
Impuesto sobre sociedades, ¿quo vadis?

Una perspectiva europea

José M.^a Durán,
Alejandro Esteller (eds.)



Índice

Prólogo, por <i>José Alberto Plaza Tejera</i>	9
CLEMENS FUEST, La coordinación fiscal europea en el impuesto sobre sociedades: introducción al debate	13
JOSÉ M. ^A DURÁN CABRÉ, ALEJANDRO ESTELLER MORÉ, El papel del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea	33
ALBERTO GARCÍA VALERA, El impuesto sobre sociedades en España	53
CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO, La adaptación del impuesto sobre sociedades español al proyecto BEPS de la OCDE y el G20, y a la Directiva antielusión fiscal	93

EL PAPEL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LOS SISTEMAS FISCALES ACTUALES: DIFERENTES VISIONES

EDUARDO SANZ GADEA, Reforma del impuesto sobre sociedades. Aspectos internacionales	123
JAUME MENÉNDEZ, Armonización y transparencia en el impuesto sobre sociedades	137
VALENTÍ PICH, La armonización del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea. La voluntad política lo condiciona todo.....	147
Agradecimientos.....	153

Prólogo

El impuesto sobre sociedades español regulado a través de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, pretende cumplir una serie de objetivos, lo que ha determinado la configuración de un tributo que reúne un conjunto de características. En particular, la reforma ha configurado un impuesto neutral, que evite alteraciones sustanciales del comportamiento empresarial, salvo cuando fuese indispensable cubrir determinadas ineficiencias ocasionadas por el propio mercado; un impuesto sencillo que facilite su cumplimiento; un impuesto respetuoso con el derecho comunitario; un impuesto competitivo para nuestras empresas; un impuesto que facilite la estabilidad de recursos y la consolidación fiscal, tras años de crisis económica con una marcada caída recaudatoria; un impuesto que evite el sesgo fiscal hacia el endeudamiento, favoreciendo la capitalización empresarial; un impuesto que otorgue seguridad jurídica y, por último, un impuesto que favorezca una efectiva lucha contra el fraude fiscal, no solo en el ámbito interno sino también en el de la fiscalidad internacional.

En este sentido, en los últimos años se ha puesto en marcha una profunda reflexión, acompañada de un enorme esfuerzo y trabajo técnico, liderada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el G20, aunque con un marcado carácter inclusivo, que busca la adecuada configuración del impuesto sobre sociedades en la era de la globalización y el desarrollo tecnológico y digital. De manera clara, en las agendas políticas de los Estados existe preocupación por diseñar un impuesto más justo que consiga gravar la actividad económica desarrollada por las empresas allí donde se genera el valor.

Así, hoy en día, en la etapa de implementación de las recomendaciones del proyecto BEPS,¹ en numerosos países el impuesto está sufriendo modificaciones en la regulación de cuestiones clave, como los precios de transferencia, los híbridos, la transparencia fiscal internacional, la deducibilidad de gastos financieros, las cláusulas antiabuso, el concepto de establecimiento permanente o los regímenes de *patent box*. Del mismo modo, en lo que ya se conoce como la era

1 *Base Erosion and Profit Shifting* (erosión de la base imponible y el traslado de beneficios).

de la transparencia, han surgido nuevas obligaciones tales como el Informe país por país en materia de documentación de precios de transferencia o las obligaciones de revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva recientemente reguladas en una directiva europea.

El impuesto sobre sociedades español ya se ha acomodado en gran medida a tales recomendaciones y lo hará próximamente a las directivas ATAD I y ATAD II,² normas que constituyen la ejecución europea de BEPS. Pero más allá de la adaptación de nuestro impuesto al consenso internacional logrado en la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por parte de las sociedades, el auténtico desafío de los próximos años se encuentra en los retos fiscales ante la digitalización de la economía, ámbito en el que algunos Estados ya han actuado de manera unilateral; la OCDE acaba de publicar un Informe intermedio y la Unión Europea ha presentado dos propuestas de directiva. En este contexto, sin embargo, dos cuestiones parecen claras: la dificultad para encontrar soluciones fiscales comunes que se adapten a los nuevos modelos de negocio y la necesidad de actuar de manera global y consensuada por parte del mayor número de países.

Asimismo, la armonización del impuesto en el contexto europeo, actualmente en discusión, es una solución fundamental para Europa. Esta armonización permitirá un impuesto más competitivo para las empresas europeas, reduciendo los elevados costes de administración y costes de cumplimiento, eliminando los obstáculos para el funcionamiento del mercado interior y favoreciendo un impuesto menos vulnerable al fraude y a la evasión fiscal por parte de las empresas.

En definitiva, todas estas cuestiones ponen de manifiesto la oportunidad de este libro que tengo el placer de prologar. En este sentido me parece muy conveniente y fructífera la colaboración del Instituto de Economía de Barcelona y el Instituto de Estudios Fiscales para la coedición de este libro. Así, en las páginas que siguen, se recogen una serie de aportaciones de juristas y economistas que provienen del mundo académico, de la Administración y del sector privado. Este enfoque plural constituye, sin duda, el valor esencial de esta obra y se inserta perfectamente en el tipo de actividad que el Instituto de Estudios Fiscales lleva a cabo. Dicho en otros términos: el Instituto constituye un lugar de encuentro para compartir reflexiones y estudios, y es el centro del Ministerio de Hacienda y Función Pública, que estimula la reflexión y el debate de los temas relativos a nuestra Hacienda pública.

2 *Anti-Tax Avoidance Directive* (directiva contra la elusión fiscal).

Aunque no cabe duda de que en los próximos años continuaremos asistiendo a relevantes cambios en este impuesto, las aportaciones como las que se recogen en este libro son muy útiles para construir un impuesto más justo y que, además, permita la distribución de la recaudación entre los Estados de forma adecuada, es decir, con criterios que respondan al verdadero modo de operar que hoy tienen las empresas y superando, por tanto, algunas reglas ya obsoletas. Todo ello favoreciendo la competitividad de las empresas, el crecimiento económico y la creación de empleo. Sin duda, este tipo de análisis en relación con la imposición sobre el beneficio de las empresas es imprescindible para dar respuesta a buena parte de los problemas que se plantean en la actualidad.

JOSÉ ALBERTO PLAZA TEJERA
Director general del Instituto
de Estudios Fiscales

La coordinación fiscal europea en el impuesto sobre sociedades: introducción al debate*

Clemens Fuest

Ludwig-Maximilians-Universität München y Ifo Institute

1. INTRODUCCIÓN

En la Unión Europea (UE), la política fiscal es competencia de los Estados miembros. Sin embargo, la fiscalidad es importante en las políticas de la UE, sobre todo porque los sistemas tributarios nacionales pueden obstaculizar la actividad transfronteriza en el mercado común. Por ello, son muchas las iniciativas que han surgido para coordinar o armonizar las políticas fiscales nacionales.¹ La historia de esta coordinación y armonización fiscal europea se inicia con la fundación de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA). La Alta Autoridad de la CECA, predecesora de la Comisión Europea, era bien consciente de que un mercado común del carbón y el acero tendría implicaciones para las políticas fiscales nacionales. En 1953, pues, pidió a un grupo de expertos presididos por Jan Tinbergen que analizaran cómo se podían coordinar los sistemas fiscales nacionales, en particular, los impuestos indirectos, para evitar distorsiones en el comercio del carbón y el acero.²

Tras la creación de la Comunidad Económica Europea con el Tratado de Roma, en 1957, se abrieron las perspectivas y el interés se amplió a la imposición directa, en particular, a la fiscalidad de las empresas. Desde entonces, han surgido numerosas iniciativas para coordinar y armonizar distintos aspectos de los regímenes fiscales nacionales. El debate sobre la coordinación fiscal en Europa ha ido cambiando con los años, al ritmo de las variaciones en las condiciones políticas y económicas.

* Agradezco el valioso apoyo de Anja Hülsewig a esta investigación.

1 En este documento, los términos «coordinación» y «armonización» se utilizan de forma intercambiable. La armonización fiscal se entiende a veces como un proceso de aproximación de los sistemas fiscales nacionales hacia un sistema compartido, mientras que la coordinación fiscal suele definir un proceso más amplio en que los gobiernos nacionales consensúan normas, procedimientos o políticas comunes.

2 El informe de este grupo se publicó como *Report on the Problems Raised by the Different Turnover Tax Systems Applied Within the Common Market* [Informe sobre los problemas planteados por los diferentes sistemas fiscales aplicados al volumen de negocios en el mercado común]. En el presente documento, dicho informe se cita como «Informe Tinbergen (1953)».

El objeto de este documento es proporcionar una introducción para el debate sobre la coordinación fiscal europea, haciendo hincapié en los argumentos económicos planteados a favor y en contra de una mayor coordinación fiscal.

La estructura del resto del capítulo es la siguiente: el apartado 2 revisa las razones económicas que se han puesto sobre la mesa para justificar la coordinación fiscal y las relaciona con importantes informes e iniciativas políticas, sobre todo de la Comisión Europea. El apartado 3 repasa los argumentos en contra de una mayor coordinación fiscal en la UE. El apartado 4 concluye.

2. RAZONES ECONÓMICAS PARA LA COORDINACIÓN FISCAL

Las razones aludidas para justificar la coordinación de las políticas fiscales nacionales han ido cambiando con el tiempo. En los primeros años de la integración europea, el debate se centró en las distorsiones comerciales causadas por la interacción entre los sistemas fiscales nacionales. Más tarde, el debate giró en torno a la idea de brindar un escenario equitativo, que evitara las distorsiones de la inversión y eliminara los obstáculos a la actividad económica transfronteriza en Europa. Hoy en día, el debate sobre la coordinación fiscal está dominado por temas como la evasión y la elusión fiscal, pero también preocupa la competencia fiscal y la presión a la baja del impuesto sobre sociedades, en particular, así como la presión presupuestaria que afrontan numerosos Estados miembros, sobre todo por los altos niveles de endeudamiento público acumulado durante la crisis financiera.

2.1. Distorsiones comerciales en el mercado común

Es evidente que los aranceles distorsionan el comercio y que, por ende, son incompatibles con la creación de un mercado común. Sin embargo, aun en ausencia de aranceles, la mera existencia de los regímenes fiscales nacionales plantea el interrogante de qué debe hacerse para que las políticas fiscales nacionales no distorsionen el comercio.

Como se mencionaba en la introducción, en el contexto de la integración europea se empezó a hablar de coordinación fiscal cuando la CECA creó el mercado común para el carbón y el acero. El Informe Tinbergen (1953) se centraba en los impuestos indirectos y establecía la distinción de la imposición en origen o en destino. Dicho informe aseguraba, asimismo, que los impuestos que difieren según el sector o el producto deberían someterse a imposición en

destino para evitar las distorsiones comerciales. Efectivamente, de ese modo, todos los productos están sujetos a la misma presión fiscal cuando se venden al consumidor final. En cambio, si se les aplica la imposición en origen, los productos de diferentes países se gravan de forma distinta. Para impuestos generales, aplicables a todos los sectores y bienes, el Informe Tinbergen defendía la imposición en origen al no distorsionar el comercio porque los ajustes por fluctuaciones cambiarias compensarían las diferencias fiscales.

La idea de que los ajustes por fluctuaciones cambiarias —o, en caso de tipos de cambio fijos, los ajustes de los salarios y otros precios— evitan que los impuestos generales distorsionen el comercio, aunque dichos impuestos se apliquen en origen, es, sin duda, controvertida. Los tipos de cambio dependen de muchos factores y es poco probable que neutralicen por completo las diferencias fiscales. Hoy en día, el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y los impuestos indirectos se aplican básicamente en destino, salvo en contadas excepciones, por lo que el tema de que los ajustes por fluctuaciones cambiarias compensen las diferencias fiscales tiene poca relevancia.

Tras la fundación de la Comunidad Económica Europea (CEE), se encargó a otro grupo de expertos, presidido por Fritz Neumark, «estudiar si las diferencias existentes en las finanzas de los Estados miembros afectaban de algún modo al establecimiento del mercado común y a las condiciones que garantizaban condiciones análogas en un mercado interior y, en caso afirmativo, hasta qué punto afectaban».³ El Informe Neumark es muy extenso y cubre todos los impuestos, no solo los indirectos. Sin embargo, su principal recomendación es eliminar los impuestos que gravan el volumen de negocios (en todas las etapas de producción) e introducir el IVA. El Informe también señala que se necesitan normas compartidas para los impuestos indirectos al objeto de evitar políticas fiscales proteccionistas. La razón es que los países pueden tener incentivos para imponer elevados impuestos indirectos a los bienes producidos exclusiva o principalmente por productores extranjeros. Esto puede hacer que los países exploten su poder de mercado o que lleven a los consumidores nacionales a modificar su comportamiento y a comprar productos con una mayor cuota de producción nacional. Además, el Informe Neumark propone varias medidas para armonizar los impuestos directos.

Los cambios que se exigían en los impuestos indirectos llevaron a crear un régimen común del IVA para la CEE en 1967⁴ y, en 1977, se cerró un acuerdo

3 Informe Neumark (1963), p. 98 [traducción propia].

4 Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (67/227/CEE),

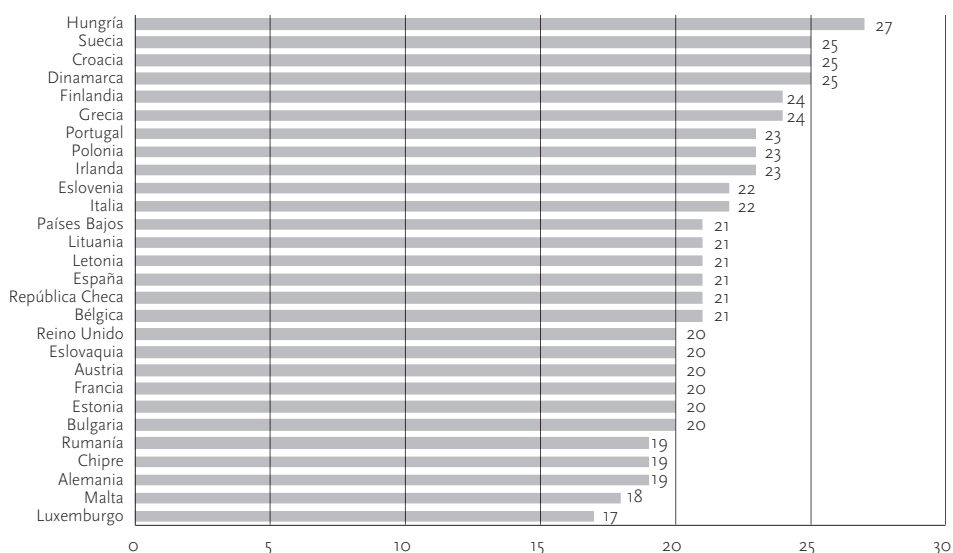


Gráfico 1. Tipos medios de IVA en %, 2017

Fuente: Comisión Europea, tipos de IVA aplicados en los Estados miembros de la UE. Situación a 1 de enero de 2017. © Ifo Institute

sobre la base uniforme del IVA. Hasta hoy, la introducción del sistema común del IVA es el acuerdo de coordinación fiscal más significativo puesto en práctica. Hoy, el tipo mínimo general para el IVA es del 15 %. El Gráfico 1 muestra que los tipos medios de IVA siguen presentando diferencias considerables según el país. Además, los países pueden tener dos tipos reducidos aplicables a determinados tipos de bienes.

Junto a los impuestos que gravan el consumo general (como el IVA), los impuestos especiales también pueden distorsionar el comercio, como ya se ha mencionado. En la UE, los impuestos especiales se limitan a los que gravan el alcohol, el tabaco y la energía.

Además, cabe tener en cuenta que el comercio no solo se puede distorsionar mediante impuestos, sino también mediante subvenciones. Por ejemplo, en lugar de gravar a los fabricantes extranjeros mediante aranceles a la importación, los países pueden proteger a las empresas nacionales mediante subven-

Diario Oficial n.º 071 de 14/4/1967, p. 1301; y Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido, Diario Oficial n.º 071 de 14/4/1967, p. 1303, citado en De la Feria (2009).

ciones. Por esa razón, desde la misma fundación de la CEE, se reconoció que era necesario aplicar algún tipo de coordinación a las políticas de subvenciones. Esto llevó a la introducción del control de las ayudas estatales. En la actualidad, el control de estas ayudas es una limitación importante para las políticas económicas, incluida la política fiscal de los Estados miembros. Retomaremos este asunto más adelante.

2.2. Impuestos y distribución geográfica de la inversión

Las distorsiones del comercio entre países pueden obedecer a distorsiones de la producción, con una distribución geográfica concreta de la capacidad productiva. Ahora bien, ciertas distorsiones fiscales también provocan que las empresas cambien la ubicación geográfica de las plantas de producción. Si las compañías invierten en un país por razones fiscales (y no porque la productividad antes de impuestos sea mayor que en otro lugar), se producirá una asignación subóptima del capital. En Europa, las distorsiones en la asignación de capital giran básicamente en torno al impuesto sobre sociedades.⁵ Cada vez hay más estudios empíricos que avalan que los impuestos sobre sociedades sí tienen un efecto significativo en las decisiones de localización geográfica (De Mooij y Ederveen, 2003).

Las distorsiones fiscales en la asignación de capital se pueden producir en distintos frentes.⁶ En primer lugar, las diferencias en los tipos impositivos marginales efectivos implican que el volumen de las inversiones en determinadas zonas geográficas está distorsionado: las empresas tienden a invertir menos en territorios con una mayor carga tributaria marginal. Para los tipos impositivos marginales efectivos, los elementos de la base imponible tienen un papel fundamental, en particular la amortización fiscalmente deducible.

En segundo lugar, las diferencias fiscales pueden distorsionar la localización geográfica de proyectos de inversión discretos. Las empresas tienen incentivos para ubicar sus proyectos en países con niveles de imposición inferiores, aunque en principio otras razones (no fiscales) sugieran otros territorios. En este

5 Los rendimientos de capital también se gravan en el ámbito personal, en forma de impuestos sobre los dividendos, impuestos sobre los rendimientos del capital e impuestos sobre las ganancias de capital. Obviamente, la repercusión de estos impuestos en las decisiones de inversión dependerá de la residencia fiscal y de la condición fiscal de la persona que ostenta el capital. En este documento nos centramos en los impuestos aplicados a las empresas.

6 Para ahondar en este tema de las distorsiones causadas por los impuestos sobre sociedades en la UE, véase Bond *et al.* (2000).

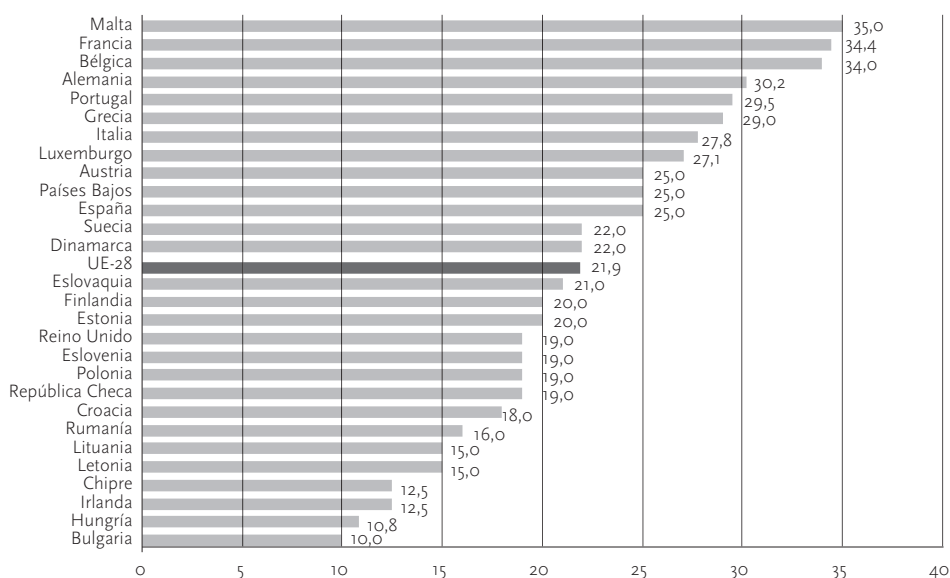


Gráfico 2. Tipos nominales del impuesto sobre sociedades en la UE en %, 2017

Fuente: Comisión Europea. © Ifo Institute

sentido, la presión fiscal *media* real es el indicador pertinente. Para la presión fiscal media real, la relevancia de los tipos impositivos nominales y la base imponible dependerá de la rentabilidad de la inversión que se esté valorando. Cuanto más rentable sea la inversión, más importante será el tipo impositivo nominal con respecto a la base imponible.

El Gráfico 2 ilustra las diferencias reales de los tipos impositivos nominales en la UE.⁷ La heterogeneidad entre los distintos países es considerable.

El Gráfico 3 muestra que la heterogeneidad de tipos impositivos se ha mantenido elevada a pesar de que los tipos medios se han reducido. Si el coeficiente de variación se toma como indicador, la heterogeneidad de los tipos impositivos entre países aumenta.

El hecho de que los impuestos sobre sociedades puedan distorsionar la asignación de capital desempeña un importante papel en el debate sobre la coordinación de dichos impuestos. Por ejemplo, el Informe Ruding (1992) recomendaba coordinar la base imponible de las sociedades e introducir una banda

⁷ Los tipos impositivos nominales son el determinante más importante de los tipos impositivos medios efectivos. En el anexo, los Gráficos A1 y A2 muestran la divergencia entre los tipos impositivos marginales efectivos y los tipos impositivos medios efectivos.

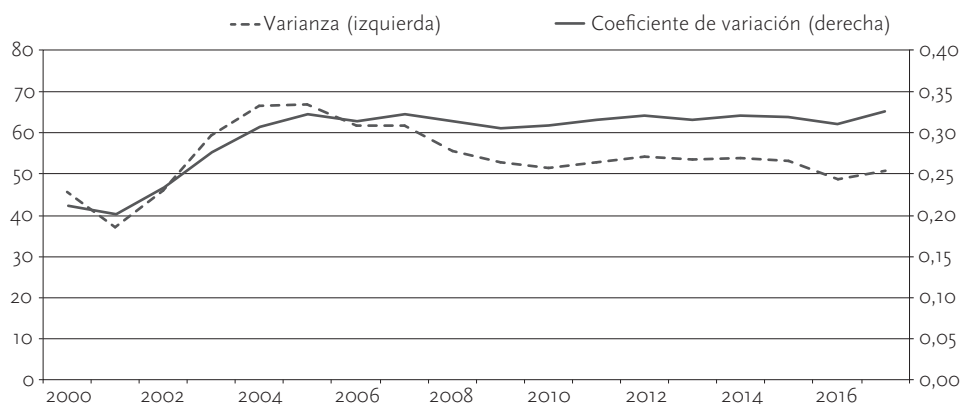


Gráfico 3. Tipos nominales del impuesto sobre sociedades en la UE, 2000-2017, varianza y coeficiente de variación

Fuente: Comisión Europea. © Ifo Institute

con un mínimo del 30 % y un máximo del 40 % para limitar las distorsiones de la inversión por las diferencias fiscales entre Estados miembros. No obstante, la UE no siguió esa recomendación: hasta hoy no hay mínimos ni máximos para los tipos nominales del impuesto sobre sociedades.

Las considerables diferencias en los tipos impositivos sugieren que los costes económicos de las distorsiones en la asignación del capital también son importantes. Sorprende, de algún modo, que los estudios que han estimado las ganancias con respecto al PIB y al bienestar derivadas de la eliminación de estas distorsiones concluyan que dichas ganancias son bastante reducidas. Por ejemplo, Brochner *et al.* (2007) utilizan un modelo de simulación para veinticinco Estados miembros de la UE y observan que la completa armonización de los tipos del impuesto sobre sociedades y de las bases imponibles solo comportaría una ganancia en el PIB del 0,4 %.

2.3. Impuestos y migraciones

Los impuestos no solo inciden en las decisiones de inversión, también podrían tener efectos en los movimientos migratorios. Si el impuesto sobre la renta difiere según el país, las diferencias fiscales pueden hacer que los emigrantes se decidan por un destino cuya productividad sea menor que en otros, donde los impuestos sean más elevados. Por supuesto, este tipo de distorsiones pueden también obedecer a diferencias en el impuesto sobre la renta, pero tam-

bién en las cotizaciones a la Seguridad Social o las transferencias por ayudas sociales (Sinn, 2005, Razin, 2013).

Hasta ahora, la armonización o coordinación del impuesto sobre la renta o de las cotizaciones a la Seguridad Social no ha desempeñado un papel importante en el debate de la política fiscal en Europa.⁸

2.4. Obstáculos fiscales para la actividad económica transfronteriza

Numerosos regímenes fiscales nacionales aplican unas normas a las actividades económicas transfronterizas y otras normas a las actividades nacionales. Un ejemplo de ello es que la adquisición o fusión de una empresa puede conllevar ganancias de capital. Muchos regímenes fiscales nacionales evitan gravar estas ganancias si el activo permanece en el país. Si el activo se traslada al extranjero en el contexto de la operación, dicha ganancia quedará gravada. Claramente, esto es incompatible con el trato igualitario de las transacciones transfronterizas entre los Estados del mercado común y las transacciones puramente nacionales. El trato aplicado a las pérdidas es otro ejemplo citado frecuentemente con referencia a los obstáculos fiscales. La mayoría de los países permiten a las empresas compensar las pérdidas nacionales con los beneficios nacionales, pero las pérdidas incurridas en el extranjero no se pueden compensar con los beneficios nacionales.⁹

La discriminación de las transacciones transfronterizas puede tener un coste elevado. El potencial económico de un mercado común solo puede lograrse si se pueden explotar las economías de escala, lo cual no sucede si los obstáculos fiscales impiden las fusiones transfronterizas o la inversión extranjera directa dentro de la UE.

Existen varias directivas de la UE que limitan o eliminan los obstáculos fiscales a la actividad económica transfronteriza. Entre otras, la directiva de fusiones, que elimina una serie de obstáculos fiscales a las reestructuraciones corporativas transfronterizas, y la directiva matriz-filial, cuyo objeto es eli-

⁸ Sin embargo, sí hay un intenso debate sobre el acceso de los emigrantes a las ayudas sociales y sobre si la reglamentación social y laboral debe ser de aplicación a los trabajadores desplazados.

⁹ Cabe destacar que, si los beneficios extranjeros están exentos del pago de impuestos nacionales, el hecho de permitir que las pérdidas extranjeras se compensen con los beneficios nacionales al objeto de la fiscalidad nacional producirá una asimetría que puede asimilarse a una ayuda a las inversiones transfronterizas con respecto a las inversiones puramente nacionales.

minar la doble imposición de las sociedades matriz en las rentas de las filiales y eximir de retención en origen a los dividendos. Además, la directiva relativa a intereses y cánones prohíbe los impuestos en origen sobre los pagos de intereses y cánones entre entidades pertenecientes a grupos multinacionales en la UE.

Por otro lado, en repetidas ocasiones el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha mostrado contrario a los obstáculos fiscales y ha forzado a los países a eliminar la normativa discriminatoria en materia de regímenes fiscales. Desde una perspectiva económica, un tema importante en relación con esta legislación es que no necesariamente reduce los costes de las distorsiones fiscales en el mercado interior europeo. Esto se debe a que, dado que no se trata del escenario óptimo —existen ciertas distorsiones, en particular por los diferentes tipos impositivos del impuesto sobre sociedades—, eliminar distorsiones individuales no tiene por qué mejorar la eficiencia general de la asignación del capital, como se ha demostrado en la publicación de De la Feria y Fuest (2016).

2.5. Impuestos y costes de cumplimiento al tratar con diferentes regímenes fiscales

Las empresas con una amplia presencia en la UE deben lidiar con veintiocho regímenes fiscales nacionales diferentes. Esto supone una enorme presión para estas empresas por los costes de cumplimiento o administrativos implicados, ya que deberían presentar declaraciones tributarias en cada uno de esos países y comprobar cuidadosamente si su actividad implica una presencia fiscal. Es probable que sea necesaria una planificación fiscal considerable para evitar problemas de doble imposición porque la legislación fiscal nacional no tiene por qué ser compatible. Estos costes de cumplimiento pueden representar un obstáculo significativo para la actividad económica transfronteriza, en particular, para las pymes. La Comisión Europea (2011) estima que los costes de cumplimiento fiscal representan aproximadamente un 30 % de los pagos fiscales de las pymes en comparación con el 2 % de las grandes empresas. Evidentemente, si se reducen las diferencias fiscales entre los Estados miembros de la Unión Europea gracias a la coordinación, estos costes no desaparecerán, pero probablemente disminuirán.

¿Cómo puede contribuir la coordinación o armonización fiscal a reducir estos costes de cumplimiento? La mayor reducción en el coste de cumplimiento probablemente se lograría si los impuestos sobre sociedades nacionales se

sustituyeran por un impuesto europeo uniforme, pero un paso tan radical implicaría otras cuestiones y actualmente no forma parte de la agenda política. La Comisión Europea ha defendido repetidamente que la armonización de la base imponible reduciría los costes de cumplimiento de modo significativo (véase Comisión Europea, 2016).

Además, en el debate sobre la introducción de una única base imponible consolidada para las empresas en Europa, se ha sugerido que la administración fiscal sería más sencilla mediante un sistema de «ventanilla única». Las empresas que operan en más de un Estado miembro podrían presentar sus declaraciones de ingresos fiscales de toda la Unión Europea en una única administración fiscal nacional (probablemente en el país en que se encuentra su sede). Por supuesto, esto exigiría mucha más cooperación entre las autoridades fiscales nacionales.

2.6. Evasión y elusión fiscal

En los últimos años, los problemas de evasión y elusión fiscal han acaparado la atención en el debate sobre política fiscal a escala europea e internacional. En el contexto internacional, la evasión y el fraude fiscal es sobre todo un problema del IVA y del gravamen de las rentas de inversiones de los individuos más ricos. La lucha contra el fraude del IVA es continua y está más relacionada con temas administrativos que con cuestiones fundamentales de coordinación fiscal. La aplicación de los impuestos sobre la renta a las inversiones en el extranjero ha avanzado sobre todo por la iniciativa de la OCDE de intercambio de información fiscal. Los criterios de la OCDE para el intercambio de información entre Administraciones tributarias se trasladaron a la legislación de la Unión Europea mediante una directiva de 2014.¹⁰

En cuanto a la elusión fiscal, el debate suele centrarse en la planificación fiscal de las multinacionales. La planificación fiscal es legal, pero los legisladores suelen considerarla indeseada e indeseable. Algunos casos de planificación fiscal (como los de Apple, Google, Ikea o Starbucks) han sido espectaculares y últimamente han acaparado buena parte de la atención mediática. La información sobre los bajos niveles de imposición de esas empresas ha creado una fuerte reacción de la opinión pública y la percepción de que el sistema fiscal

¹⁰ Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

internacional es injusto, pues ciertas compañías no parecen estar pagando los impuestos que deberían. También existe un amplio conjunto de trabajos empíricos que confirman que las compañías aprovechan sistemáticamente todo lo que tienen a su alcance para reducir su presión fiscal mediante traslación de beneficios (véanse, entre otros, Heckemeyer y Overesch, 2013).

Hasta ahora, la principal respuesta política internacional al tema de la elusión fiscal por las multinacionales es el proyecto de la OCDE de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS).¹¹

Al mismo tiempo, numerosos países han aplicado medidas unilaterales para proteger sus ingresos fiscales y ampliar sus derechos tributarios. Se incluyen aquí las limitaciones a la posible deducción de intereses o cánones, y las normas especiales para la tributación de los ingresos derivados de filiales de grupos multinacionales o nacionales cuya sede se encuentra en jurisdicciones con baja tributación. El inconveniente de estas políticas es que la descoordinación de las medidas nacionales para luchar contra la elusión fiscal puede derivar fácilmente en doble imposición o crear nuevos limbos jurídicos en el sistema fiscal internacional. Esta es la razón por la que la OCDE, por ejemplo, favorece la coordinación de iniciativas, aunque sin demasiado éxito. En 2016, la UE aprobó una directiva con una serie de medidas dirigidas a evitar ciertas prácticas de elusión fiscal.¹² Además, la UE ha regulado que las multinacionales presenten informes sobre sus actividades internacionales a las autoridades fiscales nacionales (informes país por país).

Recientemente, la Comisión Europea también ha empezado a utilizar el instrumento del control de ayudas estatales para tomar medidas contra la elusión fiscal de las multinacionales. El caso más llamativo es el de Apple. La Comisión Europea alega que los acuerdos fiscales de Apple en Irlanda son incompatibles con las prácticas habituales de fijación de precios de transferencia y que claramente constituyen una forma de ayuda estatal ilegal. La Comisión Europea quiere que Apple pague 13.000 millones de euros en impuestos al Gobierno irlandés. Está por ver si esta valoración es adecuada; el asunto está pendiente en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

¹¹ Para un debate sobre la iniciativa BEPS y las políticas relacionadas para combatir la elusión fiscal, véase Fuest *et al.* (2013).

¹² 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.