

El poder tributario de los territorios forales y la armonización europea en materia de tributación directa

Javier Armentia Basterra

Sumario: I. Introducción. II. Concierto Económico: la capacidad normativa de las Instituciones forales en materia de tributos. III. Competencia de las Instituciones forales respecto de cada uno de los tributos. A) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. B) Impuesto sobre el Patrimonio. C) Impuesto sobre Sociedades. D) Impuesto sobre la Renta de no Residentes. E) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. IV. La capacidad normativa de las Instituciones forales tras la sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 11 de septiembre de 2008. A) Sentencia Azores. B. Sentencia de 11 de septiembre de 2008. V. El Concierto Económico y la Unión Europea. VI. Situación general de la armonización en Europa. VII. La armonización de la tributación directa en Europa. A) Fundamento. B) Objetivos. C) Evolución de la armonización. D) Propuesta de Directiva sobre una base imponible consolidada común en el Impuesto sobre Sociedades. 1) Objetivo. 2) Principios sobre los que se basa el modelo propuesto. 3) Aspectos más sobresalientes de la Directiva. 4) Ventajas. 5) Desventajas. 6) Principio de subsidiariedad del Derecho europeo. E. Conclusión.

Resumen: Se trata de determinar la incidencia que tiene el proceso de armonización de la Unión Europea sobre la capacidad normativa de que disponen las Instituciones forales en orden a regular los tributos directos.

A tal efecto, y con carácter preliminar, se va a determinar el marco competencial de las Instituciones forales, tanto en lo que se refiere a los principios generales que deben tenerse en cuenta para establecer el sistema tributario propio, como las disposiciones específicas que determinan el poder normativo respecto de cada uno de los tributos directos.

A continuación se hará un breve comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia Europeo de 11 de septiembre de 2008 que se refiere de forma concreta a la capacidad normativa de las Instituciones forales.

Posteriormente se entrará a examinar la relación entre el Concierto Económico y la Unión Europea y se hará un recorrido histórico sobre la armonización europea en materia de imposición directa. Para concluir se hará un comentario sobre la propuesta de Directiva referida a la base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades.

Palabras clave: Concierto Económico. Capacidad normativa. Principios generales. Autonomía. Tributo directo. Impuesto concertado. Armonización. Directiva. Base imponible consolidada común. Principio de subsidiariedad.

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto determinar la capacidad normativa de las Instituciones forales en orden a regular los tributos directos y la incidencia que sobre dicha capacidad tiene el proceso de armonización de la Unión Europea.

Para ello, inicialmente, se examinarán las disposiciones legales que de forma más inmediata configuran la capacidad legislativa de las Instituciones forales en materia de tributos directos, así como la sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 11 de septiembre de 2008 que tiene relación directa con la cuestión objeto del presente trabajo.

Posteriormente se entrará a examinar la relación entre el Concierto Económico y la Unión Europea, así como el estado de armonización europea en tributos directos con especial referencia a la propuesta de Directiva sobre la base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades.

II. CONCIERTO ECONÓMICO: LA CAPACIDAD NORMATIVA DE LAS INSTITUCIONES FORALES EN MATERIA DE TRIBUTOS

El Concierto Económico señala expresamente¹ que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos² podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario».

Obsérvese que se utilizan los términos «mantener, establecer y regular», palabras que no son sinónimas o repetitivas de la misma facultad, sino que cada una, con su propio significado, determina el contorno preciso del poder tributario de que disponen las Instituciones forales. En este sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1991 diferencia entre el mantenimiento del régimen tributario, su establecimiento, que implica innovación, y su regulación, que implica modificación³.

Es importante resaltar el carácter de principio general que tiene lo señalado anteriormente. Esto es, se puede afirmar que el Concierto Económico declara una competencia ge-

¹ Artículo 1 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

² Estas Instituciones competentes de los Territorios Históricos son las Juntas Generales y la Diputación Foral.

³ STS, Sala Tercera, de 19.07.1991. Esta sentencia del Tribunal Supremo señala que «... no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría, como dice la sentencia apelada, convertir el legislador fiscal en mero amanuense —mejor en un mero copista, decimos nosotros— con lo que la autonomía proclamada desaparece y se incumple el permiso concedido en el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de establecerlo y de regularlo, lo que es distinto del mero mantenimiento e implica desde luego innovación (establecer) o modificación (regular)».

neral de las Instituciones forales para mantener, establecer y regular su propio régimen jurídico tributario⁴. No se está declarando una competencia concreta y determinada, sino que lo que se está manifestando es que corresponde a las Instituciones forales la regulación del régimen tributario, considerado éste en su globalidad, aplicable en los territorios forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

Ahora bien, esta capacidad normativa no está exenta de limitaciones, sino que la misma se debe ejercer atendiendo a una serie de principios y normas que la estructuran y delimitan. Estos principios, límites o normas que modulan el poder tributario concertado se pueden agrupar en los siguientes apartados:

- a) Normas procedentes de la normativa institucional básica que contiene principios generales que todas las Instituciones deben tener en cuenta a la hora de ejercer sus competencias. Se trata de principios que se encuentran en normas básicas, como la Constitución de 1978, y que no pueden desconocerse por las Instituciones forales a la hora de establecer su propio régimen tributario.
- b) Normas contenidas en el Estatuto de Autonomía del País Vasco⁵.
- c) Normas expresamente contenidas en el propio texto concertado. En este apartado se pueden diferenciar las normas generales que afectan al conjunto del régimen tributario de los Territorios Históricos y las disposiciones que se refieren o afectan de forma concreta a cada uno de los tributos.

Por lo que se refiere a las normas generales que afectan al conjunto del régimen tributario se pueden citar los principios generales que deben tener en cuenta los sistemas tributarios que establezcan los Territorios Históricos⁶ y las reglas de armonización fiscal con el Estado⁷ que se deben tener en cuenta a la hora de elaborar la normativa tributaria foral.

Precisamente uno de estos principios generales se refiere a la relación entre el régimen de los Territorios forales y las normas de armonización fiscal de la Unión Europea⁸. A este principio general se hace referencia más adelante.

⁴ ZUBIRI, I., *El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*, Círculo de Empresarios Vascos, Bilbao, 2000, Se puede decir que «el sistema foral es simplemente un esquema de descentralización de los impuestos mediante el cual los Territorios forales asumen la responsabilidad de (sujeto a ciertas restricciones armonizadoras) diseñar y recaudar todos los impuestos en su ámbito jurisdiccional».

⁵ El artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, tras indicar que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico, señala que el contenido del Concierto Económico se acomodará a una serie de principios y bases que expresamente enumera.

⁶ Artículo 2 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

⁷ Artículo 3 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

⁸ Artículo 2.uno.quinto de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Por lo que se refiere a las disposiciones que de forma concreta establecen la competencia respecto de cada uno de los diferentes tributos, se pueden citar, por una parte, el artículo 5 que se refiere a las competencias exclusivas del Estado y, por otra parte, los artículos 6 a 42 del texto concertado.

- d) Normas a las que se remite el Concierto Económico⁹ y que se encuentran contenidas en disposiciones generales del Parlamento Vasco aprobadas para la coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos.

Pero junto a las normas, principios o límites que modulan el poder tributario concertado de las Instituciones de los Territorios Históricos y que se acaban de enumerar de forma general, bien puede añadirse otro elemento conceptual más, que normalmente no suele ser objeto de referencia expresa. Me refiero al contexto socioeconómico en que se mueven los Territorios forales. Se trata de un aspecto o condicionante que no aparece expresamente recogido como tal en los textos legales, pero que tiene una presencia importante en la configuración del sistema tributario.

Finalmente ha de señalarse que la existencia de un principio general de determinación de la capacidad normativa en las Instituciones forales y la existencia de condicionantes o limitaciones a su ejercicio debe interpretarse en su justa medida, de tal suerte que estos condicionantes o limitaciones no pueden desdibujar, anular y dejar sin prácticamente contenido el principio general. En este sentido, el Tribunal Supremo¹⁰ señala que «... las facultades normativas reconocidas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos en el artículo 2¹¹ del Concierto Económico hace que las excepciones y limitaciones que, asimismo, se establecen en sus artículos 3 y 4¹² a tal autonomía, no pueden interpretarse como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones y bonificaciones» del régimen aplicable en territorio común.

En resumen, se puede afirmar que la capacidad para mantener, establecer y regular el régimen tributario aplicable en cada uno de los Territorios Históricos del País Vasco corresponde a las Instituciones forales (esto es, básicamente, las Juntas Generales y las Diputaciones Forales, cada una en el ámbito de su competencia). Ahora bien, esta capacidad no es absoluta o exenta de limitaciones, sino que la misma se debe ejercer atendiendo a una serie de principios y normas que la configuran y/o delimitan.

⁹ El artículo 2.cuarto de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, señala, como uno de los principios que deben seguir los Territorios Históricos la «coordinación, armonización y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos según las normas que a tal efecto dicte el Parlamento Vasco».

¹⁰ STS, Sala Tercera, de 30.10.1999 y 14.12.1999.

¹¹ Esta cita se refiere al Concierto Económico de 1981; actualmente esta cita sería al artículo 1 del texto concertado de 2002.

¹² Esta cita se refiere al Concierto Económico de 1981; actualmente esta cita sería a los artículos 2 y 3 del texto concertado de 2002.

III. COMPETENCIA DE LAS INSTITUCIONES FORALES RESPECTO DE CADA UNO DE LOS TRIBUTOS

Establecida la competencia general de las Instituciones forales para establecer su propio régimen tributario teniendo en cuenta determinados principios y normas generales, el Concierto Económico se refiere a la específica competencia normativa de dichas Instituciones respecto de cada uno de los tributos. Es por ello que, para conocer la concreta competencia normativa de que se dispone respecto de cada tributo concreto, resulta necesario realizar un recorrido por los artículos 6 a 42 del texto concertado, ambos incluidos.

Con carácter general, y con intención meramente didáctica, se puede afirmar que la competencia de las Instituciones forales es bastante amplia en lo que se refiere a los tributos directos y bastante limitada en lo que se refiere a los indirectos.

Señalado lo anterior, a continuación se van a analizar las concretas disposiciones que a este respecto se contienen en el Concierto Económico en lo que hace referencia a cada uno de los tributos directos.

A) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se califica como concertado de normativa autónoma. Esto significa que las Instituciones forales pueden regularlo de la forma que consideren oportuno, con amplia competencia normativa, respetando los principios generales a que se ha hecho referencia anteriormente.

Ahora bien, esta amplia capacidad normativa de que disponen los Territorios Históricos tiene limitaciones en concretas materias del Impuesto. Estas limitaciones son las siguientes:

- a) En materia de retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos derivados del ejercicio de actividades económicas se deben aplicar idénticos tipos de retención a los existentes en territorio común.
- b) Igualmente, las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario deben tener idénticos tipos a los de territorio de régimen común.
Hay que tener en cuenta que tanto esta regla, como la anterior, se refieren a retenciones e ingresos a cuenta, pero no alcanza a la tributación que finalmente tenga este tipo de rendimientos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esto es, la tributación definitiva en el Impuesto puede ser, y de hecho así sucede, diferente a la establecida en territorio común.
- c) También se deben aplicar idénticos tipos a los establecidos en territorio de régimen común sobre las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, se encuentren o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

En conclusión, y por lo que se refiere a los aspectos fundamentales, se puede afirmar que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las Instituciones forales disponen de una amplia competencia normativa para regular dicho tributo, salvo en concretas y determinadas materias.

B) Impuesto sobre el Patrimonio

El Impuesto sobre el Patrimonio también se califica como tributo concertado de normativa autónoma. Ello significa que, al igual que en el tributo anterior, las Instituciones forales, respetando los principios generales, disponen de amplia competencia para regularlo.

C) Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades también tiene el carácter de tributo concertado de normativa autónoma respecto de los obligados tributarios a los que les sea de aplicación la normativa aprobada por las Instituciones forales. Por lo tanto, se puede afirmar que, con carácter general, y en el ámbito de su competencia, las Instituciones forales pueden aprobar la normativa reguladora de este tributo con amplia libertad, respetando los principios generales a que se ha hecho referencia anteriormente.

No obstante lo anterior, el texto concertado contiene una regla específica referida a las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas que señala que las Instituciones forales disponen de amplia competencia normativa cuando la totalidad de las entidades que las integren estén sujetas a normativa foral.

Señalado lo anterior, y al igual que sucede en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también en el Impuesto sobre Sociedades existen disposiciones que limitan la capacidad normativa general de las Instituciones forales. Estas disposiciones se refieren a las siguientes materias:

- a) Grupos fiscales: el Concierto Económico señala que, en todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo.
- b) Operaciones de fusiones y escisiones de empresas: en esta materia se señala que en los casos en que los beneficios tributarios hayan de ser reconocidos por ambas Administraciones (común y foral) por aplicación de los criterios de tributación del Impuesto sobre Sociedades, las Instituciones forales deben aplicar la misma normativa que la establecida en territorio de régimen común.

D) Impuesto sobre la Renta de no Residentes

En este tributo se produce una excepción al principio general señalado anteriormente en virtud del cual las Instituciones forales disponen de amplia competencia para la regulación de los impuestos directos. Así, y a diferencia de los impuestos directos anteriores, la capacidad normativa de las Instituciones forales se encuentra más limitada. En efecto, el Concierto Económico señala expresamente que este impuesto es «un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado».

Señalado lo anterior, se reconoce capacidad normativa respecto a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero. En estos casos se aplica la normativa foral en los mismos supuestos en que se aplica la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades.

E) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

También este Impuesto es concertado de normativa autónoma y las Instituciones forales disponen de amplia competencia para su regulación.

Sin embargo, en este tributo existe una especialidad en cuanto a la normativa a aplicar por las Diputaciones Forales en su gestión (entendido este concepto en su sentido amplio), toda vez que no siempre aplican la normativa foral. En efecto, señala el Concierto Económico que en determinados supuestos —adquisiciones «mortis causa», cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento y donaciones de bienes (que no sean inmuebles) y derechos— las Diputaciones Forales deben aplicar las normas establecidas en territorio común cuando el elemento personal que determina la competencia de las Diputaciones Forales para exaccionar el tributo —esto es, y según el caso de que se trate, el causante o el donatario— hubieran adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha de devengo del Impuesto, salvo los casos en que dicho causante o donatario hubiera conservado la condición política de vasco, según lo establecido en el Estatuto de Autonomía¹³.

¹³ Esto es, las Diputaciones Forales son competentes para la exacción de este Impuesto en los siguientes casos:

- a) En las adquisiciones «mortis causa» y cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento: cuando el causante (el fallecido) tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha de devengo del Impuesto.
- b) En las donaciones de bienes inmuebles: cuando los inmuebles radiquen en el País Vasco.
- c) En las donaciones de otros bienes (distintos de los inmuebles) y derechos: cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha de devengo del Impuesto.

Pues bien, en los casos señalados en las anteriores letras a) y c), la Diputación Foral competente para gestionar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debe aplicar, en lugar de su propia normativa, la normativa de territorio común siempre que el causante (en los casos de la referida letra a) o el donatario (en los supuestos de la

IV. LA CAPACIDAD NORMATIVA DE LAS INSTITUCIONES FORALES TRAS LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LUXEMBURGO DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2008

No se puede finalizar la exposición de las competencias normativas de las Instituciones forales sin hacer una breve referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia europeo de 11 de septiembre de 2008.

A) Sentencia Azores

Pero antes de entrar a analizar dicha sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, conviene hacer una breve referencia a la sentencia *Azores*¹⁴, su antecedente judicial inmediato.

En la sentencia *Azores* el Tribunal de Justicia europeo analizó por primera vez de manera detallada la llamada selectividad regional de medidas tributarias. La novedad fundamental de esta sentencia es que el Tribunal de Justicia no consideró que el conjunto del territorio nacional tuviera que ser forzosamente el marco de referencia a la hora de analizar medidas o actuaciones de determinadas autoridades.

En este sentido, el Tribunal de Justicia distinguió tres situaciones:

- 1.º El Gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional.
La consecuencia de esta situación es que la medida del Gobierno central es selectiva y por lo tanto contraria al derecho europeo.
- 2.º El Estado central ha transferido la competencia tributaria a todas las entidades locales de un determinado nivel, que están facultadas para fijar un tipo impositivo para el territorio de su competencia.
En este supuesto, las respectivas normativas locales coexisten de manera aislada y, en principio, no son selectivas las medidas que adopten.
- 3.º Una entidad infraestatal, en el ejercicio de facultades suficientemente autónomas del poder central y de las que no disponen otras entidades, establece un tipo impositivo inferior al nacional.

Este tercer supuesto se caracteriza por las siguientes notas:

- Existe por un reparto de competencias asimétrico, y

letra c) hubieran adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha de devengo del Impuesto. Esta regla general de aplicación de la normativa común frente a la normativa foral tiene una excepción: la regla anterior no se aplica a quienes hubieran conservado la condición política de vascos de acuerdo con lo establecido en el Estatuto de Autonomía.

¹⁴ STJ, de 06.09.2006, Portugal/Comisión, C-88/03. Esta sentencia está relacionada con determinadas medidas fiscales adoptadas por la Región Autónoma de las Azores.

- lo determinante es el grado de autonomía normativa de que disponen las entidades infraestatales. Naturalmente, la cuestión fundamental consiste en saber cuándo se cuenta con competencias autónomas suficientes.
- A este respecto, el Tribunal de Justicia europeo consideró que la existencia de autonomía suficiente queda condicionada a la concurrencia de tres requisitos de carácter acumulativo:
 - a) Autonomía institucional.
 - b) Autonomía en materia de procedimiento.
 - c) Autonomía económica.

B) Sentencia de 11 de septiembre de 2008

Señaladas las líneas generales de la sentencia del caso *Azores*, procede ahora analizar el contenido de la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 11 de septiembre de 2008¹⁵ que se refiere de forma directa y concreta a los Territorios Históricos.

El origen de la sentencia se encuentra en la cuestión prejudicial que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco¹⁶ planteó al Tribunal de Justicia europeo. En concreto la cuestión prejudicial tenía el siguiente contenido: si determinadas medidas fiscales de alcance general debían ser consideradas «selectivas», y quedar sujetas a la normativa enunciada en los artículos 87 CE y 88 CE, por el solo motivo de que afectan exclusivamente al territorio de una entidad infraestatal que es autónoma en materia tributaria. O dicho de otra forma, si el artículo 87 del Tratado de la Unión debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Instituciones forales debían ser consideradas como selectivas con encaje en el concepto de ayuda de Estado y, por ello, deben ser comunicadas a la Comisión.

El Tribunal de Justicia europeo siguió el hilo argumental de la sentencia *Azores* y, en cuanto a cada uno de los requisitos de la «autonomía suficiente» antes señalados, determina lo siguiente:

- a) Sobre el criterio de autonomía institucional, el Tribunal entiende que se cumple en el caso de los Territorios Históricos. Así, se señala que las entidades infraestatales, como son los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, cumplen este criterio.

¹⁵ STJ, de 11.09.2008, asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06.

¹⁶ La cuestión de fondo planteada en el Tribunal de Justicia del País Vasco era si las Instituciones Forales podían disponer de un tipo tributario en el Impuesto sobre Sociedades diferente al vigente en territorio común, así como si era posible la existencia de deducciones por inversiones en activos fijos materiales nuevos y por Reserva para Inversiones Productivas que no existían en territorio de régimen común.

- b) Sobre el criterio de autonomía en materia de procedimiento, el Tribunal considera que también se cumple en la medida en que la decisión de la autoridad infraestatal se adopta sin que el Gobierno Central pueda intervenir directamente en su contenido.
- c) Sobre el criterio de la autonomía económica y financiera¹⁷, el Tribunal de Justicia señala que corresponde al Tribunal nacional determinar si el Gobierno central compensa, caso de que esto suceda, el coste de una medida tributaria favorable a las empresas adoptada por los Territorios Históricos. Ello demostraría que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera. A estos efectos hay que tener en cuenta que no toda transferencia es sinónimo de falta de autonomía ya que pueden existir transferencias que puedan explicarse por motivos que no tengan relación alguna con las referidas medidas fiscales.

En relación con este criterio cabe afirmar que también se cumple toda vez que una de las características del Concierto Económico es precisamente el riesgo unilateral, esto es, que no hay un reparto con el Estado del riesgo de la recaudación procedente de los impuestos concertados. El País Vasco no paga el Cupo al Estado según sus disponibilidades económicas, sino en función de las cargas generales del Estado no asumidas por el País Vasco. De esta manera, el País Vasco contribuye en función de su capacidad, de su renta relativa, ya que el Cupo es el resultado de aplicar a las cargas generales del Estado el índice relativo de su capacidad de contribución respecto del conjunto del Estado¹⁸.

A la vista de lo anterior se puede concluir que, al cumplirse en el caso de los Territorios Históricos los tres criterios o requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia europeo, las disposiciones que adoptan tienen la catalogación de disposiciones generales dictadas en el ejercicio de sus funciones y, por lo tanto, aunque afecten a una parte del territorio de un Estado miembro, no tienen el carácter de selectivas y, en consecuencia, no se les aplica el tratamiento establecido para las ayudas de Estado.

Por lo tanto, esta sentencia no hace sino reafirmar el principio general de que las Instituciones forales pueden mantener, establecer y regular su propio régimen tributario.

¹⁷ Este criterio exige que las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

¹⁸ ZUBIRI, I., *El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*, Círculo de Empresarios Vascos, Bilbao, 2000. Este autor señala que el sistema foral «conlleva una corresponsabilidad total que se manifiesta en un doble sentido. Por un lado, los Territorios Forales obtienen sus recursos directamente de sus contribuyentes. Por otro lado, el País Vasco asume la responsabilidad de financiar con estos recursos todas las instituciones que componen el Sector Público Vasco (Gobierno Vasco, Diputaciones y Ayuntamientos). En esta descentralización el Sector Público Vasco asume un riesgo recaudatorio considerable ya que el sistema foral no contiene ningún mecanismo de garantía de recursos en caso de que la recaudación se estanque».

V. EL CONCIERTO ECONÓMICO Y LA UNIÓN EUROPEA

La Constitución de 1978 señala¹⁹ expresamente que «los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional».

En la misma dirección se manifiesta el Código Civil, que expresamente señala²⁰ que «las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales no serán de aplicación directa en España en tanto no hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno mediante su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado». *Sensu contrario*, las disposiciones contenidas en los tratados internacionales serán de aplicación directa en el momento en que se publiquen de forma íntegra en el Boletín Oficial del Estado.

En línea con lo anterior, el Concierto Económico recoge²¹, como uno de los principios generales que deben seguir los Territorios Históricos a la hora de establecer su propio sistema tributario, lo siguiente:

«Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.

En particular deberán atenerse a lo dispuesto en los Convenios Internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas»²².

Directamente relacionada con esta disposición contenida en el Concierto Económico se encuentra la Norma Foral General Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa que, en su respectivo artículo dedicado a las fuentes del ordenamiento tributario, y de forma un tanto desordenada, cita expresamente a:

- Los Tratados o Convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, los Convenios para evitar la doble imposición, que formen parte del ordenamiento jurídico interno, y
- Las normas que dicte la Unión Europea y otros Organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria.

Pues bien, de lo anterior se desprende, por lo que ahora interesa, que las Instituciones forales deben tener en cuenta las normas de armonización fiscal de la Unión Europea. Respecto

¹⁹ Artículo 96.1 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978.

²⁰ Artículo 1.5.

²¹ Artículo 2.uno.cinco de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

²² Esta referencia a la asunción de las devoluciones que proceda efectuar como consecuencia de la aplicación de los Convenios y normas es más una regla de gestión o aplicación de los tributos.

a este tema de la armonización fiscal hay que señalar que las Instituciones forales deben tener en cuenta, a la hora de establecer su propio sistema tributario, tres ámbitos de armonización:

- Armonización con el Estado, de acuerdo con las normas que a tal efecto expresamente se contienen en el Concierto Económico.
- Armonización entre los Territorios Históricos, según las normas que a tal efecto apruebe el Parlamento Vasco²³.
- Armonización con la Unión Europea, de acuerdo con las normas que dicte la misma.

Señalado lo anterior, cabe preguntarse cómo han de actuar los Territorios Históricos ante las normas de armonización fiscal dictadas por la Unión Europea. De forma concreta cabe plantearse si las Instituciones forales pueden actuar directamente o deben esperar a la actuación de las Instituciones de régimen común.

Para resolver esta cuestión hay que diferenciar entre tributos sobre los que las Instituciones competentes tienen competencia, o mejor dicho, entre materias sobre las que se dispone de competencia para establecer el régimen tributario y aquellas materias en las que se carece de dicha competencia para regular una materia de manera diferente a como se realice por las Instituciones del Estado.

Por lo que se refiere a los tributos o materias respecto de los que se carece de competencia normativa, la traslación al ordenamiento tributario foral de las normas armonizadoras dictadas por la Unión Europea no puede ser, en principio, efectuada de forma directa por las Instituciones de los Territorios Históricos, ya que, al tener que disponer de la misma normativa que la establecida para territorio de régimen común, ha de esperarse a la intervención normativa del Estado.

Ahora bien, cabe preguntarse cuál debería ser la actuación de las Instituciones forales en el caso de que, existiendo determinada legislación comunitaria, ésta no se incorpore al ordenamiento interno del Estado o se incorpore en términos que van en contra de lo establecido en las normas armonizadoras dictadas por la Unión Europea. En estos casos, máxime si la norma armonizadora europea no deje lugar a dudas sobre su contenido y no permita margen de actuación al Estado miembro, ¿pueden las Instituciones Forales incorporar a su normativa lo establecido en las normas armonizadoras de la Unión Europea y, con ello, tener una norma diferente a la de territorio de régimen común?

La solución a esta cuestión no es fácil ya que las Instituciones forales tienen, en el propio texto concertado, una disposición general que les obliga a atenerse a las normas de armonización fiscal dictadas por la Unión Europea y por otra parte tienen otro precepto que les obliga a tener la misma normativa sustantiva que el Estado.

Hasta ahora las Instituciones forales se han limitado, en el mejor de los casos, a copiar literalmente la legislación estatal, independientemente del juicio que puedan tener sobre si la adaptación de la norma armonizadora europea al sistema tributario interno del Estado

²³ Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.

ha sido acertada o no. En mi opinión, nada impediría que en determinados casos, como el que se ha señalado anteriormente, las Instituciones forales pudieran o debieran dar preferencia al Derecho comunitario sobre el Derecho interno.

¿Y qué sucede en los casos en que las Instituciones forales disponen de competencia normativa para regular los tributos, o parte de los mismos, con capacidad normativa autónoma? En estos supuestos, las Instituciones forales pueden adoptar las decisiones que estimen oportunas, tanto en lo que se refiere a las materias en las que los Estados miembros disponen de margen de actuación por así disponerlo la Directiva en cuestión, como en aquellos supuestos en que no existe tal margen, si bien en estos casos su actuación queda limitada por el contenido de la propia Directiva. Incluso es posible que la normativa aprobada por las Instituciones forales sea diferente a la aprobada por las Instituciones de régimen común, siempre, claro está, que la Directiva comunitaria permita margen de actuación. Naturalmente ello es así, siempre que se respeten los principios y normas establecidos por el texto concertado.

VI. SITUACIÓN GENERAL DE LA ARMONIZACIÓN EN EUROPA

En términos generales se puede señalar que la armonización se encuentra bastante avanzada en el ámbito de la imposición indirecta (fundamentalmente en el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales —donde desde 1992 se han aprobado diversas Directivas armonizadoras de los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, las labores del tabaco o los productos energéticos y la electricidad—), mientras que en la imposición directa los avances son mucho más modestos.

Por lo que se refiere a la imposición directa, hay que señalar que la prioridad de la Unión Europea es, fundamentalmente, la armonización del Impuesto sobre Sociedades. Ello es debido, como indica A. FERNÁNDEZ MÉNDEZ²⁴, «a que tradicionalmente la Comisión Europea ha considerado (y considera) que las diferencias fiscales existentes en la imposición personal no suponen un gran problema en la medida en que no inciden negativamente en las condiciones de libre competencia entre los Estados miembros...».

VII. LA ARMONIZACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DIRECTA EN EUROPA

A) Fundamento

Uno de los motivos por los que la armonización de los impuestos directos no se encuentra tan avanzada como la de los impuestos indirectos es el hecho de que en el Tratado de la Unión Europea no existen disposiciones expresas sobre la armonización de

²⁴ FERNÁNDEZ MÉNDEZ, A., «La política fiscal en la Unión Europea: prioridades para los próximos años», *Revista Galega de Economía*, vol. 12, n.º 1 (2003), pp. 1-13.

los impuestos directos y la misma se ha basado, por regla general, en la disposición del Tratado que autoriza Directivas para la aproximación de los textos legales de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común²⁵.

Ahora bien, y esta cuestión es importante y explica razonablemente bien el porqué de la actual situación de la armonización europea de la tributación directa, para sacar adelante proyectos u obtener resultados concretos se aplica el criterio de unanimidad.

Lo anterior conduce necesariamente a considerar que el proceso de armonización europea en la tributación directa se basa en el entendimiento entre los Estados miembros. Como señala I. ZUBIRI²⁶, este proceso de armonización se ha caracterizado por una ausencia casi total de cooperación. Esta ausencia de cooperación positiva se basa, en palabras del citado profesor, en que «no todos los países ganan con la cooperación, pero la suma de las ganancias de los que salen beneficiados excede de la suma de las pérdidas de los que salen perjudicados²⁷... el problema de los esquemas de coordinación fiscal es que generalmente habrá un conflicto entre optimalidad global y optimalidad individual y, consecuentemente, habrá países que carecerán de incentivos para coordinarse...».

Desde otra perspectiva, pero con similar resultado, analiza esta cuestión la profesora S. BOKOBO MOICHE²⁸, que señala que «... las pérdidas de soberanía (de los Estados miembros) derivadas de que la política monetaria se confiere a la Unión, produce que los Estados traten de utilizar el máximo la política tributaria como instrumento de política económica, lo que se traduce, sin duda, en distorsiones de la Comunidad en su acepción de auténtica Unión Económica».

En definitiva, parece necesario adoptar medidas que eliminen, limiten o condicionen las acciones de los operadores económicos o supongan obstáculos a la libre circulación de los factores de producción o la libre asignación de recursos. El problema fundamental que surge es la resistencia de los Estados miembros a perder el control de parte de su soberanía, y así condicionan y limitan la armonización europea invocando el conocido como principio de subsidiariedad al que luego se hará referencia.

²⁵ CUENCA GARCÍA, E., «La armonización fiscal en la Unión Europea» (véase su trabajo en <http://xivrem.ujen.es/>). Este autor señala que «a diferencia de los impuestos indirectos, el Tratado de Roma no se refiere expresamente a la armonización de la fiscalidad directa, pero reconoce su necesidad cuando afecta al buen funcionamiento del mercado común. El artículo 94 del Tratado CE incluye una cláusula general que permite la aproximación de las normas de los Estados miembros que puedan afectar a la creación o el funcionamiento del mercado interior» (p. 2).

²⁶ ZUBIRI, I., *El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*, Círculo de Empresarios Vascos, Bilbao, 2000.

²⁷ De hecho, la propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades señala expresamente que «... a nivel general, esta base común debería dar lugar a una base media de la Unión Europea más amplia que la actual...».

²⁸ BOKOBO MOICHE, S., «Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea», *Crónica Tributaria*, n.º 93 (2000), pp. 41-47.

B) Objetivos

Con carácter general se puede señalar que el objetivo de la armonización de la tributación directa, y en especial del Impuesto sobre Sociedades, es conseguir que los operadores económicos puedan desarrollar su actividad en cualquier Estado miembro de la Unión Europea como si se tratara de una operación nacional o interior. A día de hoy, y salvo contadas excepciones, los operadores económicos tienen que ajustarse hasta a 27 regímenes fiscales diferentes y a diversas y numerosas Administraciones tributarias.

Se puede afirmar que el objetivo básico de la armonización europea es conseguir que la fiscalidad sea neutra respecto a la adopción de decisiones económicas por los operadores económicos.

De forma más concreta, la armonización en el ámbito de la imposición directa persigue como objetivos específicos los siguientes:

- La prevención de la evasión fiscal: a este respecto se puede citar como ejemplo la propuesta de retención sobre los intereses.
- La eliminación de la doble imposición: por ejemplo, los acuerdos sobre los pagos de dividendos a los no residentes.
- Evitar distorsiones de la competencia, particularmente en materia de inversión.

Sin ánimo de ser exhaustivo, se quiere citar la exposición de motivos de la Norma Foral de las Juntas Generales de Álava 13/2007, de 26 de marzo²⁹, que resume el objeto de la Unión Europea en esta materia. Esta exposición de motivos señala expresamente que «... a lo largo de estos años, tanto la Comisión Europea como, sobre todo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, han contribuido a desarrollar una doctrina en torno a la capacidad de las autoridades fiscales de los Estados miembros para desarrollar sus normas sobre la tributación directa de las empresas con pleno respeto a las libertades fundamentales contenidas en el Tratado de la Unión Europea y a fomentar la coordinación de las políticas fiscales en orden a limitar la competencia fiscal perjudicial que puede derivarse de los sistemas tributarios de cada uno de los Estados miembros».

C) Evolución de la armonización

Los primeros esfuerzos en materia de armonización fiscal se producen en los años sesenta. En efecto, en febrero de 1960 se creó una Comisión Fiscal y Financiera que se encargó de analizar si la existencia de diversos regímenes fiscales en los Estados miembros impedía

²⁹ Norma Foral 13/2007, de 26 de marzo, de modificación de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

un correcto funcionamiento del mercado común. El trabajo de este Comité se conoció como el *informe Neumark* de 1962³⁰.

Este informe, tras analizar las diferencias existentes en los sistemas fiscales de los Estados miembros, así como las consecuencias que generaban, planteaba la armonización progresiva del Impuesto sobre Sociedades con el objetivo de establecer un tributo uniforme en todos los Estados miembros. Este objetivo debía conseguirse para que, tal como se ha indicado anteriormente, la fiscalidad fuera neutral respecto a las decisiones económicas a adoptar por las empresas.

En 1965 y 1967 se aprueban sendos Memorandos en los que se vuelve a hacer referencia a la conveniencia de aproximar la imposición directa en aspectos concretos y determinados.

Es en 1969 cuando la Comisión plantea dos propuestas de Directiva. La primera se refería al régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales residentes en diferentes Estados miembros y la segunda se refería a operaciones de reestructuración empresarial en el seno de la Unión Europea. Estas propuestas, como luego se indicará, fueron aprobadas en 1990, esto es, 21 años después.

En 1970 aparece el *informe Werner* que planteaba la conveniencia de que las bases imponibles y los tipos tributarios fuesen paulatinamente convergiendo. Ese mismo año de 1970 el *informe de Van den Tempel* hacía referencia a los problemas de la doble imposición internacional de los dividendos.

En el mes de septiembre de 1975 la Comisión adoptó un programa fiscal que, en lo que se refiere a los tributos directos, señalaba que la Unión Europea prestaría especial atención al Impuesto sobre Sociedades debido al riesgo real que existe de que las desgravaciones en un Estado miembro pudieran atraer empresas de otros y, de esta forma, la libertad de competencia se vería seriamente perjudicada.

También en 1975 la Comisión publicó un proyecto de Directiva en la que se proponía la introducción en todos los Estados miembros de un alineamiento de tipos entre el 45% y el 55%. Esta propuesta no prosperó.

Posteriormente, en 1980, la Comisión en su «Informe sobre las posibilidades de convergencia de los regímenes fiscales» reconoce que cualquier intento de solucionar este tema mediante la armonización global del Impuesto está probablemente condenada al fracaso. Es a partir de este momento cuando la Comisión se fija unos objetivos más modestos.

En 1984, la Comisión plantea una nueva propuesta de Directiva a fin de armonizar el régimen aplicable a la compensación de las pérdidas.

En 1988, la Comisión presenta un proyecto de Directiva para la armonización de la base imponible. Esta propuesta no prosperó.

Es en 1990 cuando se aprueban dos Directivas y un Convenio. Estas Directivas y Convenio son los siguientes:

³⁰ En 1962 se hace público «el informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea sobre armonización fiscal». A este informe se le conoce con el nombre de *informe Neumark*.

- Directiva sobre fusiones y escisiones³¹. Esta Directiva pretende eliminar los obstáculos a la reorganización de las empresas situadas en dos o más Estados miembros. De forma concreta especifica el tratamiento de las plusvalías que se producen en las fusiones de sociedades estableciendo que la reestructuración será sin coste fiscal inmediato.
- Directiva sobre las sociedades matrices y filiales³². Esta Directiva trata de evitar la doble imposición de los beneficios distribuidos entre las empresas matrices en un Estado miembro y sus filiales situadas en otro Estado miembro.
- Convenio sobre procedimiento arbitral. Este Convenio establece el procedimiento para evitar la doble imposición por diferentes interpretaciones entre los Estados miembros en materia de precios de transferencia.

Como puede comprobarse, el consenso alcanzado sobre las materias indicadas tiene como denominador común que hace referencia a empresas que actúan en más de un Estado miembro. Así, las medidas aprobadas están destinadas a facilitar la actuación de las empresas en más de un Estado miembro.

Siguiendo con la evolución histórica, hay que señalar que, a finales de ese mismo año de 1990, se presentan otras dos propuestas de Directivas. En la primera se planteaba la posibilidad de deducir las pérdidas de sus filiales situadas en otros Estados miembros y la segunda preveía la eliminación de las retenciones en origen sobre los pagos de intereses y cánones entre entidades matrices y filiales residentes en Estados miembros diferentes. Estas propuestas fueron retiradas por falta de acuerdo.

Posteriormente, la Comisión creó un Comité de expertos, conocido como el *Comité Ruding*, cuya función era triple:

- analizar las diferencias existentes en el Impuesto sobre Sociedades de los Estados miembros,
- determinar las consecuencias que dichas diferencias tenían en la asignación de recursos dentro de la Unión Europea y, finalmente,
- proponer medidas para eliminar o minorar esos efectos negativos.

Este Comité reconocía que el Impuesto sobre Sociedades se puede utilizar como medio para influir en la localización de las inversiones, y fundamentalmente recomendaba, en marzo de 1992, lo siguiente:

- un programa de actuación para eliminar la doble imposición de los flujos de ingresos transfronterizos,

³¹ Directiva (90/434/CEE) del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

³² 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.

- armonizar los tipos impositivos de los Estados miembros en una banda del 30% y el 40%,
- armonizar determinados elementos de la base imponible y
- garantizar la transparencia de las ventajas fiscales a la inversión concedidas por los Estados miembros.

A la vista de este informe, la Comisión consideró necesario avanzar en el tema de la doble imposición, y en 1993 propuso modificaciones para ampliar el alcance de las Directivas sobre fusiones y sociedades matrices y filiales. Al mismo tiempo recordó la existencia de dos proyectos de Directivas relativas a las pérdidas trasladables y a las pérdidas de sociedades filiales situadas en otros Estados miembros.

En 1996 la Comisión, consciente de la existencia de importantes dificultades para armonizar globalmente o al menos de forma considerable el Impuesto sobre Sociedades, plantea volver a intentar alcanzar acuerdos más modestos. Así, en 1997 el ECOFIN considera que se debe tratar de eliminar la competencia fiscal que se considera perjudicial y se plantean tres medidas:

- Cooperar activamente en la fiscalidad de los rendimientos procedentes del ahorro.
- Elaborar un Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial. Mediante este Código se pretendía que los Estados miembros eliminaran medidas fiscales que se consideraban perjudiciales. El problema de este Código de Conducta es que no tiene la fuerza legal de los instrumentos jurídicos más sólidos de la Unión Europea. Se trata de un compromiso de los Estados³³.
- Eliminar las retenciones en origen en los pagos transfronterizos de intereses y cánones.

Consecuencia o relacionado con lo anterior se crea un grupo de trabajo de Código de Conducta (el llamado «Grupo Primarolo») que, en noviembre de 1999, presenta un informe en el que se identificaban óó prácticas impositivas que debían dejar de aplicarse.

En el año 2002 se crea el Foro Conjunto de los Precios de Transferencia, cuyo objetivo es evitar problemas de doble imposición en operaciones transfronterizas intragrupo y detectar posibles vías de fraude en estos casos.

Una Directiva de 2003 regula la fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses³⁴. Esta Directiva plantea, por una parte, una imposición mínima para este tipo de rendimientos a través de una retención en origen y, por otra parte, un mecanismo de intercambio de información. Se puede afirmar que el objeto de esta Directiva era permi-

³³ RUBIO GUERRERO, J.J. y BARRUSO CASTILLO, B., «El futuro de la imposición directa en la Unión Europea», *Encuentro de Economía Pública*, 9, 2002, Vigo (disponible en <http://dialnet.unirioja.es>). Estos autores señalan que «la aprobación del Código de Conducta implica el compromiso político por parte de los Gobiernos de los Estados miembros de eliminar aquellas medidas fiscales, contenidas en sus ordenamientos internos, que se consideren perjudiciales porque conlleven un gravamen inferior y por ello puedan influir en las decisiones de localización de las empresas, así como el compromiso de no introducir nuevas medidas de este tipo».

³⁴ Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pagos de intereses.

tir que los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses efectuado en un Estado miembro a favor de personas con residencia en otro Estado miembro se encontraran sujetos a imposición de acuerdo con las disposiciones de este último Estado miembro. Además, el intercambio de información de estos pagos entre los Estados miembros debería permitir o conducir a la imposición real y efectiva en el Estado miembro en el que el receptor o beneficiario de los intereses tuviera su residencia fiscal.

En el año 2011 se aprueba la Directiva sobre asistencia mutua e intercambio de información que tiene por objetivo la coordinación de las Administraciones tributarias.

D) Propuesta de Directiva sobre una base imponible consolidada común en el Impuesto sobre Sociedades

Realizado un breve repaso por el tiempo sobre la armonización europea de la tributación directa, hay que señalar que actualmente existe una propuesta de Directiva de la Comisión europea relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades³⁵. Esta propuesta de Directiva ha sido aprobada, con enmiendas, por el Parlamento Europeo³⁶.

1) *Objetivo*

Como señala la propuesta de Directiva, el objetivo de la misma es establecer una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades, lo que conducirá a superar algunos de los principales obstáculos que existen en estos momentos para el crecimiento del mercado único^{37 38}.

Esto es, se supone que el establecimiento de este régimen de base imponible consolidada común facilitará la actividad transfronteriza de las empresas residentes y contribuirá al objetivo de convertir la Unión Europea en un lugar más competitivo con vistas a la inversión internacional, toda vez que las sociedades únicamente tendrán que atenerse a un solo régimen tributario.

Se estima que la manera más adecuada de conseguir este objetivo es permitir a los grupos de sociedades, presentes fiscalmente en más de un Estado miembro, resolver sus asuntos

³⁵ Propuesta de Directiva COM/2011/121final, de 16 de marzo de 2011.

³⁶ Resolución legislativa del Parlamento europeo de 19 de abril de 2012, sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCS) (COM (2011) 0121 – C7-0092/2011 – 2011/0058(CNS)).

³⁷ Como expresamente señala la propuesta de Directiva, «el establecimiento de la base imponible consolidada común constituye una iniciativa importante en la senda hacia la supresión de los obstáculos a la plena realización del mercado único».

³⁸ El artículo 1 de la propuesta de Directiva señala expresamente que «la presente Directiva establece un régimen para la determinación de una base imponible común a efectos de imposición de determinadas sociedades y grupos de sociedades y prevé normas relacionadas con el cálculo y la utilización de dicha base».

tributarios en la Unión Europea aplicando un conjunto único de normas para el cálculo de la base imponible y tratando con una sola Administración tributaria (lo que se conoce como «ventanilla única»).

No obstante, no se piensa únicamente en los grupos de sociedades, sino que también se considera preciso brindar esta misma posibilidad a las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea que, aun no formando parte de un grupo, lo estimen conveniente.

En efecto, la propuesta de Directiva señala que podrán aplicar este sistema empresas de todos los tamaños. Las multinacionales verán eliminados algunos de los obstáculos fiscales a los que ahora se enfrentan dentro del mercado único y las pequeñas y medianas empresas soportarán menos costes de cumplimiento cuando decidan ampliar sus actividades comerciales a otros Estados miembros.

Como señala la propuesta de Directiva, la base imponible consolidada común es un conjunto de normas comunes destinadas al cálculo de la base imponible de las sociedades que residen fiscalmente en la Unión Europea. Este conjunto de normas establece normas para el cálculo de los resultados fiscales individuales de cada sociedad, la consolidación de dichos resultados en el caso de que existan otros miembros del grupo y la distribución de la base imponible.

2) Principios sobre los que se basa el modelo propuesto

La idea básica es configurar una base imponible común del Impuesto sobre Sociedades para todos los Estados miembros de la Unión Europea. Esta armonización se refiere únicamente a la base imponible y, por lo tanto, no alcanza ni a los tipos impositivos ni a las deducciones, ya que sobre estas materias se aplicará la legislación interna de cada Estado miembro.

Se puede decir que los tres pilares básicos sobre los que se asienta la propuesta de Directiva son los siguientes:

- Se establece la base imponible consolidada común para todas las actividades desarrolladas en la Unión Europea.
- Se establece una fórmula de reparto de la base imponible común entre los diferentes Estados miembros donde se desarrolle actividad económica.
- El tipo impositivo aplicable sigue siendo competencia del Estado miembro que es quien lo establece o fija³⁹.

³⁹ En este sentido, la propuesta de Directiva señala que «el enfoque común propuesto garantizaría la coherencia de los regímenes fiscales nacionales pero no supondría una armonización de los tipos impositivos. Es preciso fomentar una competencia leal con respecto a los tipos impositivos. La existencia de tipos diferenciados permite mantener cierto grado de competencia fiscal dentro del mercado interior, y esta competencia fiscal leal basada en los tipos brinda mayor transparencia y permite a los Estados miembros tener en cuenta tanto su competitividad en el mercado como sus necesidades presupuestarias a la hora de fijar sus tipos impositivos».

3) Aspectos más sobresalientes de la Directiva

a) ¿Régimen obligatorio u opcional?

El proyecto inicial del Consejo consagraba el principio de voluntariedad para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Éstos deben manifestar su intención de aplicar este régimen.

El establecimiento de un sistema voluntario determina la coexistencia del sistema armonizado con los Impuestos sobre Sociedades nacionales, de tal suerte que la no opción por el armonizado determinará seguir estando sujetos a los regímenes nacionales.

Sin embargo, el Parlamento europeo ha enmendado el texto inicial y, si bien mantiene el sistema de opción, establece que la base imponible consolidada común será obligatoria tras un breve período de transición⁴⁰. Esto es, establece un sistema obligatorio de implantación progresiva en el tiempo.

b) Cálculo de la base imponible

La base imponible acumulada de todas las sociedades que forman parte del grupo se calcula por la diferencia entre ingresos, gastos y demás conceptos de todas ellas⁴¹.

c) Compensación de pérdidas

Un tema básico de esta armonización de la base imponible se encuentra en el tema de la compensación de pérdidas producidas en un Estado miembro con beneficios obtenidos en otro Estado miembro.

A este respecto hay que señalar que la consolidación es un aspecto crucial, ya que comporta el pleno reconocimiento de la actividad transfronteriza realizada por una sociedad dentro de la Unión Europea. Esto se visualiza perfectamente si se compara la situación actual con la que existiría de prosperar la Directiva.

En efecto, un grupo de sociedades puede agregar los beneficios de una filial y las pérdidas de otra en ese mismo Estado miembro para obtener resultados netos. Sin embargo,

⁴⁰ Así, las sociedades europeas y las sociedades cooperativas europeas tienen la obligación de aplicar este régimen una vez transcurridos dos años desde la fecha de aplicación de la Directiva.

Para las demás empresas, excepto las microempresas, pequeñas y medianas empresas, el plazo anterior será de cinco años.

Para las microempresas, pequeñas y medianas empresas se analizará el impacto de la base consolidada común y se determinará si también debe ser obligatoria su aplicación.

⁴¹ El Capítulo IV de la propuesta de Directiva se refiere al cálculo de la base imponible, y en el artículo 10 se dice expresamente que «la base imponible se calculará sustrayendo de los ingresos los ingresos exentos, los gastos deducibles y otros elementos deducibles».

el mismo grupo no puede tener en cuenta las pérdidas que pueda haber registrado en otro Estado miembro. Esto significa que, aunque las pérdidas del grupo en un Estado miembro sean mayores que sus beneficios en todo el resto de la Unión Europea, tiene que tributar en los Estados miembros en que haya tenido algún beneficio. Con el nuevo sistema, el grupo podrá agregar los beneficios y pérdidas de todas sus filiales de la Unión Europea a efectos de la obtención del resultado neto, y de esta forma el grupo tributará por el beneficio neto obtenido en el conjunto de la Unión Europea, que es lo que refleja el espíritu del mercado único.

d) Distribución de la base imponible entre los Estados miembros

Otro principio importante de la base consolidada común es el de la distribución de los beneficios sobre los que recae el tributo. Esta distribución se realiza entre los países participantes⁴².

En efecto, una vez determinada la base imponible, ésta se distribuye entre todos los Estados miembros en que la sociedad o grupo opera con arreglo a una fórmula fija de distribución. Esta fórmula de distribución se basa en datos más o menos fácilmente disponibles, que serán difícilmente manipulables y que se supone reflejan adecuadamente el lugar en que se generan realmente los beneficios.

La distribución de la base imponible entre los Estados miembros interesados o afectados se realizará en función de una fórmula que incluye, a partes iguales activos, mano de obra (dentro de ésta hay que tener en cuenta el volumen de salarios y el número de asalariados) y ventas⁴³.

e) Tipo impositivo

Una vez calculada la parte de base que corresponde a cada Estado miembro, procede aplicar el tipo impositivo propio de cada uno de ellos.

Cabe preguntarse si la propuesta de Directiva no tiene como objetivo, a más o menos corto plazo, la armonización de los tipos tributarios. Esto no lo podemos afirmar con rotundidad en estos momentos y lo que sí parece cierto es que si se quiere que vaya prosperando una armonización del Impuesto sobre Sociedades hay que ir poco a poco, y posiblemente si la propuesta de Directiva alcanzase a los tipos tributarios, la posibilidad de acuerdo entre los Estados miembros se reduciría de forma considerable.

⁴² El capítulo XVI de la propuesta de Directiva regula la distribución de la base imponible consolidada.

⁴³ El artículo 86 de la propuesta de Directiva señala que la base imponible consolidada se repartirá entre los miembros del grupo en cada ejercicio fiscal aplicando una fórmula de distribución. Para determinar la cuota parte de un miembro del grupo, la fórmula adoptará una determinada forma que se contiene en dicho artículo, teniendo la misma ponderación los factores de ventas, mano de obra y activos.

En este sentido, hay que señalar que el propio Parlamento europeo plantea a la Comisión el análisis de si sería apropiado el establecimiento de tipos impositivos mínimos.

f) Ventanilla única y normas procedimentales

Otro principio básico lo constituye la ventanilla única, cuya misión será gestionar el Impuesto de los sujetos que apliquen este sistema. Esta ventanilla única se situaría en el Estado principal, que será aquel en el que tenga su sede central la sociedad o el grupo de sociedades.

La propuesta de Directiva establece normas procedimentales sobre el ejercicio de la opción por el régimen de base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades, la presentación de las declaraciones tributarias, la armonización de los formularios correspondientes y la coordinación de las auditorías.

La declaración tributaria relativa al conjunto de actividades en la Unión Europea de una determinada sociedad o grupo se presentará a las autoridades tributarias de su principal Estado miembro y éste será responsable de coordinar los oportunos controles y medidas de seguimiento de las declaraciones. La Administración principal será la competente para relacionarse con el grupo. Este criterio se lleva incluso al ámbito judicial, ya que en caso de discrepancia entre Administraciones, la autoridad judicial competente será la del Estado miembro de la matriz.

Dicho sistema de gestión supone, por lo tanto, la necesidad de lograr una coordinación de gran calibre entre todos los Estados miembros en materia de procedimientos de gestión, inspección, recaudación, interpretación y recursos.

Respecto a la Inspección tributaria, hay que señalar que ésta queda atribuida a los diferentes países en donde esté asentada cada sociedad, y se facilitará la coordinación entre las Administraciones por la autoridad principal para la aplicación del régimen.

La autoridad principal podrá iniciar y coordinar auditorías de los miembros de un grupo. Igualmente las auditorías podrán iniciarse a instancia de una autoridad competente. La autoridad principal y otras autoridades competentes afectadas determinarán conjuntamente el alcance y el contenido de la auditoría y los miembros del grupo que serán objeto de la misma. La auditoría se realizará conforme a la legislación del Estado miembro en el que se desarrolle.

4) Ventajas

La tributación sobre la base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades tiene, básicamente, las siguientes ventajas:

- Elimina la doble imposición de dividendos. No obstante, esta función ya la venía cumpliendo la directiva matriz-filial, aunque no con la profundidad que lo hace la propuesta de Directiva que se comenta.
- Prescinde de las correcciones por operaciones vinculadas, incluidas las concernientes a la subcapitalización. Precisamente, por esta misma causa, se frustran maniobras de desviación ficticia de beneficios.

- Permite la compensación de las pérdidas sufridas por las entidades del grupo con los beneficios obtenidos por otras entidades del grupo, aun cuando residan en Estados miembros diferentes⁴⁴.
- Facilita a los grupos de empresas el cumplimiento de sus obligaciones fiscales puesto que presentarán una sola declaración ante la Administración tributaria del Estado miembro en el que la entidad dominante tenga su residencia fiscal.
- Se reducen los costes de cumplimiento que soportan las empresas⁴⁵.
- Permite planificar con mayor precisión y de forma sencilla los costes fiscales reales.

5) Desventajas

Aparte de la complejidad de conseguir una coordinación eficaz entre todos los Estados miembros en materia de procedimientos de gestión, inspección, recaudación, interpretación y recursos, se considera que la principal desventaja de este sistema se encuentra en la existencia de diferentes normativas contables en los Estados miembros.

Efectivamente, la existencia de una base consolidada común y de una normativa contable diferente en cada Estado miembro implicará que la contabilidad y la fiscalidad vayan cada una por un camino diferente, lo que exigirá realizar mayores ajustes extracontables en la declaración del Impuesto sobre Sociedades. O dicho de otra forma, al no partir el modelo que se comenta de una base consolidada común del resultado contable, nos encontramos ante una base configurada directamente a partir de normas fiscales, lo que implica una mayor complejidad de gestión para los operadores económicos. Esto es, se produce una mayor desvinculación de la fiscalidad respecto de la contabilidad, lo cual incrementa los ajustes fiscales a realizar.

A este tema se refiere expresamente la propuesta de Directiva que señala que la armonización sólo afectará al cálculo de la base imponible y no interferirá en la contabilidad financiera. Los Estados miembros mantendrán su propia normativa contable y la base imponible consolidada común no afectará a la elaboración de las cuentas anuales o consolidadas.

6) Principio de subsidiariedad del Derecho europeo

Anteriormente se ha indicado que el principal problema para que la armonización europea en materia de tributos directos consiga avances se encuentra en la resistencia de los Estados miembros a perder el control de parte de su soberanía. Para defender ésta, condicionan y limitan la armonización europea invocando el principio de subsidiariedad.

⁴⁴ La propuesta de Directiva señala que «permitir la consolidación inmediata de los beneficios y las pérdidas a efectos de cálculo de las bases imponibles en toda la Unión Europea supone un paso adelante en la reducción de la tributación excesiva en situaciones transfronterizas y, por tanto, de cara a la mejora de las condiciones de neutralidad fiscal entre las actividades nacionales y transfronterizas».

⁴⁵ Se calcula que si se aplica el sistema de base imponible consolidada común, la reducción de los costes de cumplimiento relacionados con tareas en el ámbito fiscal se situaría en torno al 7%.

Pues bien, procede ahora analizar si el contenido de la Directiva que se está comentando es acorde o no al principio de subsidiariedad del Derecho europeo.

Según el principio de subsidiariedad, en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión Europea intervendrá sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, sino que puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada, a nivel de la Unión Europea. Esto es, en base al principio de subsidiariedad se permite la intervención de la Unión Europea en materias que no sean de su exclusiva competencia, siempre y cuando los objetivos de la acción que se pretende conseguir no puedan ser alcanzados por los Estados miembros.

Por lo tanto, el principio de subsidiariedad viene determinado por los criterios siguientes:

- Se aplica a competencias no exclusivas de la Unión Europea.
- Los objetivos perseguidos por el ejercicio de la competencia no pueden ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y
- El ejercicio de la competencia por la Unión Europea es mejor para los ciudadanos europeos en todo el ámbito de la Unión.

La respuesta a esta cuestión viene en la exposición de motivos de la propuesta de Directiva que se está comentando, que a este respecto señala lo siguiente:

«La presente propuesta se ajusta al principio de subsidiariedad.

El régimen de una base imponible común del Impuesto sobre Sociedades tiene por objeto eliminar los obstáculos fiscales a los que tienen que hacer frente las empresas cuando operan en el mercado interior, y que se derivan principalmente de la fragmentación de la Unión en 27 regímenes tributarios diferentes. Una actuación no coordinada, es decir, programada y llevada a cabo por cada Estado miembro de forma individual, no haría sino perpetuar la situación actual, ya que las empresas tendrían que seguir tratando con un número de Administraciones tributarias equivalente al número de Estados miembros en los que estuvieran sujetas al impuesto.

Si cada Estado miembro aplicase su propio régimen, las normas previstas en la presente propuesta, como por ejemplo la deducción de pérdidas transfronterizas o la exención fiscal de las reestructuraciones de grupos, resultarían ineficaces y darían lugar probablemente a un falseamiento del mercado, en particular, una doble imposición y una ausencia total de imposición. La aplicación de normas nacionales diferentes para la división de beneficios tampoco contribuiría a mejorar el ya de por sí complejo proceso de asignación de beneficios empresariales entre empresas asociadas vigente en la actualidad.

La naturaleza de la cuestión exige un enfoque común.

En principio, el establecimiento de un conjunto único de normas para el cálculo, la consolidación y el reparto de las bases imponibles de las empresas asocia-

das en toda la Unión Europea atenuará el falseamiento del mercado provocado actualmente por la interacción de los 27 regímenes fiscales nacionales. Por otro lado, los componentes esenciales del régimen, en concreto, la deducción de pérdidas transfronterizas, la exención fiscal de las transferencias de activos intragrupo y la determinación de la base imponible del grupo mediante la aplicación de una fórmula, sólo podrán ponerse en práctica si se inscriben en un marco reglamentario común. Por consiguiente, habrá que concebir normas comunes que regulen los procedimientos administrativos, de modo que pueda aplicarse el principio “de ventanilla única”.

La presente propuesta se limita a combatir los obstáculos fiscales provocados por la disparidad de los regímenes nacionales a la hora de calcular la base imponible entre empresas asociadas. Los trabajos emprendidos a raíz del Estudio sobre la Fiscalidad de las Empresas llevaron a la conclusión de que la mejor forma de eliminar dichos obstáculos sería establecer un marco común que regulara el cálculo de la base imponible del impuesto sobre sociedades y la consolidación transfronteriza. En efecto, estas cuestiones sólo pueden resolverse mediante la adopción de legislación a escala de la Unión, puesto que revisten un carácter fundamentalmente transfronterizo. Así pues, la presente propuesta se justifica en virtud del principio de subsidiariedad, ya que la acción de los Estados miembros a nivel individual no permitiría alcanzar los resultados esperados».

E) Conclusión

A modo de resumen se puede afirmar, como señala J. RUIZ-HUERTA CARBONELL⁴⁶, que «el proceso de armonización europeo ... debe entenderse como un proceso abierto y en marcha, que se ha visto acompañado por un buen número de iniciativas destinadas a favorecer la administración de los tributos, mejorar el cumplimiento fiscal voluntario y profundizar las estrategias de lucha contra el fraude fiscal».

⁴⁶ RUIZ-HUERTA CARBONELL, J., «Tendencias de la fiscalidad en Europa: la armonización fiscal y el futuro de la Unión», *ICE*, n.º 863 (dedicado a: Euro y crisis económica), nov.-dic. 2001, pp. 73-79.