboza la utilidad de las NIIF en el contexto de la determinación de la base imponible común consolidada.

⁴³ VERRUE: *EU Corporate Tax Reform: Progress and New Challenges*. 2003.

⁴⁴ Un mercado interior sin obstáculos vinculados al Impuesto sobre Sociedades: logros, iniciativas actuales y retos pendientes.COM (2003) 726 final. En esta comunicación la Comisión confirma la doble vía para la construcción de una tributación sobre los beneficios, y, en especial, que la existencia de una base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades para las actividades realizadas por las empresas a escala comunitaria constituye el único medio para instituir verdaderas condiciones de mercado interior. Por otra parte, esboza determinados posicionamientos técnicos:

gia de la Comisión, a largo plazo, parecía centrarse, indubitadamente, en el sistema de base imponible común consolidada o sistema CCCTB.

2.5. El proceso de elaboración de la propuesta de directiva

Las propuestas del Informe Bolkestein y las comunicaciones que sobre las mismas efectuó la Comisión se centraron en señalar las ventajas del sistema CCCTB, pero no entraron a desarrollar los elementos esenciales del mismo, ni examinaron los problemas derivados de su inserción en el contexto de las relaciones fiscales internacionales. Solo al cabo de una década esos elementos se han concretado en el proyecto de directiva presentado por la Comisión.

2.5.1. La estrategia de la Comisión

Seguramente la Comisión entendió que estaba ante un proceso complejo cuyas etapas convenía abordar con la debida cautela y sagacidad política, a la vista de ciertas reacciones de oposición explícita ⁴⁵ o larvada. Y así, la Comisión, antes que presentar a los Estados miembros un modelo acabado de tributación según el sistema CCCTB, prefirió proponerles un marco de trabajo ⁴⁶ con la finalidad de elaborar dicho modelo, que debería plasmarse en un proyecto de disposición legislativa comunitaria a finales de 2008 ⁴⁷. Finalmente ha sido a comienzos de 2011.

A tal efecto se creó un grupo de trabajo auspiciado por la Comisión y compuesto por representantes de los Estados miembros ⁴⁸. El grupo mantuvo debates sobre los diversos elementos del

- La hipótesis más razonable en materia de evolución de la contabilidad es que las cuentas individuales también se redacten de acuerdo con las normas internacionales de información financiera, lo que dará pie a utilizar el resultado contable NIIF a efectos de la configuración de la base imponible común consolidada.
- El enfoque NIIF parte de una posición contable común y trata de determinar los ajustes necesarios para llegar a la base imponible. Las cuentas con arreglo a las NIIF representan un punto de partida neutro para llegar a una base imponible común consolidada.
- La idea de una base imponible común consolidada puede entenderse suficientemente aceptada en cuanto objetivo a largo plazo, pero todavía existen reticencias en sectores empresariales y de las administraciones fiscales, en algunos casos por cuestiones de principio.
- Algunos partidarios de la base imponible común entienden que sería excesivo que la misma tuviera carácter consolidado. Sin embargo, precisamente en cuanto a la consolidación, la Comisión sigue considerando que es el modo más eficaz de superar los obstáculos fiscales y un aspecto esencial para llegar a una base imponible común consolidada a largo plazo.
- El reparto de la base imponible común consolidada podría hacerse en función del valor añadido o de una fórmula específica. La elección de los factores que habrán de componer dicha fórmula es una cuestión fundamental, y se apunta que los más aptos parecen ser ventas, capital y trabajo.

⁴⁵ *Common Consolidated Corporate Tax Base. Ireland's Position*. A comienzo de 2007, Irlanda expresó severas objeciones políticas al sistema de base imponible común consolidada. Así, recordó el principio de subsidiariedad y el de soberanía de los Estados miembros en materias fiscales, al tiempo que señalaba la inconveniencia de abandonar el sistema, universalmente aceptado, de empresa separada en favor de un sistema basado en una fórmula arbitraria, y, en cualquier caso, puso de relieve que sobre el resultado del proceso no había recaído decisión política alguna.

⁴⁶ *Commission Non-Paper to Informal Ecofin Council*, 10 and 11 September 2004. *A Common Consolidated EU Corporate Tax Base*, 7 July 2004.

⁴⁷ Communication de la Commission au Conseil, au Parlement Européen et au Comité Economique et Social Européen. COM (2006) 157 final.

⁴⁸ *Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group*. (CCCTB WG). CCTB/WP/003/doc/en. El programa de trabajo puede resumirse de la siguiente manera:

sistema CCCTB⁴⁹, y produjo un conjunto de documentos de trabajo, cuyo examen es ilustrativo de las dificultades, problemas, y soluciones concernientes a dichos elementos⁵⁰.

Ahora bien, la participación de los Estados miembros en el desenvolvimiento técnico de la estrategia de la Comisión no garantizaba el apoyo político a la propuesta que, finalmente, la misma pudiera formular, como así lo puso de relieve la posición política británica formulada en sede parlamentaria en 2007, en la que no solo se recordaba que la tributación sobre la renta era, y es, materia de la competencia de los Estados miembros, sino que se realizaban observaciones claramente adversas al sistema de base imponible común consolidada europea propuesto por la Comisión⁵¹. Ya antes, como se ha indicado, Irlanda había expresado una oposición frontal. Tampoco Holanda se mostró proclive.

El calendario inicial de la Comisión, formulado con carácter aproximativo, preveía, como se ha indicado, la presentación de una propuesta de directiva en 2008. Finalmente no fue así. Nada nuevo en el proceso de construcción europea, donde los impulsos políticos, al menos en materia de fiscalidad directa, nunca han sido continuos sino más bien espasmódicos. Ya a comienzos de 2009 era bien evidente que la estrategia de la Comisión había perdido ímpetu y comenzaba a transitar hacia la vía muerta⁵².

- Aspectos generales: implicaciones y utilización de las IAS/IFRS; balance fiscal y dependencia; principios fiscales.
- Elementos estructurales y técnicos de la base: inmovilizado, material e inmaterial, y sus amortizaciones; plusvalías sobre inmovilizaciones corporales e incorpóreas; arrendamiento financiero y propiedad económica; reservas, provisiones y pasivos; ingresos y gastos; compensación de pérdidas; activos financieros; actividades financieras.
- Aspectos internacionales.
- Campo de aplicación territorial.
- Mecanismos de eliminación de la doble imposición internacional.
- Reorganizaciones empresariales.
- Dividendos y otras formas de distribución de los beneficios.
- Incentivos fiscales.
- Aspectos estructurales y jurídicos: gestión administrativa; control; interpretación normativa; lucha contra la evasión fiscal; aplicación obligatoria u opcional; restricciones por razones sectoriales o de dimensión.
- Consolidación.
- Método de reparto de la base imponible común consolidada.
- Elaboración de la disposición legislativa.

⁴⁹ *Company Tax. UE. Meetings of the Working Group on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB WG):* 23/11/2004; 10/03/2005; 02/06/2005; 23/09/2005; 07-08/12/2005; 09/03/2006; 01-02/06/2006; 12/09/2006; 12-13/12/2006; 13/03/2007; 27-28/09/2007; 10-11-12/12/2007; 14-15/04/2008.

⁵⁰ CCCTB/WG/057; 060 y 061, pueden ser tenidos como resumen de los trabajos.

⁵¹ *The United Kingdom Parliament. Select Committee on European Scrutiny Twenty-Fifth Report.* La posición general puede resumirse de la siguiente manera:

- Los Estados miembros tienen la competencia en materia de tributación sobre la renta.
- El proyecto de la Comisión envuelve la armonización de la tributación sobre los beneficios, excluido el tipo de gravamen.
- La participación en el grupo técnico de la Comisión no implica compromisos políticos.

La posición particular, de política tributaria, comprende los siguientes puntos:

- En principio, no se advierte la necesidad de armonización.
- Flexibilidad y competitividad del sistema fiscal acompañado de cooperación internacional.
- Flexibilidad nacional antes que rígidas estructuras incapaces de adaptarse a las necesidades de la globalización.

Y finaliza con una afirmación rotunda: el ministerio concluye que para el Gobierno es claro que no contemplará ninguna acción a nivel europeo que pueda amenazar los puestos de trabajo y la posición de competitividad de las empresas en UK.

⁵² Pervenche Berés, Presidente de la Comisión económica y monetaria del Parlamento europeo, en su intervención ante el Foro Fiscal de Bruselas (marzo de 2009), tras calificar al proyecto relativo a la base imponible común consolidada europea como durmiente, se lamenta de ello, pues, citando a DEVEREUX, reconoce en el mismo la reforma más radical de la fiscalidad internacional sobre las sociedades desde hace un siglo. También fue expresivo el silencio sobre el particular del comisario Kovács en la clausura del Foro Fiscal.

Las dificultades del proceso de armonización en el ámbito de la imposición directa también afloraron con fuerza en relación con el sistema CCCTB, por muchas que pudieran ser las virtudes que se le supusieran en relación con la consecución del mercado interior⁵³.

2.5.2. Un cúmulo de cuestiones técnicas a resolver

Los elementos técnicos esenciales del sistema de CCCTB barajado por la Comisión eran tres: el grupo de empresas, la base imponible y el reparto de la base imponible. Para cada uno de esos tres elementos se abría un amplio abanico de cuestiones, de entre las que cabe destacar las siguientes:

- Por lo que se refiere al grupo de empresas: ¿Cuáles eran los criterios que habían de adoptarse para definir el grupo de empresas respecto del que se predicaría la base imponible común consolidada? ¿Eran válidos los criterios de las directivas contables o aquellos de las normas internacionales de información financiera? ¿Había de estarse a criterios puramente fiscales? ¿Qué enseñaba la experiencia de los Estados con sistemas de tributación consolidada? ¿Existían rasgos comunes lo suficientemente acusados entre los sistemas de consolidación fiscal de los distintos Estados miembros como para perfilar un tipo de grupo fiscal ampliamente compartido? ¿Debían integrarse en el grupo todas las empresas filiales o, por el contrario, las que estaban constituidas o residían fuera del territorio de alguno de los Estados miembros de la Unión Europea habían de ser excluidas? ¿Deberían integrarse en el grupo exclusivamente las entidades que ejecutaran conjuntamente una actividad económica integrada?
- Por lo que se refiere a la base imponible: ¿Cuáles eran los criterios para medir la renta del grupo? ¿Podían ser válidas, a estos efectos, las normas internacionales de información financiera? ¿Había de estarse a criterios puramente fiscales? ¿Cuál era la situación de la relación entre normas contables y fiscales en los distintos Estados miembros de la Unión Europea? ¿Había de calcularse la renta mediante el procedimiento de consolidación o, por el contrario, bastaba con la mera agregación? ¿Debía tomarse en consideración la renta total de las empresas que integraban el grupo o, por el contrario, solamente la de fuente europea?
- Por lo que se refiere a la distribución de la base imponible entre los Estados miembros afectados: ¿Cuál era la experiencia de los Estados federales sobre la fórmula de reparto de la renta imponible entre las diversas jurisdicciones? ¿Qué modelos existían de fórmulas de reparto? ¿Qué factores deberían tomarse en consideración?

El cúmulo de cuestiones que se adivinaban tras la estructura del sistema CCCTB levantado por el Informe Bolkestein revelaba, claramente, que la tarea técnica no había de ser sencilla. Los documentos en los que se plasmaron los puntos de vista de los servicios técnicos de la Comisión, y los concernientes a las comunicaciones y debates en el seno del grupo de trabajo auspiciado por la Comisión así lo indicaron⁵⁴.

⁵³ CAAMAÑO ANIDO, M.A.: *Constitución Europea y Poder Tributario* (2007), pág. 103 y ss. El autor sostiene la viabilidad jurídica de una propuesta armonizadora, pero subraya las dificultades derivadas de la no mención en el Derecho primario de competencias propias comunitarias en el ámbito fiscal.

⁵⁴ NEALE T.: «CCCTB: How far have we got and what are the next steps?», Capítulo 2 de la obra colectiva *Common Consolidated Tax Base*. LANG, PISTONE, SCHUCH, STARINGER.

En fin, la propuesta de directiva ha respondido a bastantes de las cuestiones precedentes, escogiendo entre las diversas alternativas posibles.

3. LÍNEAS MAESTRAS DEL PROYECTO RELATIVO A UNA BASE IMPONIBLE COMÚN CONSOLIDADA

De los elementos básicos del sistema CCCTB, tal y como se regula en la propuesta de directiva, derivan un conjunto de características. En una primera aproximación, antes que un comentario detenido de los elementos esenciales, parece más útil identificar esas características, ya que, a través de las mismas, se podrá penetrar con mayor facilidad en la verdadera significación y trascendencia del sistema CCCTB.

3.1. Elementos esenciales y características básicas del sistema CCCTB establecido en la propuesta de directiva

Son elementos esenciales del sistema CCCTB, en la forma en cómo lo establece la propuesta de directiva, los siguientes:

- El ámbito subjetivo de aplicación, esto es, la determinación de los sujetos pasivos que pueden acogerse (Capítulos I y II).
- La determinación del perímetro del grupo europeo (Capítulo IX).
- La determinación de la base imponible común agregada (Capítulos IV a VII, ambos inclusive).
- La determinación de la base imponible común consolidada (Capítulo IX).
- La distribución de la base imponible común consolidada (Capítulo XVI)
- La gestión administrativa y la competencia de los tribunales de justicia (Capítulo XVII).
- La ausencia de normas relativas a la convergencia de los tipos de gravamen de los Estados miembros (art. 103).

Pudiera sorprender que se cite como elemento esencial del sistema lo concerniente a la gestión administrativa y revisión judicial. Sin embargo, como se verá, este es un rasgo muy relevante del sistema, por no decir el más relevante, en términos políticos ⁵⁵.

Además de los elementos calificados como esenciales, el proyecto despliega otros secundarios pero indispensables para su correcto funcionamiento:

- Opción por el régimen (Capítulo III).
- Entrada y salida del sistema (Capítulo VIII).

⁵⁵ RODRÍGUEZ, J.F.: «La propuesta de Directiva del Consejo de la Unión Europea relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades-visión panorámica». *QF*, julio II, 2011.

- Entrada y salida del grupo (Capítulo X).
- Reorganización de empresas (Capítulo XI).
- Operaciones entre el grupo y otras entidades (Capítulo XII).
- Operaciones entre empresas asociadas (Capítulo XIII).
- Normas antifraude (Capítulo XIV).
- Entidades transparentes (Capítulo XV).
- Otras disposiciones (Capítulo XVIII).

De los elementos esenciales es posible inferir las siguientes características:

- El papel nuclear de la consolidación.
- La confianza en la competencia fiscal para alcanzar la convergencia en los tipos de gravamen.
- El impacto político-administrativo de la denominada ventanilla única.

3.2. El papel nuclear de la consolidación

El proyecto no llega a construir un Impuesto sobre Sociedades europeo debido a que se abstiene de regular el tipo de gravamen. Sin embargo, la base imponible queda totalmente armonizada, y lo que es más importante, en el ámbito de las operaciones internas realizadas entre las sociedades del grupo, prescinde del principio de libre competencia, el cual, como es sabido, es el fundamento del consenso de la OCDE en materia de distribución de los beneficios entre las distintas jurisdicciones fiscales. Además, permite la compensación de las pérdidas sufridas por las entidades del grupo con los beneficios generados por otras entidades del grupo. Ambos efectos se deben a la consolidación. Sin consolidación habría base imponible común, pero no se podría prescindir del principio de libre competencia ni se produciría la compensación de pérdidas.

3.2.1. Abandono del principio de libre competencia

En la exposición de motivos de la propuesta de directiva se hace especial hincapié en el abandono del principio de libre competencia, y así se afirma que *hoy en día, uno de los principales obstáculos al mercado único es el elevado coste derivado de cumplir los trámites relacionados con los precios de transferencia aplicando el principio de plena competencia... la fijación de precios operación por operación con arreglo al principio de plena competencia puede haber dejado de ser el método más adecuado para la asignación de beneficios.*

Contrasta fuertemente esta declaración con la reciente ratificación de dicho principio en la última versión de la Guía de Precios de Transferencia (julio 2010), a cuyo tenor *los países miembros de la OCDE*

reiteran su apoyo al consenso alcanzado entre países miembros y no miembros para la aplicación del principio de plena competencia, y acuerdan que debe rechazarse la alternativa teórica al principio de plena competencia representada por el reparto del beneficio global según una fórmula preestablecida.

La mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea 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 Unión Europea, 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 ⁵⁶.

Tal vez la consideración de la Unión Europea como un cuerpo político, o la fuerza integradora de actividades económicas del mercado interior, puedan sugerir alguna explicación a esa aparente contradicción, en el sentido de que ambas circunstancias dificultarían, más si cabe, el desenvolvimiento de unas relaciones fiscales basadas del principio de libre concurrencia, y de ahí la necesidad de su sustitución por otro sistema presuntamente más operativo.

Sin embargo, también podría sostenerse lo inverso, es decir, que las meritadas circunstancias facilitan el mejor desarrollo de las relaciones fiscales internacionales basadas en el principio de libre concurrencia, debido, precisamente, a la fluidez con la que la información corre el mercado interior y a la asistencia interadministrativa. Precisamente, en ese ámbito, la aplicación, en relación con las actividades económicas altamente integradas, del método de distribución del beneficio conjunto, tal y como está diseñado en las directrices de la OCDE, ofrece perspectivas positivas, máxime considerando la posibilidad de llegar a acuerdos previos plurijurisdiccionales, de acuerdo con la normativa propia de los Estados miembros más relevantes, entre ellos España.

Se abre así un debate sobre los méritos, absolutos y relativos, de ambos sistemas, esto es, el sistema CCCTB y el sistema basado en el consenso OCDE, cuyo resultado será uno de los elementos relevantes para valorar si la iniciativa de la Comisión es consistente con el interés europeo o, por el contrario, implica un desvío del camino adecuado.

Lo que sí debe quedar claro es que el sistema CCCTB no representa un perfeccionamiento evolutivo del consenso de la OCDE, sino una ruptura total con los principios que lo animan.

3.2.2. *Compensación de pérdidas*

Explica la exposición de motivos que dentro de la UE, solo puede recurrirse a la posibilidad de efectuar una compensación de pérdidas a escala transfronteriza en un número limitado de casos, lo que genera una situación de tributación excesiva para las empresas que llevan a cabo actividades transfronterizas... permitir la consolidación inmediata de los beneficios y las pérdidas a efecto del cálculo de las bases imponibles en toda la UE supone un paso adelante en la reducción de la tributación excesiva en situaciones transfronterizas y, por tanto, de cara a la mejora de las condiciones de neutralidad fiscal entre las actividades nacionales y transfronterizas a fin de explotar con más eficacia el potencial del mercado interior.

⁵⁶ *Transfer Pricing Forum. Transfer Pricing and the Arbitration Convention.*

Si se contemplan las sentencias que el Tribunal de Justicia ha librado sobre la compensación de pérdidas transfronteriza, o la afin de la tributación consolidada transfronteriza⁵⁷, se comprenderá la importancia que esta materia tiene para los grupos de empresas que operan en la Unión Europea.

La exposición de motivos es sumamente reveladora de lo que el sistema CCCTB persigue principalmente: prescindir del principio de libre competencia en las relaciones intraeuropeas y garantizar la compensación transfronteriza de pérdidas. El instrumento de esa doble pretensión es la consolidación, de la que deriva una base imponible referida al grupo de empresas, que será distribuida entre las sociedades del grupo de acuerdo con una fórmula de reparto predeterminada. La fórmula de reparto predeterminada no es sino un instrumento de un sistema concebido para prescindir del principio de libre competencia y, consecuentemente, de los métodos que le dan efectividad, y, al tiempo, procurar la compensación transfronteriza de pérdidas.

3.2.3. Delimitación del grupo de empresas

El sistema CCCTB no alumbra un nuevo sujeto pasivo, en el sentido de deudor de la obligación tributaria. Los sujetos pasivos, en cuanto deudores de la obligación tributaria, continuarán siéndolo las entidades que se integran en el grupo. El grupo de sociedades no es un nuevo sujeto pasivo sino la unidad fiscal respecto de la que se calcula la base imponible.

No sería correcto, por tanto, establecer un parangón entre el sistema CCCTB y el régimen español de los grupos fiscales. Nuestro régimen sí alumbra un nuevo sujeto pasivo, pero no prescinde de la corrección por operaciones vinculadas, aunque sí procura una compensación plena de las pérdidas sufridas por unas sociedades con los beneficios obtenidos por otras, si bien limitada a las entidades residentes en territorio español.

Ahora bien, el papel que el grupo de sociedades juega en el sistema CCCTB es primordial, y de ahí la importancia de su delimitación, de la que se ocupa, básicamente, el Capítulo IX, en conexión con los Capítulos I y II.

Ahora ya tenemos la respuesta para alguna de las interrogantes anteriormente apuntadas. Así, sabemos que el grupo no se delimita de acuerdo con criterios contables, ya que se exige algo más que el control (art. 54), que en el mismo solo se integran las sociedades residentes en algún Estado miembro de la Unión Europea o los establecimientos permanentes así ubicados (art. 55), y, en fin, que a diferencia de la tributación unitaria de los Estados Unidos, no es preciso que las actividades económicas de las entidades del grupo se hallen altamente integradas.

Se trata, esta última, de una diferencia cualitativa de gran relieve. En efecto, si no hay una actividad económica unitaria, las relaciones internas serán muy reducidas, de manera tal que uno de los problemas a resolver, esto es, la aplicación de los precios de transferencia, se presenta con muy baja intensidad⁵⁸.

⁵⁷ *Mark&Spencer; Glaxo; X Holding BV; ICI; Papillon; Rewe.*

⁵⁸ AVI-YONAH, R. y CLAUSING, K.: *Reforming Corporate Taxation in a Global Economy* (4.2.1).

La configuración del grupo de empresas a pesar de que no exista actividad económica integrada o unitaria pone de relieve la importancia que se concede al objetivo de la compensación transfronteriza de pérdidas.

3.2.4. La base imponible común consolidada

También en lo concerniente a la determinación de la base imponible se han dado muchas respuestas.

Así, se ha preferido una regulación plena de la base imponible a través de normas puramente fiscales antes que confiar en el resultado contable consolidado corregido a efectos fiscales. A pesar de ello no son excesivos los preceptos dedicados a la determinación de la base imponible, previa a la consolidación, tan solo 34, más el artículo 4 dedicado a las definiciones, algunas de las cuales hacen referencia, precisamente, a la base imponible.

Aunque, como se ha indicado, las normas contables quedan preteridas, la redacción de esos 34 artículos bebe en las fuentes contables. No podía ser de otra manera, ya que la materia imponible es el beneficio de la empresa, esto es, una magnitud derivada del cálculo establecido por las normas contables.

Para calibrar adecuadamente ese articulado hubiera sido muy conveniente disponer de una información comparativa con la normativa de los distintos Estados miembros, lo que habría permitido delimitar cuál ha sido, en su caso, el que podríamos denominar ordenamiento u ordenamientos de referencia.

En lo que a España concierne, lo que podríamos llamar la filosofía general de esos 34 artículos relativos a la base imponible, nos es próxima, pero hay algunas desviaciones notables, como las relativas a las pensiones (art. 26) y gran parte de la regulación de las amortizaciones (Capítulo VI).

La renta que captura esa base imponible es la renta mundial de todas y cada una de las entidades que forman parte del grupo de empresas europeo. No se distingue entre renta europea y renta extraeuropea.

Pero ciertas rentas, sean europeas o extraeuropeas, están exentas para evitar la doble imposición de beneficios. En este sentido están exentos, bajo ciertas condiciones, los dividendos y las plusvalías derivadas de la transmisión de acciones, así como la renta obtenida a través de establecimiento permanente (art. 11).

Con ello la propuesta de directiva se inclina, plenamente, por la denominada neutralidad en la importación de capitales frente a la denominada neutralidad en la exportación de capitales, probablemente porque los Estados miembros más relevantes, entre ellos España, tienen establecidos métodos de exención respecto de los dividendos y plusvalías de cartera de fuente extranjera⁵⁹. Ahora bien, el pensamiento fiscal en este punto, crucial de la fiscalidad internacional, dista mucho de estar cerrado⁶⁰.

⁵⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M.: «La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación», Capítulo 10 de la obra colectiva *Fiscalidad Internacional*, dirigida por SERRANO ANTÓN, F.

⁶⁰ *Joint Committee on Taxation. Present Law and Issues in US Taxation of Cross-Border Income* (2011).

La base imponible refleja la renta del grupo de empresas europeo. Por tanto, la renta consolidada. Es opinable si el proyecto que, en su redacción actual, dedica tan solo a la regulación de la consolidación tres artículos (arts. 57, 58 y 59), construye la base imponible común consolidada partiendo de la suma de las bases imponibles de las entidades que se integran en el grupo y la depura de las operaciones internas, o parte de la diferencia entre los ingresos y los gastos agregados para proceder en un segundo momento a esa depuración.

En cualquier caso, lo relevante es el tratamiento que deba darse a los fondos de comercio que pudiera albergar el balance consolidado. A primera lectura esta cuestión no aparece resuelta, o, tal vez, el silencio respecto de la misma sea deliberado, pues si el punto de partida para determinar la base imponible consolidada está constituido por las bases imponibles individuales, huelga toda mención a los fondos de comercio del balance consolidado.

3.2.5. La fórmula de reparto predeterminada

Esta es la gran incógnita del proyecto. En efecto, la literatura relativa a la base imponible y a la consolidación es familiar. La concerniente a la fórmula de reparto predeterminada no lo es.

Los 17 artículos del Capítulo XVI carecen de referentes en la imposición sobre los beneficios europea.

Los tres factores utilizados, esto es, ventas, salarios y número de asalariados, y activos (art. 86), no es claro que tengan la virtud de distribuir la renta entre las entidades del grupo de manera equitativa en razón a la importancia de la actividad económica que cada una de ellas realiza.

Se han excluido de la fórmula los activos móviles (art. 92), tales como los intangibles y los financieros, lo cual parece inexcusable si se desea evitar la manipulación, pero ello va en demérito de la calidad del reparto, en particular por lo que se refiere a los intangibles.

La regla general de imputación de las ventas es el lugar de destino (art. 96), el cual no es fácil de determinar en todo caso. Por otra parte, las ventas internas no computan, de manera tal que parece dejarse en desventaja a las entidades que operan, básicamente, para otras entidades del grupo.

Hay reglas especiales (arts. 98 a 101) para algunos sectores (financiero y asegurador, petróleo y gas, transporte marítimo, fluvial y aéreo). Así, en el sector del petróleo y gas se imputan las ventas a la entidad que extraiga o produzca, por tanto no a las que comercializan, de manera que se entiende que aquella entidad desempeña la actividad económica crucial. ¿Por qué no se entiende así respecto de las entidades que extraen minerales o los depuran, o a las que explotan canteras...? Las entidades de transporte mencionadas se excluyen del cálculo de la fórmula. ¿Por qué no excluir a las de transporte por tierra?...

En fin, la cláusula de salvaguardia (art. 87), en cuya virtud *si el sujeto pasivo principal o una autoridad competente considera que el resultado de la distribución atribuido a un miembro del grupo no representa debidamente el volumen de actividad de ese miembro del grupo, el sujeto pasivo*

principal o la autoridad competente en cuestión podrá solicitar que se aplique un método alternativo, denota, por sí sola, las incertidumbres que desata la fórmula de reparto predeterminada.

3.3. La convergencia por la competencia

También explica la exposición de motivos por qué no se aborda la convergencia de los tipos de gravamen. En efecto, se trata de *mantener un cierto grado de competencia fiscal dentro del mercado interior, y esta competencia fiscal leal basada en los tipos brinda mayor transparencia y permite a los Estados miembros tener en cuenta tanto su competitividad en el mercado como sus necesidades presupuestarias a la hora de fijar sus tipos impositivos... la determinación de los tipos se considera una cuestión inherente a la soberanía tributaria de los Estados miembros y, en consecuencia, corresponde regularla en la legislación nacional.*

De esta manera la Comisión se alinea con las tesis favorables a la denominada convergencia por competencia, que, muy probablemente, está detrás del descenso generalizado del tipo nominal de gravamen en la última década. Más difícil es explicar la apelación a la soberanía, ya que, por definición, toda armonización implica una mengua de la soberanía.

No es claro que la armonización de la base imponible no restrinja la soberanía y sí lo haga la del tipo de gravamen.

Nótese que a través de la configuración de la base imponible se pueden ejecutar políticas extrafiscales, como puede ser el caso de la exteriorización de las pensiones como requisito de deducción, de la aceleración de amortizaciones como estímulo a la inversión puntual, o, en fin, de la subcapitalización como control del endeudamiento empresarial, entre otras.

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.

También aquí hay campo para el debate. Así, se ha llegado a afirmar que la ausencia de una armonización consistente de la imposición sobre los beneficios impide el disfrute efectivo de las libertades comunitarias⁶¹, pero también se ha reconocido un cierto efecto beneficioso a la competencia fiscal legítima y morigerada en el contexto de unas líneas básicas de armonización⁶².

Y ya en el punto específico de la horquilla de tipos de gravamen se ha llegado a indicar que su abandono rompía el equilibrio entre varios objetivos deseables⁶³.

⁶¹ GARCÍA-HERRERA, C. y HERRERA MOLINA, P.: «El Tribunal de Justicia ante una encrucijada: ¿Rectificar la jurisprudencia o desintegrar la fiscalidad internacional en Europa?», Capítulo VI de la obra colectiva *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, dirigida por COLLADO YURRITA, M.A. y MORENO GONZÁLEZ, S.

⁶² CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Los límites difusos entre la competencia fiscal lesiva y beneficiosa: una reflexión sobre la necesidad de armonizar la imposición directa», Capítulo VIII de la obra citada en el número precedente.

⁶³ NIJKAMP, H.: «Ambitious plan for EU Company tax reform fails to address critical issues». *EC Tax Review 2002-1*. Sostiene la autora que por ambicioso que el plan Bolkestein pueda parecer, falla en establecer una relación adecuada entre la base de imposición, el tipo de gravamen y la acción de la Unión Europea en el campo de la competencia fiscal dañina.

3.4. La denominada ventanilla única

Finalmente, la exposición de motivos desgana una consideración respecto de la gestión del sistema CCCTB, afirmando que *los grupos de empresas tendrán que aplicar un único conjunto de normas fiscales en toda la Unión y tratar únicamente con una sola administración tributaria (ventanilla única)*. Este es probablemente el efecto más importante del sistema CCCTB desde la perspectiva político-administrativa.

Así, una entidad que tenga su residencia y opere en un determinado Estado miembro no se relacionará con la administración fiscal del mismo si la entidad dominante reside en otro Estado miembro.

La ventanilla única es el corolario del sistema CCCTB. En efecto, si hay base imponible consolidada referida al grupo de empresas en cuanto unidad fiscal, parece coherente que también haya una sola jurisdicción fiscal con la que el grupo de empresas, a través de la entidad dominante, entable las relaciones derivadas de la aplicación de ese sistema. Y así lo regula el Capítulo XVII, bajo el título, en apariencia modesto, de *Administración y Procedimientos*. En su virtud, la declaración relativa a la base imponible consolidada, las inspecciones, los recursos administrativos, y también los judiciales, entre otros aspectos, se residencian ante la jurisdicción donde reside la entidad dominante.

Una visión optimista, o miope, de lo que supone la denominada ventanilla única, podría imaginar una distribución proporcionada de las entidades dominantes entre las distintas jurisdicciones fiscales. Una visión pesimista, o aguda, podría imaginar la concentración de las entidades dominantes en un selecto ramillete de jurisdicciones fiscales, dando así lugar, en términos ya utilizados por los teóricos de las relaciones internacionales a jurisdicciones fiscales centrales y periféricas⁶⁴. ¿Qué posición ocuparía España?⁶⁵

Ese penúltimo Capítulo XVII tal vez contenga un embrión de fragmentación cualitativa de las jurisdicciones fiscales en las que se aplique el sistema CCCTB. Su trascendencia político-administrativa es superlativa, al punto que el parlamento danés ha formulado una observación en este sentido⁶⁶. Tampoco ha escapado al parlamento español este aspecto, ya que lo destaca como uno de los elementos esenciales del proyecto, aunque no formula observación crítica alguna⁶⁷.

⁶⁴ KERBO, H.: «Estratificación Social y Desigualdad». Capítulo 8, redactado sobre la base de la teoría del sistema de estratificación mundial de Wallerstein

⁶⁵ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. Teme el autor que *la adopción de este sistema podría convertir a España en un país residual para las compañías multinacionales... es posible que estas elijan a otros países para establecer sus cabeceras de grupo europeas... 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 totalmente distinto, por su mayor relajación en la práctica de las comprobaciones... En caso de producirse el efecto indicado, España padecería una relevante pérdida de poder ante el mundo económico internacional...* (Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad 7/2011).

⁶⁶ Danish Parliament. Opinion as regards the Commission's Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base, punto 7.

⁶⁷ BOCG, núm. 430, 17 de mayo de 2011. Control del principio de subsidiariedad.