

ARMONIZACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE COMÚN Y CONSOLIDADA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (I): OBJETO, CARACTERÍSTICAS, ÁMBITO Y PRINCIPIOS DE LA PROPUESTA DE LA COMISIÓN

JUAN LÓPEZ RODRÍGUEZ

Doctor en Derecho

Extracto:

LA coexistencia de tantos impuestos sobre sociedades como países miembros tiene la UE plantea importantes problemas a las empresas europeas que proyectan sus actividades en el mercado único interior: doble o múltiple imposición, la imposibilidad de compensar pérdidas originadas por inversiones internacionales o valoración de operaciones de acuerdo con las normas de precios de transferencia. Con el objeto de paliar estas dificultades, la Comisión Europea ha propuesto la armonización del impuesto sobre sociedades bajo los siguientes términos: establecer unas normas de común aplicación para todas las sociedades que opten por acogerse al sistema propuesto en relación con el cálculo de la base imponible; disponer la consolidación fiscal de los grupos empresariales y respecto de sus centros de actividad radicados en Europa; establecer una fórmula para distribuir la base conjunta del grupo entre sus distintos miembros, con el objeto de que el Estado miembro correspondiente aplique el tipo de gravamen nacional para determinar la deuda tributaria que le deban ingresar. El régimen está abierto a corporaciones procedentes de países terceros, que lo podrán aplicar por las actividades que desarrollen en Europa a través de filiales o sucursales aquí establecidas. En cuanto a los principios que lo inspiran, se siguen los clásicos de la imposición sobre sociedades: devengo, prudencia, no compensación, uniformidad, etc. Por otra parte, la propuesta opta por la determinación de la base mediante el cómputo de ingresos con deducción de gastos y otras partidas deducibles y excluye el método de cálculo mediante diferencias en el valor del patrimonio determinado al principio y al final del periodo impositivo. Persigue agotar toda la regulación necesaria sin apoyarse en el resultado contable.

Palabras clave: Unión Europea, armonización, impuesto sobre sociedades, base imponible y consolidación.

HARMONIZATION OF THE COMMON CONSOLIDATED TAX BASE OF THE CORPORATE TAX: OBJECT, CHARACTERISTICS, SCOPE AND PRINCIPLES OF THE COMMISSION PROPOSAL

JUAN LÓPEZ RODRÍGUEZ

Doctor en Derecho

Abstract:

THE coexistence of as many corporate taxes as member States of the EU leads European business with activities in the single internal market to face important problems: double or multiple taxation, the impossibility to compensate losses deriving from their international investment or valuing transactions according to the transfer pricing principles. With a view to solve these difficulties, the European Commission has proposed harmonizing corporate tax according to the following conditions: common rules applicable to all companies opting for the proposed system in relation to the calculation of the tax base; tax consolidation of business groups and concerning their centres of activity placed in Europe; formula to apportion the consolidated tax base of the group among its members so that the corresponding Member State can apply the national tax rate to settle the tax debt to be paid. The regime is open to corporations from third countries, which will be able to apply it as regards their activities run in Europe through subsidiaries or branches established there. Concerning the principles that inspire the proposal, it follows those commonly found in corporate tax: accrual, prudence, non-compensation, uniformity, etc. On the other hand, the proposal opts for the determination of the tax base by computing income and deducting expenses and other deductible items; it excludes the calculation method based on the difference in balance sheets at the beginning and at the end of the tax year. It tries to offer a full regulation without referring to the accounting result.

Keywords: European Union, harmonization, Corporate Tax, tax base and consolidation.

Sumario

- I. Objeto y fines de la armonización de la base del impuesto sobre sociedades.
- II. Sistema de fuentes jurídicas para las entidades acogidas al régimen de armonización.
 - II.1. Ámbito intraeuropeo.
 - II.2. Relaciones fiscales con Estados no miembros de la UE.
 - II.3. Relaciones entre la directiva de la base común y las existentes para la armonización de elementos parciales del impuesto.
- III. Características del régimen de armonización propuesto.
 - III.1. Armonización parcial de los elementos tributarios del impuesto.
 - III.2. Armonización parcial del ámbito subjetivo del impuesto.
 - III.3. Régimen opcional y simultaneidad con la imposición nacional general sobre la renta de sociedades.
 - III.4. Régimen armonizado excluyente del régimen nacional.
 - III.5. Base imponible consolidada común y distribuable.
 - III.6. Ámbito territorial de la UE.
 - III.7. Aspiración a la neutralidad.
 - III.8. Aspiración a la uniformidad.
- IV. Ámbito y alcance de la armonización.
 - IV.1. Ámbito material: base imponible del impuesto sobre sociedades.
 - IV.2. Ámbito territorial.
 - IV.3. Ámbito personal.
- V. Principios de la base imponible armonizada.
 - a) Principio de devengo.
 - b) Principio de prudencia.
 - c) Principio de no compensación.
 - d) Principio de uniformidad.
 - e) Principio de registro.
 - f) Autonomía respecto de la contabilidad.
 - g) Sustancia sobre la forma.
 - h) Simplicidad, transparencia, seguridad jurídica y aplicabilidad.

NOTA: Para consultar los documentos citados en el presente trabajo, pueden ir a la siguiente dirección de Internet:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

Para contactar con el autor: juan.lopez-rodriguez@ec.europa.eu

Nota del autor: este trabajo pretende introducir al lector en los elementos característicos esenciales de la propuesta de la Comisión para una base imponible común consolidada en el impuesto sobre sociedades. De esta forma, hay referencias a diversos elementos tributarios cuyo desarrollo pormenorizado se encontrará en trabajos posteriores del autor sobre esta misma materia.

I. OBJETO Y FINES DE LA ARMONIZACIÓN DE LA BASE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La propuesta para armonizar la base imponible del impuesto sobre sociedades y proponer un régimen para su consolidación transfronteriza en la Unión Europea (UE) arranca de la comprobación de la existencia de una serie de ineficiencias económicas derivadas de la coexistencia de hasta 27 jurisdicciones fiscales con impuestos sobre sociedades diferentes, los correspondientes a cada uno de sus Estados miembros, en un mercado que pretende estar integrado y ser único.

El presupuesto de la UE no se financia a través de impuestos exigidos directamente a los ciudadanos por las Instituciones europeas. Estos se exigen por los Estados miembros. Es natural que así sea puesto que son estos últimos quienes mantienen el protagonismo del gasto público. Debemos recordar que el presupuesto europeo no alcanza en la actualidad al 1 por 100 del Producto Interior Bruto (PIB), cuando la media en los países de la UE para 2010 según la base de datos AMECO de la Dirección General ECOFIN de la Comisión Europea, elaborada a partir de la información de EUROSTAT, es del 51,1 por 100 del PIB. Es decir, siguen siendo los Estados quienes asumen fundamentalmente el peso del gasto público.

De esta forma, la política fiscal sigue siendo una cuestión principalmente estatal. La armonización fiscal en la UE es una política extrafiscal que encuentra justificación en la necesidad de eliminar los obstáculos que los impuestos puedan imponer o suponer para el funcionamiento del mercado interior, tal y como indican los artículos 113 y 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Es decir, se trata de contribuir a la integración de los mercados de todos sus Estados miembros.

Este contexto y la dificultad para llegar a acuerdos en el Consejo ECOFIN para armonizar la imposición empresarial debido a que se requiere unanimidad, venían determinando resultados escasos en el proceso de coordinación. Hasta la fecha, solo existen normas europeas dirigidas a regular la tributación de los siguientes elementos:

- La tributación en el impuesto sobre sociedades y en el impuesto sobre la renta de no residentes de las plusvalías por transmisión de activos con ocasión de operaciones de fusión, escisión total, escisión parcial o aportaciones no dinerarias a sociedades ¹.
- La tributación en el impuesto sobre sociedades, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto sobre la renta de no residentes de las plusvalías por transmisión de acciones o participaciones en sociedades como consecuencia de operaciones de fusión, escisión total o parcial o canjes de valores ².

¹ Su regulación se encuentra en la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro (DOUE L 310 de 25.11.2009).

² Véase nota 1.

- La tributación en el impuesto sobre sociedades, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto sobre la renta de no residentes de las plusvalías latentes en activos propiedad de la entidad o en acciones o participaciones de sus accionistas o cooperativistas en caso de traslado del domicilio social desde un Estado miembro de la UE a otra, tratándose de sociedades europeas o de sociedades cooperativas europeas ³.
- La tributación en el impuesto sobre sociedades y en el impuesto sobre la renta de no residentes de los dividendos y las participaciones de beneficios satisfechos por sociedades filiales a sus matrices ⁴.
- La tributación en el impuesto sobre la renta de no residentes de los cobros en concepto de intereses y cánones, satisfechos entre sociedades asociadas ⁵.

Frente a este contexto parcial y limitado, la Comisión Europea ha venido trabajando y analizando los distintos problemas que la ausencia de una adecuada concertación fiscal venía provocando para hacer efectiva la integración de las economías de los Estados europeos. De esta manera, hizo pública una Comunicación, dirigida al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, bajo el título «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] adoptada junto con el Estudio sobre Tributación de Sociedades en el Mercado Interior, SEC(2001) 1681, en la que identificó varios ámbitos en los que los sistemas de imposición de las empresas contendrían obstáculos para el comercio, el establecimiento y la inversión transfronterizos, conducirían a ese tipo de barreras o dificultarían la actividad económica transfronteriza en el mercado interior. Las cargas adicionales fiscales o de cumplimiento asociadas con la actividad empresarial en más de un Estado miembro y así causadas socavarían la competitividad internacional de las empresas europeas y supondrían pérdidas de recursos. En particular, este documento menciona como:

- Los beneficios se atribuyen de acuerdo con el principio de valoración a precios de mercado por medio de contabilidad separada, es decir, para cada transacción individual. Esto da lugar, entre otras cosas, a numerosos problemas en el tratamiento fiscal de la determinación de los precios de transferencia, que se concretan sobre todo en elevados costes de cumplimiento y en doble imposición potencial. Son claras las dificultades para determinar el valor de mercado en las operaciones vinculadas que, en la mayoría de las ocasiones, no encuentran otras equiparables en el mercado precisamente por la dinámica de funcionamiento y la organización específica de los grupos empresariales internacionales. Estas mismas razones conducen a que los valores de mercado tampoco reflejen de forma adecuada sus dinámicas y los métodos de asignación de valor y precio dentro de su operativa.
- Los flujos transfronterizos de ingresos entre empresas asociadas a menudo están sujetos a retención en la fuente. En especial, estos pagos sobre dividendos, intereses y cánones entre

³ Véase nota anterior.

⁴ Su regulación se encuentra en la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225 de 20.8.1990).

⁵ Su regulación se encuentra en la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (DO L 157 de 26.6.2003).

empresas del mismo grupo corren el riesgo de verse sometidos a doble imposición y no se ajustan a la idea del mercado interior. Incluso cuando se elimina la doble imposición con la imputación de la retención en la fuente, suele suceder que su cálculo se efectúa sobre parámetros diferentes (retención sobre el ingreso bruto e impuesto doméstico sobre renta neta) de donde resulta que las operaciones transfronterizas quedan sujetas a un gravamen mayor que el soportado por las operaciones puramente nacionales.

- Hay limitaciones importantes en la compensación transfronteriza de pérdidas que pueden dar origen a doble imposición económica. Generalmente, las pérdidas de las filiales no tienen repercusiones fiscales en sus empresas matrices.
- El resultado de los conflictos entre derechos impositivos sobre las operaciones entre Estados miembros es un considerable potencial para la doble imposición. Los convenios de doble imposición resuelven algunos de estos problemas. Sin embargo, lo hacen en función de las relaciones bilaterales existentes entre los Estados miembros y las soluciones que ofrecen varían en función de cada par. Por tanto, su contenido así como su interpretación varían en función de cada relación fiscal. Debe añadirse que hay relaciones entre Estados miembros para las que no existe tratado aplicable. Finalmente, existen dudas y dificultades para determinar qué convenio se aplica y cómo a las situaciones triangulares, aquellas que involucran a más de dos Estados miembros: pagos de una sociedad de un Estado miembro al establecimiento permanente situado en otro Estado de la sociedad de un tercero, por ejemplo.
- Algunos sistemas impositivos favorecen la inversión nacional. Este es, por ejemplo, el caso de los sistemas de imputación, vigentes todavía en varios Estados miembros, que reservan a los accionistas nacionales la concesión de créditos fiscales específicos. En tales casos, la imposición sobre las transacciones transfronterizas suele ser más gravosa que la exigida a operaciones idénticas puramente nacionales.
- La mayor parte de estos problemas se derivan del hecho de que las empresas de la UE tienen que respetar hasta 27 normativas diferentes. En un contexto en el que se impone gradualmente a los ojos de los empresarios la consideración de la UE como un mercado único, este hecho dificulta la eficacia económica de los planes y estructuras empresariales. La multiplicidad de leyes, acuerdos y prácticas fiscales implica importantes costes de cumplimiento y representa en sí misma una barrera para la actividad económica.

Es en este contexto donde se plantea la armonización y la consolidación del impuesto sobre sociedades. De dicha comunicación resulta la conclusión de que solamente una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para las actividades empresariales a escala comunitaria podría:

- Reducir sensiblemente los costes de cumplimiento derivados de la coexistencia de tantos sistemas fiscales en el mercado interior.
- Reducir de forma sensible en la UE los problemas de fijación de precios de transferencia.
- Permitir la compensación y consolidación global de los beneficios y pérdidas a escala europea.
- Simplificar la imposición sobre muchas operaciones internacionales de reestructuración.

- 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.
- Evitar o reducir numerosos casos de doble imposición derivados de las insuficiencias puestas de manifiesto por la actual red incompleta de convenios de doble imposición, así como disminuir las dificultades creadas por la falta de uniformidad en su aplicación.
- Acabar con muchas situaciones y restricciones que derivan de normas internas que no cumplen con el principio de no discriminación o con los postulados de las libertades de la UE sobre libre circulación, que tanta conflictividad jurídica están provocando.

Por tanto, se trata de un proyecto que persigue concertar de forma global e íntegra la base imponible del impuesto sobre sociedades correspondiente a todas las operaciones del sujeto pasivo. Adicionalmente, pretende la consolidación fiscal de todas las entidades localizadas en territorio europeo que se integren en el grupo fiscal que se defina. Se trata de una propuesta que supera el marco vigente, limitado a determinadas categorías de renta derivadas por determinado tipo de operaciones, tal y como se describió anteriormente.

II. SISTEMA DE FUENTES JURÍDICAS PARA LAS ENTIDADES ACOGIDAS AL RÉGIMEN DE ARMONIZACIÓN

II.1. Ámbito intraeuropeo

La pretendida armonización de la base común adopta la forma de propuesta de directiva, típica fuente de Derecho comunitario derivado utilizada en la armonización fiscal. Se caracteriza por dirigirse a los Estados miembros, quienes están obligados a su transposición al Derecho interno a través de su propio sistema de fuentes jurídicas. Tratándose de normativa tributaria sujeta al principio de reserva de ley, en el caso español deberá ser una norma con tal rango. Tal implementación es necesaria en la medida en que la disposición armonizadora no agota la regulación completa de la base imponible y no se dirige a los contribuyentes, respecto de quienes no puede establecer obligaciones dirigidas a la exacción de tributos.

Como fuente de Derecho derivado, debería respetar y cumplir con las previsiones del Tratado de la UE (TUE) y del TFUE: la Directiva vendría a dar satisfacción a uno de sus objetivos principales, el buen funcionamiento del mercado interior, cuya definición y características básicas vienen allí establecidas.

Por otra parte, las directivas tienen otras consecuencias jurídicas, además de imponer el deber de transposición nacional. En caso de falta de transposición o implementación errónea, los particulares pueden confiar y obtener la aplicación de sus previsiones por parte de los Tribunales y la Administración. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), caso C-41/74 *Van Duyn*, entre otros, mantiene que las directivas tienen efectos directos y pueden ser invocadas por los

particulares una vez transcurrido el plazo establecido para que las autoridades nacionales la transpongan, siempre que sus previsiones sean suficientemente claras y precisas. Debe añadirse el valor hermenéutico que tiene tal tipo de disposición europea para la debida aplicación de las normas nacionales de transposición, ya que estas traen causa y tienen el fin de dar cauce al mandato comunitario.

Estas provisiones priman sobre las normas internas de acuerdo con su mayor jerarquía, lo que deriva del principio de competencia. Armonizado este ámbito tributario, pasa a ser potestad de la UE. Sus consecuencias se recogen en el artículo 7 de la propuesta, donde se establece que las sociedades que opten por el régimen común dejarán de estar sujetas a las disposiciones nacionales de imposición sobre sociedades respecto de aquellas materias a las que alcance la armonización.

Esta primacía se extiende a los convenios de doble imposición suscritos entre Estados miembros, tal y como se expone en el artículo 8 de la propuesta. De esta manera, cuando se trate de una materia regulada en la directiva, la misma prima respecto de tal tratado fiscal. La eficacia de este último persistirá para aquellas no cubiertas por la armonización. Van a ser relevantes las precisiones de la directiva que regula la determinación de la base imponible por las rentas mundiales atribuibles a los contribuyentes residentes en la UE. Mayor relevancia van a tener las siguientes disposiciones:

- El artículo 11, donde se declaran exentas determinadas rentas que pueden tener carácter transfronterizo. En particular pueden ser relevantes las letras c) y d) que se refieren a las plusvalías de cartera y a dividendos.
- El artículo 72 que establece la exención con progresividad respecto de las tales rentas intra-comunitarias.
- El artículo 76, que recoge los métodos para eliminar la doble imposición internacional.
- El artículo 77, que permite la práctica de retenciones en la fuente sobre intereses y cánones de acuerdo con las normas internas o las incluidas en los convenios de doble imposición. Esta previsión debe analizarse a la vista de la directiva sobre retenciones a practicar respecto de estos mismos tipos de pagos cuando tienen lugar entre sociedades asociadas.
- Los artículos 78 y 79, relativos a precios de transferencia entre entidades asociadas.
- El artículo 84, relativo a entidades transparentes y el correspondiente régimen de atribución de rentas.

II.2. Relaciones fiscales con Estados no miembros de la UE

El régimen tributario aplicable a operaciones de contribuyentes de la UE con Estados terceros requiere un análisis específico. Hay cuatro casos a resolver: las rentas obtenidas por entidades acogidas al régimen armonizado en países terceros, según que se deriven de establecimiento permanente ubicado en el mismo o no. Por otro lado, las que obtengan en territorio europeo sociedades procedentes de países terceros, mediante o sin mediación de establecimiento permanente.

a) *Rentas obtenidas por europeos en el exterior mediante establecimiento permanente*

En el primer grupo de casos, rentas obtenidas en el exterior de la UE por sociedades en régimen armonizado, surge como cuestión previa la determinación de la existencia de establecimiento permanente. A tal efecto, el artículo 5 de la propuesta recoge un concepto cuyo origen se encuentra en el Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE (MCDI) al que nos referiremos más adelante. Cuando tal concepto no coincida con lo previsto en el convenio bilateral aplicable en las relaciones con el Estado tercero, resultará relevante recordar el artículo 351 del TFUE así como la jurisprudencia que lo desarrolla. En el asunto C-364-365/95, *Port*, se puede leer que para que una disposición europea sea desprovista de sus efectos como resultado de la aplicación de un convenio internacional deben cumplirse dos condiciones: tal acuerdo debe haberse celebrado con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado y el país tercero concernido debe derivar derechos que requieran ser respetados por los Estados miembros. La sentencia se refiere a las disposiciones del Derecho originario y se refiere a 1 de enero de 1958, fecha de entrada en vigor del Tratado de la Comunidad Económica Europea. Esta conclusión arranca de la obligación de los Estados miembros de cumplir las previsiones de los acuerdos fundacionales europeos una vez suscritos y como consecuencia de la obligación de atenerse a los mismos incluso en sus relaciones con terceros países, siempre que las previsiones europeas sean relevantes. Entendemos que en caso de Derecho derivado, la doctrina es aplicable por las mismas razones, la sujeción a los compromisos así adquiridos, si bien la fecha de referencia vendrá determinada por la propia de la eficacia de la disposición en cuestión. Así debe entenderse incluso cuando tenga como efecto primar una norma nacional sobre otro convenio internacional, en la medida en que la disposición interna traiga causa y se explique en la necesidad de dar cauce y atender a imperativos superiores.

En el caso referido, sí que están en juego los derechos de gravamen del Estado tercero. Por tanto, este gravará esas rentas como obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

En cuanto al tratamiento que debiera producirse en sede de la entidad surgen dudas. Podría defenderse un trato homogéneo con el producido en la fuente y considerar las rentas como obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Ahora bien, esta solución hace primar el marco de relaciones fiscales entre el Estado tercero y el Estado miembro así como da eficacia a las normas fiscales internas habilitadas por el convenio bilateral, cuando el sujeto pasivo ha optado por un régimen armonizado europeo que precisamente excluiría la solución nacional. La cuestión es esencial, porque si se tratara de establecimiento permanente según la propuesta, se trataría de un supuesto de rentas exentas, salvo que se aplicara la norma anti-abuso de inversión al método de imputación. En caso contrario, sus rentas deberían integrarse en la base armonizada. Cabría considerar que el Estado miembro estuviera obligado por la directiva respecto de las sociedades que opten por el sistema armonizado, en la medida en que su cumplimiento no afectara ya a las obligaciones respecto del Estado tercero aunque lo hiciera respecto del sujeto pasivo. Así podría entenderse cuando se tratara de determinar el método para eliminar la doble imposición una vez que se hubiera resuelto de acuerdo con el convenio la distribución de la potestad tributaria. Se consideraría como tal establecimiento y se aplicarían las reglas armonizadas para tal caso. Esta tesis estaría dando prevalencia a las previsiones armonizadas una vez que el sujeto pasivo hubiera ejercido tal opción; según el artículo 7 de la propuesta, cuando una sociedad entre en el régimen común deja de estar sujeta a disposiciones nacionales en todos los aspectos regulados por la directiva que se adopte. Podría entenderse que esta previsión quedara asimismo referida a los convenios internacionales que pudieran afectar a tales disposiciones domésticas, so pena de impedir una plena homogeneidad de normas aplicables para determinar la base común. Podría añadirse que la consolidación de resultados de

los distintos miembros del grupo requeriría una imposición uniforme que no debiera alterarse por lo dispuesto por la multitud de convenios bilaterales que pudieran ser relevantes para el mismo. De lo contrario, se procedería a la distribución de una base heterogénea cuando la misma debiera ser común a, y en la que participan, una pluralidad de Estados miembros de la UE, todos interesados en mantener su participación equitativa en los ingresos fiscales correspondientes. Al mismo tiempo, otra solución facilitaría en mayor medida el arbitraje fiscal: los grupos tenderían a hacer depender sus establecimientos permanentes en terceros países de sus filiales que garantizaran el convenio más interesante. La interpretación que se defiende encuentra también respaldo en el principio de efecto útil del Derecho europeo.

Las reflexiones anteriores invitan a plantear la modificación de la red de convenios existentes con el objeto de adaptarse a este nuevo marco tributario. La cuestión es si tales tratados debieran modificar las políticas que articulan cuando el régimen armonizado se restringe respecto de determinados sujetos pasivos. Al menos sí cabría que tales reformas se produjeran respecto de quienes opten por el sistema armonizado.

En los casos en que no haya convenio fiscal aplicable, la tributación en el país tercero deberá resolverse de acuerdo con lo previsto en la normativa interna de este último; debe tenerse en cuenta que las previsiones de armonización no obligan más allá de la UE. La imposición en la UE se registrará de acuerdo con el régimen armonizado en términos semejantes a los anteriormente descritos.

Cuando la divergencia no surja, en el Estado tercero, no obligado por la armonización, el establecimiento permanente tributará de acuerdo con el convenio bilateral relevante o, en su defecto, y en su desarrollo, por lo que dispongan las normas internas vigentes en aquel. En cuanto al régimen armonizado, deberán tenerse en cuenta los siguientes preceptos:

- El artículo 11 letra e) establece la exención respecto de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente ubicado en un Estado tercero. Esta norma de exención excluirá la eficacia de las normas de integración de los resultados en la base imponible y de los métodos de imputación para eliminar la doble imposición que puedan estar previstos en los convenios fiscales previstos con tales jurisdicciones, siguiendo las conclusiones antes referidas.
- El artículo 72, relativo a la exención con progresividad. ¿Puede esta norma desplazar las previsiones de un convenio de doble imposición que no tenga previsto el cómputo de la renta exenta para determinar el tipo aplicable? Se debe tener en cuenta que tal acuerdo, y en el aspecto que se analiza, genera una obligación de un Estado miembro para con un contribuyente residente en su propio territorio. La concurrencia de otra obligación para dicha jurisdicción, prevista en una directiva europea, puede hacer que esta última prevalezca de acuerdo con el principio de efecto útil y dado que tal solución no genera incumplimientos respecto del país tercero. En este sentido, son relevantes el artículo 351 del TFUE y su interpretación por la jurisprudencia antes referida.
- El artículo 73, que prevé la reversión de la exención del artículo 11, letra e), en la imputación de los impuestos satisfechos en Estados terceros no miembros de la UE en caso de que en los mismos resulte de aplicación un régimen fiscal de tributación sensiblemente bajo. El artículo 74 establece que, en tal caso, los ingresos y gastos del establecimiento permanente se computen de acuerdo con lo previsto en la propia propuesta. En cuanto a los efectos de esta norma sobre las previsiones de convenios con terceros países, baste referirnos a lo que se acaba de exponer.

- Los artículos 78 y 79 regulan las operaciones vinculadas y el principio de su valoración a precios de mercado. Debe tenerse en cuenta que se consideran asociados la casa central de sociedades europeas y sus establecimientos permanentes ubicados en países terceros.
- El artículo 81, sobre exclusión de la deducción del exceso en el pago de intereses sobre las condiciones normales de mercado a entidades asociadas de terceros países.

b) Rentas obtenidas por europeos en el exterior sin mediación de establecimiento permanente

La situación inversa en la que se repute la existencia de base fija de actividad en el país tercero según el tratado fiscal pero no de acuerdo con la directiva debe resolverse de acuerdo con los criterios antes referidos: la calificación de acuerdo con el acuerdo bilateral resuelve la tributación en el exterior, pero no debiera vincular la aplicación del régimen armonizado.

En cuanto a las rentas obtenidas por entidades acogidas a la armonización en Estados terceros sin mediación de establecimiento permanente de acuerdo con el sistema común, serán relevantes:

- El artículo 11, letras c) y d), que establece la exención de participaciones en beneficios y del producto por enajenación de acciones.
- Los anteriormente referidos artículos 72, 73 –respecto del art. 11 letras c) y d)–, 78 y 79.
- Las normas anti-abuso previstas en los artículos 81, sobre exclusión de la deducción del exceso sobre el valor normal de mercado en el pago de intereses a entidades asociadas de terceros países, 82 y 83, estos últimos sobre transparencia fiscal internacional.
- El artículo 85 regula la situación en que un Estado miembro grava un residente por las rentas transparentadas de una entidad establecida en un Estado tercero.

Respecto de las normas que rijan las retenciones en la fuente que puedan establecer Estados terceros sobre contribuyentes europeos bajo la armonización, debe tenerse en cuenta que, como es natural, no se trata de una cuestión que pueda abordar el Derecho europeo por falta de competencia: no puede establecer obligaciones respecto de jurisdicciones no europeas. Tales situaciones se registrarán por las normas previstas en los convenios bilaterales de doble imposición suscritos con los distintos Estados miembros o en las normas internas de tales países. El artículo 76 de la propuesta contempla las fórmulas para eliminar la doble imposición en relación con estas retenciones.

c) Rentas obtenidas por no europeos bajo el régimen armonizado

En cuanto a la tributación de contribuyentes no residentes en los Estados miembros, la propuesta regula la situación de sus establecimientos permanentes, en la medida en que pueden optar por la aplicación del régimen armonizado bien como contribuyentes individuales o como miembros de un grupo consolidado. Esta solución tiene encaje con las previsiones de los convenios fiscales bilaterales previstos con Estados terceros. La norma general según el MCDI es que el Estado de ubicación del establecimiento permanente pueda gravarle por las rentas que le sean atribuibles. Y esta es la solución que sigue la propuesta, artículo 6.7, donde se encuentran las normas para determinar

la base imponible para su gravamen, las misma que las previstas para quienes residan en la UE, lo que daría satisfacción al principio de no discriminación previsto en los tales tratados fiscales.

Puede surgir el caso de que una entidad no residente no disponga de establecimiento permanente en la UE de acuerdo con la directiva que finalmente se adopte, pero sí que determine uno de acuerdo con lo dispuesto en un convenio de doble imposición. Puede ser el caso, por ejemplo, de obras de construcción de duración nueve meses. El artículo 5.2 de la propuesta requiere para estas una duración mínima de 12 meses; sin embargo, el convenio entre España y Argentina considera que existe tal base fija cuando las obras duran más de seis meses. En tal situación, no cabe acudir al régimen armonizado puesto que, de acuerdo con sus previsiones, no se puede ser contribuyente con establecimiento permanente; lo que no impide que la tributación de la operación se produzca de acuerdo con el acuerdo bilateral y la normativa interna de los Estados interesados, lo que puede conducir a la imposición de tal establecimiento permanente según la correspondiente relación bilateral entre el Estado miembro y el tercero.

En el caso contrario, cuando el supuesto de hecho sea el descrito como establecimiento permanente por la directiva pero no suceda lo mismo según el convenio bilateral con el Estado tercero, deberá tenerse en cuenta que están en juego los derechos de imposición de la jurisdicción tercera: tendría que aceptar la exención de las rentas del pretendido establecimiento permanente obtenidas en el Estado de la UE o admitir la deducción por impuestos pagados en este último bajo tal concepto. Por tanto, priman las previsiones del acuerdo bilateral. La sociedad no tendrá la opción por el régimen armonizado, al no poder determinarse tal base fija de imposición, y tributará según el convenio aplicable por las rentas obtenidas sin mediación del mismo. Cuando no exista convenio, nacerá la opción del sujeto pasivo por el régimen armonizado quien, de ejercerla, tributará bajo la modalidad de rentas obtenidas mediante tal establecimiento según lo dispuesto en el sistema común que se adopte, siempre que se cumpla con sus previsiones. Si no fuera así, se atenderá a la norma interna del Estado donde se genere la renta para determinar la modalidad correspondiente de imposición.

Las rentas obtenidas en la UE por residentes en Estados terceros sin mediación de establecimiento permanente y satisfechas por entidades europeas acogidas al régimen armonizado quedan al margen de su ámbito y seguirán rigiéndose por el sistema de normas internas o convenidas ya previsto. El artículo 77 así lo recuerda, cuando se remite a las normas internas de los Estados miembros y a sus convenios fiscales con Estados terceros para determinar la regulación de tal materia.

II.3. Relaciones entre la directiva de la base común y las existentes para la armonización de elementos parciales del impuesto

La propuesta aspira a convertirse en una directiva, con el mismo rango jurídico que las ya vigentes reguladoras de la armonización de determinados aspectos de la imposición sobre sociedades a las que antes nos referimos. Y sus campos de aplicación son asimismo coincidentes, lo que plantea la cuestión acerca de su primacía en la medida en que sus soluciones no sean plenamente coincidentes.

Los Tratados europeos no tienen nada establecido de forma específica por lo que la cuestión deberá resolverse de acuerdo con los principios generales del Derecho, propios del sistema jurídico común. En fin, debiera acudirse a la regla de que la norma posterior deroga a la anterior así como la que pueda resultar de la validez de la especificidad de determinadas reglas al regular aspectos con-

cretos. La propuesta de base común contiene una regulación sistemática y plena para la integración en el gravamen de todas las rentas que se pudieran obtener por los contribuyentes acogidos a la misma con independencia de cuál fuera su naturaleza o de las operaciones en las que pudieran surgir.

La lectura del borrador aclara muchas dudas, en particular cuando se observa que existen normas específicas para las rentas a que se refieren las directivas matriz-filial y la de intereses y cánones. En cuanto a la directiva de fusiones, podría ser relevante el precepto de la nueva propuesta que tiene por objeto las reestructuraciones empresariales dentro del grupo. Se usa el condicional porque esta última previsión no define qué entiende por tales, aunque el sentido común parece invitar a pensar que el objeto de regulación resultaría coincidente con el previsto en las normas ya vigentes, que quedarían en tal caso desplazadas.

III. CARACTERÍSTICAS DEL RÉGIMEN DE ARMONIZACIÓN PROPUESTO

III.1. Armonización parcial de los elementos tributarios del impuesto

La propuesta de la Comisión aspira a armonizar la base imponible del impuesto, para lo que incluye normas sobre rentas exentas, ingresos computables, gastos y otras partidas deducibles, partidas no deducibles, compensación de bases imponibles negativas, reglas de imputación temporal y periodo impositivo. Estas disposiciones prevén tanto la tributación individual de entidades como la tributación conjunta; respecto de este último régimen, se establece el método de consolidación mediante la eliminación de las operaciones intragrupo, el perímetro de consolidación, normas para determinar ingresos y gastos en caso de entrada y salida del grupo, así como la compensación de bases imponibles negativas. También se recogen normas anti-abuso generales y específicas, incluida la transparencia fiscal internacional, y disposiciones para la imputación de bases imponibles en caso de entidades en régimen de transparencia fiscal. Finalmente, hay dos previsiones relativas a cuota y deuda tributaria referidas a las entidades que opten por este sistema.

III.2. Armonización parcial del ámbito subjetivo del impuesto

La armonización de la base del impuesto sobre sociedades requiere determinar el ámbito de sujetos pasivos a los que se refiere. En el proceso de discusión para la elaboración de la propuesta se planteó, como se recoge en el documento CCCTB\WP\040\doc\en, que no era necesario que se determinaran las entidades sujetas al impuesto de tal forma que la cuestión sobre la sujeción a gravamen siguiera descansando en las leyes fiscales nacionales. De esta manera, sigue dicho papel de trabajo, decidir qué empresas están o no dentro del ámbito de la imposición sobre sociedades seguiría estando completamente bajo la competencia de los Estados miembros. Prevalece el poder tributario estatal para determinar el ámbito de sujeción sobre otras pretensiones que concluyeran sobre la idea de que el mercado interior implicara la identificación de los agentes económicos que debieran participar de la coordinación fiscal y, lógicamente, conllevara una regulación europea que determinara quién debiera estar sujeto a un gravamen regido por principios armonizadores. Debe recordarse que la armonización del impuesto sobre el valor añadido sí recoge normas dirigidas a precisar quiénes son sus sujetos pasivos.

Así, el articulado de la propuesta no determina quién es sujeto pasivo del impuesto. De acuerdo con el artículo 4 (1), es sujeto pasivo la sociedad que opta por aplicar el régimen fiscal armonizado; sin embargo, tal definición es meramente semántica y persigue aclarar el alcance del término utilizado a lo largo de la propuesta. Para que tal condición se atribuya a una entidad, de acuerdo con el artículo 2.1, es necesario que se trate de entidades que sean sujetos pasivos de un impuesto sobre sociedades nacional, de tal manera que será la normativa de los Estados miembros la que determine previamente la sujeción al impuesto.

Esta solución plantea dos cuestiones adicionales: qué sucede con las entidades sujetas a un régimen de transparencia fiscal y con las actividades empresarias conducidas por personas físicas.

El texto propuesto no contempla el caso de entidades en transparencia fiscal; su lectura permite concluir que no parece que puedan encontrarse en el marco del régimen armonizado, ya que se regula la deuda tributaria de quienes opten por el mismo como el resultado de aplicar el tipo impositivo nacional sobre la cuota parte ajustada y se disponen las deducciones que puedan reducir esta (art. 103).

Otra de las consecuencias de estos planteamientos y de la regulación adoptada es que tampoco se encuentra mención a las entidades que puedan estar sujetas a un régimen de atribución de rentas; se trata de una cuestión a resolver por las leyes internas. Pero quien se encuentre en régimen de atribución y como consecuencia de no ser sujeto pasivo por el impuesto tampoco podrá optar por el régimen europeo.

En cuanto al gravamen de personas físicas, quedan fuera del marco armonizado. Así sucede con el resto de directivas hoy existentes para la armonización del gravamen de las actividades empresariales. El papel de trabajo mencionado argumenta que se trata de sujetos que no son normalmente activos en la esfera internacional. En todo caso, se intensifica la necesidad de adoptar una determinada forma organizativa si se quiere disfrutar de la coordinación tributaria en la UE.

La siguiente cuestión a abordar era la relativa a las áreas de actividad empresarial que deberían incluirse en la propuesta, esto es, qué sectores de actividad económica debían quedar afectados. En este aspecto, el documento señalado recoge la tesis de los servicios de la Comisión Europea: la base común debiera ser lo más amplia posible en la medida en que aspirara a eliminar el mayor número posible de obstáculos fiscales a las actividades transfronterizas en el mercado interior. El texto finalmente adoptado por esta Institución no requiere que las entidades ejerzan actividades empresariales o que estas sean las propias de sectores específicos de actividad, sin perjuicio de que recoja normas específicas para determinados sectores en la regulación de determinados aspectos. La exclusión de su ámbito de entidades que no desarrollen actividades empresariales, incluso cuando sean sujetos pasivos de la imposición sobre sociedades a nivel nacional resulta del ámbito personal delimitado en atención al tipo de forma social: limitar la coordinación a sociedades de forma capitalista, cooperativas y otras mercantiles caracterizadas por perseguir lucro, al tiempo que no incluir en el anexo de entidades cubiertas a formas como fondos, fundaciones, mutuas, asociaciones y otras.

Otra cuestión sensible para los Estados miembros era su deseo de excluir algunos sujetos de sus impuestos que estuvieran sujetos a disposiciones especiales debido a la especificidad de su objeto social o de las condiciones exigidas para su explotación. El documento antes señalado mencionaba de forma expresa el caso de sociedades de transporte marítimo que disfrutaran de un régimen especial de tonelaje. Así resulta de una iniciativa que se limita a regular el régimen general de impuesto y de su planteamiento como régimen optativo frente al que rija a los contribuyentes bajo las prescripciones

nacionales. De hecho, las previsiones de armonización se refieren a las entidades que cumplan las condiciones que establece su artículo 2, que incluye sociedades residentes y también las que no lo son cuando operen en territorio de la UE a través de establecimiento permanente. Como ya mencionamos, entre estas figuran la de tener una forma jurídica determinada. Por tanto, el ámbito de aplicación no será general e indiscriminado y queda restringido a determinadas formas sociales. Estas son las propias de las entidades mercantiles, aquellas cuyo objeto principal es la obtención de lucro.

En atención al fin de eliminar obstáculos fiscales transnacionales, podría haberse pensado en limitar este marco a quienes operasen en más de un Estado miembro. El documento antes citado especula que solo quienes operen en más de un país optarían por el régimen armonizado. También argumenta razonablemente que convertir esta condición en un requisito formal complicaría el sistema innecesariamente en la medida en que sería necesario definir lo que se considerase actividad transfronteriza; podría plantear además dudas de legalidad bajo la óptica de la normativa de ayudas de Estado puesto que podría verse como una ventaja el limitar la opción entre un régimen nacional y otro armonizado a quienes reuniesen determinadas características.

Finalmente, el sistema armonizado propuesto delimita su alcance en función del principio de territorialidad: se exige establecimiento en la UE, lo que se puede determinar en función de la residencia fiscal o del desarrollo continuado de actividades en su territorio a través de establecimiento permanente. Este principio también está presente cuando se exige constitución de acuerdo con las leyes de un Estado miembro; bien es verdad que esto mismo se plantea respecto de entidades procedentes de países terceros, pero contempla solo el caso en que desarrollen actividades en la UE. También se perfila su campo bajo la aspiración de cubrir solo actividades empresariales con fin de lucro: se exige forma mercantil o similar de la que naturalmente resulta un objeto de actividad que implica intervenir en el tráfico empresarial en busca de lucro. En todo caso, debe tratarse de sujetos pasivos de impuestos sobre la renta de sociedades bajo sus leyes nacionales, siendo estas las que predeterminan el marco subjetivo.

III.3. Régimen opcional y simultaneidad con la imposición nacional general sobre la renta de sociedades

Las sociedades que cumplan con los cuatro requisitos previstos, a los que más adelante aludiremos, pueden optar voluntariamente por el sistema previsto en la directiva, de acuerdo con el artículo 6.1. En el caso de entidades que formen grupo según se define en el artículo 55, la opción por el régimen armonizado conduce obligatoriamente a determinar la base imponible en régimen de consolidación, o así parece desprenderse del artículo 57, donde se estipula que las bases imponibles de los miembros de un grupo deberán consolidarse. Por añadidura, el artículo 6.2 atribuye este mismo derecho de opción a las sociedades no residentes en la UE que se encuentren dentro de su ámbito de aplicación, al que luego se aludirá, en relación con los establecimientos permanentes de que dispongan en territorio europeo.

Surge la duda acerca del alcance de la opción pues las prescripciones no son muy claras. Del artículo 6, apartados 1 y 2, parece desprenderse el carácter individual de este derecho, de tal forma que sería atribuido y se debería ejercer por cada entidad en particular. Esta opción, ¿obliga al resto de entidades susceptibles de consolidación con quien la ejerce? La respuesta no se antoja evidente tras la lectura de la propuesta. Parece que, ejercida la misma, la solución requiere dar entrada a la prescripción del artícu-

lo 55 que, de forma imperativa, establece que un sujeto pasivo –definido en el art. 4 (1) como toda sociedad que haya optado por aplicar el régimen armonizado– formará un grupo con todos sus establecimientos permanentes europeos, con establecimientos permanentes europeos de sus filiales consolidables –por reunir las condiciones mínimas de participación– residentes en países terceros, con todas sus filiales consolidables europeas o con otras sociedades hermanas europeas, todas filiales de una matriz residente de un tercer país. En caso de sociedades no residentes, el grupo lo forman sus establecimientos permanentes europeos y todas las filiales consolidables residentes en la UE, incluidos los establecimientos permanentes europeos de estas últimas. Por añadidura, el artículo 57 también acude a una fórmula imperativa al disponer que se *consolidarán todas las bases imponibles de los miembros de un grupo*.

Estas conclusiones se ven reforzadas en las disposiciones relativas a la gestión administrativa de la consolidación, cuando el artículo 104 regula la notificación de la opción por el régimen armonizado: su apartado 1 regula la ejercida por el sujeto pasivo individual y el segundo establece que la notificación así efectuada *afectará* a todos los miembros del grupo.

De esta forma, la elección realizada por una sociedad obliga a todas las filiales y establecimientos permanentes que están dentro del perímetro de consolidación –hermanas en caso de filiales de no residentes– y reúnen los requisitos para la armonización. Sin embargo, no obliga a las matrices que puedan ejercer su control.

Esta decisión es temporal: inicialmente dura cinco periodos impositivos, que se renuevan por periodos de tres ejercicios fiscales de forma automática, salvo que los interesados notifiquen con carácter previo su intención de salirse del sistema armonizado (art. 105.1). Parece que puede interpretarse que, ejercida la opción, vincula para todo el periodo inicial; en caso de las sucesivas prorrogas, solo cabe salirse del sistema al término de cada cual y con comunicación previa a su expiración, dirigida a las autoridades fiscales.

El carácter opcional del régimen plantea la duda sobre su consideración como ayuda de Estado, en la medida en que la entrada en el sistema responda a la ventaja que se pueda obtener. De acuerdo con el TJUE, caso T-351/02, *Deutsche Bahn AG vs Comisión Europea*, la legislación europea no puede determinar la concesión de ayudas de Estado incompatibles con el TFUE puesto que en la definición que este recoge en su actual artículo 107 se refiere a ventajas concedidas por los Estados, es decir, deben ser imputables a estos últimos. El hecho de que estos tienen que transponer las directivas europeas en el sistema jurídico interno no significa que las medidas de implementación les puedan ser imputables. Así debe entenderse, según la Corte, porque los Estados se limitan en este punto a cumplir con sus obligaciones bajo el Derecho europeo. De esta manera, en la práctica, las medidas derivan de la legislación europea.

Por otra parte, este carácter optativo depende de que los Estados miembros decidan mantener sus sistemas propios de imposición sobre sociedades de forma paralela a la normativa de transposición de la directiva de la UE que finalmente se adopte. No puede excluirse que algunos decidan que las normas de transposición del régimen armonizado se constituyan en las normas aplicables a todos los sujetos pasivos nacionales de forma que exista una única modalidad de tributación. La armonización fiscal no puede obligar a la convivencia de impuestos sociedades nacionales, puesto que esto implicaría limitar el poder tributario de cada Estado hasta extremos que van más allá de la competencia que las Instituciones comunitarias se pueden arrogar.

Como se acaba de mencionar, el carácter opcional del sistema armonizado se basa en la coexistencia del mismo con los impuestos sobre sociedades nacionales vigentes hasta la fecha, incluidos los sistemas de consolidación internos. Ahora bien, la existencia de normas armonizadas no excluye que las normas nacionales que mantengan su vigencia paralela tengan que cumplir con las previsiones comunitarias de Derecho originario. El principio de no discriminación y el respeto a las libertades comunitarias de circulación constituyen referencias que no pueden dejar de cumplirse. Tampoco podrá excluirse la aplicación de las otras directivas de armonización ya adoptadas, cuya vigencia persiste.

III.4. Régimen armonizado excluyente del régimen nacional

El artículo 7 de la propuesta es taxativo al establecer que, cumpliéndose los requisitos exigidos para elegir el régimen armonizado y ejercida la opción correspondiente, las sociedades quedan sujetas a la normativa común y no aplicarán las normas nacionales en todo lo que se disponga en aquel. Esta disposición alcanza en especial a determinadas disposiciones previstas para regular las consecuencias derivadas de la salida del sistema, en relación con la valoración y amortización de activos, compensación de pérdidas y otras, artículos 44 a 53, así como algunas de las especificaciones para la entrada o abandono del grupo contenidas en los artículos 61 a 69.

Tiene sentido recordar la ambición de la propuesta de regular, según su artículo 1, la determinación de la base imponible, su cálculo y su utilización. Con ello se quiere aludir a la regulación de los ingresos computables y no computables, las partidas deducibles y las que no lo son, las correspondientes reglas de valoración, la imputación temporal y las necesarias para distribuir el resultado consolidado entre los miembros del grupo.

Esta exclusión alcanza a la labor de integración de las lagunas que puedan encontrarse en la regulación armonizada. Tratándose de la regulación de un elemento tributario, la base imponible individual o consolidada, el mismo no puede ya estar regido por disposiciones nacionales que directa o indirectamente puedan afectar a su determinación, cálculo o distribución. Ni siquiera se pueden convertir en elemento integrador o informante del sistema impositivo común, que requerirá acudir a las reglas hermenéuticas propias del Derecho de la UE. En todo caso, debe diferenciarse la labor de integración de lagunas respecto de la necesaria transposición de una directiva, lo que puede requerir la adaptación de las previsiones europeas al sistema jurídico fiscal interno así como el desarrollo de las previsiones necesarias para dar cauce al mandato europeo superior.

III.5. Base imponible consolidada común y distribuible

El sistema armonizado regula el cálculo de la base imponible individual y prevé la consolidación de las correspondientes a las entidades y establecimiento permanentes que formen un grupo. La tributación conjunta se produce mediante la agregación de las bases imponibles individuales y la práctica de las eliminaciones de las operaciones intragrupo.

La tributación de los resultados derivados de operaciones internas del grupo sujetos a gravamen queda así diferida hasta el momento en que cualquiera de sus miembros los realiza en opera-

ciones con terceros. De la misma manera, se evitan todos los problemas derivados de la valoración de operaciones vinculadas cuando se trate de partes integrantes de un mismo conglomerado; los propios de doble imposición interna e internacional en relación con tales transacciones; y, finalmente, los resultados positivos y negativos de operaciones con terceros de todas las entidades miembros se compensan entre sí.

La base imponible consolidada será objeto de distribución entre los Estados miembros de residencia o localización de todos los miembros del grupo, según que correspondan a la casa central de una entidad o a cualquiera de sus establecimientos permanentes, de acuerdo con una fórmula objetiva de reparto. El método de distribución se basa en tres factores, activos, empleo y ventas por destino, a los que se les atribuye un peso equivalente. En el caso de empleo, el factor pondera a partes iguales el importe de las nóminas y el número de trabajadores.

Este modelo plantea el encaje en el mismo del régimen de imposición sobre sociedades de Estonia, donde el impuesto no se devenga por la obtención de renta sino por la distribución del beneficio –resultado contable– a los socios, ya sean sociedades residentes o establecimientos permanentes de entidades no residentes. De esta manera, se plantean dos dificultades: la base imponible distribuida de acuerdo con el sistema común armonizado se determina en función de ingresos y gastos fiscales, de tal manera que no será útil para un tributo cuyo parámetro de cálculo se basa en otra magnitud bien diferente, el resultado de la partida contable de pérdidas y ganancias que decida distribuirse a los socios, con algunos ajustes por partidas no deducibles fiscalmente; por otra parte, no coincidirán los momentos temporales puesto que los sujetos pasivos estonios no tributarán hasta que no se produzca la distribución del beneficio, con independencia del periodo impositivo al que pueda referirse el cálculo de la base imponible armonizada. En fin, se generan las dificultades de encaje propias de la existencia de hechos imposables diferentes, la obtención de renta frente a la distribución del beneficio, que conducen a regulaciones diferenciadas de la base imponible.

No cabe duda de que el sistema armonizado podría regir en Estonia. Los sujetos pasivos allí ubicados podrían optar por el mismo. La cuestión estriba en el interés en anticipar la imposición y ver incrementada la base imponible: el impuesto pasaría a calcularse sobre el resultado fiscal total con independencia de que se corresponda con beneficios distribuidos o no; y a deberse en relación con cada periodo impositivo. Por otra parte, habrá que ver qué solución da Estonia a la transposición de la directiva: ¿cabría que permitiera participar en el régimen a las entidades o establecimientos establecidos en su territorio y mantener el devengo del impuesto en relación y con ocasión de la distribución del beneficio, de tal manera que la base atribuida a sus contribuyentes no tuviera efecto real? No parece posible puesto que el artículo 103 regula y determina la deuda tributaria, resultante tras la aplicación del tipo de gravamen nacional; aunque esto no suponga el devengo del tributo sí que implica determinar su montante en gran medida. Debe tenerse en cuenta que, una vez que cada sociedad individual opte por el régimen armonizado de consolidación, las filiales y correspondientes establecimientos permanentes que sean miembros del grupo deberán consolidar fiscalmente; además, será la normativa común la que determine quién deba formar parte del mismo. Es decir, no cabría que los interesados dispusieran quiénes formen parte del mismo ni quiénes integren sus resultados fiscales. De esta manera, cuando en el mismo se integren contribuyentes estonios será necesario valorar el interés en tributar según el sistema común.

III.6. **Ámbito territorial de la UE**

La directiva se dirige y obliga a los Estados miembros como no puede ser de otra forma (art. 136). Este marco geográfico permite identificar a las entidades que van a poder acogerse al régimen en función de su localización así como el alcance de las rentas sujetas al mismo.

La propuesta distingue entre contribuyentes residentes y no residentes en la UE. En el primer caso se integran todas las sociedades que cumplen con los requisitos exigidos para aplicar el sistema y opten por este régimen, sin que se extienda a los establecimientos permanentes de sociedades de la UE ubicados fuera de su territorio. Respecto de las entidades de la UE, se determina la sujeción por la renta mundial, sin perjuicio de determinadas exenciones por rentas de fuente exterior (arts. 2.1, 6.1 y 11). Debe destacarse entre estas exenciones la correspondiente a las obtenidas a través de los establecimientos permanentes de entidades con residencia en la UE ubicados en terceros países.

Los contribuyentes no residentes pueden quedar en el ámbito armonizado en relación con sus establecimientos permanentes ubicados en un Estado miembro (arts. 2 y 6.2) quienes pueden quedar sujetos de forma individual o formar parte de un grupo (art. 55); estos tributan por la parte de la base imponible que les sea atribuida en el Estado donde estén establecidos.

La participación en el régimen armonizado de entidades no residentes de la UE con establecimientos permanentes en su territorio tiene cierta fuerza de atracción puesto que determina que tales entidades no residentes con centros fijos de actividad europeos formen grupo con otras sociedades situadas en la UE que se consideren filiales de sus propias casas centrales.

III.7. **Aspiración a la neutralidad**

La neutralidad se ha convertido en un principio clave, rector de la imposición empresarial en los países de la OCDE. Se explica en la necesidad de satisfacer otro fundamental, la eficiencia, que perseguiría que los costes que implican los tributos sean los menores posibles; en esta aspiración, un impuesto neutral buscaría reducir todo lo posible las distorsiones en las decisiones de los agentes económicos. Los trabajos preparatorios de la propuesta de armonización de la base común se han hecho eco de estas conclusiones y, como se recoge en el documento CCCTB\WP\020\doc\en, las bases imponibles de los impuestos sobre sociedades en la UE se han ensanchado durante los últimos años, lo que las hace más simples y más transparentes y, de aquí, más eficientes y neutrales. Esto ha permitido que se logre una misma recaudación con tipos de gravamen nominales más bajos. De esta manera, resulta evidente que la base común armonizada funcionará mejor si responde a estos mismos criterios. Es decir, según dicho documento, debe ser lo más amplia posible e incluir pocos incentivos, menos que la suma de los existentes en las bases imponibles nacionales.

La finalidad de la armonización es extrafiscal: no es la obtención ingresos fiscales para financiar el presupuesto sino la eliminación de los obstáculos que impone un determinado sistema de imposición sobre sociedades a la realización del mercado interior. Al margen de este objetivo, no se establecen otros de política económica y no se encuentran propuestas para regímenes de otra naturaleza que pudieran fomentar o beneficiar determinado tipo de actividades.

Dicho lo anterior, las medidas propuestas pueden tener efectos diversos sobre los distintos sectores de actividad. El régimen de amortización al 25 por 100 sobre la base amortizable de todos los activos integrados en un conjunto amortizable, de donde solo se excluyen los edificios, los activos amortizables en un periodo superior a 15 años y los intangibles, puede dar lugar a un trato diferenciado para las empresas que utilicen de forma más intensiva dicho tipo de elementos patrimoniales. Por otra parte, el trato equivalente de los factores de activos, empleo y ventas a distancia para distribuir la fórmula de reparto puede tener incidencia desigual según cuál sea el peso de los mismos en los distintos sectores de actividad. El efecto final tendrá que ver con su localización a lo largo de la geografía europea. La introducción de normas especiales de distribución de la base entre Estados miembros para los sectores financiero, asegurador, petróleo y gas, transporte marítimo, transporte por vías navegables interiores y transporte aéreo, constituye una muestra de cómo su incidencia va a depender de la estructura empresarial y la organización de las actividades.

Las previsiones del artículo 87, por las cuales el sujeto pasivo o la autoridad competente puede proponer un método alternativo de cálculo cuando considere que la parte de la base atribuida a un miembro del grupo no se corresponda con el volumen de su actividad, no parece que sea el medio para salvar las ineficiencias que pueda provocar una fórmula de corte general en la pretensión de asignar la proporción de la base imponible que pueda corresponder a cada miembro del grupo en función de las circunstancias de un sector económico específico. Se trata de una previsión excepcional cuyo destinatario es cada grupo consolidable individualmente considerado, con un supuesto de hecho, los resultados atribuidos a alguno de sus miembros, y no generalizable, de tal forma que no puede convertirse en una puerta a modificaciones extensibles a todo un sector de actividad, so pena de dejar sin contenido las previsiones ya incluidas en la propuesta. Por otra parte, la fórmula tendría que ser harto compleja si debiera tener en cuenta todos y cada uno de los distintos sectores en los que pudiera intervenir un mismo grupo a través de sus diversas entidades o establecimientos.

Respecto del juego del principio de neutralidad en las operaciones internacionales de las sociedades, el documento CCCTB\WP\001Rev1\doc\en afirma que una base común en la que se consoliden todos los resultados por transacciones nacionales y las que se produzcan en el seno de la UE determinaría que se satisficieran las premisas de la neutralidad en la exportación y en la importación de capitales. Ahora, si bien es verdad que todos los establecidos bajo una misma jurisdicción observarán que quedan sujetos en términos equivalentes puesto que el tipo de gravamen será el mismo, no cabe afirmar lo mismo cuando la comparación se realice entre quienes se ubican en distintos Estados miembros. Esto puede afectar a las decisiones de localización de los distintos factores en los territorios de las diferentes jurisdicciones fiscales con el objeto de condicionar la distribución de la base entre los distintos centros de actividad y así optimizar el gravamen.

La extensión de estas consideraciones a las inversiones y operaciones más allá de la UE implica necesariamente efectuar una comparación entre la base armonizada y la correspondiente a países terceros. La propuesta opta por la imposición mundial de las entidades residentes en la UE pero establece la exención de rentas obtenidas en el exterior a través de establecimiento permanente, dividendos y plusvalías de cartera. Se intenta facilitar la satisfacción del principio de neutralidad en la exportación de capitales, lo que dependerá del trato que finalmente reciban tales actividades en los países no miembros. A tal fin intentan contribuir las condiciones que se imponen: la exención se transforma en régimen de imputación cuando el gravamen en el exterior es sustancialmente inferior al correspondiente como media en la UE. Sí que parece lograrse con mayor facilidad dar satisfacción

al principio de neutralidad en la importación de capitales cuando se ofrece a los establecimientos permanentes de entidades no residentes disfrutar de la base común y consolidar los resultados de sus actividades en la Unión. Sin embargo, el texto propuesto no puede establecer nada más respecto de otras formas de inversión que no den lugar a tal establecimiento puesto que el gravamen de no residentes sin el mismo no es objeto de armonización (véase su art. 77).

III.8. Aspiración a la uniformidad

La aspiración a consolidar los resultados de un grupo obtenidos en distintos Estados europeos debe arrancar con la premisa de la uniformidad de las reglas de cálculo vigentes en todos aquellos. Es una cuestión que va a estar ligada en primer lugar con la capacidad de las normas comunes para agotar la regulación del cómputo de las distintas partidas con incidencia en su determinación. Cuanto mayor sea la necesidad de normas nacionales de transposición, existirá mayor riesgo de soluciones heterogéneas.

Desde este punto de vista, debe destacarse la solución planteada para la gestión de la base común y el sistema de recursos administrativos y judiciales que culmine el proceso de cómputo. Siendo cuestiones complejas, con un cierto desarrollo en la propuesta, es posible destacar, a estos efectos, lo previsto en sus artículos 114, 122, 123, 125 y 126.

El primero de estos preceptos dispone que las auditorías y las liquidaciones se rijan por la ley del Estado miembro en el que resida el sujeto pasivo individual o se ubique el establecimiento permanente. Corresponde a la autoridad tributaria principal –la correspondiente al sujeto pasivo principal del grupo, art. 4 (22)– verificar la declaración fiscal consolidada y practicar la regularización correspondiente, previa consulta con las autoridades del resto de miembros que integren el grupo fiscal. Sin embargo, no se establecen mecanismos que garanticen equivalencia en tales prácticas y la necesaria interpretación uniforme de la directiva que se adopte.

Los artículos 122 y 123 se refieren a la práctica de auditorías, cuya iniciativa y coordinación corresponde, de nuevo, a la autoridad competente principal; esta, junto con las correspondientes al resto de miembros del grupo fiscal determinan conjuntamente el alcance y contenido de las actuaciones. El procedimiento queda regido por la ley o leyes vigentes en las jurisdicciones en las que se desarrolle. Cuando los órganos administrativos de cualquier Estado correspondiente a miembros del grupo estuvieran disconformes con la resolución de la autoridad tributaria principal, podrá impugnarlo judicialmente según la ley de esta última.

Los dos últimos preceptos antes mencionados se refieren, respectivamente, a la interposición de recursos administrativos y judiciales por parte de los contribuyentes. De los primeros entiende el órgano que establezca la legislación del Estado miembro de la autoridad tributaria principal. El trámite de alegaciones debe despacharse en concierto entre todas las autoridades afectadas según los miembros del grupo y estas últimas prestarán asistencia a la principal en el trámite de prueba, pero así queda limitada la coordinación. Los segundos también se rigen por la ley del mismo Estado. Para estos casos, se prevé el mismo tipo de apoyo por parte de las autoridades competentes de los demás Estados miembros involucrados.

Por tanto, también el sistema de recursos queda centrado e instrumentalizado bajo la ley y la organización de uno de los Estados miembros interesados, con los riesgos que puedan derivar de las

interpretaciones divergentes por países así como la incidencia que puedan tener las distintas transposiciones nacionales de la directiva.

En todo caso, estos son los resultados derivados de optar por hacer descansar el sistema en las ya existentes y experimentadas Administraciones nacionales en lugar de crear otra para el ámbito de la UE. Queda la duda sobre la posibilidad de haber propuesto una fórmula de consorcio en el que se integraran las de los Estados miembros.

IV. ÁMBITO Y ALCANCE DE LA ARMONIZACIÓN

IV.1. **Ámbito material: base imponible del impuesto sobre sociedades**

La propuesta pretende la armonización de la base imponible del impuesto sobre sociedades tanto de contribuyentes individuales como de grupos. La delimitación de la imposición sobre la renta de sociedades se efectúa mediante la referencia a la tributación de determinadas sociedades y grupos de sociedades. Es la sujeción de estas a un determinado impuesto, el referenciado en su anexo II, la que permite la identificación del tributo.

El régimen armonizado pretendido no define el hecho imponible y, por tanto, no incluye un concepto o una descripción de lo que deba entenderse por renta. Sin embargo, la regulación de la base permite identificar lo que se entiende por la misma, puesto que ofrece las reglas para su cuantificación. Comprende la obtenida por el sujeto pasivo así como la imputada en el régimen de transparencia fiscal internacional o en cualquier régimen de transparencia determinado por la ley del Estado miembro donde la entidad transparentada esté situada, caso en que se atribuye la calculada de acuerdo con las reglas armonizadas. Por otra parte, no existe una previsión sobre estimación de rentas si bien las reglas de valoración atribuyen el de mercado a los bienes o derechos donados, que es el fiscal en caso de que el donatario sea una entidad benéfica. De esta manera, lo que en la LIS española es una mera presunción con prueba en contrario –cesiones gratuitas de bienes o servicios– en la propuesta constituye renta en función del valor de lo transmitido a título gratuito. Queda la duda acerca de la imposición de la prestación de servicios sin contraprestación.

El alcance de la normativa propuesta se limita al cálculo y al uso de la base imponible así determinada, tanto para sujetos pasivos individuales como para grupos de entidades. En este último caso, el resultado se construye sobre la suma de las bases imponibles individuales de los miembros de grupo, tras eliminar los resultados derivados de operaciones intragrupo. De esta manera, la normativa propuesta regula la base imponible individual y contempla la posibilidad de contribuyentes individuales no integrados en grupos que se acojan también al sistema. ¿Cabe que los Estados miembros dispongan modificaciones sobre la que resulte atribuida a sus propios contribuyentes? Si se admitieran, se vulneraría la finalidad y el objeto de la armonización puesto que dejaría de determinarse sobre un régimen común y se renunciaría a la aspiración de uniformidad. La propuesta ofrece algunas claves para responder a esta pregunta. Su artículo 102 contempla determinadas reducciones de la base atribuida a través de la fórmula de reparto, referidas a la compensación de pérdidas, a determinadas partidas relacionadas con la entrada en el grupo consolidado del sujeto pasivo, las dirigidas a eliminar la doble imposición internacional, las deducciones de determinados impuestos nacionales y las pro-

visiones técnicas de entidades de seguro referidas en su artículo 30. Es ahora cuando tiene sentido recordar las prescripciones del artículo 7, según el cual las entidades que opten por su régimen dejan de estar sujetas a las disposiciones nacionales en relación con los aspectos regulados en la propuesta, esto es, en materia de determinación de la base imponible. Y en la medida en que el artículo 103 se refiera a la determinación de la deuda tributaria, también cabría concluir sobre la limitación de introducir reducciones nacionales para determinar una base liquidable diferenciada por Estados miembros.

La regulación tampoco alcanza al tipo de gravamen, general o especial, a eventuales bonificaciones ni a la deducción por realización de determinadas actividades. ¿Corresponderá a las normas nacionales la determinación de tales elementos? Puede entenderse que, si corresponde a cada jurisdicción la fijación de la alícuota, cabría introducir bonificaciones o deducciones por incentivos que puedan modificar el tipo efectivo, siempre que cumplan con el Derecho europeo y la disciplina de ayudas de Estado. Sin embargo, salvo en el caso del tipo de gravamen, donde la remisión a las leyes nacionales es clara y expresa, no parece que sea posible puesto que el artículo 103 se refiere a la deuda tributaria, con lo que entra a regular estos elementos tributarios. De esta manera, esta materia queda excluida de la competencia nacional respecto de quienes opten por este sistema común. Otra solución tendría poco sentido puesto que a través de tales disposiciones se dejarían de cumplir los fines de la imposición común: las bonificaciones son en realidad reducciones puramente cuantitativas en la cuantificación de la base que, de admitirse, vaciarían de contenido material las disposiciones europeas previstas para su cálculo; las deducciones tienen por efecto reducir los tipos efectivos de gravamen a través de medidas distorsionantes de las decisiones de los agentes económicos y limitaría la capacidad del sistema para la homogeneización y la neutralidad, principios importantes para el adecuado funcionamiento del mercado interior, fin último que persigue la propuesta. Debe tenerse en cuenta que las reducciones de la cuota se determinan por referencia a conceptos ya utilizados para determinar la base con lo que la correspondiente incidencia fiscal en esta última queda modificada. Por ejemplo, una deducción calculada en un porcentaje de la inversión efectuada en activos permite una recuperación fiscal de su coste más rápida y más elevada que la obtenida del ritmo normal de amortización.

Bien es cierto que este precepto se encuentra en la regulación de la consolidación de las bases imponibles de los miembros de un grupo. Sin embargo, no tendría ninguna lógica considerar una solución diferente para los sujetos pasivos individuales que se acojan al régimen armonizado.

Por otra parte, sí que se encuentran normas dirigidas a eliminar la doble imposición internacional a través del método de imputación ordinaria, con excepción de las rentas procedentes de establecimientos permanentes situados en terceros países, los dividendos y las plusvalías de cartera, que se encuentran exentos. Esta última exención alcanza a las participaciones en beneficios y plusvalías de cartera de fuente nacional, de forma que no es necesario disponer la regulación de deducciones por doble imposición interna.

Nada se especifica, pero resulta evidente que se trata del régimen general. No hay previsiones especiales, aunque sí específicas respecto de las entidades de seguros previstas en el artículo 30 —con lo que persiguen la adaptación de su cálculo a las especificidades del sector— así como para el diferimiento de plusvalías por transmisión de activos en caso de reinversión y por donaciones a entidades sin fin de lucro, llamadas benéficas. Pero no aparecen disposiciones especiales de cálculo de este elemento tributario para pequeñas y medianas empresas (PYMES), operaciones de arrendamiento financiero, amortización libre o acelerada u otras que se conocen en la imposición sobre sociedades española.

Así, es clara la tensión que puede generar la convivencia de un régimen armonizado limitado a las reglas generales de determinación de la base imponible con los regímenes especiales que se puedan mantener en los Estados miembros. En primer lugar, se puede plantear su compatibilidad. Así, ¿podría una entidad de reducida dimensión optar por el régimen armonizado y aplicar el sistema de tipos propuesto por la imposición sobre sociedades española? La lectura de los preceptos propuestos por la Comisión parece que lo admitirían, al remitirse a las leyes internas con tal fin (véase art. 103). No cabe concluir otro tanto respecto de elementos de determinación de la base imponible, donde el artículo 7 sería invocable y tendría el efecto de dejar inaplicables normas domésticas relativas a tal elemento tributario. Cuando tal compatibilidad no sea posible, corresponderá al contribuyente verificar qué fórmula de gravamen puede interesarle más.

Por tanto, como primera consecuencia, queda sin efecto la normativa interna correspondiente respecto de quienes opten por el sistema común y para aquellos elementos del impuesto que encuentren su regulación en la misma. Quienes disfruten de regímenes especiales podrán quedar al margen del sistema armonizado y continuar disfrutando de lo que se disponga en la normativa nacional.

Para un mayor análisis, es necesario distinguir entre los distintos tipos de regímenes especiales según su objeto o por las características de las formas sociales a que se refieran. Debe tenerse en cuenta que la propuesta abarca algunas, las típicas de las entidades mercantiles con fin de lucro. De esta manera, no cabe hacer mayor referencia a los regímenes especiales previstos para formas sociales no cubiertas por el régimen armonizado, como podría ser el caso de los previstos para los distintos tipos de agrupaciones, uniones temporales, fondos, mutuas, comunidades y otras formas de propiedad.

Respecto de los regímenes previstos en atención al objeto social, caso de entidades de arrendamiento de vivienda, minería, hidrocarburos, entidades de tenencia de valores extranjeros, entidades parcialmente exentas, sociedades de inversión, entidades navieras y deportivas en el impuesto sobre sociedades español, debe concluirse que se mantendrán vigentes para quienes no opten por el régimen armonizado pero no para quienes entren en el mismo. La regla de exclusión del artículo 7 hace incompatible la base común con cualquier norma nacional que tenga la misma finalidad con independencia de su contenido, esto es, la regulación de la base y las reducciones de la cuota derivada de aplicar sobre la misma los tipos de gravamen nacionales.

Estas mismas conclusiones serán relevantes para aquellos otros regímenes previstos para cualquier forma social y con independencia del objeto social, caso de los previstos para PYMES, transparencia fiscal internacional o *leasing*.

Se plantea la duda sobre la aplicabilidad del régimen de reestructuraciones, cuyo origen se encuentra en la directiva UE de fusiones, ya se mencionó que se trata de una materia que recibe un trato nuevo en el borrador ahora adoptado por la Comisión.

En cuanto al régimen especial de grupos fiscales, se recuerda que la regulación propuesta tiene como fin fundamental ordenar la consolidación transfronteriza. De nuevo y sobre base del carácter opcional que tendrá el régimen armonizado, corresponderá a los sujetos pasivos decidir a qué norma acogerse puesto que ambas regulaciones jugarían de forma alternativa.

IV.2. Ámbito territorial

Los destinatarios de la propuesta de directiva (art. 134) son naturalmente los Estados miembros. El ámbito territorial de aplicación se limita a la UE; en particular, al ámbito territorial en el que es aplicable el TUE. Este viene determinado en su artículo 52, donde se mencionan los 27 Estados miembros, y para cuya precisión se remite al artículo 355 del TFUE.

El apartado 1 de este último precepto alude a la extensión de los Tratados a los territorios ultraperiféricos –los franceses de Ultramar⁶, Azores, Madeira y Canarias– respecto de los que se recoge la especificidad derivada de su ubicación geográfica y la distancia del continente, lo que requiere de medidas especiales –art. 349 del TFUE– en materia de políticas comerciales, aduaneras, fiscales, zonas francas, políticas agrícolas y pesqueras, condiciones de suministro de materias primas y bienes de consumo esenciales, ayudas públicas y las condiciones de acceso a fondos estructurales y programas horizontales de la UE. En principio, nada especial sería predicable respecto de la base común del impuesto sobre sociedades, que sería allí aplicable.

A continuación, dicho artículo se refiere a los territorios de ultramar del anexo II del Tratado, que disfrutaban de acuerdos de asociación con la UE, tratándose de territorios no europeos que mantienen relaciones especiales con Dinamarca, Francia, Países Bajos y Reino Unido. No se trata de territorios integrados en la Unión, de ahí que se escogiera la fórmula de la asociación⁷.

El artículo 355.3 se refiere a los territorios europeos cuyas relaciones exteriores asuma un Estado miembro, que se consideran parte de la UE. Esta mención incluye en su ámbito a Gibraltar. También se aplica el Tratado a las islas Åland de conformidad con las disposiciones del Protocolo n.º 2 del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, de la República de Finlandia y del Reino de Suecia⁸.

Por el contrario, el Tratado no se aplica, apartado 5 del artículo 355, a las islas Feroe, a las zonas de soberanía del Reino Unido de Akrotiri y Dhekelia en Chipre salvo en la medida en que sea necesaria para garantizar el cumplimiento de las disposiciones establecidas en el Protocolo n.º 3 relativo a las zonas de soberanía del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en Chipre adjunto al Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca a la Unión Europea y de conformidad con lo dispuesto en dicho Protocolo⁹; por otra parte, las disposiciones de los Tratados solo serán aplicables a las islas del Canal y a la isla de Man en la medida necesaria para asegurar la aplicación del régimen previsto para dichas islas en el Tratado relativo a la adhesión de

⁶ Se trata de Guadalupe, la Guayana Francesa, Martinica, la Reunión, San Bartolomé y San Martín.

⁷ Se trata de Groenlandia; Nueva Caledonia y sus dependencias; Polinesia francesa; tierras australes y antárticas francesas; Islas Wallis y Futuna; Mayotte; San Pedro y Miquelón; Aruba; Antillas neerlandesas: Bonaire, Curaçao, Saba, San Eustaquio, San Martín; Anguila; Islas Caimán; Islas Malvinas (Falkland); Georgia del Sur e Islas Sandwich del Sur; Montserrat; Pitcairn; Santa Elena y sus dependencias; territorio antártico británico; territorios británicos del Océano Índico; Islas Turcas y Caicos; Islas Vírgenes británicas y Bermudas.

⁸ DOUE C 241 de 29 de agosto de 1994.

⁹ DOUE L 236 de 23 de septiembre de 2003.

nuevos Estados miembros a la Comunidad Económica Europea y a la Comunidad Europea de la Energía Atómica, firmado el 22 de enero de 1972¹⁰. Estas disposiciones afectan a diversas cuestiones, entre las cuales, las fiscales que se abordan se refieren a los derechos de aduana y, en el primer caso, al IVA y las accisas; en consecuencia, esta propuesta no alcanzaría a estos territorios.

Esta delimitación geográfica determina el ámbito de sujetos pasivos a que se refieren sus previsiones. Como ya se anticipó, debe tratarse de entidades establecidas en dicho marco geográfico, lo que se concreta a través de una doble mención:

- La referencia a entidades residentes en territorio de los Estados miembros, caso en que el gravamen alcanza a rentas mundiales con exención de las obtenidas a través de establecimientos permanentes ubicados en países terceros (arts. 2.1 y 6.6). Ahora bien, debe diferenciarse el ámbito material de rentas sujetas del ámbito personal al que alcanza la consolidación: si bien se gravan las rentas mundiales, la consolidación no alcanza a los establecimientos permanentes de entidades europeas situados en Estados no miembros de la UE, con independencia de que estas últimas rentas queden o no sujetas a gravamen en el grupo. La norma general es su exención; pero cuando queden sujetas a un régimen de gravamen sustancialmente bajo, su importe debe incluirse en la base imponible del grupo y ser objeto de distribución para su gravamen entre los Estados miembros correspondientes a los que sí se consideran como miembros del grupo.
- La referencia a entidades no residentes, respecto de sus establecimientos situados en un Estado miembro de la UE, caso en que el gravamen alcanza a las rentas atribuibles a tales centros de actividad. La propuesta reitera el principio propio del MCDI de la OCDE, de falta de fuerza de atracción, esto es, los contribuyentes no residentes en la UE no tributan por todas las rentas obtenidas en un Estado miembro de la UE por el mero hecho de disponer de establecimiento permanente en su territorio (arts. 2.2 y 6.7).

Este marco geográfico es también la referencia para delimitar el concepto de grupo y el ámbito personal de entidades consolidables. La regulación propuesta en el artículo 55 se limita a las entidades antes mencionadas: las residentes en la UE con exclusión de sus establecimientos permanentes de países terceros y las no residentes, exclusivamente respecto de sus establecimientos en la UE.

Llama la atención que la directiva establezca el ámbito material del gravamen al determinar el alcance territorial de la imposición, cuando corresponde a los Estados delimitar el ámbito de ejercicio de su potestad de gravamen. En cualquier caso, se siguen reglas comunes a todos ellos y la previsión puede explicarse en la propia finalidad del sistema: determinar una base imponible armonizada común, cuyo alcance debe ser el mismo en toda la UE.

IV.3. Ámbito personal

Los requisitos propuestos son los que se describen a continuación que, además, son similares a los exigidos en las otras directivas de armonización del impuesto, con la salvedad de las condiciones relativas a la residencia o establecimiento, como se verá.

¹⁰ DOUE L 73 de 27 de marzo de 1972.

a) *Residencia fiscal o establecimiento en un Estado miembro*

La propuesta ambiciosa coordinar la tributación de entidades residentes en la UE y de las que no lo son pero operan en su territorio a través de establecimiento permanente.

Ambos conceptos fiscales son el centro sobre el que gira la determinación del ámbito de la potestad tributaria de los Estados miembros. Por esta razón, se podría esperar que la propuesta se limitara en este punto a referirse a lo que se dispusiera en las normativas fiscales internas. Sin embargo, se procede a incluir definiciones de ambos.

- Residencia fiscal

En cuanto a la residencia fiscal, se considera, artículo 6.3, que la misma se encuentra en el Estado miembro en el que la sociedad tiene su domicilio social, en el que ha sido constituida o donde tiene la sede de dirección efectiva. Son tres criterios que juegan de forma alternativa, no acumulativa. Se trata de los puntos de conexión utilizados por las normas nacionales; esta opción posiblemente pretenda no alterar los términos utilizados normalmente por cada jurisdicción con el objeto de adaptar la propuesta al marco subjetivo de imposición de los Estados miembros. Se añade que tal residencia fiscal no se determina en un Estado miembro cuando, de acuerdo con las previsiones de un convenio de doble imposición, esta se determine en un Estado tercero.

Se contemplan los supuestos de atribución múltiple de residencia fiscal, que se pueden producir al utilizarse simultáneamente hasta tres criterios diferentes para su determinación de tal forma que cada uno de ellos pueda conducir a que la entidad pueda reputarse residente en Estados diferentes. El criterio delimitador y preferente escogido en el artículo 6.4 es el de la sede de dirección efectiva, como se hace en el MCDI, concepto para el que no se ofrece una definición en ninguno de dichos instrumentos.

Se añade, artículo 6.5, la norma especial para las entidades o grupos dedicados al transporte en aguas interiores cuya sede de dirección se encuentre a bordo de un buque o de una embarcación, caso en que la misma se reputa situada en el Estado miembro correspondiente a su puerto base; cuando no exista tal, se atenderá a la residencia de quien explote el buque o embarcación. Es, por otra parte, el elemento dirimente utilizado en el MCDI de la OCDE.

Quienes no tengan la consideración de residentes en un Estado miembro de acuerdo con la propuesta, se encontrarán dentro de su ámbito subjetivo respecto de los establecimientos permanentes de que dispongan en la UE, según resulta del artículo 6.2.

La cuestión es si esta norma supone armonizar el concepto de residencia fiscal a efectos del impuesto sobre sociedades. Esta decisión de la propuesta tiene que ver, posiblemente, con la necesidad de determinar en qué términos puede una entidad determinada participar del régimen armonizado, como residente o no residente; en qué condiciones puede liderar o participar en la formación de un grupo consolidado, lo que depende de nuevo de la condición de residente; finalmente, si la base imponible debe alcanzar a la renta mundial o a la atribuible al establecimiento permanente. Pensamos que estas definiciones tienen capacidad para marcar el cómo de la participación de una entidad en el régimen armonizado: así, por ejemplo, no tener residencia fiscal de acuerdo con lo prescrito en la propuesta

excluiría a la entidad del marco armonizado previsto para residentes, sin que excluya su consideración como entidad no residente y su encaje en el contexto coordinado en relación con los establecimientos permanentes situados en la UE. Sin embargo, estas prescripciones no pueden suponer una limitación respecto del ámbito soberano nacional para determinar quiénes son sus residentes fiscales. Quienes no encajen en las previsiones de la directiva bajo una determinada condición podrán quedar sujetos al impuesto nacional en los términos que prevea la norma interna. La letra del artículo 6 parece corroborar esta tesis cuando plantea que su definición lo es a los efectos de atribuir la posibilidad de optar por el régimen armonizado. El título que encabeza el precepto, *opción*, facilita mantener esta tesis.

La definición es determinante también para fijar la autoridad tributaria principal en el caso de gestión de grupos consolidados, puesto que esta viene determinada por la residencia del contribuyente principal (art. 4.22). No queda tan claro en el texto de la propuesta que este punto de conexión determine asimismo la participación de los Estados miembros en la parte atribuida de la base imponible consolidada. Los artículos 4.12 y 86 se refieren a la cuota parte de la base imponible que corresponde a cada miembro del grupo. Se trata de una cuestión que excede de las capacidades armonizadoras: la obligación de pago y a quién corresponda constituirían cuestiones reservadas a la soberanía tributaria estatal. Al mismo tiempo, esta solución podría no interrelacionarse debidamente con las prescripciones de la directiva, puesto que la atribución de residencia en un Estado miembro de acuerdo con esta última conlleva determinar la autoridad fiscal protagonista de procedimientos para la gestión del tributo.

Dicho lo anterior, quedaría pendiente un análisis pormenorizado, a la luz de las distintas leyes nacionales con el objeto de verificar si el contenido de la propuesta conduce a que quienes sean residentes fiscales según los criterios domésticos lo sean también de acuerdo con las normas armonizadoras. Se tiene la impresión, a la vista de los criterios utilizados, que esa será normalmente la situación.

- El concepto de establecimiento permanente

El artículo 5 de la propuesta recoge una definición cerrada y exhaustiva de establecimiento permanente sobre la base de la que se encuentra en el artículo 5 del MCDI de la OCDE. Debe tenerse en cuenta que el concepto tiene básicamente tres utilidades principales. En primer lugar, el artículo 6.2 atribuye el derecho a optar por el régimen armonizado a las entidades no residentes con establecimientos permanentes en la UE y el apartado 7 del mismo precepto establece el alcance de la sujeción al sistema de estos contribuyentes, las rentas que les resulten atribuibles por su actividad en territorio común. Por otra parte, sirve para determinar los miembros del grupo fiscal. De acuerdo con el artículo 55, en el mismo se integran tanto los establecimientos permanentes de sociedades residentes en Estados miembros de que dispongan en otros como aquellos que las entidades no residentes tengan en la UE. Finalmente, también se usa el concepto en el artículo 11 letra e) para declarar exentas las rentas obtenidas a través de los situados en países terceros.

El precepto que se comenta se inicia con una mención extraña. Curiosamente, no se refiere a las actividades que una sociedad residente en un Estado desarrolle en otro diferente como no residente, sino que considera que un contribuyente tiene un establecimiento permanente en un Estado diferente a aquel donde tiene localizada su gestión central y su control. Tal mención puede deberse a los conceptos que recoge el artículo 4 de la propuesta donde se entiende que contribuyente residen-

te es aquel que lo es en un Estado miembro, esto es, en cualquiera de la UE, de tal manera que una sociedad residente en un Estado miembro es, a los efectos de la propuesta, siempre residente, y contribuyente no residente solo lo es quien no tiene residencia en un Estado miembro. De esta forma, no sería posible utilizar el concepto de no residente por relación a las actividades que una sociedad de un Estado miembro desarrolla en otro que también lo sea de la UE. Respecto de esta última jurisdicción sería no residente; sin embargo, este concepto no es utilizado en la propuesta de armonización, que reserva tal mención únicamente para las entidades procedentes de terceros países.

La solución no parece la más oportuna y podría llevar a la confusión, errónea, de pensar que la gestión central y el control son criterios para atribuir la residencia fiscal; podría confundirse con el criterio dirimente de la sede de dirección efectiva. Y, efectivamente, la gestión central y el control pudieran coincidir con el lugar de la sede de dirección, pero parecen conceptos diferentes: el primero tiene que ver con la llevanza ordinaria de la empresa y el segundo con el lugar donde se toman sus decisiones estratégicas.

La definición se refiere a un centro fijo de actividad por el que una sociedad desarrolla toda o parte de su actividad en otro Estado. Reúne las tres condiciones tradicionales: el desarrollo de una actividad económica en el exterior –expresión que se concreta por referencia al Estado de la residencia fiscal–, de forma fija en un lugar geográfico y estable en el tiempo. El precepto recoge los ejemplos ilustrativos relativos al lugar de gestión, sucursal, oficina, fábrica, taller, mina, etc.; también se incluye el caso de las obras de construcción, instalación o montaje con duración superior a 12 meses; los casos de actividades preparatorias o auxiliares no constitutivas de establecimiento permanente; se incluye la mención a la actuación a través de agentes dependientes, en que se reputa la existencia de tal centro fijo de actividad, y de agentes independientes, que no lo constituyen; en fin, no falta la aclaración de que el mero control de un contribuyente no residente no determina por sí la existencia de establecimiento.

Aunque se había pensado inicialmente, documento de trabajo CCCTB/WP057\doc\en, en la posibilidad de que la Comisión adaptase el concepto de establecimiento permanente con el objeto de atender a las especificidades del mercado interior, la propuesta no recoge la posibilidad de utilizar actos delegados con tal fin.

Es evidente que esta previsión surte sus efectos en relación con el régimen armonizado, pero existe la duda acerca de su alcance respecto de las relaciones con Estados terceros. Ya se vio anteriormente como la armonización de esta materia podía afectarlas, por lo que nos remitimos a lo allí expuesto.

b) Constitución según la ley de un Estado miembro o de un Estado tercero

Las sociedades deben haberse constituido de acuerdo con las leyes de un Estado miembro. Esta cuestión debe resolverse según las normas nacionales que regulen las sociedades y demás entidades jurídicas. Podría debatirse acerca de la forma jurídica concreta, si se exige una determinada personalidad jurídica. Pero esta cuestión está resuelta en la medida en que la propuesta incluye una relación de las formas jurídicas a las que resulte de aplicación. Debe tenerse en cuenta que esta será debatida por el Consejo, donde los representantes de cada Estado miembro se pronunciarán acerca de las formas organizativas que finalmente se incluyen en el ámbito de aplicación de la Directiva.

Dicho lo anterior, la propuesta incluye las menciones a la sociedad europea y a la sociedad cooperativa europea, constituidas de acuerdo con la normativa europea que las regula ¹¹.

En la medida en que la propuesta de armonización abarca a entidades no residentes en la UE, el artículo 2.2 se refiere a las sociedades constituidas de acuerdo con la ley de un Estado tercero. La cuestión se resuelve de forma similar a la prevista para entidades europeas por referencia a la forma jurídica que las mismas adopten.

Este es un criterio utilizado asimismo para determinar la residencia fiscal en un Estado miembro. ¿Tiene efectos para determinar la residencia de la entidad a efectos del régimen armonizado? ¿Estar constituida en un país tercero implica la condición de no residente? No creemos puesto que de ser así, no tendría sentido que el artículo 6 incluyera a tal efecto criterios alternativos.

c) Tener una de las formas jurídicas previstas en el anexo u otra similar de un Estado tercero

La propuesta sigue el criterio de las otras directivas de armonización del impuesto, la de fusiones y reorganizaciones empresariales, la matriz-filial y la de intereses y cánones. Por tanto, puede solicitar el régimen armonizado la sociedad que revista una de las formas enumeradas en el anexo de la directiva que se adopte, según ha previsto el artículo 1 a) de la propuesta. Dicho anexo se refiere a las distintas sociedades a través de entradas diferentes, correspondiendo a cada uno de los Estados miembros de la UE, a las que se añaden las menciones a la sociedad europea y a la sociedad cooperativa europea. Es posible observar que las distintas relaciones utilizan técnicas distintas para designar las sociedades comprendidas en su ámbito de aplicación. Así, en algunos casos se emplea una fórmula genérica y se refieren a «las sociedades comerciales o las sociedades civiles de forma comercial, las cooperativas y las empresas públicas constituidas de conformidad con el Derecho portugués» o a «las sociedades constituidas de conformidad con el Derecho del Reino Unido»; en otros casos, se indican expresamente las denominaciones de las formas jurídicas. En muchos casos, se incluye la referencia a las sociedades constituidas de acuerdo con el Derecho nacional sujetas al impuesto sobre sociedades, mención abierta que suscitará dudas en la identificación concreta de quienes puedan acogerse a la armonización: más problemas interpretativos suscitará la mención danesa a las entidades sujetas a las disposiciones generales en materia tributaria aplicable a sus sociedades anónimas. Cuando se utiliza la técnica de la denominación precisa, el TJUE ha interpretado que las exigencias del principio fundamental de seguridad jurídica se oponen a que se interprete la lista con carácter indicativo, de tal forma que no cabe la ampliación del ámbito subjetivo por analogía a otros tipos de sociedades no expresamente mencionadas. Así lo resolvió en Sentencia de 1 de octubre de 2009, asunto C-247/08, *Gaz de France*, relativo a la interpretación de la lista de entidades anexa a la directiva matriz-filial.

En la medida en que la propuesta contempla a los establecimientos permanentes como miembros de grupos consolidados e, incluso, como sujetos pasivos principales del grupo cuando se trata de los pertenecientes a entidades procedentes de países terceros, puede resultar ilustrativo aclarar que su incorporación a la armonización requerirá que los mismos pertenezcan a entidades que tengan alguna de las formas previstas, ya se trate de las listadas en el anexo o de alguna de un Estado tercero que pueda caer dentro de su marco de aplicación.

¹¹ Reglamento (CE) n.º 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE), DOUE L 294 de 10 de noviembre de 2001, y Reglamento (CE) n.º 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE), DOUE L 207 de 18 de agosto de 2003.

En el caso de España, se incluyen la sociedad anónima, la de responsabilidad limitada, la comanditaria por acciones y las entidades de Derecho público regidos por el Derecho privado. Por tanto, no aparecen en la lista entidades mercantiles típicas de nuestro ordenamiento jurídico, como la sociedad colectiva o la comanditaria simple, ni determinados sujetos pasivos que no tienen tales formas societarias, tales como las uniones temporales de empresas, las agrupaciones de interés económico, los fondos de inversión y de pensiones, los fondos de capital-riesgo, los fondos de regulación del mercado hipotecario, los fondos de titulización hipotecaria, los fondos de titulización de activos, las comunidades titulares de montes vecinales en mano común, así como el Estado, las comunidades autónomas, las entidades locales y demás entidades del sector público regidas por el Derecho administrativo.

Finalmente, el artículo 2.3 prevé que la Comisión pueda adoptar actos delegados con el objeto de modificar el anexo y de tener en cuenta los cambios legales que se produzcan en los Estados miembros en relación con las formas sociales. Puede plantearse la duda acerca del alcance de la delegación: ¿puede servir para incluir formas legales no incluidas con anterioridad y que nazcan con ocasión de la modernización del Derecho de sociedades o debe limitarse a adaptar la referencia del anexo a los cambios en la denominación que puedan producirse respecto de formas jurídicas ya incluidas en la lista? No parece que tales actos puedan servir para extender el ámbito subjetivo a formas sociales no incorporadas *ab initio* en la lista que finalmente acuerde el Consejo ECOFIN al adoptar la propuesta de la Comisión. Debe tenerse en cuenta que esta manera de delimitar el ámbito subjetivo requiere acuerdo unánime de esta última Institución de tal manera que la delegación que pueda ejercer la Comisión debe interpretarse de manera estricta y conducir a un marco que se encuentre dentro del acuerdo original que haya permitido la adopción de la armonización. En fin, no creemos que la delegación pueda servir para ampliar el ámbito armonizado. De todas formas, tales actos delegados quedan sujetos siempre a control del Consejo, quien puede paralizarlos incluso antes de su entrada en vigor (art. 129.4). Esta aproximación es asimismo la que parece desprenderse del documento CCCTB/WP057/doc/en, donde menciona que la finalidad de los actos delegados de la Comisión en este ámbito tendría por objeto adaptar y mantener actualizada la lista de forma más sencilla.

En cuanto a las entidades no residentes, el artículo 2.2 se refiere a las sociedades que tengan una forma similar a alguna de las ya incluidas en el anexo I procedentes de cualquiera de los Estados miembros. La propuesta es consciente de las dificultades que pueda plantear este ejercicio, razón por la cual prevé en su artículo 3 que la Comisión, a través de actos delegados, adopte cada año una lista de formas jurídicas equivalentes de países terceros, competencias para cuyo ejercicio esta Institución queda sujeta a un procedimiento de control atribuido a los Estados miembros, quienes deben aprobar una propuesta de la Institución europea por mayoría cualificada¹². Tal lista, por otra parte, tendrá carácter ilustrativo y no taxativo puesto que el artículo 3.2 menciona expresamente que la falta de inclusión en la lista no impide que una determinada forma social pueda incorporarse al régimen armonizado. En tal caso, será necesario, entendemos, que se pueda acreditar la similitud con cualquiera de las formas sociales de cualquier Estado miembro incluida en el anexo. El proceso consistiría en la presentación de la solicitud por la que el establecimiento permanente de la sociedad no residente opte por el régimen armonizado. De acuerdo con los artículos 104 y 107 de la propuesta, será la autoridad fiscal competente de su lugar de ubicación la que determine si procede la aplicación del régimen, calificación que conlleva la de la simi-

¹² La previsión de la propuesta se refiere al procedimiento previsto en el artículo 131.2 de la misma, que se remite al Reglamento (UE) n.º 182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 2011, por el que se establecen las normas y los principios generales relativos a las modalidades de control por parte de los Estados miembros del ejercicio de las competencias de ejecución por la Comisión (DOUE L 55 de 28.2.2011).

litud con una forma jurídica europea contenida en el anexo de la propuesta. Este hecho, junto al sistema de recursos previstos, que es el propio del Estado miembro de la autoridad fiscal competente, puede, potencialmente, plantear problemas de interpretación y aplicación uniforme de la directiva que finalmente se adopte. ¿Podrá dar lugar a la planificación del lugar de ubicación del establecimiento permanente con el objeto de garantizar una respuesta afirmativa a la opción por el régimen armonizado?

Esta limitación del ámbito personal en atención a la forma jurídica puede crear diferencias entre Estados miembros debido al distinto rango de entidades cubiertas. Es más, tal distinción dependerá del resultado de la negociación en el Consejo ECOFIN, de forma que serán las autoridades nacionales las que determinen la extensión del marco subjetivo.

d) Sujeción a un impuesto sobre sociedades nacional

Es condición también, artículo 2.1 b), que la sociedad esté sujeta a un impuesto sobre sociedades de los relacionados en la propuesta. Su anexo II se compone de tantas entradas como Estados miembros y se refiere a sus impuestos sobre sociedades. Existe la previsión de que cualquiera de dichos impuestos sea sustituido por otros que tuvieran la misma naturaleza como consecuencia de reformas fiscales: estos estarían también cubiertos por la propia relación incluida en la directiva, de forma que no sería necesario modificarla por tal motivo. Debe entenderse que se trataría de impuestos cuyo objeto fuera el mismo, esto es, gravar la renta de las sociedades. Nada se dispone en relación con la existencia de impuestos complementarios. Los que existan a la fecha de entrada en vigor de la directiva y que no se mencionen en la misma, no se verán afectados. Respecto de los que se introduzcan con posterioridad, será necesario analizar en qué medida sus efectos interfieran con los fines del régimen armonizado finalmente adoptado, de donde resultaría su exclusión. ¿Serían estos aquellos cuya base de imposición coincida con la que es objeto de armonización? Parece que así debiera ser, so pena de incumplir con el objeto básico de la coordinación a la que se aspira; si los sujetos pasivos que se acojan a la misma quedaran sujetos adicionalmente a exacciones cuyo objeto fuera asimismo el gravamen general de la renta obtenida, se reproducirían los problemas que aquí se pretenderían solucionar. Desde un punto de vista estrictamente jurídico, las previsiones del referido artículo 7 serían relevantes para apoyar esta interpretación al excluir la regulación nacional de esquemas de imposición sobre sociedades en materias reguladas en el marco armonizado.

En las otras directivas de armonización del impuesto se excluye de forma expresa los casos en que la sociedad tenga la posibilidad de exención. Debe entenderse que la referencia es a una exención general del propio impuesto, lo que puede suceder en caso de aplicación de regímenes especiales. La propuesta no menciona nada a este respecto, pero parece que puede obviarse dado que su finalidad es precisamente determinar la base por la que se grava la entidad y se deja al Estado miembro determinar el tipo de gravamen. No parece posible excluir que tal alícuota sea cero. Sí que la relación de rentas exentas está tasada en la propia propuesta de armonización.

Finalmente, el artículo 2.3 prevé que la Comisión pueda adoptar actos delegados con el objeto de modificar el anexo y tener en cuenta los cambios legales que se produzcan en los Estados miembros en relación con los impuestos sobre sociedades nacionales. Deberá tratarse de decisiones inspiradas por la necesaria similitud en la naturaleza y objeto de las figuras tributarias que se introduzcan. Curiosamente, no exige la norma que tal nuevo tributo venga a sustituir al incluido en la

lista original. Quizás así se debiera exigir. De nuevo se trata de actos sujetos a control del Consejo, que puede objetarlos y dejarlos sin eficacia, y del Parlamento Europeo.

El precepto que se comenta, artículo 2, contiene la referencia en dos párrafos respectivamente a entidades constituidas de acuerdo con la ley de un Estado miembro o de un Estado tercero. En ambos casos se menciona el gravamen de acuerdo con alguno de los impuestos relacionados en el anexo II. Debe evitarse la identificación entre lugar de constitución y lugar de residencia fiscal, aunque ambas circunstancias tiendan a coincidir bajo una misma jurisdicción. En todo caso, en cuanto a contribuyentes no residentes procedentes de terceros países, también se exige que los establecimientos permanentes queden sujetos a estos mismos impuestos de los Estados miembros, bajo los que deben tributar como no residentes, sin que nada se establezcan respecto de su imposición en su país de origen. La propuesta no contempla el caso en que los establecimientos permanentes no tributen por impuestos sobre sociedades sino por algún gravamen específico sobre la renta de no residentes. La redacción que adopte el Consejo debiera contemplar tales casos.

V. PRINCIPIOS DE LA BASE IMPONIBLE ARMONIZADA

Los trabajos preparatorios de la propuesta se hicieron eco de la vigencia de los principios jurídico-políticos que debieran inspirarla¹³. En realidad, se trata de valores referidos generalmente al conjunto del sistema tributario cuya vigencia explica y justifica, de forma apriorística, la existencia de imposición general sobre la renta de sociedades así como los elementos más esenciales que la caracterizan, esto es, existe el impuesto sobre las sociedades porque la obtención de renta por parte de estas supone una manifestación de capacidad contributiva cuyo gravamen viene requerido para hacer efectivos principios como los de generalidad, justicia e igualdad.

Se ha defendido¹⁴ que la propuesta debe, en cualquier caso, satisfacer las exigencias constitucionales de los Estados miembros en la materia. Así también lo entendemos puesto que la primacía del Derecho comunitario no excluye el juego de tales principios. De una parte, no cabe entender los Tratados europeos sino en el contexto del constitucionalismo continental contemporáneo; de otra, la finalidad de la legislación europea se limita en este aspecto en concertar para lograr el funcionamiento del mercado, objeto que no es incompatible ni puede determinar la desfiguración de los principios nacionales que deban inspirar la fiscalidad.

En este ámbito de reflexiones y la misma autora citada se plantea la incidencia que pudiera tener el carácter opcional del régimen propuesto en la realización del principio constitucional de igualdad, léase del principio de capacidad de pago, relevantes ahora. No surgirían conflictos, entiendo, si el régimen se ofreciera a todas las sociedades sujetos pasivos de la imposición concernida, incluidas las que se limitasen a operar a nivel interno.

Al margen de esta última cuestión y en función de estas conclusiones preliminares, parece que tiene más sentido detenerse en los principios que regirían el cálculo de la base imponible, que son

¹³ CCCTB/WP/001Rev1/doc/en *General Tax Principles*; SPENGEN, C. y MALKE, C., «Comprehensive Tax Base or Residual Reference to GAAP or Domestic Tax Law?», en *Common Consolidated Corporate Tax Base*, obra editada por M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUCH y C. STARINGER, Linde, Ernst & Young.

¹⁴ HEY, J. «CCCTB - Optionality», en *Common...*, *op. cit.*, pág. 98.

los que más incidencia tendrían en la satisfacción de los principios jurídicos y económicos propuestos y dada la finalidad última de la propuesta, concertar un elemento tributario sustancial para determinar el monto del tributo.

a) Principio de devengo

En la medida en que la base común pretende gravar los beneficios de un periodo concreto, es necesario determinar las operaciones que se produzcan durante el mismo. Según el documento CCCTB\WP\001Rev1\doc\en, las transacciones deben reconocerse cuando ocurran y registrarse en los periodos a los que correspondan; y cuando algunos beneficios sean objeto de diferimiento, caso de adquisición de maquinaria, solo debe imputarse la parte correspondiente de su coste.

El principio de devengo está recogido en cuatro artículos distintos de la propuesta. Entre los principios generales de cálculo de la base imponible, el artículo 9.1 dispone que las ganancias y pérdidas solo se reconozcan cuando se hayan realizado. El artículo 17 dispone que los ingresos, los gastos y demás elementos deducibles se reconozcan en el ejercicio fiscal en que se devenguen. El artículo 18 aclara cuándo se entienden devengados los ingresos, cuando nazca el derecho a percibirlos y puedan cuantificarse con exactitud razonable, independientemente de que se difiera su pago efectivo. Finalmente, el artículo 19 recoge las condiciones para entender devengado un gasto: cuando haya nacido la obligación de efectuarlo; cuando el importe de la obligación pueda cuantificarse con una exactitud razonable, y, en caso de comercio de bienes, cuando se hayan transferido los riesgos y ventajas significativos inherentes a su propiedad; en caso de prestación de servicios, cuando se hayan recibido.

La lectura de estas previsiones recuerda a las contenidas en las normas internacionales de información financiera. Estas han influido en la inclusión de estas definiciones. De esta manera, la imputación de las distintas partidas atiende al momento de la realización de las operaciones, es decir, a la corriente real de bienes y servicios con independencia de flujo monetario o financiero.

La propuesta alude así al momento del nacimiento del derecho en caso de ingresos. Si bien tal circunstancia puede determinarse de manera diferente en cada ordenamiento civil, no cabe duda de que ese es el tiempo en que tiene sentido imputar la renta puesto que es aquel en que se adquiere. En cuanto a su cuantificación, se trata de una circunstancia de hecho que remite a una valoración económica que será común en todas las jurisdicciones. Respecto del devengo de gastos, cabe hacer consideraciones similares. Las obligaciones pueden nacer en momentos distintos según lo dispuesto en las leyes civiles y lo mismo cabe decir respecto de la transmisión de riesgos. Pero de nuevo es la mejor solución puesto que es en tal momento cuando puede entenderse que se ha incurrido definitivamente en el gasto correspondiente.

Esta solución se construye sobre la base del principio de reconocimiento mutuo de normas domésticas. La norma implica reconocer lo que cada ley civil tenga dispuesto en la determinación de tales momentos. Será necesario además determinar cuál de dichos sistemas jurídicos rige cada transacción en particular, de acuerdo con los criterios de conexión que ofrece el Derecho internacional privado.

No se recogen métodos alternativos de imputación ni prevé de forma expresa la posibilidad de que el contribuyente pueda plantear planes especiales de imputación. Sin embargo, el artículo 9.3 pre-

vé excepcionalmente que se cambien los criterios utilizados de forma uniforme para el cálculo de la base imponible. Bien puede entenderse que la alteración del criterio de devengo constituya uno de esos cambios. La única previsión es que concurran circunstancias excepcionales, sin que exista referencia al cauce administrativo o procedimiento a instancia del interesado que permita su control o verificación. Por tanto, sería este quien lo aplicara dado el caso y solo cabría posterior inspección por parte de la Administración.

Es posible encontrar normas específicas para la imputación de resultados que alteran el juego del principio del devengo para los siguientes casos:

- La imputación del coste de inversión en activos no amortizables (art. 20).
- La imputación de rentas derivadas de activos y pasivos financieros mantenidos con fines de negociación, contenidas en el artículo 23.
- La imputación de rentas derivadas de contratos a largo plazo, por los que se entienden aquellos que se celebran para la fabricación, instalación, construcción o prestación de servicios, y se prolonguen o esté previsto que se prolonguen por un periodo superior a 12 meses (art. 24).
- La deducción de las provisiones por responsabilidades (art. 25), por pensiones (art. 26) y por insolvencias (art. 27).
- Las correcciones por pérdida de valor de existencias (art. 29.4) y del inmovilizado no amortizable (art. 41).
- La imputación de rentas relacionadas con instrumentos de cobertura (art. 28).
- Las rentas estimadas en caso de transferencia de elementos patrimoniales del inmovilizado de sujetos pasivos residentes en la UE desde este territorio a sus establecimientos permanentes ubicados en terceros países o de sujetos pasivos no residentes desde sus establecimientos permanentes situados en la UE también a países terceros (art. 31).
- Las rentas a imputar en relación con la entrada o abandono de sujetos pasivos del grupo consolidado (arts. 61 a 69).
- La imputación de rentas que corresponde efectuar en caso de entrada o abandono del régimen de base común armonizada, derivadas del cambio de normativa aplicable para el cálculo de la base imponible (arts. 44 a 53).

Por otra parte, no se encuentran previsiones concretas para las operaciones a plazos, ni para la imputación de subvenciones vinculada a la adquisición de activos amortizables, lo que se debe a que las mismas no generan ingresos ni gastos.

b) Principio de prudencia

El principio de prudencia, aunque no formulado de forma expresa, inspira los preceptos que permiten la deducibilidad de provisiones por responsabilidades, por pensiones del personal o por insolvencias.

También está prevista la corrección de valor de las existencias y de los activos no amortizables cuando el sujeto pasivo pruebe que, por circunstancias excepcionales, aquel se ha visto reducido de forma permanente al final del ejercicio (art. 41).

c) Principio de no compensación

De acuerdo con el artículo 9.2, las transacciones y demás operaciones sujetas deben valorarse de forma individual. En el caso de consolidación, el registro de las operaciones intragrupo debe efectuarse de manera que permita identificar todas las transferencias y ventas al menor de su coste y de su valor a efectos fiscales (art. 59.4).

d) Principio de uniformidad

El cálculo de la base imponible debe efectuarse de forma uniforme salvo que concurran circunstancias excepcionales que justifiquen su modificación, norma que parece invitar a su práctica directa por parte del sujeto pasivo quien deberá acreditar en comprobaciones posteriores la alteración del criterio y la excepcionalidad de la situación, valoración para la que no se ofrecen parámetros (art. 9.3). Existen especificaciones en la aplicación de este principio para la valoración de existencias, respecto de la que se requiere que el sujeto pasivo utilice un método de evolución de forma sistemática (art. 29.2).

En relación con los grupos consolidados, la propuesta dispone que los mismos apliquen un método uniforme y debidamente documentado para registrar las operaciones intragrupo, sin perjuicio de que se pueda modificar el método por razones comerciales válidas al principio del periodo impositivo (art. 59.3)

e) Principio de registro

El principio de registro aparece formulado en relación con los activos, artículo 32, y con los grupos consolidados, artículo 59.3, a los que se impone la obligación de registrar a través de un método consistente y adecuadamente documentado las transacciones intragrupo.

En el capítulo destinado a la gestión de la base armonizada, el artículo 113 se remite a los actos que pueda adoptar la Comisión para el archivo electrónico y sobre los documentos soporte de las partidas integradas en el cálculo de la base imponible.

f) Autonomía respecto de la contabilidad

La contabilidad va a ser un instrumento fundamental para controlar la base imponible común, puesto que la misma reflejará las partidas necesarias para su cálculo. Sin embargo, el modelo escogido por la propuesta es el de recoger todas las normas necesarias para determinar dicho elemento tributario con independencia de lo que se pueda disponer en las normas contables en relación con el cálculo e imputación temporal de las distintas partidas.

Esta es una cuestión fundamental que dio lugar a bastantes análisis y debate. La opción a considerar era si las cuentas elaboradas de acuerdo con los estándares internacionales de contabilidad podían ser utilizadas como punto de partida para calcular la base imponible: se practicarían los necesarios ajustes fiscales al resultado contable. Quedaba descartada la posibilidad de que tales reglas de contabilidad constituyeran por sí mismas la base imponible. Como se recoge en el documento de trabajo CCCTB/WP057\doc\en, muchas sociedades continuarían utilizando normas contables nacionales en lugar de los estándares europeos cuando las reglas sobre el contenido de la base imponible común deberían ser aplicables tanto si el punto de partida fueran las reglas contables europeas o las nacionales.

La Comisión Europea lanzó una consulta pública en 2005 con el objeto de recabar opiniones de expertos e interesados acerca de la utilización de los estándares internacionales de contabilidad para determinar una base imponible armonizada para las actividades intraeuropeas de las sociedades. De acuerdo con las respuestas recibidas, casi todos los participantes en dicho proceso consideraron que una base común basada en las normas internacionales de contabilidad debería estar disponible para todas las sociedades y, por lo tanto, para que esto fuera posible era necesario que todas las sociedades pudieran utilizar dichas reglas contables. En ese momento, el uso de tales estándares por entidades diferentes a los grupos consolidados que cotizaban, únicos obligados a utilizarlas de acuerdo con el Derecho contable armonizado, requería autorización de cada Estado miembro. Las contribuciones a la consulta variaban en considerar como discriminatorio conducir a competencia injusta o a un trato no equitativo el hecho de que la base común no estuviera disponible para todas las sociedades. Algunas respuestas sugerían que esto no sería un problema en la práctica en la medida en que los Estados miembros permitieran eventualmente el uso de las normas contables estandarizadas y, respecto de los que no lo hicieran, verían evolucionar sus disposiciones contables hacia tales estándares internacionales. En todo caso, la opinión mayoritaria consideraba que utilizar un proceso de consolidación armonizada sobre la base de los estándares internacionales de contabilidad sin ajustes no era posible y que tales ajustes serían tales que no habría realmente mucha ventaja derivada de iniciar el proceso con los resultados de la consolidación contable.

En el documento de trabajo citado la Comisión afirmaba no ser posible establecer una relación formal entre la base común y los estándares internacionales de contabilidad. Podría haber ventajas derivadas de hacerlo así, de forma que las normas fiscales evolucionaran en línea con las contables. Sin embargo, muchos Estados miembros no permitían el uso de tales normas contables a sociedades individuales, así como se afirmaba que había reglas contables que no eran adecuadas para fines fiscales. Por otra parte, se argumentaba que, en la medida en que las normas contables iban a ser diferentes en cada Estado, tampoco era posible construir la base común a través de un sistema de ajustes sobre el resultado contable que permitiera llegar a una solución uniforme. Por tanto, era necesario definir la base imponible en las normas de armonización.

Dicho todo esto, es evidente que las normas internacionales de información financiera han constituido un elemento de referencia para construir algunos de los conceptos integrados en la propuesta. Sus principios y terminología han influido en el contenido final de la propuesta. Evidentemente, han constituido una herramienta de trabajo para guiar e informar los debates durante el proceso seguido por los grupos de trabajo constituidos para la construcción de la propuesta. Baste leer, entre otros, los artículos relativos al principio de devengo de ingresos o al devengo de gastos, la regulación de activos y pasivos financieros mantenidos con fines de negociación o la deducción de la provisión por responsabilidades. Por esta razón, así como por el hecho de la existencia de un

Derecho europeo sistemático y de que la interpretación de una norma europea requiera la referencia a otra normativa elaborada en la misma sede y dirigida al mismo ámbito territorial con el objeto de garantizar una aplicación lo más uniforme posible, van a conducir a que las normas contables armonizadas se constituyan en un instrumento de referencia para la comprensión de la base común.

g) Sustancia sobre la forma

La incorporación al acervo común del principio que hace prevalecer la sustancia de las operaciones sobre su forma jurídica no es sencilla como consecuencia de la distinta aproximación de las legislaciones nacionales a la cuestión del abuso del Derecho. El texto articulado propuesto no lo incluye; sí que se encuentran normas antiabuso específicas, como las que limitan las deducciones de pagos de intereses a sociedades vinculadas, las normas sobre transparencia fiscal internacional respecto de países no miembros de la UE así como las reglas de reversión de la exención de rentas de fuente exterior en el método de imputación cuando el gravamen soportado es sensiblemente inferior al que hubiera correspondido en territorio común.

Dicho lo anterior, se encuentran disposiciones específicas inspiradas en la idea de hacer prevalecer el contexto económico que rodea a determinadas transacciones y desconocer la forma jurídica recibida. Entendemos que estas previsiones son fruto de la influencia ejercida por las normas internacionales de información financiera sobre la regulación propuesta, en las que este principio juega un papel primordial en la búsqueda de que las cuentas ofrezcan una valoración de la realidad económica de la situación de la empresa. Es el caso, por ejemplo, de la definición recogida en el artículo 4 (20) de propietario económico, aquel en quien recaigan los beneficios y los riesgos vinculados a un elemento del inmovilizado con independencia de quién sea su propietario legal. La consecuencia de la introducción de este concepto es la atribución del derecho a practicar la amortización de los activos así como la atribución de los elementos del inmovilizado al objeto de aplicar la fórmula de reparto de la base imponible consolidada entre los miembros de un grupo. Otro tanto cabe concluir sobre el concepto de devengo y su concreción para determinar devengados los ingresos y los gastos.

h) Simplicidad, transparencia, seguridad jurídica y aplicabilidad

La regulación contenida en la propuesta aspira a ser lo más sencilla y transparente posible, con el objeto de mantener bajos los costes administrativos y de cumplimiento tanto para las Administraciones como para las empresas.

También se busca dar la mayor seguridad posible con el objeto de permitir la planificación de las obligaciones fiscales y permitir asimismo realizar previsiones fiables en la obtención de ingresos por el impuesto sobre sociedades. Sin embargo, este principio así como la aplicabilidad, si bien se facilitan con un texto sencillo y claro, pueden encontrar dificultades para su realización en la atribución de su administración a las autoridades fiscales nacionales de amplias facultades de interpretación y aplicación. Las dificultades antes indicadas para hacer efectivo el principio de uniformidad también pueden hacer resentir los de seguridad y aplicabilidad.