

AMICI, AMICO

HOMENAJE

AL PROFESOR

ANTONIO APARICIO PÉREZ



Universidad de Oviedo

Universidá d'Uviéu

University of Oviedo

UNIVERSIDAD DE OVIEDO

HOMENAJES

Coords.
Santiago Álvarez García
Justo García Sánchez
Patricia Herrero de la Escosura

Amici, amico

ESTUDIOS EN HOMENAJE
AL PROFESOR
ANTONIO APARICIO PÉREZ




Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo


2019

Esta obra está bajo una licencia Reconocimiento- No comercial- Sin Obra Derivada 3.0 España de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/> o envíe una carta a Creative Commons, 171 Second Street, Suite 300, San Francisco, California 94105, USA.



Reconocimiento- No Comercial- Sin Obra Derivada (by-nc-nd): No se permite un uso comercial de la obra original ni la generación de obras derivadas.

 Usted es libre de copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra, bajo las condiciones siguientes:

 Reconocimiento — Debe reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el licenciadore.

Coordinadores: Santiago Álvarez García, Justo García Sánchez y Patricia Herrero de la Escosura (2019), Amici, amico. Estudios en Homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez. Oviedo: Ediciones Universidad de Oviedo.

La autoría de cualquier artículo o texto utilizado del libro deberá ser reconocida complementariamente.

 No comercial — No puede utilizar esta obra para fines comerciales.

 Sin obras derivadas — No se puede alterar, transformar o generar una obra derivada a partir de esta obra.

© 2019 Ediciones de la Universidad de Oviedo

© Los autores



Esta Editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

Ediciones de la Universidad de Oviedo

Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo

Campus de Humanidades. Edificio de Servicios. 33011 Oviedo (Asturias)

Tel. 985 10 95 03 Fax 985 10 95 07

<http://www.uniovi.es/publicaciones>

servipub@uniovi.es

ISBN: 978-84-17445-47-8

DL: AS 2762-2019

Todos los derechos reservados. De conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente, podrán ser castigados con penas de multa y privación de libertad quienes reproduzcan o plagien, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la preceptiva autorización.



Antonio Aparicio Pérez

Índice

1. Un tríptico para Antonio Aparicio	11
Julio Luis Bueno de las Heras	
Antonio Gutiérrez Lavín	
José Enrique Sánchez Uría	
2. Mis recuerdos universitarios	19
Jorge Arias	
3. El régimen fiscal de los trabajadores desplazados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	23
Santiago Álvarez García	
4. El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. Especial mención a los tipos de gravamen	39
Elena Fernández-Rodríguez	
Antonio Martínez-Arias	
5. Contratación pública y principio de integridad: su implementación en la Ley de Contratos del Sector Público	53
Javier García Amez	
6. Una cuestión jurídica entre el Ayuntamiento y el Cabildo Catedral: Oviedo, año 1613. Un ejemplo de la recepción del Derecho Romano	71
Justo García Sánchez*	
Beatriz García Fueyo*	
7. Medios de comprobación de valores: motivación y seguridad jurídica	115
Ana I. González González	
8. La necesaria reforma del fraude o «conflicto» a la ley tributaria a la luz de las «sociedades profesionales interpuestas»	139
Pedro M. Herrera	

9. ¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales? (análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019)	157
Patricia Herrero de la Escosura	
10. Algunas ideas para simplificar la imposición sobre la renta	179
José María Lago Montero	
11. El tráfico ilícito de especies animales. Cuestiones jurídico-penales. Especial referencia a la angula/anguila	201
Pablo López Cano.	
12. La economía política de las deducciones familiares en el IRPF	215
Carlos Monasterio Escudero	
13. Requisitos para la validez del consentimiento prestado a la entrada en el domicilio por la inspección de tributos con autorización judicial.....	227
Juan Ignacio Moreno Fernández	
14. Análisis fiscal de los aspectos conceptuales de la economía colaborativa en sentido estricto	243
Joan Pagès i Galtés	
15. La financiación de las confesiones religiosas	269
Miguel Rodríguez Blanco	
16. Hacia un nuevo modelo de financiación autonómica: balance y perspectivas.....	281
Juan José Rubio Guerrero	
17. El silencioso quebranto del principio de generalidad en el Impuesto sobre la Renta Personal.....	305
José Félix Sanz Sanz	
Desiderio Romero Jordán	
Juan Manuel Castañer Carrasco	
18. Sobre el Impuesto de Sucesiones: argumentos, falacias y confusiones.....	313
Javier Suárez Pandiello	
19. Las Conferencias de la Escuela de Artes y Oficios de Oviedo...	329
Leopoldo Tolivar Alas	
20. La concepción del Derecho Financiero y Tributario: relevancia de los aspectos metodológicos	337
Carmen Uriol Egido	

El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. Especial mención a los tipos de gravamen

Elena Fernández-Rodríguez

Antonio Martínez-Arias

Departamento de Contabilidad

Universidad de Oviedo

1. Introducción

El Impuesto sobre Sociedades (IS) se encuentra actualmente en un momento complicado a nivel internacional y, por ende, en la Unión Europea (UE), debido a la caída en la recaudación experimentada por buena parte de los países, motivada tanto por la crisis como por las prácticas de ingeniería fiscal que realizan las multinacionales. Efectivamente, los Estados miembros poseen legislaciones fiscales diversas que provocan que las grandes compañías traten de tributar en aquellos países más ventajosos fiscalmente con independencia de donde realizan sus actividades económicas. Tal situación conlleva una merma en la capacidad recaudatoria de los Estados menos atractivos fiscalmente.

Es evidente que el IS es un impuesto muy significativo desde el punto de vista de las empresas teniendo en cuenta los pagos y los costes de cumplimiento que supone, motivo por el cual suele ser un factor determinante en la toma de decisiones empresariales. Según un informe del Fondo Monetario Internacional y la OCDE (IMF/OECD, 2017), tras la corrupción y la seguridad política, el entorno fiscal general es el factor más importante a la hora de adoptar una decisión de inversión o localización en un país, en particular la incertidumbre sobre el tipo impositivo efectivo del IS. Como los gobiernos son perfectamente conscientes de esta situación, en las últimas décadas se han aplicado varias reformas de diferente calado en la mayoría de los países.

Concretamente, las reformas del IS se han caracterizado en general por una reducción del tipo impositivo legal y una ampliación simultánea de la base impositiva, con el objetivo de simplificar el impuesto, mantener los ingresos y reducir la brecha entre los tipos de gravamen establecidos legalmente y los efectivamente soportados. La UE también ha seguido esta tendencia para evitar la competencia y que las empresas trasladen sus sedes a otro Estado miembro, lo que ha motivado que algunos países hayan reducido de manera importante los tipos de gravamen estatutarios. Este problema está

generando una gran preocupación y debate a nivel europeo, siendo necesaria una mayor coordinación, dado que las notables diferencias existentes entre los Estados están condicionando la efectividad del IS.

Ahora bien, al contrario de lo que sucede con los impuestos indirectos, la armonización de los directos no está considerada explícitamente dentro del Tratado de la Unión, y además los Estados tienen derecho de veto, motivo por el cual es complicado alcanzar acuerdos. Por ello, a pesar de que el IS ha recibido siempre una gran atención por ser uno de los elementos clave para el desarrollo del mercado interior, las distintas propuestas han fracasado. No obstante, en los últimos años se han conseguido aprobar directivas y propuestas de directivas para intentar mitigar los problemas actuales, concretamente, directivas contra la elusión fiscal, propuestas de directivas para armonizar la base imponible del IS y propuestas de directivas para regular los servicios digitales.

Por todo lo expuesto, consideramos de gran interés estudiar el IS en la UE. A tal fin, en el apartado dos se analiza cómo han evolucionado en los Estados miembros los tipos de gravamen del IS, tanto estatutarios como efectivos, así como la recaudación derivada de este tributo. Una vez expuesta la evolución experimentada por el IS, en la sección tres se recogen los distintos informes, directivas y propuestas de directivas aprobadas recientemente como consecuencia de la creciente preocupación, tanto europea como internacional, existente en torno a la tributación de las empresas. Finalmente, a modo de resumen y conclusiones se presentan en el apartado cuatro los principales aspectos tratados en este trabajo.

2. EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LA UNIÓN EUROPEA DESDE EL AÑO 2000

Seguidamente se analizan los tipos de gravamen del IS, así como la recaudación derivada de este tributo en la UE durante el siglo XXI.

2.1. Tipos de gravamen estatutarios *versus* tipos impositivos efectivos medios

Desde hace varias décadas existe para el IS una tendencia internacional de reducción del Tipo de Gravamen Estatutario (TGE), al objeto de atraer nuevas inversiones, pues es sabido que sobre todo las multinacionales tratan de tributar en aquellos territorios con una fiscalidad más ventajosa. A este respecto resulta de gran interés el estudio de EGGER Y RUFF (2015) que, a través de un análisis sobre tipos impositivos y amortizaciones para 43 países durante el periodo 1982-2005, encontraron pruebas evidentes de que los países se comportan estratégicamente a la hora de elegir su sistema impositivo. En particular, responden a las reducciones de impuestos de los gobiernos rivales mediante la bajada de sus tipos impositivos legales y el aumento de las deducciones por amortización.

Por ello, no es de extrañar que dentro de la UE los distintos Estados miembros también se hayan sumado a esta tendencia a la baja del TGE, al entenderla como un factor competitivo y de atracción de inversiones. En la Tabla 1 se presentan los tipos estatutarios vigentes a lo largo del periodo 2000-2017 en los 28 países de la UE.

Tabla 1. Tipos de Gravamen Estatutario en la Unión Europea en el siglo XXI (%)

ESTADO	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	DIFERENCIA	
Alemania	51,6	38,3	38,3	39,6	38,3	38,7	38,7	38,7	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	-21,4	
Austria	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	-9,0
Bélgica	40,2	40,2	40,2	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	-6,2
Bulgaria	32,5	28,0	23,5	23,5	19,5	15,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	-22,5
Chipre	35,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	-16,5
Dinamarca	32,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0	28,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	24,5	23,5	22,0	22,0	22,0	-10,0
Eslovaquia	29,0	29,0	25,0	25,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	23,0	22,0	22,0	22,0	21,0	21,0	-8,0
Eslovenia	25,0	25,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	32,5	30,0	21,0	20,0	20,0	18,0	17,0	17,0	17,0	17,0	19,0	19,0	-6,0
España	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	32,0	29,0	25,0	35,0	35,0	24,0	20,0	20,0	26,0	26,0	29,0	29,0	29,0	29,0	-10,0
Estonia	26,0	26,0	26,0	26,0	24,0	23,0	22,0	22,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	20,0	20,0	20,0	20,0	-6,0
Finlandia	29,0	29,0	29,0	29,0	29,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	24,5	24,5	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	-9,0
Francia	37,8	36,4	35,4	35,4	35,4	35,0	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	36,1	36,1	38,0	38,0	38,0	34,4	34,4	34,4	-3,3
Grecia	40,0	37,5	35,0	35,0	35,0	32,0	29,0	25,0	35,0	35,0	24,0	20,0	20,0	26,0	26,0	29,0	29,0	29,0	29,0	-11,0
Hungría	19,6	19,6	19,6	19,6	17,6	17,5	17,5	21,3	21,3	21,3	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	-8,8
Irlanda	24,0	20,0	16,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	-11,5
Italia	41,3	40,3	40,3	38,3	37,3	37,3	37,3	37,3	31,4	31,4	31,4	31,4	31,3	31,3	31,3	31,3	31,3	27,8	27,8	-13,5
Letonia	25,0	25,0	22,0	19,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	-10,0
Lituania	24,0	24,0	15,0	15,0	15,0	15,0	19,0	18,0	15,0	20,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	-9,0
Luxemburgo	37,5	37,5	30,4	30,4	30,4	30,4	29,6	29,6	29,6	28,6	28,6	28,8	28,8	28,8	29,2	29,2	29,2	27,1	27,1	-10,4
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	0,0
Países Bajos	35,0	35,0	34,5	34,5	34,5	31,5	29,6	25,5	25,5	25,5	25,5	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	-10,0
Polonia	30,0	28,0	28,0	27,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-11,0
Portugal	35,2	33,0	33,0	33,0	27,5	27,5	27,5	26,5	26,5	26,5	29,0	29,0	31,5	31,5	31,5	29,5	29,5	29,5	29,5	-5,7
Reino Unido	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0	28,0	28,0	26,0	24,0	23,0	21,0	20,0	20,0	20,0	20,0	-11,0
Rep. Checa	31,0	31,0	31,0	28,0	28,0	26,0	24,0	24,0	21,0	20,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-12,0
Rumania	25,0	25,0	25,0	25,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	-9,0
Suecia	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	26,3	26,3	26,3	26,3	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	-6,0
MEDIA UE-28	32,0	30,4	29,0	27,8	26,6	25,3	25,1	24,4	23,8	23,8	23,2	23,0	22,9	23,2	22,9	22,8	22,5	21,9	21,9	-10,1

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea (2014, 2018a).

En la Tabla 1 se puede observar que a lo largo de este siglo las tasas legales del IS han tenido una disminución en todos los países de la UE, con la única excepción de Malta que ha mantenido el mismo tipo a lo largo de los 18 años. No obstante, los descensos tampoco son comparables, dado que en Bulgaria y Alemania han caído más de veinte puntos porcentuales, mientras que en Francia han bajado poco más de tres puntos, situándose la reducción media en diez puntos porcentuales.

Ahora bien, esta evolución a la baja en los TGE, que han pasado en términos medios para el conjunto de países de un 32,0% a comienzos de siglo a un 21,9% en 2017, no ha provocado un acercamiento entre los países dado que se mantienen importantes divergencias entre ellos. Además, cabe destacar que la disminución más importante se produce a comienzos de la década pasada, pues en los últimos años la reducción apenas llega a tres puntos porcentuales.

En efecto, actualmente existen notorias diferencias entre los Estados miembros; así, en 2017 los tipos más bajos se encuentran en Bulgaria (10,0%), Hungría (10,8%), Chipre (12,5%) e Irlanda (12,5%), situándose en el otro extremo Malta (35,0%), Francia (34,4%) y Bélgica (34,0%), es decir, existe una diferencia de veinticinco puntos porcentuales entre el más bajo y el más alto. Si comparamos la situación con el inicio de la serie en el año 2000, los tipos más bajos se situaban en Hungría (19,6%) e Irlanda (24%) y los más altos en Alemania (51,6%), Bélgica (40,2%), Italia (41,3%) y Francia (37,8%), comprobándose que parte de los países se repiten en el mismo sentido en ambos extremos de la serie temporal considerada.

Como curiosidad, cabe señalar que todos los países con menores TGE entraron en la UE en 2004, salvo Bulgaria (en 2007) e Irlanda (en 1973), mientras que los que los presentan más altos son todos los países fundadores, salvo Malta que entró en 2004, aunque no hay que olvidar que en realidad este país es calificado a menudo como *paraíso fiscal*. Por tanto, los *nuevos* Estados son los que tienen una tributación más baja. Además, llama la atención que, si bien la mayoría entraron en 2004, desde entonces los tipos no han tenido grandes variaciones, por lo que los otros países no se han movilizado tanto como se podría esperar; en definitiva, no hay tanto *efecto contagio*.

En cuanto a la situación de España, cabe señalar que ha seguido la tónica general de disminución pasando de un tipo del 35% con sucesivas modificaciones a lo largo del periodo hasta llegar al 25% vigente desde 2016, situándose siempre por encima de los TGE medios de la UE-28. Ahora bien, la diferencia entre el TGE español y el medio de la UE-28 presenta importantes oscilaciones a lo largo del intervalo analizado. En concreto, en el año 2000 la diferencia era de tres puntos porcentuales, aumentando hasta llegar en 2006 a estar a casi diez puntos del TGE medio europeo. A partir de ese año el *gap* comienza a disminuir, aunque con altibajos, hasta llegar al momento actual con una diferencia similar a la del principio de la serie temporal, pues se sitúa en 3,1 puntos.

Aunque el conocimiento de los TGE es de gran interés, a las empresas lo que más les preocupa son los tipos impositivos efectivos vigentes en los distintos países, pues de ellos dependerá su pago de impuestos. Por este motivo, desde la UE se facilitan anualmente también datos a este respecto. En concreto, siguiendo la metodología de DEVEREUX Y GRIFFITH (1999, 2003), la UE

Tabla 2. Tipos Impositivos Efectivos Medios en la Unión Europea en el siglo XXI (%)

ESTADO	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	DIFERENCIA
Alemania	40,4	35,8	35,8	37,0	35,8	35,8	35,5	35,5	28,2	28,0	28,0	28,2	28,2	28,2	28,2	28,2	28,2	28,8	-11,6
Austria	29,7	31,2	31,0	31,0	31,2	23,0	23,0	23,0	22,7	22,7	22,7	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,1	23,1	-6,6
Bélgica	34,5	34,4	34,5	29,5	29,5	29,5	25,7	25,4	24,9	24,7	25,3	25,9	26,3	26,5	26,7	27,8	28,3	29,3	-5,2
Bulgaria	28,1	24,2	20,4	20,5	17,1	13,2	13,2	8,8	8,9	8,8	8,8	9,0	9,0	9,0	9,0	9,0	9,0	9,0	-19,1
Chipre	27,5	26,5	26,9	14,8	14,8	10,6	10,6	10,6	10,6	10,6	11,6	11,6	11,9	15,2	15,2	12,7	13,1	13,0	-14,5
Croacia	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	14,8	-1,7
Dinamarca	28,3	26,8	26,8	26,8	26,8	25,1	25,1	22,6	22,6	22,6	22,6	22,6	22,6	22,2	22,2	21,3	20,0	20,0	-8,3
Eslavaquia	25,8	25,8	22,3	21,9	16,5	16,8	16,8	16,8	16,8	16,8	16,8	16,8	16,8	20,3	19,4	19,6	19,6	18,7	-7,1
Eslovenia	20,9	20,9	20,9	21,5	22,1	22,3	20,9	20,0	19,1	18,2	18,2	18,2	16,4	15,5	15,5	15,5	15,5	17,3	-3,6
España	36,5	36,5	36,5	36,5	36,5	36,5	34,5	32,8	32,8	32,8	32,8	31,9	32,4	33,7	32,6	32,9	30,3	30,1	-6,4
Estonia	20,4	20,4	20,4	20,4	20,4	18,8	18,1	17,3	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	15,7	15,7	15,7	-4,7
Finlandia	27,2	27,2	27,2	27,2	27,2	24,5	24,5	24,5	23,6	23,6	23,8	24,7	23,3	22,4	18,6	18,9	18,9	19,5	-7,7
Francia	36,6	35,8	34,9	35,0	34,8	34,4	34,6	34,6	34,7	32,8	32,8	32,8	34,3	34,7	38,3	38,3	38,4	33,4	-3,2
Grecia	30,4	30,4	30,4	30,4	30,4	27,8	25,2	21,7	21,8	30,5	21,0	17,5	17,5	24,1	24,5	27,5	27,6	27,6	-2,8
Hungría	19,7	19,7	19,7	19,7	17,8	16,6	16,3	19,5	19,5	19,5	19,1	19,3	19,3	19,3	19,3	19,3	19,3	11,1	-8,6
Irlanda	9,4	9,4	12,3	14,3	14,3	14,3	14,4	14,4	14,4	14,4	14,4	14,4	14,4	14,4	14,4	14,1	14,1	14,1	4,7
Italia	31,3	30,7	34,3	32,6	31,8	31,8	31,8	31,8	27,3	27,5	27,5	24,9	25,1	25,1	24,2	23,8	23,6	23,5	-7,8
Letonia	22,7	22,7	20,2	17,7	14,3	14,3	14,3	14,3	13,8	13,8	11,8	12,2	12,2	12,1	14,3	14,3	14,3	14,3	-8,4
Lituania	19,1	19,1	12,7	12,7	12,7	12,7	16,0	15,2	12,7	16,8	12,7	12,7	12,7	13,6	13,6	13,6	13,6	13,6	-5,5
Luxemburgo	32,6	32,6	26,5	26,5	26,5	26,5	25,9	25,9	25,9	25,0	25,0	24,9	24,9	25,5	25,5	25,5	25,5	23,7	-8,9
Malta	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	0,0
Países Bajos	32,3	32,3	31,9	31,9	31,9	29,1	26,7	23,1	23,1	22,2	22,2	21,8	22,6	21,6	22,6	22,5	22,5	22,5	-9,8
Polonia	27,1	25,3	25,3	24,2	17,1	17,1	17,1	17,4	17,4	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	-9,6
Portugal	31,5	31,5	29,5	29,4	24,6	24,6	24,6	23,7	23,7	23,7	26,2	26,2	28,4	28,4	28,4	26,6	26,6	20,0	-11,5
Reino Unido	28,7	28,7	29,3	29,3	29,3	29,3	29,2	29,3	28,0	28,3	28,4	26,9	25,2	24,3	22,4	21,5	21,5	20,5	-8,2
Rep. Checa	23,6	23,6	23,6	23,6	24,6	22,7	21,0	21,0	18,4	17,5	16,7	16,7	16,7	16,7	16,7	16,7	16,7	16,7	-6,9
Rumania	22,7	22,7	22,9	22,7	22,4	14,7	14,7	14,8	14,8	14,8	14,8	14,8	14,8	14,8	14,8	14,8	14,7	14,7	-8,0
Suecia	23,8	23,1	23,1	23,1	23,1	24,6	24,6	24,6	24,6	23,2	23,2	23,2	23,2	19,4	19,4	19,4	19,4	19,4	-4,4
MEDIA UE-28	27,5	27,0	26,4	25,6	24,6	23,1	22,7	22,1	21,3	21,6	21,0	20,8	20,8	21,2	21,1	21,0	20,9	20,1	-7,0

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea (2014, 2018a).

ofrece datos anuales sobre el Effective Average Tax Rate/Tipo Impositivo Efectivo Medio (EATR/TIEM)¹. Por su interés, en la Tabla 2 se facilitan estas tasas para el periodo 2000-2017.

Los datos presentados en la Tabla 2 ponen de manifiesto que, al igual que los TGE, los tipos efectivos también han disminuido a lo largo del intervalo estudiado, salvo en Malta. Igualmente se observan descensos heterogéneos por países, siendo los más elevados en Bulgaria y Chipre, mientras que los más bajos los presenta Croacia y Grecia, quedando la reducción media del periodo en siete puntos porcentuales. Además, los tipos efectivos medios de la UE-28 siempre son inferiores a los estatutarios, si bien se han acortado las diferencias entre ambas tasas durante el intervalo analizado, es decir, se ha producido una menor bajada de los tipos efectivos que de los estatutarios a lo largo del periodo observado.

Si el análisis se realiza por países, cabe señalar que los que presentan menores TIEM a lo largo de la serie temporal son los mismos que tienen los TGE más bajos, mientras que los tipos efectivos medios más altos los soportan España, Alemania, Francia y Malta. Por tanto, en este caso no son coincidentes con los TGE, al figurar España como uno de los Estados con mayores TIEM y no aparecer Bélgica ni Italia, que sí soportan altos TGE.

En la mayoría de los países el TGE está por encima del TIEM, como cabría esperar por la existencia de incentivos fiscales que minoran la base imponible. En los únicos países donde no se produce este hecho es en España, *curiosamente* en todos los años de la serie, Chipre e Irlanda en la mayoría de los años y solamente en algún año Francia, Hungría y Reino Unido.

2.2. Recaudación

Es evidente que para las empresas es de gran interés el conocimiento de los tipos impositivos del IS pues de ellos dependerá el pago de uno de los principales impuestos a los que se ven gravadas. Al respecto, pudiera pensarse que esos descensos generalizados de los tipos de gravamen habrán traído una menor recaudación para los Estados. Sin embargo, los ingresos tributarios no han disminuido tanto como cabría esperar, tal y como se puede observar en los datos de recaudación por IS facilitados en la Tabla 3.

De la Tabla 3 se desprende que para el conjunto de Estados miembros en el año 2000 los ingresos por IS representaban un 8,8% del total recaudado, bajando a un 7,9% en 2016, es decir, a lo largo de los 17 años únicamente se produce una rebaja de un escaso punto porcentual, si bien no ha tenido una trayectoria uniforme dado que la bajada ha tenido ciertos repuntes al alza. En concreto, el periodo de mayor recaudación se sitúa en los años anteriores a

¹ Existe una amplia literatura sobre los tipos impositivos del IS para distintos ámbitos, destacando para la UE, entre otros, los siguientes: JACOBS Y SPENGLER (2000), BUIJINK *ET AL.* (2002), JANSSEN (2005), NICODÈME (2007), DEVEREUX *ET AL.* (2008), ÁLVAREZ GARCÍA *ET AL.* (2011), FERNÁNDEZ-RODRÍGUEZ Y MARTÍNEZ-ARIAS (2011), DELGADO Y PRESNO (2011, 2017), DELGADO *ET AL.* (2014, 2018), COZMEI (2015), REGIS *ET AL.* (2015), MOLINA LLOPIS Y BARBERÁ MARTÍ (2017), BUSTOS-CONTELL *ET AL.* (2018).

Tabla 3. Recaudación por IS sobre el total ingresado en la Unión Europea en el siglo XXI (%)

ESTADO	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	DIFERENCIA
Alemania	7,1	4,3	4,2	4,6	5,5	6,3	7,4	7,4	6,6	4,9	5,6	6,5	6,7	6,3	6,2	6,1	6,8	0,3
Austria	5,0	7,2	5,5	5,3	5,5	5,5	6,1	6,1	6,1	4,3	4,8	5,1	5,0	5,2	5,1	5,3	5,8	-0,8
Bélgica	7,1	6,9	6,7	6,4	6,9	7,2	8,0	7,9	7,5	5,4	5,9	6,4	6,7	6,8	6,9	7,3	7,7	-0,6
Bulgaria	8,6	12,5	10,5	8,9	7,8	5,9	6,8	13,1	9,8	8,8	7,4	6,9	6,3	7,3	7,1	7,4	7,3	1,3
Chipre	20,9	20,4	19,6	13,5	11,5	13,4	15,4	17,0	18,4	18,5	17,4	19,5	18,1	20,4	18,9	17,7	17,2	3,7
Croacia	n.d.	n.d.	4,9	5,2	5,0	6,3	7,7	8,3	7,9	7,0	5,4	6,6	5,6	5,6	4,8	5,0	5,9	-1,0
Dinamarca	6,6	5,8	6,0	6,1	6,3	7,2	8,0	6,8	5,7	4,2	5,0	4,8	5,7	6,1	5,8	6,0	5,9	0,7
Eslovaquia	7,7	7,8	7,6	8,4	8,0	8,5	9,7	10,0	10,5	8,6	8,8	8,4	8,4	9,5	10,6	11,5	10,8	-3,1
Eslovenia	3,1	3,4	4,1	4,6	5,0	7,2	7,7	8,6	6,7	4,9	5,0	4,5	3,3	3,3	3,9	4,0	4,4	-1,3
España	9,2	8,5	9,3	9,3	10,3	11,1	11,6	13,1	9,0	8,0	6,4	6,1	7,0	6,6	6,3	7,1	6,9	2,3
Estonia	2,9	2,3	3,6	5,1	5,3	4,7	4,8	5,1	5,1	5,2	4,0	3,8	4,4	5,5	5,4	6,2	5,1	-2,2
Finlandia	12,5	9,4	9,3	7,7	8,1	7,6	7,7	9,0	8,1	4,7	6,0	6,2	4,9	5,4	4,4	4,9	5,0	7,5
Francia	6,3	7,0	5,9	5,0	5,6	5,7	7,0	7,1	7,0	4,2	5,6	6,1	6,0	6,1	5,8	5,7	5,8	0,5
Grecia	12,0	10,1	10,0	9,1	8,9	10,2	8,2	7,2	6,7	8,2	7,9	6,1	3,1	3,2	5,2	5,9	6,5	5,5
Hungría	5,6	6,0	6,1	5,8	5,6	5,6	6,3	6,9	6,5	5,4	3,1	3,1	3,3	3,2	4,0	4,3	5,6	0,0
Irlanda	11,9	12,1	13,1	13,1	11,9	11,1	12,0	11,0	9,6	8,3	8,5	7,9	8,1	8,3	8,3	11,3	11,6	0,3
Italia	5,9	7,8	6,6	5,7	5,8	5,8	7,1	7,6	7,1	5,7	5,5	5,3	5,4	5,8	5,0	4,7	4,9	1,0
Letonia	5,3	6,6	7,1	5,3	6,1	6,8	7,4	8,9	10,7	5,6	3,4	4,9	5,6	5,5	5,1	5,3	5,5	-0,2
Lituania	2,2	1,8	2,0	4,8	6,4	7,1	9,1	8,4	8,9	6,0	3,5	3,0	4,8	5,1	5,0	5,3	5,4	-3,2
Luxemburgo	17,8	18,4	20,4	19,2	15,3	15,4	13,9	14,6	14,3	14,6	15,3	13,4	13,3	12,4	11,4	11,9	12,1	5,7
Malta	12,9	11,5	11,8	13,8	11,5	11,7	12,9	18,3	18,4	18,3	18,0	16,8	18,1	19,1	18,6	19,7	20,0	-7,1
Países Bajos	10,9	11,0	9,4	8,1	8,8	9,7	9,5	9,5	9,1	6,1	6,4	6,1	5,9	6,0	6,9	7,2	8,5	2,4
Polonia	7,5	5,8	6,3	5,6	6,1	6,5	7,1	7,9	7,9	7,2	6,2	6,3	6,5	5,5	5,5	5,7	5,5	2,0
Portugal	12,0	10,6	10,5	8,8	9,3	8,5	9,0	10,9	11,1	9,0	9,0	9,7	8,6	9,6	8,3	9,1	8,9	3,1
Reino Unido	9,7	9,5	8,1	7,9	8,9	10,3	10,4	9,9	8,5	8,0	8,7	8,6	8,1	7,8	7,7	7,4	8,3	1,4
Rep. Checa	9,8	11,4	12,0	12,5	12,1	12,1	12,9	12,9	12,1	10,4	9,8	9,5	9,2	9,3	9,8	10,0	10,1	-0,3
Rumania	9,8	8,8	9,3	10,1	11,6	9,7	9,9	10,5	10,6	9,0	7,8	8,1	6,8	7,4	7,7	8,4	8,6	1,2
Suecia	7,3	5,3	4,3	4,6	6,1	7,4	7,5	8,0	6,0	6,0	7,2	7,0	5,8	6,2	6,2	6,8	6,4	0,9
MEDIA UE-28	8,8	8,6	8,4	8,0	8,0	8,4	8,9	9,7	9,1	7,7	7,4	7,4	7,2	7,4	7,4	7,8	7,9	0,9

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea (2014, 2018a).

la crisis, 2006-2008, para disminuir posteriormente y tener un cambio al alza en los dos últimos años.

Ahora bien, si el análisis se realiza por países, se puede observar que en diez ha aumentado la recaudación por IS si se comparan los datos del primer y último año de la serie temporal. Es especialmente reseñable el caso de Malta, que empezó con un 12,9% para terminar con un 20%, bastante más del doble en términos porcentuales. De hecho, este país ha sido uno de los Estados miembros que más ha recaudado por IS en la UE-28 durante la última década analizada. Conviene recordar que Malta presenta el mayor TGE de los países comunitarios y uno de los más altos TIEM, manteniéndose ambos sin variación durante todo el periodo. Los siguientes Estados en los que ha aumentado la recaudación por IS son Eslovaquia, Estonia y Lituania con un aumento superior a tres puntos porcentuales, si bien estos dos últimos países presentan una recaudación bastante baja durante todos los años analizados.

Por su parte, los Estados que han experimentado mayores descensos en la recaudación por IS son: Finlandia, con 7,5 puntos porcentuales; Luxemburgo y Grecia, con más de cinco puntos; y, Chipre y Portugal, con más de tres puntos. Sin embargo, curiosamente, si se analiza todo el intervalo temporal, Chipre y Luxemburgo destacan, junto con Malta, con los mayores porcentajes de recaudación por IS, situándose en el extremo contrario Estonia y Eslovenia con los porcentajes más bajos.

Por lo que respecta a España, cabe resaltar que hasta la llegada de la crisis generalmente su recaudación por IS está por encima de las medias europeas anuales, alcanzando el máximo en 2007 con un 13,1% sobre el total recaudado, lo que supuso estar 3,4 puntos por encima de la media de la UE-18. Sin embargo, desde 2010 está siempre por debajo de la media comunitaria, a una distancia de más de un punto para el último año disponible.

En definitiva, no parece que la recaudación guarde una relación directa con los tipos de gravamen. De hecho, la caída de más de diez puntos en el TGE medio de la UE-28 no ha tenido prácticamente efecto en la recaudación media. Y si se analizan los Estados miembros por separado se ratifica este hecho, de tal manera que importantes caídas de un año para otro en varios Estados no ha tenido efectos sobre la recaudación. Este hecho, paradójico, tendría su explicación en la ampliación de las bases imponibles, aunque también se han estudiado otras posibles causas (ALBI IBÁÑEZ, 2010).

3. PROYECTO BEPS Y DIRECTIVAS COMUNITARIAS

Una vez analizada la situación de la UE en materia de IS es necesario poner de manifiesto que, desde hace unos años, se ha abierto un debate a nivel internacional respecto a la tributación de las empresas por este impuesto, consecuencia fundamentalmente de las prácticas que llevan a cabo algunas multinacionales. En concreto, se viene observando que estas compañías tratan de tributar en aquellos territorios con una fiscalidad más ventajosa, calificados incluso de *paraísos fiscales*, al objeto de reducir al máximo su presión fiscal. Ello lleva a situaciones en las cuales se detecta que las empresas tienen su negocio en unos territorios, pero tributan en otros (WEYZIG, 2015). Esta preocupación ha llevado a la OCDE y al G-20 a poner en marcha el conocido *Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)*, dando

lugar a la presentación de un informe (OCDE, 2015) en el que se plantean 15 acciones para tratar de evitar que las empresas busquen tributar en los países con una fiscalidad más favorable.

El Proyecto BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios como consecuencia de la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales, que las multinacionales aprovechan para hacer *desaparecer* beneficios a efectos fiscales, o bien para trasladarlos hacia países con escasa o nula actividad real, pero con una débil imposición, logrando así una tributación por IS nula o muy baja.

Como la recaudación del IS se efectúa a nivel nacional, cuando las compañías realizan sus actividades económicas transnacionales pueden estar sujetas a gravamen por parte de más de una jurisdicción lo que originaría una doble imposición. Por ello, al objeto de evitar esa doble tributación se establecieron normas; sin embargo, algunas de ellas suponen en ocasiones la doble no imposición. Además, la interacción entre los sistemas fiscales nacionales puede provocar resquicios o lagunas que impiden la tributación de beneficios en una ubicación concreta (renta apátrida). Sin lugar a dudas, las consecuencias de esta menor tributación o desvío hacia ciertos territorios se han agudizado con la crisis económica, originando problemas para el buen funcionamiento de los sistemas impositivos.

Pues bien, para intentar mitigar el problema de que las empresas multinacionales soporten una menor carga impositiva que las nacionales, así como sus consecuencias sobre la recaudación, todos los países pertenecientes a la OCDE y al G-20 han trabajado de manera conjunta para dar respuestas a los problemas que plantea la fiscalidad internacional, alcanzando un amplio paquete de medidas que se concreta en las 15 acciones siguientes (Proyecto BEPS):

- Acción 1: Abordar los retos de la economía digital.
- Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
- Acción 3: Reforzar las normas de transparencia fiscal internacional.
- Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
- Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
- Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios.
- Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.
- Acciones 8-10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.
- Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS.
- Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación agresiva.
- Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.
- Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
- Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral.

Cabe resaltar que la agenda BEPS no incluye ninguna medida para revertir la proliferación de incentivos fiscales improductivos o para poner fin a la

competencia en los tipos de gravamen del IS. Como ya se ha dicho, en las últimas décadas casi todos los países han ido reduciendo los tipos para frenar el traslado de beneficios y atraer inversión extranjera. Sin embargo, según la OCDE, reducir el tipo general del IS a cero no es una práctica fiscal nociva. Pero, según WEYZIG (2015), esta postura es cada vez más insostenible, ya que el sistema fiscal mundial enfrenta a los países entre sí, en una carrera a la baja. En general, se reconoce que es probable que las medidas acordadas en el marco del proceso BEPS empeorarán el problema. Actualmente, varios países están considerando rebajar sus tipos impositivos generales, a fin de mantener la recaudación sobre los beneficios empresariales, cuando los bajos tipos efectivos son en gran medida el resultado de los esquemas de planificación fiscal agresiva.

Por lo tanto, los gobiernos del G-20 y de la OCDE deben continuar con los avances realizados hasta el momento y apoyar firmemente una segunda ronda de reformas fiscales sobre los beneficios empresariales, que aún siguen pendientes o no han sido tratados de manera adecuada. Esto incluye una estrategia más eficaz para luchar contra los *paraísos fiscales* y medidas para acabar con la carrera a la baja en los tipos de gravamen del IS (WEYZIG, 2015).

Por lo que compete a la UE, y teniendo en cuenta el Proyecto BEPS, se han aprobado dos Directivas de lucha contra la elusión fiscal (Directiva del Consejo 2016/1164 y Directiva del Consejo 2017/952), que guardan ciertas semejanzas con dicho Proyecto. De hecho, la primera Directiva plantea cinco medidas tendentes a conseguir un sistema de tributación de las sociedades en la UE justo y eficiente, persiguiendo la segunda medida que los beneficios tributen allí donde se generan. Estas medidas son consecuencia de la evolución experimentada por la planificación fiscal empresarial que, si bien se considera una práctica legítima, con el tiempo las estructuras se han vuelto cada vez más sofisticadas con el fin de tributar en los países con regímenes fiscales más favorables. Ello ha llevado a la realización de acciones que, pese a ser estrictamente legales, son contrarias al espíritu de la ley.

Por otra parte, cabe señalar que estas Directivas, al igual que el Proyecto BEPS, tampoco abordan ninguna medida en relación al TGE. Ahora bien, no se puede olvidar que al contrario de lo que sucede en los impuestos indirectos, la armonización de los directos no está considerada explícitamente dentro del Tratado de la Unión. Sin embargo, LEIBRECHT Y HOCHGATTERER (2012) llegan a la conclusión de que los tipos impositivos sobre los beneficios disminuyen debido a la competencia fiscal, pero que es extremadamente difícil aislar su papel.

Además, en la UE se sigue avanzando en la armonización del IS a través del establecimiento de la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCS) [en inglés Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)], proyecto que durante años apenas ha avanzado, pero que en 2016 ha dado lugar a dos propuestas de Directivas, COM 683 final y COM 685 final (Comisión Europea, 2016a y 2016b). Ambas centran su atención en cómo las grandes empresas deberían determinar sus bases imponibles aplicando unos criterios comunes, pero de nuevo se deja plena libertad a los Estados miembros para que establezcan los tipos de gravamen a la porción de base imponible que deba tributar en los distintos países.

En consecuencia, el momento actual se caracteriza por una preocupación internacional sobre la fiscalidad empresarial, pero sin abordar por parte de ninguna institución los TGE, cuando se ve que es una herramienta de política fiscal ampliamente utilizada por los diferentes países, tanto de la UE como en otros ámbitos. De hecho, tal y como señala CNOSEN (2018), en materia de IS existe una competencia fiscal entre los Estados miembros basada en el tipo de gravamen, que ha sido denominada *una carrera hacia abajo* (en inglés *a race to the bottom*).

Finalmente, para intentar paliar el problema derivado de las empresas que prestan servicios digitales ante la gran facilidad que tienen para cambiar su sede, en marzo de 2018 se han presentado dos propuestas de Directivas, COM 146 final y COM 148 final (Comisión Europea, 2018b y 2018c). La primera pretende redefinir el concepto de establecimiento permanente, a fin de gravar los beneficios allí donde el valor ha sido creado, mientras que la segunda establece el sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales.

4. A MODO DE RESUMEN Y CONCLUSIONES

Este trabajo ha analizado el Impuesto sobre Sociedades (IS) en la UE a lo largo de este siglo, prestando especial atención a los tipos de gravamen, tanto estatutario (TGE) como efectivo (TIEM), así como a la recaudación obtenida por este tributo. Asimismo, ante la gran preocupación que está ocasionando este impuesto no solo en el ámbito europeo sino también desde la perspectiva mundial, se han abordado las iniciativas que se han llevado a cabo tanto por parte de la UE, mediante las recientes directivas y propuestas de directivas aprobadas, como de la OCDE y el G-20 a través del Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

Desde hace varias décadas los Estados miembros de la UE se han sumado a la tendencia internacional de reducción del TGE, al entender la bajada como un factor competitivo y de atracción de inversiones. Todos han procedido a una reducción, curiosamente con la única excepción de Malta que lo ha mantenido intacto, de tal manera que en términos medios para el conjunto de países se ha pasado de un 32,0% a comienzos de siglo a un 21,9% en 2017, si bien no ha provocado un acercamiento entre ellos dado que se mantienen importantes divergencias entre los Estados. Además, este proceso ha sido más notorio al comienzo de la década pasada, motivo por el cual puede considerarse que la tendencia a la baja se ha ido atenuando en los últimos años.

La trayectoria de los TIEM ha sido análoga a los TGE, de tal manera que los tipos efectivos también han disminuido a lo largo del periodo estudiado, salvo Malta de nuevo, pasando de un 27,5% en el año 2000 a un 20,1% al final, aunque es cierto, otra vez, que con diferencias notables de unos países a otros en las reducciones. Asimismo, los tipos efectivos son inferiores a los estatutarios en la mayoría de los países, si bien se han acortado las diferencias entre ambos, es decir, se ha producido una menor bajada de los tipos efectivos que de los estatutarios a lo largo del periodo analizado. En consecuencia, actualmente los TGE dan una información más próxima a la tributación efectiva soportada por las empresas.

En cuando a la recaudación, en principio cabría pensar que el descenso del TGE ocasionaría una disminución importante en los ingresos. Sin embargo, este hecho no ha tenido tanto efecto como se podría esperar pues en el año 2000 los ingresos por IS para el conjunto de Estados miembros representaban un 8,8% del total recaudado, bajando a un 7,9% en 2016. En efecto, a lo largo de este siglo solamente se produce una rebaja de un escaso punto porcentual, si bien es cierto que no ha tenido una trayectoria uniforme puesto que la recaudación está íntimamente relacionada con el ciclo económico, de tal manera que al principio del periodo observado la tendencia ha sido al alza para tener una bajada importante tras la crisis económica, volviendo a la senda del crecimiento en los dos últimos años.

Ahora bien, desde la perspectiva de la recaudación, si en vez de realizar el análisis para el conjunto de los Estados miembros se lleva a cabo individualmente, los resultados varían puesto que en diez países ha aumentado el peso de los ingresos por IS sobre la totalidad de la recaudación si se comparan los datos del primer y último año de la serie temporal. De nuevo es destacable, y paradójico, aunque fácilmente explicable, el caso de Malta, que empezó con un 12,9% para terminar con un 20,0%.

En definitiva, no parece que la recaudación guarde una relación directa con los tipos de gravamen. De hecho, la caída de más de diez puntos en el TGE medio de la UE-28 no ha tenido prácticamente efecto en la recaudación media.

Una vez analizado en el trabajo la evolución del IS en la UE desde el año 2000, a continuación se consideraron las iniciativas que se han llevado a cabo a nivel internacional para paliar los problemas que actualmente está planteando este tributo, en particular la elusión fiscal, consecuencia fundamentalmente de las prácticas que realizan determinadas multinacionales que pagan el impuesto en aquellos territorios que tienen una mejor fiscalidad y no en aquellos donde desarrollan su actividad económica.

Concretamente, dentro de las políticas diseñadas contra lo que se viene calificando como *prácticas de planificación fiscal agresiva*, se ha tratado el Proyecto BEPS de la OCDE y del G-20, así como las dos Directivas aprobadas de lucha contra la elusión fiscal (Directiva del Consejo 2016/1164 y Directiva del Consejo 2017/952), que tienen una estrecha relación con el mencionado Proyecto. Igualmente, en la medida que tiene cierto interés sobre el tema tratado, se ha hecho una breve mención a las cuatro propuestas de Directivas, dos relacionadas con la armonización de las bases imponibles del IS y otras dos dirigidas a las empresas que prestan servicios digitales. Tras el estudio efectuado se llega a la conclusión de que todas las iniciativas llevadas a cabo dejan al margen cualquier cuestión relativa a los TGE.

En conclusión, la mayoría de los países llevan años bajando sus tipos estatutarios para atraer inversiones a sus territorios y, efectivamente, las multinacionales buscan tributar en aquellos países con una fiscalidad más ventajosa con independencia de dónde llevan a cabo su actividad real. Todo ello ha motivado varias iniciativas para tratar de paliar el problema derivado de la elusión fiscal. Sin embargo, ninguna institución aborda la problemática de los tipos de gravamen, cuando se constata que es una herramienta de política fiscal ampliamente empleada tanto por los Estados miembros de la UE como por otros países. En definitiva, es imposible que se resuelva el problema

de la armonización mientras los países tengan plena libertad para la fijación de los tipos de gravamen estatutarios del IS.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALBI IBÁÑEZ, E. (2010): *Impuesto sobre Sociedades: la investigación económica y los criterios para su reforma en España*. Documento 13/10, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S., FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. y MARTÍNEZ ARIAS, A. (2011): Corporate Tax Burden in the European Union. *EC Tax Review*, 20(1), 41-55.
- BUIJINK, W., JANSSEN, B., y SCHOLS, Y. (2002): Evidence of the effect of domicile on corporate average effective tax rates in the European Union. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 11(2), 115-130.
- BUSTOS-CONTELL, E., CLIMENT-SERRANO, S. y LABATUT-SERER, G. (2018): The evolution of the tax burden for EU companies. *Contemporary Economics*, 12(4), 447-458.
- CNOSSEN, S. (2018): Corporation taxes in the European Union: Slowly moving toward comprehensive business income taxation? *International Tax and Public Finance*, 25(3), 808-840.
- COMISIÓN EUROPEA (2014): Taxation Trends in the European Union. Disponible en https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf.
- (2016a): Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS). COM (2016) 683 final. Disponible en <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/COM-2016-683-F1-ES-MAIN.PDF>.
- (2016b): Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades. COM (2016) 685 final. Disponible en <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/COM-2016-685-F1-ES-MAIN.PDF>.
- (2018a): Taxation Trends in the European Union. Disponible en https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf.
- (2018b): Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital. COM(2018) 146 final. Disponible en https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bafa0d9-2dde-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF.
- (2018c): Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. COM(2018) 148 final. Disponible en <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-148-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>.
- COZMEI, C. (2015): «Is it any EU Corporate Income Tax Rate-Revenue Paradox?». *Procedia Economics and Finance*, 23, 818-827.
- DELGADO, F. J., FERNÁNDEZ-RODRÍGUEZ, E. y MARTÍNEZ-ARIAS, A. (2014): «Effective tax rates in corporate taxation: a quantile regression for the EU». *Inzinerine Ikonomika - Engineering Economics*, 25(5), 487-496.
- (2018): «Corporation effective tax rates and company size: evidence from Germany». *Economic Research-Ekonomiska Istraživanja*, 31, 2079-2097.

- DELGADO, F. J. y PRESNO, M. J. (2011): «Convergence of the fiscal pressure in the European Union: a time series approach». *Applied Economics*, 43(28), 4257-4267.
- (2017): «Tax evolution in the EU: a convergence club approach», *Panoeconomicus*, 64(5), 623-643.
- DEVEREUX, M. y GRIFFITH, R. (1999): *The Taxation of Discrete Investment Choices. Revision 2*. IFS Working Paper W98/16, The Institute for Fiscal Studies. Disponible en <https://www.ifs.org.uk/wps/wp9816.pdf>.
- (2003): Evaluating Tax Policy for Location Decisions, *International Tax and Public Finance*, 10(2), 107-126.
- DEVEREUX, M., ELSCHNER, C., ENDRES, D., HECKEMEYER, J. H., OVERESCH, M., SCHREIBER, U. y SPENGLER, C. (2008): *Effective levels of company taxation within an enlarged EU*. Project for the European Commission (TAXUD/2005/DE/3 10), ZEW, Mannheim and Oxford. Disponible en <http://www.zew.de/en/publikationen/effective-levels-of-company-taxation-within-an-enlarged-eu/?cHash=f985a6af13995fd807d0fd8dcf44bb24>.
- DIRECTIVA (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.
- 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017 por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.
- EGGER, P. y RUFF, H. (2015): «Tax rate and tax base competition for foreign direct investment». *International Tax and Public Finance*, 22, 777-810.
- FERNÁNDEZ-RODRÍGUEZ, E. y MARTÍNEZ-ARIAS, A. (2011): «Determinants of effective tax rate: evidence for USA and the UE». *Intertax*, 39, 381-395.
- IMF/OECD (International Monetary Fund/Organisation for Economic Co-operation and Development) (2017): *Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>.
- JACOBS, O. H. y SPENGLER, C. (2000): «Measurement and Development of the Effective Tax Burden of Companies - An Overview and International Comparison». *International Tax Review*, 28(10), 334-351.
- JANSSEN, (2005): «Corporate Effective Tax Rates in the Netherlands». *De Economist*, 153(1), 47-66.
- LEIBRECHT, M. y HOCHGATTERER, C. (2012). «Tax competition as a cause of falling corporate income tax rates: A survey of empirical literature». *Journal of Economic Surveys*, 26(4), 616-648.
- MOLINA LLOPIS, R. y BARBERÁ MARTÍ, A. (2017): «Los determinantes de la presión fiscal empresarial: Evidencia en las empresas de la zona euro durante el periodo 2004-2014». *Harvard Deusto Business Research*, VI(1), 69-82.
- NICODÈME, G. (2007): *Do Large Companies Have Lower Effective Corporate Tax Rates? A European Survey*. Centre Emile Bernheim Working Paper, 07/001.
- OECD (2015), *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. Disponible en www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf.
- REGIS, P. J., CUESTAS, J. C. y CHEN, Y. (2015): «Corporate tax in Europe: towards convergence?», *Economics Letters*, 134, 9-12.
- WEYZIG, F. (2015): *Still Broken. Governments must do more to fix the international corporate tax system*. Tax Justice Network and Oxfam International. Disponible en <https://www.oxfam.org/en/research/still-broken-governments-must-do-more-fix-international-corporate-tax-system>.