

## ARTÍCULO ORIGINAL

# Políticas de armonización fiscal en la Unión Europea: análisis comparado

## Tax harmonization policies in the European Union: analysis compared

Jorge Sevilla-Torres \*

Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, España; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0983-6712>

\*Correspondencia al correo: [j.sevilla.2018@alumnos.urjc.es](mailto:j.sevilla.2018@alumnos.urjc.es)

(Recibido 4 de julio de 2023; aceptado 5 de diciembre de 2023)

### Resumen

En el marco de la Unión Europea, la armonización fiscal se ha convertido en un tema de crucial importancia para promover la cohesión económica y la equidad entre los Estados miembros. El siguiente artículo es un estudio histórico-comparado de las políticas en materia fiscal en la Unión Europea. Se focaliza en analizar el proceso de armonización que se ha producido en la elaboración de estas políticas, con el foco de estudio en el Impuesto de Sociedades, una herramienta fiscal de gran relevancia para las empresas y los gobiernos nacionales. Además, se analizarán las diferentes posturas y oposiciones que han surgido frente a las reformas de armonización fiscal, considerando las preocupaciones sobre la soberanía fiscal, la competitividad y la diversidad económica y social de los Estados miembros. Se comentará finalmente la propuesta de mejora establecida por la OCDE y la Comisión Europea para cerrar la brecha fiscal entre los países y acabar con las prácticas perniciosas relativas a la competencia fiscal.

**Palabras clave:** Armonización fiscal, Fiscalidad Directa, Impuesto de Sociedades, Países miembros, Unión Europea, Comisión Europea, Gravamen, Carga Impositiva.

**Código de clasificación:** E6, H2, H7.

### Abstract

Within the framework of the European Union (EU), tax harmonization has become an issue of crucial importance to promote economic cohesion and equity among member states. The following article is a historical-comparative study of tax policies in the European Union. It focuses on analyzing the harmonization process that has taken place in the elaboration of these policies, with the focus of study on the Corporate Tax, a fiscal tool of great relevance for companies and national governments. In addition, the different positions and oppositions that have arisen in the face of tax harmonization reforms will be analyzed, considering the concerns about fiscal sovereignty, competitiveness, and the economic and social diversity of the Member States. Finally, the improvement proposal established by the OECD and the European Commission to close the tax gap between countries and put an end to harmful practices related to tax competition will be discussed.

**Keywords:** Tax Harmonization, Direct Taxation, Corporate Tax, Member Countries, European Union, European Commission, Tax, Tax Charge.

*JEL Classification Codes:* E6, H2, H7.

## 1. Introduction

El presente trabajo centra su análisis en las políticas públicas de la Unión Europea-UE (Arnedo et al, 2021; González et al, 2021; Heredia et al, 2016 y 2020; Sánchez-Bayón, 2021 y 2022; Sánchez-Bayón et al, 2013; Trincado et al, 2021), como parte de su proceso de integración (Sánchez-Bayón et al, 2018), con especial atención a la cuestión de la armonización fiscal relativa al impuesto de sociedades (asumido indirectamente, bajo el principio de subsidiariedad, para una mejor articulación del mercado común). Esta figura es un componente considerado clave en los sistemas fiscales de los Países miembros, y su armonización a nivel comunitario busca establecer un marco común que promueva la equidad, la eficiencia y la transparencia en la tributación de las empresas.

El estudio se propone examinar las diversas directivas y medidas establecidas por la Unión Europea para poder lograr la armonización fiscal en lo relativo al Impuesto de Sociedades. Se analizarán las regulaciones, directivas y proyectos existentes que busquen establecer una base imponible común, definir las reglas de repart de los beneficios conseguidos y combatir la evasión y elusión fiscal.

Resulta que con la firma del Tratado de Maastricht en el año 1992 se produjo una importante reforma de los tratados constitutivos y fundacionales de las Comunidades Europeas (Sánchez-Bayón et al, 2018). El Tratado de Maastricht fue el resultado de años de negociaciones y debates sobre la integración económica y monetaria en Europa. Su objetivo principal era establecer una mayor cooperación y coordinación entre los Países miembros de la Unión Europea (UE) en el ámbito económico y monetario, y sentar las bases para la creación de una unión económica y monetaria más profunda. También destacan otros objetivos complementarios, como fue el caso de la intención de reforzar la protección e intereses de los ciudadanos de cada país miembro mediante lo que se conoció como la creación de una “ciudadanía de la Unión” (Parlamento Europeo, 2022), así como asegurar un progreso económico-social sostenible y equilibrado, para la que se tuvo que establecer una Unión Económico y Monetaria.

La política económica ha sido planteada desde sus inicios como un proceso inseparable a la propia configuración de la Unión Europea (Rodríguez Pérez, 2021). Se considera inherente al propio proceso de formación y evolución, tanto en el lado económico como político. Si bien es cierto que ha habido cierto grado de evolución en lo referente a la integración económica, no se puede decir que se haya conseguido lo mismo en cuanto a la política fiscal.

En la actualidad, tanto la política fiscal como monetaria son las principales herramientas que se utilizan para poder gestionar los diferentes ciclos económicos. Cabe decir que la situación en la zona euro se puede considerar algo particular, debido a la diferencia en el grado de centralización de estos dos tipos de políticas. Por un lado, la política monetaria se encuentra regida por un ente supranacional en el que recae todo el poder monetario, mientras que, por otro lado, en la práctica, las políticas fiscales siguen siendo competencia exclusiva de cada Estado miembro.

Este tipo de estructura puede que parezca razonable en períodos normales sin grandes perturbaciones económicas, pero se enfrenta a problemas críticos cuando aparecen grandes alteraciones en el panorama económico, tal y como se demostró en la crisis financiera del 2008 (Rodríguez Pérez, 2021). Este tipo de alteraciones han demostrado las posibles limitaciones que tienen los estabilizadores fiscales automáticos para hacer frente a situaciones con importantes perturbaciones asimétricas. Dadas las limitaciones de este modelo, ha dado lugar a un paradigma procíclico para las políticas fiscales (Comisión Europea, 2018).

Este modelo se centra concretamente en el crecimiento del presente a costa del potencial crecimiento que se pueda dar en el futuro, al reducirse los impuestos recaudados en épocas de crecimiento y que aumente el gasto público de forma excesiva. Igualmente, los modelos procíclicos se comportan de forma opuesta en épocas de recesión económica, ya que los impuestos recaudados aumentan mientras el gasto público se reduce. El resultado de la aplicación de este modelo ha mermado la calidad de las finanzas públicas, principalmente de la inversión pública. Como consecuencia de la aplicación de este modelo,

la mala gestión que puedan producir algunos estados puede producir que afecte de forma negativa también a aquellas economías cuyas políticas fiscales han seguido la estrategia fijada por el BCE, y que han cumplido con sus objetivos fiscales (Durán Cabré, 2014). Estas fallas del modelo pueden tener como causa principalmente las interconexiones económicas entre los Estados miembros, los cuales, en un intento de aumentar la atracción de aquellos factores con mayor dinamismo a sus jurisdicciones, producen que el resto de los Estados se vean negativamente afectados.

La realidad es que es la crisis económica y financiera del año 2008 presentó dos caras. Por un lado, un claro peligro de destrucción del tejido económico empresarial e incremento de las primas de riesgo, principalmente en los países deudores del sur de Europa, y por otro, se dejó de lado la necesidad de conseguir una integración fiscal (para poder seguir evolucionando y albergar una Unión más eficiente) a cambio de priorizar mantener el sistema económico y financiero. (Durán Cabré, 2014).

Un sistema financiero puede declararse estable, siempre y cuando sea capaz de funcionar con normalidad, y de tener la capacidad de poder limitar y resolver los posibles desequilibrios que se produzcan, ya sea en sus instituciones, en sus mercados o en su propia estructura. Cuanto mayor sea el grado de estabilidad, mayor probabilidad habrá de que los posibles problemas que puedan ir apareciendo, sean resueltos de manera más rápida, incluso antes de que se produzcan daños irreparables en la economía. Por tanto, las políticas fiscales variadas hacen que los Estados miembros de la UE crezcan en diferentes velocidades, y en ciertas ocasiones, en diferentes direcciones. Esto puede producir que se generen ciertos desajustes entre los diferentes países. Pero la cuestión de la armonización fiscal no es un tema tan fácil de tratar, dada la dificultada de consenso y coordinación entre la mayoría de los Países miembros.

Hoy en día, la imposición directa sigue sin estar regulada de forma directa por las normativas europeas. La variedad de las diferentes normativas sigue sin ser suficiente para poder dar una respuesta contundente y poder atacar el problema de la competencia desleal en la UE. Sin embargo, ha habido ciertos proyectos unificadores que han colaborado estrechamente en erradicar las prácticas fiscales perniciosas, como son el caso del relanzamiento de la base imponible consolidada del impuesto societario (inicialmente lanzada en el año 2011), el paquete de medidas de transparencia fiscal (2015), la Directiva contra la elusión fiscal (2016), así como la última directiva registrada, la cual trata sobre la imposición de un nivel mínimo global de imposición a escala de la Unión que afecta principalmente tanto a compañías multinacionales como grupos nacionales de gran magnitud <sup>1</sup>.

Es interesante mencionar esta última directiva, por los avances que supone respecto a los últimos años. Esta última directiva finalmente ha sido aprobada recientemente, y deberá ser aplicada por los Estados miembros antes del 31 de diciembre del 2023. Esta propuesta trata sobre un conjunto de normas sobre cómo calcular el tipo impositivo mínimo (que será del 15%), y que se aplique de forma coherente y adecuada en el marco de la UE. Estas regulaciones se aplicarán a cualquier gran grupo empresarial, ya sea nacional como internacional, como si se trata de una filial situada en un Estado miembro de la UE o directamente de la empresa matriz. Si se da el caso determinado de que una empresa filial se encuentre en un país donde no se tribute al tipo mínimo efectivo, se abre la posibilidad para que el país de origen pueda aplicar un impuesto complementario. Incluso esta directiva también garantiza la imposición efectiva en situaciones donde la empresa matriz se encuentre en un país fuera de la UE con baja imposición donde no se apliquen normas equivalentes.

Para algunos esta última normativa es un paso adelante en cuestión de armonización fiscal en el marco europeo, pero para otros, ha sido un mínimo avance ya que lo consideran un plan de armonización poco ambicioso. Consideran que el tipo impositivo mínimo sigue siendo demasiado bajo, y que la UE tenía la oportunidad de poder estrechar el cerco y reducir el problema de la competencia fiscal desleal, pero ha acabado cediendo a las demandas de los países de la UE que se benefician de unos bajos tipos impositivos, como es el caso de países como Irlanda, Polonia o Hungría (Fajardo Navarro, 2022). Y también se da el caso contrario, ya que ciertos países siguen sin estar totalmente de acuerdo, debido a

---

1. DIRECTIVA (UE) 2022/2523 DEL CONSEJO de 14 de diciembre de 2022 relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión

que el nivel impositivo mínimo que se quiere aplicar con esta nueva base imponible es mayor de los tipos de gravamen que manejan en la actualidad, por lo tanto, lo consideran menos ventajoso para su estrategia de recaudación fiscal (países considerados de baja carga impositiva).

## 2. El impuesto de sociedades en la UE

### 2.1 *Introducción a la planificación fiscal*

Hoy en día sigue existiendo un déficit importante en lo que a coordinación entre Países miembros se refiere. En la actualidad siguen existiendo veintisiete sistemas fiscales diferentes entre sí. Esto da lugar a una situación de falta de seguridad jurídica (Sánchez-Bayón, 2014), la cual se antoja clave para poder otorgar estabilidad y transparencia a las transacciones, así como para poder crear un contexto favorable a las inversiones en cuestión de tecnología, innovación y desarrollo de actividades de investigación científica en las empresas (Rodríguez Pérez, 2021).

En lo que concierne al Impuesto de Sociedades, es probable que se necesite una armonización fiscal, ya que la diferencia entre los distintos regímenes fiscales dificulta el buen funcionamiento del mercado, principalmente como consecuencia de la competencia desleal en la que incurren diferentes empresas de diferentes países, para poder salir beneficiadas de los bajos tipos impositivos en ciertos territorios, y poder así eludir o evadir impuestos (Codón Alves, 2021).

La fiscalidad en la Unión Europea se encuentra compuesta principalmente de dos estructuras que se encuentran muy diferenciadas: la fiscalidad directa y la fiscalidad indirecta. Cada país miembro es libre de establecer su propio sistema impositivo, pero, sin embargo, la Unión Europea ha establecido ciertas normas para mejorar el funcionamiento de la sociedad, principalmente en materia de fiscalidad sobre sociedades y empresas.

Desde el año 2000, la Comisión Europea se ha encargado de adoptar medidas para llegar a evitar la competencia fiscal entre los Países miembros de la Unión. El objetivo final es poder albergar una base imponible consolidada común (BICCIS). A lo largo de los años, la Comisión Europea ha trabajado en diferentes iniciativas para abordar la competencia fiscal y promover la justicia y la equidad en el ámbito tributario. Como puede ser el Tratado de Lisboa del año 2007. Pero no sólo la Comisión Europea ha tratado de dar soluciones a esta cuestión, también hay que destacar la influencia del Parlamento Europeo, así como de la OCDE. Todas estas medidas, directivas y convenios adoptados por la Comisión Europea y por el Parlamento Europeo tienen como principal objetivo el poder eliminar todas las lagunas existentes en la legislación europea, y evitar que las compañías y multinacionales puedan aprovechar esta diferencia de imposición en su propio beneficio.

Por parte de la OCDE, se puede destacar el Tratado de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). Este proyecto, que fue publicado en el año 2013, tiene como foco de trabajo estudiar la evasión fiscal de las compañías multinacionales. Fundamentalmente trata sobre la transparencia que deben presentar las compañías, obligando a dar mucha información sobre el origen de los beneficios conseguidos, y diferenciando de donde han sido obtenidos. Por tanto, el objetivo principal de este Tratado es asegurar que las grandes multinacionales tributen en aquellos países donde estén desarrollando su actividad, por ende, donde estén generando sus beneficios. También supondría la creación de posibles nuevos enfoques o criterios que ayudasen a armonizar las directrices sobre prácticas fiscales nacionales, y a evolucionar las directrices de mejores prácticas. El éxito de este proyecto supondría una importante recuperación en el nivel de confianza mantenido últimamente en el sistema tributario internacional, ya que lleva cierto tiempo siendo vulnerado por las malas praxis en cuestión de prácticas tributarias y competencia fiscal, como consecuencia del proceso de globalización. Pero el éxito que pueda tener el proyecto dependerá mayoritariamente sobre el grado de implementación en el contexto internacional. Aunque también cabe decir, que sólo aquellas empresas cuyos beneficios sobrepasen la barrera de los 845 millones de dólares, están obligadas a compartir esta información.

## 2.2 La Comisión Europea y las prácticas ilegales

La UE, al ser miembro participante de la Organización Mundial del Comercio (OMC), tiene el deber de proteger el libre comercio. La UE tiene el firme compromiso de ayudar a todas aquellas empresas que pertenezcan a Europa y estén sufriendo situaciones de desigualdad y competencia desleal procedente del exterior. Tanto como proporcionar ayuda directa, como intentar paliar o eliminar los efectos nocivos producidos por esas prácticas que perpetúen esa desigualdad. La Comisión Europea tiene la tarea de alcanzar una tributación justa, y el objetivo de eliminar de forma completa tanto el fraude como la evasión fiscal, así como el blanqueo de capitales, en aras de conseguir una sociedad más justa y una economía más potente a nivel global, siempre con el foco de fondo de defender la libertad de los Países miembros en la toma de sus propias decisiones en materia fiscal (Rodríguez Pérez, 2021).

Principalmente existen dos tipos de técnicas utilizadas por las compañías para poder obtener beneficios fiscales y que se pueden considerar competencia fiscal perniciosa, además de suponer un grave peligro para la integridad del mercado común de la UE, por las diferencias que suponen tanto a los países como las empresas en términos de competitividad fiscal.

En primer lugar, el dumping fiscal se puede definir como un tipo de práctica comercial desleal, donde un país o jurisdicción ofrece beneficios fiscales o regímenes tributarios favorables con el fin de atraer inversiones o empresas extranjeras. Esta estrategia se utiliza para ganar una ventaja competitiva en términos fiscales en comparación con otros países. En un principio, podría pensarse que es positivo que los consumidores puedan tener la oportunidad de adquirir un producto o servicio a un menor precio, aunque si se mira con cierta perspectiva puede no resultar tan positivo, ya que puede poner en riesgo la salud del mercado.

El objetivo del dumping fiscal es atraer inversiones y empresas extranjeras al país o jurisdicción que lo implementa, lo que puede generar beneficios económicos en términos de crecimiento, empleo y desarrollo. Sin embargo, el dumping fiscal puede provocar una competencia desleal entre países y distorsionar los flujos de inversión internacionales (Davis, 2009). Los países que no pueden ofrecer beneficios fiscales similares pueden verse perjudicados, ya que las empresas pueden trasladar sus operaciones o inversiones hacia países con una carga fiscal más baja. Se han intentado implementar diferentes normas y directrices para conseguir evitar prácticas fiscales perjudiciales y asegurar una competencia justa entre los Estados miembros.

En cuanto a las leyes “antidumping”, la Organización Mundial del Comercio juega un papel muy importante a la hora de mediar y establecer procedimientos en las disputas entre los países. Los problemas derivados de la exportación fiscal se remontan a varios años atrás. Casi desde que comenzó la etapa de globalización en la UE, se ha tenido que establecer una política comercial que se ha tenido que ir renovando con el paso de los años, a medida que avanzaba el proceso. Con el paso de los años, Europa ha ido estableciendo reglas cada vez más estrictas para poder luchar contra aquellas importaciones que se consideran injustamente baratas (debido al dumping fiscal), como la capacidad de imponer aranceles más elevados a todas aquellas importaciones que sean objeto de dumping o se encuentren subvencionadas. Entre este tipo de reglas, si la Comisión Europea lo estima oportuno, puede ser capaz de supervisar directamente el proceso exportador que realizan los países y controlar si incumplen las reglas de antidumping a través de realizar diferentes informes. Si las empresas de la UE lo desean, pueden utilizar dichos informes al presentar quejas.

Uno de los ejemplos más claros de los últimos años sobre dumping fiscal en Europa en relación con productos importados es el caso de las importaciones chinas de paneles solares. En el año 2013, la Comisión Europea llevó a cabo una investigación sobre las importaciones de paneles solares chinos como respuesta a las quejas que se habían producido por parte de los fabricantes europeos. Al término de la investigación, se descubrió que los paneles solares chinos estaban siendo vendidos a precios significativamente más bajos que sus costos de producción reales. Esto llevó a la conclusión de que se estaba llevando a cabo una práctica de dumping, lo que provocaba una competencia desleal para los fabricantes europeos de paneles solares. Como resultado de la investigación, la Comisión Europea impuso medidas antidumping en forma de aranceles sobre las importaciones de paneles solares chinos

para proteger a los fabricantes europeos.

Y por otro lado se encuentra el “tax ruling”, el cual es un término que se utiliza para describir un acuerdo entre países y empresas (especialmente compañías multinacionales) para el pago de impuestos por los beneficios obtenido en un territorio determinado. A esta práctica se le conoce como elusión fiscal, y dejando a un lado la moralidad y la ética, esta práctica no tiene porqué considerarse ilegal. Puede haber casos en los que se considere legítimo la utilización de este tipo de prácticas, aunque pueden darse otros casos mientras que sí que pueden implicar prácticas fiscales agresivas y considerarse ilegales, ya que en algunos casos se han utilizado para obtener ventajas fiscales indebidas o para eludir impuestos de manera agresiva.

Uno de los casos más sonados en cuanto a elusión fiscal se refiere, puede ser el de la compañía norteamericana Apple. La Comisión Europea denunció a la compañía ante el Tribunal General de la UE por alcanzar acuerdos ilegales con Irlanda para obtener ventajas fiscales indebidas y que suponían un claro peligro hacia la competitividad fiscal en la U la UE estima que la cantidad de impuestos que dejó de pagar la compañía durante 11 años como consecuencia del acuerdo con Irlanda se encuentra cerca de los trece mil millones de euros, y el tipo impositivo aplicado fue en torno al 0,005% (Barrera y Bustamante, 2018). El argumento que dio la Comisión Europea fue que los Países miembros no pueden conceder beneficios a la hora de pagar impuestos, ya que no está permitido tener reglas de ayuda económica con empresas en la UE. En este caso concreto, en el año 2020 la Comisión Europea sufrió un tremendo varapalo, debido a que no pudo conseguir las suficientes pruebas para poder demostrar que Apple había conseguido ayuda ilegal por parte de Irlanda mediante la firma de acuerdos fiscales y no pudo llegar a conseguir que la empresa norteamericana fuese declarada culpable, en uno de los casos potencialmente más claros de ventajas fiscales para multinacionales por parte de un país miembro que se recuerda en los últimos tiempos.

Esto demuestra que la nula cooperación de los sistemas tributarios provoca que este tipo de casos luego sean muy difíciles de demostrar y, por ende, de conseguir condenar a todas aquellas empresas y países que realicen acuerdos de este tipo, produciendo una clara desventaja hacia el resto de los Países miembros, y yendo contra la legislación establecida por la UE. Al hilo de la problemática producida por estos casos, la OCDE comenzó a buscar estrategias para poder suprimir la utilización de este tipo de prácticas. Con el proyecto BEPS, se han conseguido fortalecer los precios de las transferencias para evitar los casos de doble imposición y de doble no imposición. El éxito de este proyecto es fundamental para el futuro de la UE y la cooperación entre los Países miembros. La OCDE confía que el intercambio de información en materia fiscal entre países se dé cuando la situación lo solicite entre los estados implicados, y propone un mecanismo de seguimiento para evaluar la implementación de esta recomendación.

Según el premio Nobel de Economía, Joseph Stiglitz, el proyecto BEPS tiene bastante margen de mejora. Las propuestas actuales de este proyecto para la reforma del sistema tributario siguen siendo insuficientes. El principal problema radica en que este proyecto sólo ofrece arreglos temporales a un estatus quo fundamentalmente mal planteado (Stiglitz, 2019). En su opinión, lo que se debería de hacer, sería establecer un impuesto mínimo global para así evitar una carrera a la baja (como el caso de Apple, que estuvo tributando al 0,005% en Irlanda). El establecimiento de una tasa impositiva global mínima podría ayudar a reducir este problema global (Stiglitz habla de un tipo impositivo de sociedades efectivo medio en torno al 25%). De lo contrario, las tasas de impuestos corporativos tenderán a concurrir al mínimo.

### **3. La problemática en la armonización del impuesto de sociedades**

#### **3.1 Oposición a reformas más integrales**

Respecto a los avances logrados en materia de armonización, se puede observar que el proceso de armonización en cuanto a los impuestos indirectos se refiere, se encuentra en una fase mucho más avanzada que los avances logrados para los tributos directos. Bien es cierto, que los tributos indirectos se pueden considerar que parten con cierta ventaja, ya que en un principio se señaló como fundamental

conseguir armonizar este tipo de impuestos para salvaguardar la integridad y buen funcionamiento del mercado y de la Unión Aduanera (Rodríguez, Pérez, 2021). Respecto a la imposición directa, los Países miembros tienen plena libertad para poder establecer y fijar los tipos impositivos que consideren oportunos gracias al principio de subsidiariedad.

Determinándose que el objetivo de la UE es instaurar un mercado común y una unión económica y monetaria, se debe entender que la armonización fiscal es un proceso que busca el desarrollo hacia un mercado común eficiente, donde estén completamente eliminadas las prohibiciones en cuanto a la libre circulación de personas, capital, materiales, servicios o investigaciones entre los Países miembros de la Unión. Es fundamental que este proceso de integración cumpla con esta armonización fiscal, para evitar distorsiones que puedan afectar al mercado. Más bien, la armonización fiscal no debe considerarse un fin de la UE, sino que se debe de entender como una herramienta importante para conseguir un mercado interior común, y así poder evitar el mayor número de disparidades entre los diferentes sistemas fiscales de los Estados miembros (Fajardo Navarro, 2022).

De momento, la UE no quiere conseguir la unión fiscal total de los países, ya que las características particulares de cada sistema fiscal son una decisión total de los estados y se deja a decisión de ellos, pero siempre y cuando no vaya contra los fundamentos de los Tratados de la UE. Lo que se pretende conseguir con la armonización fiscal se trata de posibilitar las libertades básicas establecidas en los Tratados (libertad de establecimiento, circulación de capitales y libre circulación de mercancías) con la finalidad de evitar distorsiones en el reparto de los recursos. Por lo que donde más se ha conseguido avanzar es en el terreno de la imposición indirecta, ya que se necesita de un impuesto al consumo que sea fácil de ajustar y una mayor integración y cooperación de las Administraciones tributarias para conseguir alcanzar una gestión más eficaz del sistema fiscal.

Hay que contar, que siempre ha habido una histórica lucha entre los propios Estados miembros por los factores económicos móviles, la cual ha generado diversas distorsiones en materia de competencia fiscal a lo largo del tiempo. Este tipo de alteraciones de factores económicos genera un proceso importante de pérdida de ingresos y fiscales, y por supuesto de la erosión de las bases imponibles (Mata Sierra, 2018). Al unificar países con diferentes niveles de desarrollo y con unas estructuras económicas bastante diferentes entre sí, en torno a una misma red económica interconectada, surgen inevitablemente asimetrías institucionales que afectarán a las economías de cada estado miembro. De tal manera que resulta inevitable que los países que se consideran por tener una mejor gestión fiscal (como los países del Norte de Europa), se vean arrastrados por los defectos e imperfecciones de los países del Sur de Europa, quienes históricamente se han considerado como más problemáticos (Fajardo Navarro, 2022).

Estos últimos países se consideran de ser los culpables de frenar el crecimiento comunitario en diversas ocasiones, al recurrir constantemente a la ampliación de la demanda nacional como fórmula alternativa de crecimiento. La utilización de esta vía frecuentemente ha venido acompañada de aumento de los precios y de los salarios, por lo que la política monetaria del Banco Central Europeo (BCE) no podía ser capaz de contener estos problemas, sin que los países económicamente sostenibles se vieran afectados (González, 2017).

La formación de la unión monetaria afectó de forma diferente a estas dos conceptualizaciones económicas diferenciadas que conviven en la UE. Las estrategias económicas de los países del Norte de Europa, basadas principalmente en las exportaciones, pudieron mantenerse, sin embargo, la incidencia en los países mediterráneos fue diferente, debido a las múltiples carencias institucionales que presentan en este ámbito, lo que siembra serias dudas a la hora de aplicar una estrategia común económica. Todo esto refleja que, sin un proceso de mayor integración política, un sistema de moneda única no será capaz de salvar las diferencias organizativas entre los diferentes sistemas económicos que habitan en la UE.

En la actualidad existe un fuerte deseo por parte de las élites europeas por conseguir centralizar el poder económico de todos los Países miembros, con el fin de no repetir situaciones de excesivo déficit fiscal. El fin de esto es dotar a la UE de un mayor poder en la confección de los presupuestos

nacionales. Por su parte, las economías mediterráneas defienden que se instaure un gobierno económico que cuente con las suficientes fuentes de financiación, y que sea capaz de utilizarlas en situaciones claras de reactivación económica (Rodríguez, Pérez, 2021).

Se ha hecho notorio la necesidad de que la UE evolucione hacia una mayor integración fiscal, pero para poder conseguirlo, se requiere de una unión política que esté completamente basada en el desarrollo de instituciones comunitarias mucho más democráticas (Gutiérrez López, 2022). El proceso de armonización que se lleva realizando desde hace varias décadas, ha conseguido la convergencia de los países del Sur de Europa hacia el nivel de vida de los países que se pueden considerar más desarrollados, donde se han incentivado las inversiones y se han generado nuevas vías de desarrollo. La importancia que tienen estos hechos se debe a la generación de ventajas comparativas respecto al resto del mercado global, por lo que cada año que la globalización sigue avanzando, se hace cada vez más necesaria una UE más fuerte y unificada.

Es cierto que la vigente reticencia de algunos estados a ceder soberanía en este ámbito, unido a una falta de perspectiva global por parte de la UE y sus miembros para prever inconvenientes económicos y sociales que puedan suponer retos importantes para el conjunto de la UE, ha supuesto la no adopción de decisiones, las cuáles constituyen el principal obstáculo de evolución (Rodríguez Pérez, 2021). Por lo que se hace totalmente necesario que los Países miembros lleguen al consenso y se consiga alcanzar una unión más estrecha y fortalecida, frente a un escenario cada vez más nacionalista y polarizado.

### **3.2 Solución a las prácticas perniciosas**

Las reformas fiscales que han sido adoptadas generalmente en las últimas décadas han permitido a multitud de países, la posibilidad de mejorar sus sistemas impositivos, dando lugar a que mejorasen sus índices de desarrollo económico. Sin embargo, de acuerdo con el informe desarrollado sobre el Índice de Competitividad Fiscal de 2019 (Tax Foundation e Instituto de Estudios Económicos, 2019), hay ciertos países de la OCDE que han adoptado políticas en el pasado que han producido que sus estructuras fiscales hayan empeorado, reduciendo su competitividad fiscal con respecto a otros países.

En la actualidad, los niveles de gravamen en relación con este impuesto varían significativamente entre los Países miembros de la UE. Hay un abanico importante, desde los niveles más bajos, como son el caso de Hungría y Polonia con un 9%, pasando a casos como Alemania, el cual cuenta con un tipo impositivo medio del 30%. En promedio, la tasa impositiva de los Países miembros de la UE se sitúa en torno al 21,12%, la cual se encuentra por debajo de la media mundial, la cual fue del 23,9% (Asen, 2021).

Es importante destacar, que la cuantía que deben hacer frente las compañías en base a los beneficios logrados depende tanto de la tasa impositiva corporativa como la base impositiva corporativa, por lo que, el establecimiento de un impuesto mínimo global no inhabilitaría a los países de poder establecer el tipo de gravamen en materia de sociedades que deseen, sino que más bien impediría que se produjesen bajadas desorbitadas de las tasas tributarias que las compañías deben hacer frente.

Las bajadas masivas de los impuestos pagados por las compañías han derivado en un importante aumento de la competitividad entre los países, y ha situado a las multinacionales en una clara situación de ventaja en los procesos de negociación en materia tributaria (Gutiérrez López, 2022). Por tanto, la idea del establecimiento de un impuesto mínimo global empezó a tomar forma, con el propósito de reducir y acabar con las injusticias tributarias. La intención es que los países sean capaces de establecer un límite tributario mínimo, con el fin de evitar pagos tributarios demasiado pequeños (Fajardo Navarro, 2022).

La idea de elaborar y establecer un impuesto mínimo global surgió en el año 2013, a propuesta de la OCDE. Tanto el Fondo Monetario Internacional (FIM) como la UE apoyaron esta propuesta, que además otorgaría a los países la capacidad de poder gravar una parte de las ganancias globales generadas por las compañías en cada país donde desarrollen su actividad. De tal manera que, las empresas no podrían ser capaces de evitar el pago de impuestos en los países donde opere, y acabaría con el problema del traslado de beneficios empresariales al extranjero.

Inicialmente la propuesta norteamericana sugería establecer el límite mínimo tributario en torno al



21%, una cifra un poco alejada del mínimo barajado por la UE y la OCDE, la cual se situaba entre un 12% y un 15%. No obstante, las ambiciones estadounidenses se vieron reducidas, en aras de conseguir llegar a un acuerdo global, finalmente siendo partidario de que el impuesto mínimo global se situara en torno al 15%.

Luego la propuesta siguió tomando forma en el año 2021, ya que, a principios de junio de ese año, los ministros de Finanzas del G-7 alcanzaron un acuerdo para poder establecer un límite impositivo mínimo en relación del Impuesto de Sociedades en sus respectivas jurisdicciones, y que se encontrará en torno al 15%. En octubre de ese mismo año, casi 140 países pertenecientes a la OCDE y el G-20 en el marco inclusivo sobre el proyecto BEPS, alcanzaron un acuerdo histórico en materia de reformas de la fiscalidad internacional y un plan de acción detallado.

A tal efecto, la Comisión presentó el 22 de diciembre una propuesta de Directiva sobre el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión teniendo como punto de partida el acuerdo anteriormente mencionado sobre el proyecto BEPS. Esta Directiva principalmente se apoya en el segundo pilar del acuerdo en la reunión de la OCDE y el G-20, el cual trata sobre el establecimiento de un impuesto mínimo del 15% efectivo para todos los Países miembros de la UE.

La reforma concerniente a este nuevo impuesto comunitario establece que todas aquellas compañías cuya facturación sea superior a los 750 millones de euros (en todo el territorio comunitario), deberán de tributar como mínimo a un 15% de gravamen relativo al Impuesto de Sociedades. Inclusive, si el tipo efectivo mínimo no se aplica en el país donde se encuentre establecida una filial, la normativa permite que el país miembro donde se encuentre la sociedad matriz aplique un impuesto complementario, hasta llegar al 15% de gravamen. La Directiva comunitaria también plantea poder garantizar una recaudación efectiva cuando la empresa matriz decida trasladarse a un territorio fuera de la UE, donde no se apliquen normas equivalentes y se considere un territorio de baja tributación.

Sin embargo, este acuerdo está tardando tiempo en poder llevarse a cabo debido a la reticencia de varios opositores y críticos. Entre ellos se encuentran principalmente países como Hungría y Polonia, territorios cuyos tipos impositivos se consideran los más bajos de la UE. La posición que ambos han enunciado y que han tomado principalmente como argumento, se trata de que la Directiva de la UE no se encuentra tan avanzada respecto al primer pilar del acuerdo de la OCDE, como si ocurre en el segundo. El primer pilar establece un mecanismo para poder transferir los beneficios conseguidos por compañías del entorno digital entre diferentes jurisdicciones, lo que evitaría que las grandes tecnológicas pudiesen evadir el pago de impuestos en un contexto globalizado como el actual. Ambos argumentan que la propuesta de la UE no puede ser viable, si no se realizan avances en la tasa digital, a pesar de aplicar ya el tipo mínimo. La Comisión Europea se ha comprometido a favorecer una solución para que la aplicación del primer pilar sobre la fiscalidad digital sea una realidad lo más rápido posible. Por lo que todo parece, que esta Directiva no entrará en vigor hasta principios del 2024.

#### **4. Conclusions**

Dentro del proceso de armonización llevado a cabo en lo relativo a la figura impositiva del Impuesto de Sociedades, existen profundas diferencias entre las regulaciones fiscales de cada país, produciendo que la eficiencia del mercado no sea la más idónea, ya que existen en la actualidad 28 sistemas tributarios distintos con sus respectivas figuras impositivas. Lo que parece una realidad es que, debido a las dimensiones alcanzadas por el proyector integrador comunitario de la UE a otros niveles, se hace completamente necesario establecer un conjunto de medidas que permitan acabar con la doble imposición de las multinacionales dentro de la Unión y eliminar definitivamente las prácticas de competencia desleal (como son el caso del dumping fiscal y el tax ruling). Además, con la consecución de una armonización fiscal más completa, también se favorecería la internacionalización de las compañías integradas en la UE, al establecerse normas comunes en la base imponible del Impuesto de Sociedades, y aclarando definitivamente los criterios de tributación entre los distintos países en los que se desarrolle su actividad. En los tiempos más recientes por fin se han empezado a tomar medidas más severas tanto a nivel europeo

como internacional. En el marco europeo, nos encontramos con la Directiva BICIS elaborada por la Comisión Europea, así como de forma paralela en el ámbito internacional nos encontramos con el proyecto BEPS de la OCDE. Con ambos proyectos se pretende implantar una base imponible común consolidada en la figura del Impuesto de Sociedades, y eliminar las lagunas legales de las que se sirve las empresas para poder acometer prácticas ilegales en materia fiscal. Pero la joya de la corona respecto a las medidas por implantar para poder seguir evolucionando y siguiendo alcanzando etapas respecto al proceso de armonización fiscal corresponde a la imposición de un tipo impositivo mínimo del 15% para todos los Países Miembros, el cual está previsto que se implante definitivamente en el año 2024. Y no sólo se trata de garantizar que se tribute al 15% en los Países Miembros, sino que también se aplicará un impuesto complementario para llegar al 15%, en aquellos países que no pertenezcan a la UE y se consideren territorios de baja carga impositiva.

No cabe la menor duda que la armonización fiscal es un proceso como mínimo complicado de conseguir, ya que como se ha visto en anteriores apartados, es necesario cumplir el requisito de unanimidad por parte de los Países Miembros. También resulta difícil determinar los límites entre la legítima planificación fiscal, y las prácticas fiscales perniciosas. Incluso también resulta complicado condenar de manera definitiva las operaciones realizadas para eludir el pago de impuestos, porque hay ocasiones en las que las empresas no buscan estafar o cometer delito, sino simplemente buscan aprovechar una legislación más flexible para los intereses de la compañía.

En todo caso, y tal como demuestra la evolución tomada por los niveles impositivos en los tiempos más recientes, se puede apreciar que de verdad se está consiguiendo que las competencias fiscales comunitarias estén convergiendo en una mayor armonización tributaria. A través del establecimiento y la implementación de los diferentes proyectos y directivas comentados, dan esperanza para al menos en el entorno de la UE, estar en el camino de conseguir dando pasos positivos en este proceso que se encuentra en constante evolución y que requiere de un enfoque pragmático y equilibrado. Por tanto, sólo a través de un compromiso continuo y una cooperación efectiva entre los Países Miembros se podrán superar los desafíos y conseguir lograr una mayor convergencia en este tipo de políticas, lo que repercutirá en el beneficio de la integración económica y en la estabilidad de la UE.

### **Contribución de Autoría**

Jorge Sevilla Torres: [Conceptualización](#), [Investigación](#), [Análisis formal](#), [Redacción – borrador original](#), [Escritura](#), [revisión y edición](#).

## Referencias

- Arnedo, E.G., Valero-Matas, J.A., Sánchez-Bayón, A. (2021) *Spanish tourist sector sustainability: Recovery plan, green jobs and wellbeing opportunity*. Sustainability, 13(20), 11447. DOI: <https://doi.org/10.3390/su132011447>
- Asen, E. (2020) *Corporate Income Tax Rates in Europe*. Tax Foundation: (Recuperado de <https://taxfoundation.org/2020-corporate-tax-rates-in-europe/>)
- Asen, E. (2021) *Corporate Income Tax Rates in Europe*. Recuperado de Tax Foundation: (Recuperado de <https://taxfoundation.org/2021-corporate-tax-rates-in-europe/>)
- Barrera, R., & Bustamante, J. (2018) "The Rotten Apple: Tax avoidance in Ireland". *The International Trade Journal*, 32(1), 150-161. (Recuperado de [https://www.researchgate.net/publication/318868976\\_The\\_Rotten\\_Apple\\_Tax\\_Avoidance\\_in\\_Ireland](https://www.researchgate.net/publication/318868976_The_Rotten_Apple_Tax_Avoidance_in_Ireland))
- Comisión Europea. (2021) *El Pacto de Estabilidad y Crecimiento*. (Recuperado: <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/glossary/stability-and-growth-pact.html>)
- Comisión Europea. (2015) *COM/2015/0302 Comunicado de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, de 17 de junio de 2015. Un sistema fiscal de sociedades justo y eficiente en la Unión Europea: 5 áreas clave para la acción*. (Recuperado de [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2021-0245\\_ES.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2021-0245_ES.html))
- Comisión Europea. (2010) *Europa 2020. Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador*. (Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=celex%3A52010DC2020>)
- Consejo de la Unión Europea. (2020) *Base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades*. (Recuperado de: <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/ccct>)
- Cruz Padiá, I. (2021) *Impuesto de Sociedades: Configuración y alternativas de futuro* Editorial Aranzadi, ISBN: 9788413912097, Páginas: 176, 1º Edición, 2021
- Davis, L. (2009) "Ten years of anti-dumping in the EU: economic and political targeting." *Global Trade and Customs Journal*, 4(7/8).
- DIRECTIVA (UE) 2022/2523 del Consejo de 14 de diciembre de 2022 relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión. (Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A32003L0048>)
- DIRECTIVA (UE) 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A32003L0048>)
- DIRECTIVA (UE) 2014/48/UE del Consejo de 24 de marzo de 2014 por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A32003L0048>)
- Fajardo Navarro, G. (2022) "El Impuesto Mínimo Global y la doble imposición empresarial: implicaciones para los Estados y las multinacionales" (Recuperado de <http://hdl.handle.net/11531/58897>)
- Fernández Navarrete, D. y Fernández Egea, R.M. (2017) "Historia de la Unión Europea de los orígenes al Brexit". Editorial UAM Ediciones, Madrid

- Garzón Espinosa, A. (2011) *“Paraísos fiscales en la globalización financiera.”* ISSN-e 1696-2060, N.º 26 (Otoño), 2011, págs. 141-153
- Gavín Munté, V. (2007) *“Europa Unida. Orígenes de un malentendido consciente”*. Editorial Publicaciones y Ediciones de la Universidad de Barcelona
- González, I. (2017) *“Armonización fiscal y aproximación a los sistemas fiscales”* Universidad de Oviedo, 2017 - 326 p. - Cuadernos Jean Monnet - ISBN: 9788416343430
- González E, Sánchez-Bayón A (2021) *Rescate y transformación del sector turístico español vía fondos europeos Next Gen EU*. Encuentros multidisciplinares, 23(69): 1-15
- Gutiérrez López, E. (2022) *“La fiscalidad en la Unión Europea. Especial referencia a la competencia fiscal.”* (Recuperado de <http://riull.ull.es/xmlui/handle/915/26789>)
- Heredia, F.J., Sánchez-Bayón, A. (2016) *Conflicto jurídico del régimen de comercio de emisiones de la Unión Europea: estudio de caso de la inclusión de las compañías aéreas por su contaminación y perjuicio al turismo*. ICADE: Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales, 97: 87-116. <https://doi.org/10.14422/icade.i97.y2016.004>
- Heredia, F.J., Sánchez-Bayón, A. (2020) *The European transition to a green energy production model: Italian feed-in tariffs scheme & Trentino Alto Adige mini wind farms case study*. Small Business International Review, 4(2): 39-52. <https://doi.org/10.26784/sbir.v4i2.246>.
- Hernández, J. L. S. (2004) *La liberalización controlada del mercado del vino en Noruega (1996-2002): nuevas oportunidades para la industria vinícola española*. Investigaciones Geográficas (España), (35), 85-102.
- López Rodríguez, J. (2016) *“Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE”*. en la obra colectiva *Imposición sobre el beneficio empresarial: evolución reciente, perspectivas de futuro, capítulo XII*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Mata Sierra, M.J. (2018) *“La armonización fiscal de los impuestos especiales”* Revista Jurídica de la Universidad de León, núm. 5, 2018, pp. 41-64
- Rodríguez Pérez, M. (2021) *“Competencia desleal e impuestos de sociedades en el marco de la Unión Europea”* TFG. Universidad Pontificia de Comillas. (Recuperado de <http://hdl.handle.net/11531/47321>)
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2015) *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo*.
- Sánchez-Bayón, A. (2014) *Fundamentos de derecho comparado y global: ¿cabe un orden común en la globalización?* Boletín Mexicano de Derecho Comparado, 141: 1021-1051. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0041-8633\(14\)71183-4](https://doi.org/10.1016/S0041-8633(14)71183-4)
- Sánchez-Bayón, A. (2021) *Gestión de la transición digital y reajuste del sector turístico en la Unión Europea*. Semestre Económico, 10(2): 105-26 doi:10.26867/se.2022.v11i1.134
- Sánchez-Bayón, A. (2022) *Transición digital y reajuste del sector turístico en la Unión Europea*. Revista Internacional de Turismo, Empresa y Territorio-RITUREM, 6(2), 1-24. <https://doi.org/10.21071/riturem.v6i12.15049>
- Sánchez-Bayón, A., Campos, G., Fuente, C. (2018) *Evolución y evaluación de la construcción europea y sus relaciones institucionales (1946-2011): claves sobre el papel de la sociedad civil y estudio de caso del Movimiento Europeo*. Derecho y Cambio Social, 52: 1-69.

Sánchez-Bayón, A., Stenglein, G. (2013) *Hacia una Política Criminal Europea: una propuesta de servoducción con atención a la condición femenina*, QdC-Quadernos de Criminología. Revista de Criminología y Ciencias Forenses, 20: 6-14.

Stiglitz, J. E. (2019) *No more half-measures on corporate taxes*. Project Syndicate (Recuperado de <https://www.project-syndicate.org/commentary/oecd-proposal-multinational-tax-avoidance-by-joseph-e-stiglitz-2019-10>)

Tax Foundation e Instituto de Estudios Económicos (2019) *Índice de Competitividad Fiscal de 2019*. Presentación de la presión fiscal normativa en España (Recuperado de [https://www.ceoe.es/sites/ceoeorporativo/files/content/file/2020/01/20/38/indice\\_competitividad\\_fiscal\\_2019](https://www.ceoe.es/sites/ceoeorporativo/files/content/file/2020/01/20/38/indice_competitividad_fiscal_2019))

Trincado, E.; Sánchez-Bayón, A.; Vindel, J.M. (2021) *The European Union Green Deal: Clean Energy Wellbeing Opportunities and the Risk of the Jevons Paradox*. Energies. 14(14), 4148. <https://doi.org/10.3390/en14144148>