



Universidad de Valladolid

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Trabajo de Fin de Grado

Grado en Finanzas, Banca y Seguros

La problemática de la armonización fiscal en la Unión Europea

Presentado por:

Santiago Manuel Vaquero Sánchez

Tutelado por:

María José Prieto Jano

Valladolid, 19 de Septiembre de 2020

RESUMEN

La Unión Europea no nació con el fin de ser una agrupación de países con caminos dispares, sino que buscaba integrar a cada uno, tanto en aspectos sociales, como en aspectos políticos y económicos.

A lo largo de las siguientes décadas desde su fundación, y fundamentado en la adhesión de nuevos países miembros, se fueron definiendo los dos objetivos prioritarios; la Unión Política y la Unión Económica y Monetaria.

Desde hace varias décadas, la Unión Monetaria es un hecho, gracias a la cesión de las políticas monetarias de los estados miembros al BCE, y a la adopción del Euro como moneda europea común. Sin embargo, existen graves problemas en la armonización fiscal comunitaria, lo que resulta realmente inquietante para el futuro de la Unión, donde la disparidad en la imposición de cada uno de los Estados miembros está dificultando la consecución de los objetivos internacionales planteados.

Palabras clave: Unión Europea, Unión Económica y Monetaria, BCE, armonización económica.

Códigos JEL: E58, E62, F55.

ABSTRACT

The European Union was not born to be a group of countries with different paths, but it looked for integrate each one, as much in social aspects, as in political and economic aspects.

During the following decades since its foundation and based on the adhesion of new countries' members, the two primary objectives were defined; Political Unification and Economic and Monetary Union.

For several decades, Monetary Union has been a fact, due to the cession of the monetary policies of the member states to the ECB, and the integration of the Euro as a common European currency. However, there are serious problems with community tax harmonisation, which is, in fact, alarming for the future of the European Union, where the disparity in taxation in each of the states members is causing difficulties in achieving the international objectives proposed.

RELACIÓN DE ABREVIATURAS.

AUE	Acta Única Europea.
BAI	Beneficio antes de impuestos.
BCE	Banco Central Europeo.
BEI	Banco Europeo de Inversiones.
CECA	Comunidad Europea del Carbón y el Acero.
CED	Comunidad Europea de Defensa.
CEE	Comunidad Económica Europea.
CEEA	Comunidad Europea de la Energía Atómica.
ECU	European Currency Unit.
EURATOM	Nombre coloquial al que se conoce a la CEEA.
FSE	Fondo Social Europeo.
JAI	Justicia y Asuntos del Interior.
OCDE	Organización Europea de Cooperación Económica.
OTAN	Organización del Tratado Atlántico Norte.
PAC	Política Agraria Común.
PESC	Política Exterior y Seguridad Común.
RDA	República Democrática Alemana.
RFA	República Federal Alemana.
SEBC	Sistema Europeo de Bancos Centrales.
SME	Sistema Monetario Europeo.
SMI	Sistema Monetario Internacional.
TCE	Tratado constitución Europea.
TUE	Tratado de la Unión Europea.
UEM	Unión Económica y Monetaria.
UEO	Unión Europea Occidental

ÍNDICE.

1. INTRODUCCIÓN.....	5
1.1. Interés del tema	6
1.2. Objetivos perseguidos.....	6
1.3. Metodología empleada.	7
2. ORÍGENES DE EUROPA: LA UNIÓN FISCAL.....	8
2.1. Orígenes ideológicos de la Unión Europea.....	8
2.2. La cooperación que dio paso a la integración.	9
2.3. CEECA y CEE. Luces y sombras en los inicios de la unión.....	10
2.4. La economía común: la Comunidad Económica Europea (CEE).....	11
2.5. El Acta Única Europea: de la economía común al mercado interior.....	13
2.6. Los nuevos retos de la Unión. La armonización fiscal.....	15
2.7. El Tratado de Maastricht. El nacimiento de la Unión Europea.....	17
3. DIFERENCIAS ENTRE LOS GRAVÁMENES DE LOS ESTADOS MIEMBROS. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	19
3.1. Marco legal del Impuesto sobre Sociedades.	20
3.2. Los diferentes tipos de gravámenes en la Unión Europea.	21
4. ENTORNO ECONÓMICO Y SOLUCIONES PROPUESTAS SOBRE LA PROBLEMÁTICA EN LA ARMONIZACIÓN DEL IS.	27
4.1. La competencia fiscal en el marco de la UE.....	27
4.2. Soluciones a las prácticas fiscales agresivas.....	28
5. EL CASO IRLANDÉS COMO EJEMPLO PRAGMÁTICO.....	32
5.1. La bajada del tipo de gravamen desde finales de los ochenta.	32
5.2. La importancia del IS en el crecimiento irlandés.	35
6. CONCLUSIONES.	37
6.1. Conclusiones específicas.	38
7. BIBLIOGRAFÍA.	39

1. INTRODUCCIÓN.

Desde sus orígenes, la Unión Europea surge con el objetivo fundamental de la integración, tratando de buscar un camino común a los 27 Estados Miembros que la conforman en la actualidad.

La citada Unión, inicio su camino buscando ventajas económicas, sin embargo, ha evolucionado hasta convertirse en una organización activa y cooperativa en cualquier frente que sea objeto de interés gubernamental, abarcando desde políticas arancelarias a políticas medioambientales o sociales.

Los pilares fundamentales que afronta la Unión Europea son la unión política y la unión económica y monetaria.

En primer lugar, la unión política ha sido, hasta la fecha, un fracaso. A pesar de que está clara la función de cada uno de los órganos de gobierno que gestionan, dirigen y representan los intereses de la Unión, no ha sido posible alcanzar la plena integración debido, fundamentalmente, a la pérdida efectiva de soberanía que experimentarían los Estados Miembros, a la que, no están dispuestos a renunciar.

El acontecimiento que ha hecho más plausible la negativa a la renuncia de la soberanía de cada uno de los Estados, fue la negativa a la aprobación de la Constitución Europea. Este ambicioso proyecto fue aprobado el 18 de junio de 2003, y desde el Parlamento Europeo se instó a los Estados Miembros a la ratificación de la citada Constitución mediante referéndum, donde la oposición a su entrada en vigor por parte de países como Francia y los Países Bajos hizo que no pudiera ser ratificada.

En segundo lugar, la unión económica y monetaria ha tenido un mayor éxito. La integración monetaria es un hecho desde la adopción del Euro como moneda única y la cesión de las competencias de política monetaria al Banco Central Europeo.

Sin embargo, en materia fiscal, los Estados han seguido primando su soberanía nacional, ralentizando de esta manera el proceso de armonización fiscal de la Unión y generando una controversia, que será objeto de estudio y valoración en este Trabajo de Fin de Grado.

1.1. Interés del tema.

La problemática sobre la armonización fiscal en la Unión Europea es un tema de total actualidad y sobre el que la Unión Europea está encontrando muchas dificultades en la persecución de sus objetivos económicos.

Como podemos comprobar, el euroescepticismo, liderado por el “Brexit” de Gran Bretaña, y las ventajas fiscales, que para las multinacionales están generando las diferentes tasas impositivas entre los Estados Miembros, están ocasionando corrientes negativas a la integración total de la Unión Europea.

A raíz de la asignatura de *“fiscalidad de la empresa y las finanzas”* cursada en mi grado de FBS, la temática impositiva me resultó atractiva para la realización de este Trabajo de Fin de Grado por dos motivos fundamentales; la controversia que están generando las políticas fiscales agresivas en la UE y mi inquietud por conocer los métodos y las cifras que se están consolidando en los países con tipos de gravamen más bajos sobre el Impuesto sobre Sociedades y que dificultan la consecución de los objetivos de la UE.

La mencionada inquietud surgió explorando superficialmente el caso irlandés, por lo que, se le ha dedicado el último epígrafe de la presente investigación, para profundizar en lo que ha supuesto, para su economía nacional, la reducción paulatina del tipo de gravamen sobre el Impuesto sobre Sociedades.

1.2. Objetivos perseguidos.

Los principales objetivos que persigue este Trabajo de Fin de Grado son:

- Conocer el desarrollo histórico de la Unión Europea.
- Conocer y valorar las diferencias entre los gravámenes de los diferentes estados miembros.
- Valorar y explicar las ventajas y desventajas que podría suponer una armonización total de la fiscalidad europea.

- Estudiar y valorar lo que está suponiendo la baja presión fiscal en países como Irlanda, por ser el país más ilustrativo del caso de este estudio, tanto en su ámbito nacional, como en el ámbito comunitario.
- Valorar las hipotéticas situaciones de fraude de fiscal que todo ello está ocasionando.

1.3. Metodología empleada.

El método analítico desarrollado en este Trabajo de Fin de Grado ha consistido en realizar un análisis comparativo desde el punto de vista fiscal entre los Estados Miembros de la Unión Europea. Sin embargo, analizar todos y cada uno de los impuestos excedería tanto en extensión, como en complejidad esta investigación.

Por ello, se ha procedido a analizar el principal impuesto que valoran las empresas multinacionales para establecer su domicilio fiscal, es decir, el Impuesto sobre Sociedades.

La metodología de investigación ha consistido en formular el problema teóricamente para, con posterioridad, encontrar datos que evidencien el hecho teórico, acudiendo, generalmente, a bases de datos proporcionadas por organismos internacionales.

Este Trabajo de Fin de Grado se ha dividido en 6 capítulos diferenciados;

- El primero de ellos, el actual, lo forma la introducción al Trabajo de Fin de Grado, mencionando en ella el interés en el tema, los objetivos perseguidos y la metodología que se ha empleado.
- El segundo capítulo enuncia los inicios e historia de la UE, centrándose siempre en el ámbito económico.
- El tercer capítulo compara y analiza las diferencias entre gravámenes de los Estados Miembros de la UE.
- El cuarto capítulo analiza el entorno económico, y los proyectos que está llevando a cabo la UE para mejorar la armonización en materia fiscal.

- El quinto capítulo analiza la situación fiscal en Irlanda, y el cambio que ha experimentado su economía nacional con la bajada del tipo de gravamen sobre el Impuesto sobre Sociedades.
- El sexto capítulo hace referencia a las principales conclusiones que se han extraído con la elaboración del presente Trabajo de Fin de Grado

2. ORÍGENES DE EUROPA: LA UNIÓN FISCAL.

Como se ha mencionado en la introducción del presente Trabajo de Fin de Grado, conseguir una total armonización fiscal en la Unión Europea resulta extremadamente complicado, ya que se consideraría como una pérdida en la soberanía de cada Estado Miembro de la Unión.

En el presente apartado se analizará el proceso de integración que se ha producido en el seno de la Unión Europea desde sus inicios, en el año 1948, hasta la implantación de la moneda única, ya que los acontecimientos posteriores, se considerarán de actualidad.

2.1. Orígenes ideológicos de la Unión Europea.

La posibilidad de una Unión Europea se plantea con posterioridad a la Segunda Guerra Mundial, donde la situación político-económica de la época, permitió el estrechamiento de las posturas económicas y políticas entre las naciones más afectadas por el citado conflicto bélico.

“La guerra es el padre de todas las cosas” (Heráclito de Éfeso), y en el nacimiento de la necesidad de una Europa unida no fue diferente, teniendo a Coudenhove-Kalergi (1923) y a su obra *“Pan-Europa”*, como alentador inicial de la idea de la formación de la Unión Europea, rechazando cualquier tipo manifestación ideológica de totalitarismo.

Otro factor clave fueron los intereses de los Estados Unidos. La Administración americana aprobó el envío de grandes recursos a Europa, conocido como *“Plan Marshall”*, con el objetivo de su reconstrucción y de la constitución de la OTAN.

Uno de los primeros pasos dados para la consecución de la Unión fue la propuesta de Winston Churchill, Primer Ministro británico. Su propuesta exponía

los beneficios de la posible Unión franco-británica, sentido en el que se manifiesta Monnet (1985).

De la cooperación franco-británica surgieron los primeros tratados que fomentaron la integración de los Estados europeos, tomando medidas contra las naciones que perdieron y provocaron la Guerra, Alemania e Italia, y aislando a España por su carácter totalitario. En materia de defensa se firmaron los Tratados de Dunkerque y Bruselas; en materia política el “Consejo de Europa”; y en materia económica se creó la OCDE (Organización Europea de Cooperación Económica).

“[...] Y en el seno de este concepto del mundo, debemos volver a crear la familia europea con una estructura regional llamada, quizás, los Estados Unidos de Europa. El primer paso será crear un Consejo de Europa.” “[...] En todo este urgente trabajo, Francia y Alemania deben tomar juntas la cabeza.” “[...] Por eso os digo, ¡Levantemos Europa!” (Churchill, 1946, Universidad de Zúrich).

2.2. La cooperación que dio paso a la integración.

La iniciativa de unificación europea había correspondido inicialmente a Reino Unido, pero sus pretensiones de unificación europea solo estaban dispuestas a llegar hasta la cooperación a través de la OCDE, en ningún momento tenían objetivos de unificación total, como sostienen Dinan (2004) o Gavín (2007).

La negativa de Reino Unido dio paso a la adopción de Francia como líder del proyecto de unificación europea. Como líder del proyecto, Francia debió de dejar atrás sus ansias de anulación económica, militar y política hacia la RFA y comprender que su integración era básica para la construcción de Europa. Los dos primeros proyectos fueron la creación de la CEECA (Comunidad Europea del Carbón y del Acero) y la CED (Comunidad Europea de Defensa).

Entre tanto, el interés de Estados Unidos era conseguir encajar a la RFA en el nuevo proyecto de unificación europea. Sin embargo, no estaban dispuestos a facilitar la unificación de la RFA y la RDA, en colaboración con la Unión Soviética. Se prefirió una Alemania dividida, que una Alemania unificada y neutral, sentido en el que se manifiesta Gavín (2007).

Fue entonces cuando Jean Monnet, quien era responsable del Plan de Modernización y Equipamiento de Francia, y que además poseía una buena relación con la Administración norteamericana, consiguió que Francia y la RFA acercaran sus posturas, y es que, el mayor miedo de Francia era el no poder competir con la industria siderúrgica alemana, por lo que se ideó la unificación del mercado siderúrgico, permitiendo el acceso a Francia del carbón alemán, según se manifiesta Fernández Navarrete (2017).

La propuesta francesa fue bien recibida por la Administración de la RFA, y no tanto por Reino Unido, que vio con recelo la propuesta, ya que la colaboración franco-alemana podía provocar la pérdida de su posición económica en el seno de la nueva Europa que se estaba cuajando.

2.3. CECA y CED. Luces y sombras en los inicios de la Unión.

La propuesta tuvo buena aceptación por parte de Francia, la RFA, Italia y el Benelux¹. Sin embargo, Reino Unido no estuvo de acuerdo en suscribir compromisos internacionales que fueran más allá de una mera colaboración. Las negociaciones se iniciaron en junio de 1950 en París, alcanzándose el acuerdo el 18 de abril de 1951, entrando este en vigor el 25 de julio de 1952, y creándose las siguientes instituciones europeas; la Alta Autoridad, la Asamblea Común, el Consejo Especial de Ministros y el Tribunal de Justicia. De esta forma, la CECA se convirtió en la primera organización en la historia en poseer organismos supranacionales.

“Europa debe organizarse sobre una base federal. Elemento esencial de ella es la unión franco-alemana, y el gobierno francés está decidido a emprenderla [...] Pero desde ahora mismo, el establecimiento de bases comunes para el desarrollo económico debe ser la primera etapa de la unión franco-alemana” (Monnet, 1985, pp. 290).

Sin embargo, el Tratado concerniente a la CED no pudo ser ratificado. Este, fue de nuevo elaborado por J. Monnet, obedeciendo a los deseos de remilitarización, que tenía EE. UU., con respecto a la RFA, intentando conseguir un nuevo aliado para la “Guerra Fría” que se estaba fraguando contra la Unión Soviética.

¹Benelux. Acrónimo para referirse a la unión aduanera y económica de Bélgica, Países Bajos y Luxemburgo, formalizada el 1 de enero del año 1948.

Según manifiesta Bernard Bruneteau, fueron varias las razones que motivaron a Francia a rechazar el Tratado para la CED. En primer lugar, por la constante crítica y presiones recibidas por los medios de comunicación nacionales. En segundo lugar, por las presiones de los nacionalistas económicos. En tercer lugar, por la pérdida de soberanía nacional que la CED supondría. Y, en cuarto lugar, por la oposición de los propios militares franceses. (Bruneteau, 1996, pp 95-96).

Al no alcanzarse un acuerdo en materia de defensa, tampoco se logró un acuerdo en el proyecto de la Comunidad Política Europea, lo que provocó que EE. UU. sopesara la posibilidad de excluir a Francia de la OTAN, como posible sanción. Sin embargo, la reacción norteamericana fue en sentido correcto a los deseos de unificación que se manifestaban, y la medida que se ejecutó fue la inclusión de la RFA y de Italia en la OTAN. Además, se creó el Consejo de la Unión Europea Occidental (UEO) para atender a las cuestiones relativas al Tratado de Bruselas, donde la RFA también fue incorporada, sentando así las bases para la plena soberanía nacional de la RFA, que dejaba de estar ocupada y pasaba a tener plenas capacidades tanto nacionales como internacionales.

2.4. La economía común: la Comunidad Económica Europea (CEE).

Al abandonar Francia el proyecto de la CED, y tras la dimisión de Jean Monnet como presidente de la Alta Autoridad de la CECA, era el turno de que el Benelux tomara la iniciativa en la integración europea, elevando un *Memorándum* para la integración económica en mayo de 1955, cuyos primeros párrafos enunciaban;

*“Los gobiernos de Bélgica, Luxemburgo y los Países Bajos creen que ha llegado el momento de dar un nuevo paso para la integración europea. Son de la opinión que esto debe iniciarse en el campo económico. Estiman que hay que proseguir el establecimiento de una Europa unida mediante el desarrollo de instituciones comunes, la fusión progresiva de las economías nacionales, la creación de un gran mercado común y la armonización progresiva de sus políticas sociales”*².

Tras la elaboración del *“Informe Spaak”*³, se firmó, el 25 de marzo de 1957, el Tratado de Roma por el que se constituía la Comunidad Económica Europea (CEE) y la Comunidad Europea de la Energía Atómica (CEEA o EURATOM).

Tanto el Tratado de París sobre la CECA, como los Tratados de Roma sobre la CEE y el EURATOM, constituyen los conocidos como “*tratados fundacionales*”, además del Tratado de la Unión Europea de Maastricht, modificados todos, al concluir, por el Acta Única Europea (AUE).

Para hacer efectivo el mercado común, en los Tratados de Roma se crearon varios organismos supranacionales. El Consejo de Ministros representando el poder ejecutivo, así como una Comisión que tenía cedidas las competencias legislativas. También se adoptaron tanto la Asamblea Parlamentaria⁴, como el Tribunal de Justicia de la CECA, por lo que era necesario la firma del tratado de fusión de los ejecutivos, pasando a ser organismos operativos conjuntos.

El artículo 2 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea enuncia: “*La Comunidad tendrá por misión, mediante el establecimiento de un Mercado Común y por la aproximación progresiva de las políticas de los Estados Miembros, promover un desarrollo armónico de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, una expansión continua y equilibrada, una estabilidad creciente, una elevación acelerada del nivel de vida, y relaciones más estrechas entre los Estados que la forman*”.

La instauración del Mercado Común contenía medidas como la eliminación de aranceles entre los Estados Miembros y la constitución de un arancel exterior, denominado Tarifa Exterior Común (TEC), la libre circulación de personas, servicios y capitales, políticas comunes en temas esenciales como agricultura y transportes, así como la creación de instituciones como el Fondo Social Europeo (FSE) y el Banco Europeo de Inversiones (BEI).

En cuanto al EURATOM, no tenía como objetivo la integración del sector atómico, sino la potenciación de este con fines pacíficos, es decir, tenía como objetivo lograr una coordinación conjunta de los Estados, dedicada esencialmente a la investigación y desarrollo de la industria de la energía atómica, según señala Fernández Navarrete (2017).

²Traducción del Memorándum editado y publicado por el Centre Virtuel de la Connaissance de l’Europe (CVCE). Redactado y elaborado por los representantes de los países integrantes del Benelux; Bélgica, Países Bajos y Luxemburgo, siendo estos respectivamente Paul-Henri Spaak, Johan Willem Beyen y Joseph Bech.

³“Informe Spaak”. Informe elaborado por P.H. Spaak, ministro de exteriores de Bélgica, en el que enunció la posibilidad de diferenciar entre la economía general y el caso particular del sector de la energía atómica, que debía de tener un tratamiento específico.

⁴ A partir de 1962, la Asamblea Parlamentaria se denominaría “Parlamento Europeo”.

Como se ha mencionado con anterioridad y con el fin de unificar las tres comunidades existentes en el ámbito europeo, el 8 de abril de 1965 se firmó en Bruselas el Tratado de Fusión, que constituía un Consejo y una Comisión únicos para la CECA, la CEE y el EURATOM, entrando en vigor el 1 de julio de 1967.

A medida que avanzaba el proceso de integración surgían nuevos detractores como Charles De Gaulle, presidente de la república francesa desde 1958 hasta 1969. De Gaulle sostenía que su nación no sacaba partido ni de la CECA ni del EURATOM, ya que aportaban más de los beneficios reales que recibía. Declaró que Europa debía ser confederal y que cada Estado debía conservar su soberanía nacional, según señaló el mismo De Gaulle (1970).

Además, fue el mismo De Gaulle quien vetó el ingreso del Reino Unido en el año 1963, y posteriormente, en el año 1967, alegando los problemas que generaría con los interés que había con la Commonwealth : *“Es de prever que la cohesión de todos sus miembros, que serían muy numerosos, muy diversos, no resistiría mucho tiempo frente a ellos, y que, en definitiva aparecería una comunidad atlántica colosal bajo dependencia y dirección americana y que pronto llegaría a absorber a la Comunidad Europea”* (Truyol y Serra, 1972, pp 158).

2.5. El Acta Única Europea: de la economía común al mercado interior.

Tras la desaparición del presidente Charles De Gaulle del panorama político el proyecto de reunificación se reanudó. El primer intento se produjo en la Conferencia de La Haya, el 2 de diciembre de 1969, siendo esta presidida por el primer ministro de Luxemburgo, Pierre Werner, donde se presentó la primera propuesta de integración de las políticas económicas y monetarias, en lo que se conoció como el *“Informe Werner”*⁵, según destaca Calvo Hornero (2014, pp. 180), acordándose el establecimiento de la Unión Económica y Monetaria (UEM) para el año 1980.

Según lo acordado en el Tratado de la CEE, a partir de 1970, debería iniciarse el definitivo mercado común, contando con un presupuesto común y con recursos propios, y sin las sucesivas aportaciones proporcionales de cada Estado.

⁵ Tomando como base el “Informe Werner”, se fijó el plazo de 10 años para la consecución de la Unión Económica y Monetaria, según la Resolución de 22 de marzo de 1971, por la cuál se debían ir reduciendo los márgenes de fluctuación entre los tipos de cambio de las monedas de los estados miembros.

Para cumplir con el presupuesto común, se adoptó, el 21 de abril de 1970, la Decisión 243/70 del Consejo, que hacía constar, según señala Fernández Navarrete (2017), dos importantes novedades; en primer lugar, el presupuesto comunitario empezaría a funcionar como una caja única, y, en segundo lugar, el citado presupuesto sería financiado con recursos propios, como derechos de aduana, exacciones agrarias y una fracción del IVA⁶.

El 1 de enero de 1973 se incorporaron a la CEE, el Reino Unido, Dinamarca e Irlanda. Noruega, que también pretendía su incorporación, finalmente no ingresó, debido a la negativa en el referéndum que celebró en 1972.

Los planes de armonización monetaria se vieron paralizados por la crisis de 1973. Para hacer frente a la citada crisis, no se podía permitir que los Estados Miembros devaluaran sus respectivas monedas en función de las necesidades de sus economías, por lo que se creó, el 21 de marzo de 1972, la denominada “*serpiente monetaria*”. La “*serpiente monetaria*” fijaba que la oscilación de las monedas no podía superar el 2,25%⁷, bien por exceso o bien por defecto, en función del valor del marco alemán. Sin embargo, no tuvo los efectos previstos porque ni la lira italiana, ni el franco francés, cumplieron con el objetivo fijado.

En el Consejo Europeo de julio de 1978 de Bremen se acordó la creación del Sistema Monetario Europeo (SME)⁸, entrando en funcionamiento en marzo de 1979, y que “*constituía un factor esencial de integración del mercado único*” (Calvo Hornero, 2014, pp 188). Para lograr el objetivo del SME, se creó una nueva unidad de cuenta comunitaria, la European Currency Unit (ECU), cuyo funcionamiento fue razonablemente estable hasta 1992, donde se produjo un desorden monetario que socavó su credibilidad, y que fue provocado por movimientos masivos de capital de carácter especulativo, según señala Fernández Navarrete (2017).

Durante la década de los ochenta, el proceso de integración europea continuó. La excepción al carácter “*européista*” que se dio en la década de los ochenta

⁶ La incorporación de los recursos fue escalonada y paulatina desde 1971 hasta 1974. A pesar de ello, actuaron juntamente con las aportaciones proporcionales de los Estados Miembros, porque la financiación propia que obtenía la Unión era insuficiente.

Fue a partir del año 1975 cuando se previó la posibilidad de la completa financiación propia, pero está también tuvo que retrasarse, hasta 1978, por la problemática en la armonización del IVA.

⁷ El margen que proporcionaba la serpiente monetaria era un 0,25% más estrecho que el túnel establecido por el SMI. De hecho, la validez del túnel acabó en 1973, mientras que la “*serpiente monetaria*” se mantuvo activa hasta 1979.

⁸ Sería el encargado de sustituir a la “*serpiente monetaria*”, que llevaba casi una década operativa, y cuyo sustitución fue operativa en el año 1999 por la Unión Económica y Monetaria (UEM).

volvió a ser el Reino Unido, representado en la fecha por Margaret Thatcher, Primera Ministra británica, que poseía numerosas discrepancias hacia la Unión Europea, fundamentalmente porque consideraba excesiva la aportación británica a los presupuestos de la Comunidad, y por la reforma aprobada acerca de la Política Agraria Común (PAC), que consideraba muy proteccionista y, por ende, contraria a sus intereses liberales.

Mientras tanto, el proyecto de la CEE continuó sumando integrantes durante la década de los ochenta. El 1 de enero de 1981 Grecia entraba a formar parte de la UE, como también lo hicieron España y Portugal el 1 de enero de 1986.

2.6. Los nuevos retos de la Unión. La armonización fiscal.

Tras la investidura de Jacques Delors como Presidente de la Comisión Europea, los objetivos de la CEE quedaron mucho mejor definidos respecto del pasado. Delors propuso cuatro objetivos; conseguir una defensa común, realizar una reforma institucional, conseguir una política monetaria y económica común y realizar lo pactado en el Tratado de Roma, según redactó el propio Delors (1996).

Sería el 14 de junio de 1985 cuando la Comisión publicó el *Libro Blanco sobre el Mercado Interior*⁹, que entraría en vigor el 1 de julio de 1987, culminando así el Mercado Único europeo y fijando la fecha límite para su ejecución.

“La fiscalidad es quizás uno de los aspectos más importantes y más difíciles del programa del mercado único europeo. Es un tema importante porque la existencia de obstáculos fiscales afecta a la consecución del mercado único europeo, y si no existen acuerdos y reglamentaciones adecuadas para el trato fiscal de las transacciones interfronterizas, no se podrá completar el mercado único europeo” (Calvo Hornero, 2014, pp. 147).

El 17 de abril de 1989 se presentaba en Luxemburgo el *“Informe sobre la Unión Económica y Monetaria de la Comunidad Europea”* o *“Informe Delors”*, que fue aprobado en la Cumbre de Madrid por once de los doce Miembros de la CEE, obteniendo la negativa por parte del Reino Unido, que enunció su alternativa, el *“Plan Major”*¹⁰, en la Cumbre de Dublín del año 1990, que fue desechado.

⁹ Jacques Delors ordenó su realización a Lord Cockfield, tanto por su propia capacidad, como por su excelente relación con Margaret Thatcher, que era la principal “euroescéptica” del momento.

¹⁰ El *“Plan Major”* recibió ese nombre por el primer ministro británico, John Major, sucesor de Margaret Thatcher al frente del ejecutivo británico.

*“[...] La absoluta libertad de circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, así como los tipos de cambio fijos entre las divisas nacionales, y, posteriormente, una moneda única. Esto, por su parte, implicaría una política monetaria común y requeriría un alto grado de compatibilidad de las políticas económicas y consistencia en otras políticas, fundamentalmente en el área fiscal”*¹¹ (Punto 16 del *“Informe Delors”*). En el tercer capítulo del informe, se describían los pasos o etapas a seguir para la integración monetaria y fiscal haciendo principal alusión a la fundamental importancia en materia de concordancia que debía de haber entre ambas políticas.

La importancia de una efectiva armonización fiscal reside intrínsecamente en la libertad económica y en la libre circulación de bienes y servicios dentro de la CEE. A través de la imposición fiscal, se puede alterar los precios de los bienes y servicios, falseando la competencia entre compañías y distorsionando así, la competencia de los mercados, por lo que, según se referenció en el *“Informe Delors”*, resultó fundamental, para encontrar una coherencia conjunta entre la imposición fiscal de los estados miembros.

Lo que resulta cierto es que la solución a la armonización fiscal de los Estados Miembros ha sido, es y será extremadamente complicada, ya que es una competencia de carácter nacional, y su acuerdo está sujeto a la aprobación por unanimidad del Consejo, por lo que requiere el consenso y el acuerdo de todos los Estados Miembros. Con el Tratado de la CEE no fue posible dicho acuerdo, a pesar de que en el momento eran únicamente seis los Estados Miembros.

La CEE introdujo el IVA con carácter obligatorio en 1967. Sería diez años más tarde, en 1977, cuando, tras la aprobación de la *Sexta Directiva* sobre el IVA, se inició el proceso de armonización comunitaria. Aunque la armonización abordó el conjunto de elementos que configuran el hecho imponible¹², el elemento central en el que se centró la armonización comunitaria fue en la base imponible, ya que tenía especial importancia en la propia financiación de los presupuestos de la CEE, según señala Fernández Navarrete (2017).

¹¹ *“Informe sobre la Unión Económica y Monetaria en la Comunidad Europea”*. Elaborado por el Comité para el Estudio de la Unión Económica y Monetaria (1989). Se puede consultar en https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication6161_en.pdf

¹² También se armonizó el resto de elementos que configuran el IVA, como el hecho imponible, el ámbito de aplicación, las exenciones, las deducciones, etc. Sin embargo, la armonización no afectó al tipo impositivo, que tuvo que esperar otros quince años para vislumbrar su primera armonización, en 1992.

Sería a partir del 1 de enero de 1993 cuando se fijó un tipo mínimo para el IVA, que no podía ser inferior al 15%, pudiendo incluir uno o dos tipos de carácter reducido, sin que estos pudieran ser inferiores al 5%. Para proteger el consumo de los bienes de primera necesidad, se dio la oportunidad de que estos pudieran estar gravados con un tipo *superreducido* o, directamente, estar exentos. Además, en 1993, se suprimió cualquier control aduanero o arancelario en el marco interior de la UE, creando el concepto de “*operaciones intracomunitarias*”.

2.7. El Tratado de Maastricht. El nacimiento de la Unión Europea.

El 7 de febrero de 1992 se firmó el Tratado de Maastricht, como consecuencia de los trabajos del Consejo Europeo de Roma del 14 y 15 de diciembre de 1990, constituyendo así el término Unión Europea (UE), en lo que, por un lado, fue un tratado constitutivo, y por otro, tuvo carácter modificativo, ya que enmendó los tres *tratados fundacionales* de la CECA, la CEE (que pasó a llamarse Comunidad Europea) y el EURATOM, según señala Fernández Navarrete (2017). Fue ratificado por los Parlamentos de los doce Estados Miembros, y entró en vigor el 1 de noviembre de 1993.

Fue un tratado que generó controversias, por las grandes cesiones en política monetaria y económica que incluía, recibiendo una fuerte oposición sobre todo de Reino Unido, Francia, Irlanda y Dinamarca, obligando a la celebración de sendos referéndums en los estados anteriormente citados.

El Tratado de Maastricht adoptó para la Unión Europea el sistema de tres pilares; las Comunidades Europeas, la Política Exterior y de Seguridad Común (PESC) y la cooperación en materia de Justicia y Asuntos del Interior (JAI).

El objetivo principal del TUE¹³ de Maastricht fue la integración monetaria necesaria para una gestión conjunta de las políticas monetarias y económicas, para la convertibilidad de las monedas de los Estados Miembros, para la liberalización de los movimientos de capitales intracomunitarios y para mantener paridades fijas sin márgenes de fluctuación entre las monedas, todo ello con el fin de conseguir el entorno adecuado para la implantación de la moneda única, sentido en el que se manifiesta Fernández Navarrete (2017).

Para la consecución de la unión monetaria, que concluiría con el Euro como moneda única, en el TUE se redactaron los denominados “*criterios de convergencia*”, que consistían en una serie de condiciones que deberían cumplir los Estados Miembros para poder acceder a la unión monetaria completa, relativos a la deuda y al déficit público, la estabilidad de precios, los tipos de interés de su deuda, y a estar inscritos en el SME con dos años de antigüedad.

Todos los Estados Miembros de la UE quedaron obligados al cumplimiento de los *criterios de convergencia* para formar parte de la UEM. Los países que reunieron los criterios fueron Alemania, Austria¹⁴, Bélgica, España, Finlandia¹⁵, Francia, Irlanda, Italia, Holanda, Luxemburgo y Portugal, quedando excluidos Dinamarca, Reino Unido, Suecia¹⁶ y Grecia.

Los motivos de la exclusión de los mencionados cuatro países de la UEM fueron diversos. En primer lugar, está el caso griego, cuyo país no cumplía ningún criterio de convergencia. En segundo lugar, se encuentra Suecia, que cumplió todos los criterios económicos, pero no adaptó la legislación de su banco central, y su moneda, no estaba incluida en el SME. Y, en tercer lugar, se encuentran Reino Unido y Dinamarca, que, a pesar de cumplir todos los criterios económicos, no querían adoptar la moneda única, y preferían seguir teniendo el control sobre su política monetaria, por lo que se autoexcluyeron de la UEM gracias a una cláusula que figuraba en el TUE, la denominada “*opting out*”.

Una vez los Estados Miembros aceptaron, y superaron los *criterios de convergencia*, no era posible la renuncia a formar parte de la UEM. Se fijaron entonces los tipos de cambios de las monedas nacionales con respecto al ECU¹⁷, y se creó tanto el BCE, como el Sistema Europeo de Bancos Centrales (SEBC), dando lugar a la tercera, y última fase del programa fijado en el TUE, sentido en el que se manifiestan Calvo Hornero (2014) y Fernández Navarrete (2017).

Desde el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2001, el Euro fue utilizado en todas las transacciones que no exigieran pago en efectivo, hasta su puesta en circulación el 1 de enero de 2002¹⁸.

¹³ El término TUE hace referencia al Tratado de la Unión Europea.

^{14,15,16} Tanto Austria, como Finlandia y Suecia, se habían incorporado a la CEE el 1 de enero de 1995.

¹⁷ El ECU (European Currency Unit) iba a ser inicialmente el nombre de la moneda única operativa en la UEM. Posteriormente cambio su denominación al “euro”, tras la propuesta del gobierno de Alemania. El tipo de equivalencia entre el euro y el ECU era igual a uno, por lo que solamente se cambio el nombre.

¹⁸ Sería dos meses más tarde, el 1 de marzo de 2002, cuando las monedas nacionales fueron retiradas del mercado, perdiendo su capacidad de pago de curso legal.

Mencionaremos únicamente tanto el Tratado de Ámsterdam²⁰, como el Tratado de Niza²¹ ya que no cambiaron aspectos económicos, simplemente sociales y políticos. Al igual que el Tratado de Lisboa²², que trato de enmendar el contenido del TUE y el TCE, según hace referencia Fernández Navarrete (2017).

Toda la evolución histórica, que hemos analizado y resumido en este epígrafe, pone de manifiesto un proceso continuo de unificación en la UE, pero *“Queda pendiente, sin embargo, la puesta en marcha de una auténtica política fiscal de la UE [...]”* (Barberán Ortí, 2008, pp. 127).

3. DIFERENCIAS ENTRE LOS GRAVÁMENES DE LOS ESTADOS MIEMBROS. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

En el panorama impositivo actual podemos diferenciar dos grandes categorías de impuestos, los directos y los indirectos.

Como hemos analizado en el anterior epígrafe del presente Trabajo de Fin de Grado, la armonización impositiva europea se ha centrado fundamentalmente en los impuestos indirectos, cuyo mayor peso lo representa el IVA.

La armonización del IVA en la Unión Europea representó un verdadero desafío, ya que resultaba imprescindible para la consecución de un mercado único, debido a la importancia que tenía para la libre circulación de bienes y servicios. A pesar de que se considera un impuesto armonizado, debido la inclusión de un tipo general mínimo del 15% (el 1 de enero de 1993), técnicamente no podemos afirmar que sí lo sea. Existen diferencias de hasta 1000 p.b. entre el IVA de Luxemburgo, fijado en el 17%, y el IVA de Hungría, fijado en el 27%, lo que implica una incoherencia impositiva, ya que, para conseguir una armonización real, la imposición de un mínimo hace necesaria la imposición de un máximo, creando así una banda de fluctuación de tipos impositivos que acotaría la disparidad de gravámenes en el ámbito europeo.

Sin embargo, y a pesar de que se ha considerado necesaria hacer una mención al IVA por su relevancia, no es objeto de esta investigación el estudio de este Impuesto, sino el estudio del Impuesto sobre Sociedades, de carácter directo, y que grava el beneficio obtenido por las empresas al finalizar el ejercicio fiscal.

¹⁹ Tratado de Ámsterdam. Firmado el 2 de octubre de 1997. Entró en vigor el 1 de mayo de 1999.

²⁰ Tratado de Niza. Firmado el 26 de febrero de 2001. Entró en vigor el 1 de febrero de 2003.

²¹ Tratado de Lisboa. Firmado el 13 de diciembre de 2007. Entró en vigor el 1 de enero de 2009.

3.1. Marco legal del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 1 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre de 2014, relativa al Impuesto sobre Sociedades (LIS), enuncia: *“El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley”*. Lo enunciado en el artículo 1 de la LIS, pone de manifiesto su carácter directo, gravando las manifestaciones directas de la capacidad económica, es decir, la renta generada en el periodo impositivo.

La renta obtenida es objeto de gravamen, y configura el hecho imponible, evidenciado en el artículo 4.1 de la LIS: *“Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen”*.

En el resto de la LIS se enuncian los demás aspectos esenciales para el desarrollo correcto del Impuesto. Sin embargo, el objeto de esta investigación es evidenciar la disparidad de gravámenes en concepto de IS que existen en la Unión Europea, y las consecuencias económicas que ocasiona la citada disparidad, por lo que resulta esencial conocer el tipo impositivo, en primer lugar, de España.

El artículo 29.1 de la LIS es el encargado de recoger el tipo de gravamen, y enuncia: *“El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será del 25 por ciento. No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior”*.

Por tanto, el tipo de gravamen general será el 25%, aunque en la continuación del artículo 29.1 se manifiestan otras posibilidades en cuanto al tipo de gravamen a aplicar:

- Tributarán al 30% las entidades de crédito, así como las entidades cuya actividad esté relacionada con hidrocarburos, según la Ley 34/1998.
- Tributarán al 20% las cooperativas fiscalmente protegidas, con excepción de los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo general.

- Tributarán al 15% las empresas que inicien una actividad cuya base imponible resulte positiva en los dos primeros años de tributación, sin que estas no estén incluidas en el artículo 42 del Código de Comercio, ni tengan calidad de entidades patrimoniales, según el art. 5 de la LIS.
- Tributarán al 10% las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales de mecenazgo, según la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.
- Tributarán al 1% las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria, y las sociedades de inversión en capital variable, reguladas por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre.
- Tributarán al 0% los fondos de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado en el RD 1/2002, de 29 de noviembre.

La LIS pone de manifiesto que existen seis tipos de gravámenes a parte del general, pero regulan sectores y actividades muy concretos, por lo que su estudio, no tendrá cabida en esta investigación, que solo valorará el tipo impositivo de carácter general.

3.2. Los diferentes tipos de gravámenes en la Unión Europea.

Conocer el tipo de gravamen de cada uno de los Estados Miembros de la UE resulta fundamental para analizar en qué grado de armonización fiscal de carácter directo nos encontramos en la actualidad, sin embargo, previamente es preciso realizar una matización en cuanto a los datos obtenidos.

En primer lugar, al igual que en España, en ciertos países de la UE existen diferentes tipos de gravamen en concepto de Impuesto sobre Sociedades. Si bien es cierto que todos los gravámenes se han tenido en cuenta para el análisis comparativo entre los diferentes países, se ha considerado el tipo impositivo más común, en este caso, el correspondiente con el BAI inferior a 200.000€, volumen de beneficios en el que se integran la mayor parte de las empresas europeas, y que, por tanto, resulta más representativo.

En segundo lugar, la media obtenida entre los gravámenes observados ha sido obtenida utilizando como datos los tipos de gravamen de carácter general, y sin

atender a las variaciones fiscales que posee cada Estado, por lo que la comparación de los resultados de esta investigación, con los obtenidos por los organismos supranacionales, podrá variar según la fuente consultada.

Por último, se ha considerado oportuno incluir en el citado análisis al Reino Unido, ya que, a pesar de su voluntad de abandonar la UE, la firma y ratificación del acuerdo entre Londres y Bruselas, aún no ha sido formalizada.

Por tanto, en la *Tabla 3.1* se recogen los tipos de gravamen generales de cada uno de los veintiocho Estados Miembros, así como los gravámenes adyacentes que se han mencionado en párrafos anteriores. Además, es adecuado señalar que la *Tabla 3.1* se ha elaborado ordenando a los países de forma creciente en función del tipo de gravamen general, facilitando así su análisis.

Tabla 3.1 Principales tipos de gravamen del IS en la UE (Mayo 2020).

PAÍS	GRAVAMEN GENERAL	GRAVAMEN MÁS ELEVADO	GRAVAMEN ESPECIAL (generalmente PYMES)
Hungría	9 %	9 %	-
Polonia	9 %	19 %	-
Bulgaria	10 %	10 %	-
Croacia	12 %	18 %	-
Chipre	12,5 %	12,5 %	-
Irlanda	12,5 %	12,5 %	-
Luxemburgo	15 %	17 %	-
Lituania	15 %	15 %	5 %
Rumanía	16 %	16 %	13 %
Chequia	19 %	19 %	-
Eslovenia	19 %	19 %	-
Países Bajos	19 %	25 %	-
Reino Unido	19 %	19 %	-
Estonia	20 %	20 %	-
Finlandia	20 %	20 %	-
Letonia	20 %	20 %	-
Eslovaquia	21 %	21 %	-
Portugal	21 %	31,5 %	-
Suecia	21,4 %	21,4 %	-
Dinamarca	22 %	25 %	-
Italia	24 %	34,5 %	-
Austria	25 %	25 %	-
España	25 %	25 %	-
Francia	28 %	33,33 %	-
Grecia	29 %	29 %	-
Belgica	29 %	31 %	20 %
Alemania	30 %	33 %	33 %
Malta	35 %	35 %	-

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos consultados por la Unión Europea (2020) y el informe “Corporate taxes rates table” ofrecido por KPMG (2020).

Tras la exposición de los tipos de gravamen en la *Tabla 3.1* corresponde realizar un análisis de los resultados que ésta manifiesta.

En primer lugar, hay que resaltar la disparidad de tipos de gravamen que imperan en la UE. Existen diecisiete tipos de gravamen diferentes, poniendo de manifiesto que el proceso de armonización en materia de IS ni si quiera ha comenzado.

En segundo lugar, es importante señalar la disparidad entre ellos. Países como Hungría y Polonia, tienen un tipo impositivo del 9%, mientras Malta posee un gravamen del 35%, lo que supone una diferencia del 388%, que resulta incoherente en un mercado cuyo objetivo es permanecer integrado.

En tercer lugar, el tipo de gravamen medio en el marco de la UE se fija en el 19,91%, cuyo cálculo se basa en los gravámenes considerados como generales. Este dato nos permite clasificar los países otorgando una variación con respecto de la media de cuatro puntos porcentuales, lo que nos permite realizar una diferenciación en función de su presión fiscal en concepto de IS:

- *Países con presión fiscal laxa*; son los países que exceden, por defecto, en cuatro puntos porcentuales con respecto a la media de la UE. Lo conforman los comprendidos entre Hungría y Polonia, con el 9%, y Luxemburgo, con un teórico²² 15%.
- *Países con una presión fiscal armonizada*: son los países que se encuentran en torno a la media de la UE. Comprende desde Rumanía, con un 16%, hasta Dinamarca, con un 22%.
- *Países con una presión fiscal rigurosa*: países que varían, por exceso, los cuatro puntos porcentuales con respecto a la media de la UE. Comprende desde Italia²³, con el 24%, hasta Malta, con el 35%.

En último lugar, cabe mencionar los casos particulares de Francia y Alemania, dada la importancia de ambos Países tienen en el marco comunitario.

²² En el caso de Luxemburgo conviene ser cautos a la hora de hablar de su gravamen en concepto de IS. El conocido como “el caso LuxLeaks” destapó, que desde 1995 hasta 2013, se concedieron ventajas fiscales a grandes multinacionales, haciendo que tributarán solo por el 1% de sus beneficios, según se manifiesta el “International Consortium of Investigative Journalist” consultable en: <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/new-leak-reveals-luxembourg-tax-deals-disney-koch-brothers-empire/>

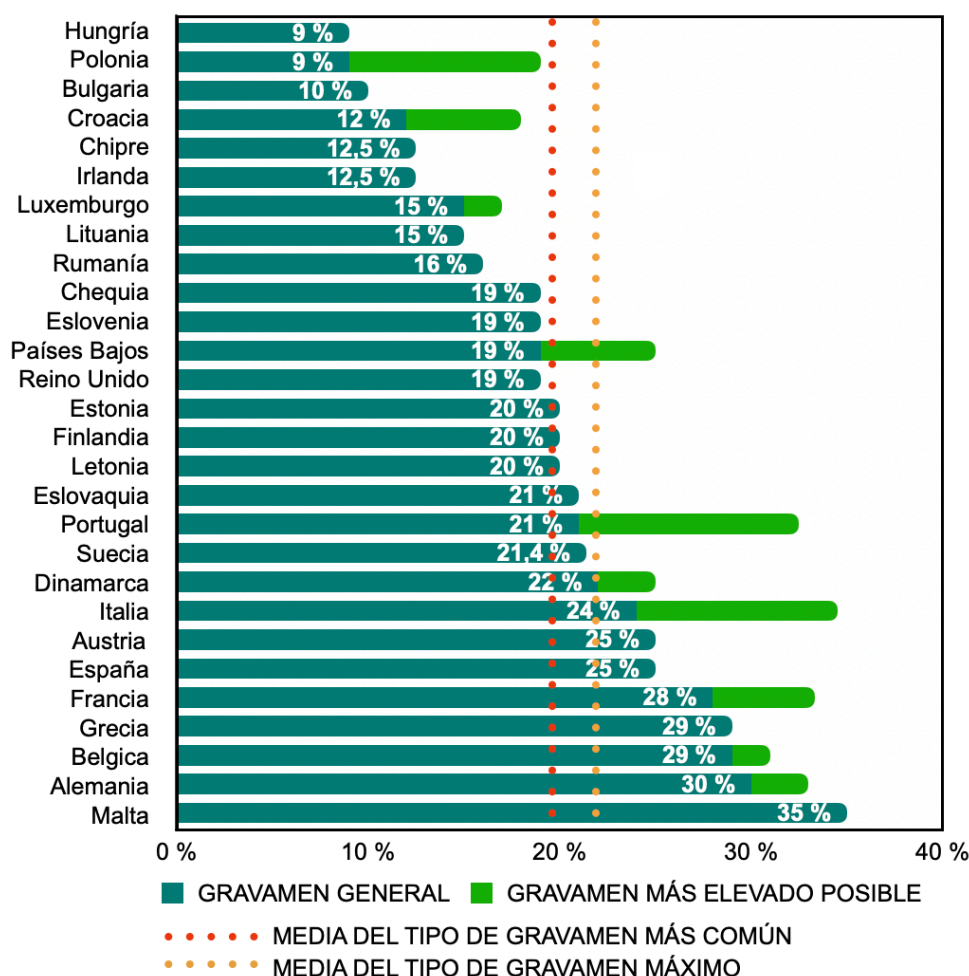
²³ En el caso italiano, y a pesar de estar a un 4% de la media europea, no se ha considerado correcto incluirle en un presión fiscal armonizada debido a que posee en concepto de IS un 34,5% sobre holdings y un 27% sobre instituciones financieras, lo que empíricamente incrementaría su tipo general.

En el caso francés, el tipo de gravamen de carácter general para empresas con Beneficio Antes de Impuestos (BAI) inferior a 500.000€ es el 28%, sin embargo, para multinacionales con BAI inferior a 250M€ el tipo se amplía al 31% y para multinacionales con BAI superior a 250M€, el tipo de gravamen es del 33,33%.

El Impuesto sobre Sociedades en el caso alemán es más complejo. El tipo estatal en concepto de IS es del 15%, pero existen recargos en función de cada “länder”²⁴ que oscilan entre el 14 y el 17%, y al que hay que añadir un impuesto de carácter municipal que ronda el 1%, lo que conforma el 33% como tipo máximo aplicable en concepto de Impuesto sobre Sociedades.

El *Gráfico 3.1* muestra de forma visual lo mencionado en la *Tabla 3.1*, añadiendo las líneas de medias, tanto del tipo de gravamen general, que es del 19,91%, como la media utilizando los tipos máximos aplicables, siendo esta del 21,99%.

Gráfico 3.1 Tipos de gravamen en la UE.



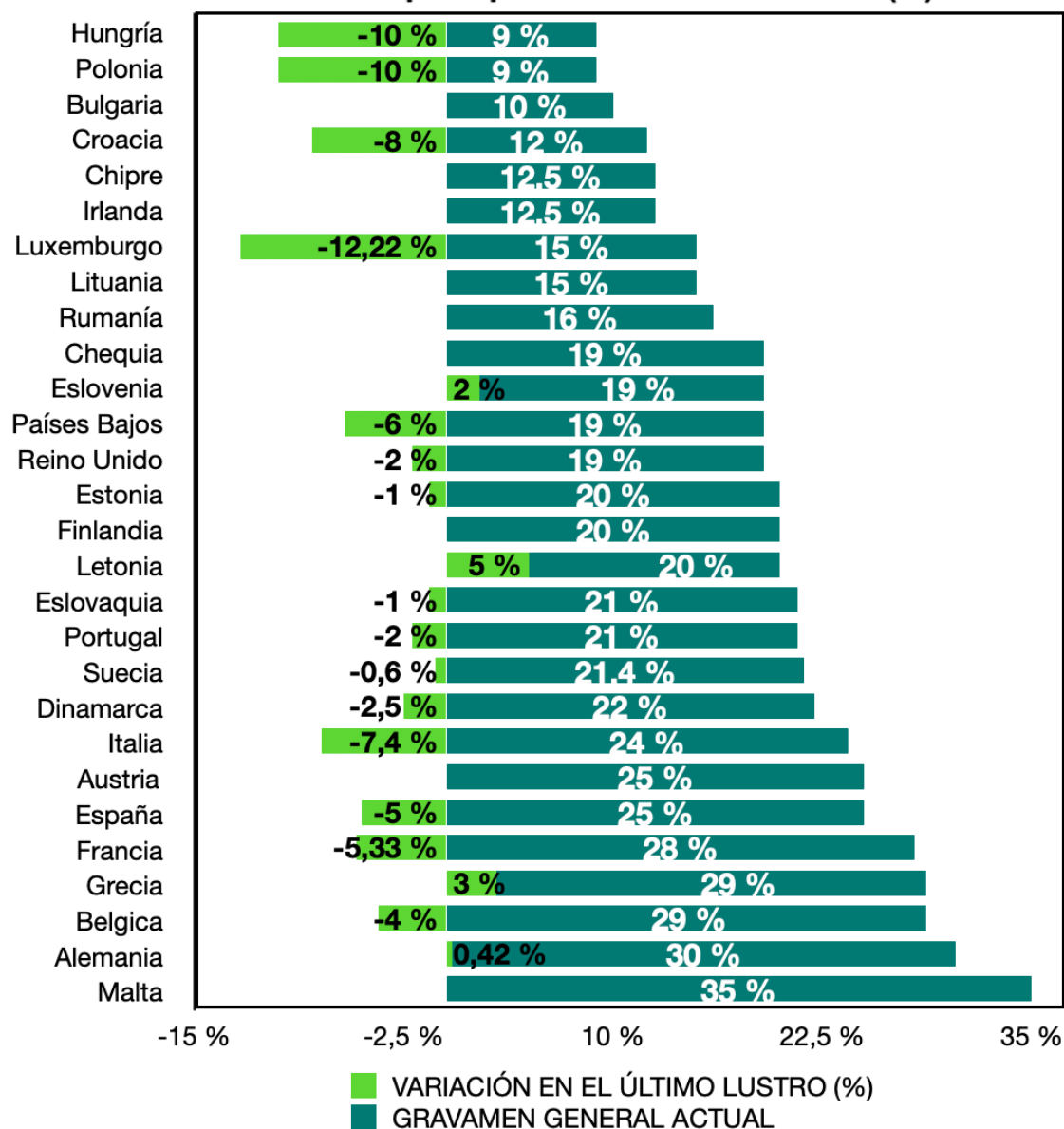
Fuente: Elaboración propia a partir de los datos consultados por la Unión Europea (2020) y por las Administraciones Tributarias nacionales (2020).

²⁴ Se denomina “länder” a cada uno de los 16 estados federales que forman la República Federal Alemana.

Como se puede observar en el *Gráfico 3.1*, existe una grave disparidad entre los diferentes países de la UE, que atenta contra la naturaleza, el fin, y obviamente, el funcionamiento efectivo del mercado único.

Para realizar una comparativa más efectiva, es importante reseñar la variación porcentual que se ha producido en los Estados de la UE en el último lustro, y, aunque las causas de dichas variaciones obedecen a criterios económicos, y serán analizadas en el siguiente epígrafe de esta investigación, su exposición, análisis y conclusiones detalladas, corresponden al presente epígrafe, y se exponen en el *Gráfico 3.2*.

Gráfico 3.2 Variación del tipo impositivo del IS desde 2014 (%).



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos consultados por la Unión Europea (2020) y el informe "Corporate taxes rates table" ofrecido por KPMG (2020).

El *Gráfico 3.2* resulta representativo para valorar las políticas fiscales directas que se están llevando a cabo en la UE, así como las políticas que adopta cada Estado para atraer capital y fomentar su actividad económica, exponiendo de esta manera su dispar situación económica, así como sus diferentes objetivos fiscales, que dificultan gravemente la consecución del Mercado Único. Podemos clasificar los Estados Miembros según los datos obtenidos en tres categorías:

- *Países con bajadas en su gravamen:* son aquellos que han bajado el tipo impositivo de su Impuesto sobre Sociedades. Debido a las notables diferencias, conviene diferenciarlos en dos subgrupos:
 - *Grandes ajustes estructurales:* encabezadas por Luxemburgo, con una reducción del 12,2%, seguido por Hungría y Polonia, ambas con una reducción del 10%, figurando en último lugar Croacia e Italia, con una reducción del 8% y el 7,4% respectivamente.
 - *Correcciones impositivas:* horquilla de países que han reducido su tipo de gravamen entre un 6%, como el caso de los Países Bajos, y la reducción mínima de Suecia, del 0,6%. Además de los citados Estados, se incluirían, ordenando sus modificaciones impositivas de forma decreciente, los siguientes estados; Francia, España, Bélgica, Dinamarca, Reino Unido, Portugal, Estonia y Eslovaquia.
- *Países sin modificaciones en su gravamen:* son aquellos países que no han necesitado corregir su tipo impositivo en concepto de Impuesto sobre Sociedades en el último lustro. Este grupo lo conformarían: Bulgaria, Chipre, Irlanda, Lituania, Rumanía, Chequia, Finlandia, Austria y Malta.
- *Países que han incrementado su gravamen:* únicamente son cuatro los países que han incrementado su tipo impositivo de su Impuesto sobre Sociedades, y, salvo en el caso de Letonia, con un incremento del 5%, son modificaciones mínimas. Los otros tres Estados que conforman este grupo, ordenados de forma decreciente son Grecia, Eslovenia y Alemania.

Los resultados obtenidos en el presente epígrafe ponen de manifiesto el concepto de *“race to the botton”* que alude a la bajada generalizada de impuestos, y que será más detallado en el siguiente epígrafe de este Trabajo de Fin de Grado.

4. ENTORNO ECONÓMICO Y SOLUCIONES PROPUESTAS SOBRE LA PROBLEMÁTICA EN LA ARMONIZACIÓN DEL IS.

La disparidad de gravámenes en relación con el Impuesto sobre Sociedades resulta un grave problema en el marco de la UE. Esta disparidad impositiva dificulta el crecimiento sostenible, así como la inversión extranjera en aquellos países con tipos impositivos más altos, debido a la búsqueda incesante, por parte de las empresas, de tributar en los países con tipos impositivos más bajos.

En términos legislativos, cada Estado Miembro puede disponer, en materia fiscal, lo que su ejecutivo considere, y esto, agudiza la competencia fiscal entre Estados, llevando a cabo políticas fiscales de forma independiente y sin ningún tipo de cooperación comunitaria, generando políticas fiscales agresivas²⁵. En términos económicos, la competencia es entendida positivamente, sin embargo, en marco de la UE, la competencia entre Estados Miembros por ofrecer el mayor atractivo fiscal para las multinacionales, está siendo el principal desencadenante del traslado de los beneficios de las empresas a otros países comunitarios con menor carga impositiva, generando distorsiones en el Mercado Común.

4.1. La competencia fiscal en el marco de la UE.

Históricamente, los Estados Miembros han ido reduciendo progresivamente sus tipos impositivos en relación con el IS, intentando así, proteger sus bases imponibles, y atraer capital extranjero. Sin embargo, como hemos podido observar en el epígrafe anterior, los países de más reciente incorporación a la UE son los que poseen los tipos impositivos más bajos, con el objetivo de que su baja presión fiscal atraiga más capital extranjero, intentando fomentar de esta forma el crecimiento interior de sus economías.

La competencia fiscal que están promoviendo los países de nueva incorporación, está generando un incesante descenso de los tipos relativos al Impuesto sobre Sociedades por parte de los demás países de la UE, lo que se conoce como *“race to the Bottom”* (carrera hacia el fondo). Esta tendencia decreciente, no sólo afecta a los beneficios de las empresas, sino que es consecuencia directa de la aparición tanto de desigualdades internas, como externas en los países, así como de un paulatino empeoramiento de las condiciones laborales de los

²⁵ Término que se utiliza para referirse al conjunto de acciones encaminadas a utilizar tecnicismos o inconsistencias de uno o mas sistemas fiscales, consiguiendo de esta manera un beneficio fiscal.

trabajadores, afectando directamente a la consecución y afianzamiento del Estado de Bienestar, según señala Tabb (2009).

Los Gobiernos están tomando dos tipos de medidas diferentes para disminuir su carga impositiva sobre el IS: o bien reducen directamente el tipo de gravamen, o bien, aplican incentivos fiscales que afecten a las deducciones o exenciones, reduciendo indirectamente el tipo impositivo efectivo.

La causa directa de esta paulatina bajada de tipos impositivos corresponde en parte a la globalización, y en el contexto de la UE, a la facilidad de movilidad de capitales como consecuencia del Mercado Único, sentido en el que se manifestó y fue abiertamente crítico Rodrik (1997), donde afirma que es la globalización la causante de una cantidad importante de las desigualdades actuales.

Los gobiernos están ejecutando políticas liberales en materia fiscal por dos motivos básicos: por un lado, una menor presión fiscal atrae a empresas residentes en otros estados, ya que sus beneficios estarían gravados con un tipo impositivo menor, y, por otro lado, es de prever que estas medidas supondrían un aumento en el volumen de empresas en el ámbito nacional, ya que, los márgenes para la consecución de beneficios serían mayores.

Fundamentalmente las economías de los países de nueva incorporación a la UE han utilizado su potestad en materia fiscal para reducir los tipos impositivos y generar riqueza en sus economías nacionales, pero esta competencia fiscal no debe de ser aceptada en términos comunitarios. La UE debe priorizar el proyecto común de integración de los Estados, sin generar disputas de ninguna índole que puedan socavar la finalidad de la Unión Europea.

4.2. Soluciones a las prácticas fiscales agresivas.

La Comisión Europea aceptó la necesidad de una nueva normativa en materia fiscal que luche de manera eficiente contra las prácticas fiscales agresivas, fundamentalmente contra doble imposición y la evasión fiscal, abriendo de esta manera un nuevo capítulo para alcanzar una fiscalidad equitativa, eficiente y favorable en el marco de la UE.

«Hoy damos un nuevo paso en el refuerzo de la confianza en el sistema fiscal en su conjunto, haciéndolo más equitativo y eficaz. Los ciudadanos deben confiar en que las normas fiscales se aplican por igual a todas las personas y empresas. Las empresas deben pagar la parte de impuestos que les corresponde, allí donde desarrollen su actividad económica. Europa puede liderar mundialmente la lucha contra la elusión fiscal. Esto exige medidas europeas coordinadas, evitando una situación en la que haya 28 planteamientos distintos en 28 Estados Miembros». Declaraciones del vicepresidente responsable del Euro y el Diálogo Social, Valdis Dombrovskis, tras la publicación del comunicado de prensa para una fiscalidad equitativa en la UE, con fecha 28 de enero de 2016.

Los principios fundamentales en los que se está consolidando el programa de la Comisión Europea en la lucha contra las prácticas fiscales agresivas y en búsqueda de una fiscalidad equitativa son tres;

- *Garantizar una fiscalidad eficaz.* Persigue el objetivo principal de que las empresas tributen en los Estados en los que obtienen sus beneficios. Además, propone una Directiva de lucha contra la elusión fiscal con medidas jurídicas vinculantes para hacer frente a los mecanismos de elusión fiscal.
- *Aumentar la transparencia fiscal.* Propone una revisión de la Directiva sobre la cooperación administrativa, con el fin de detectar las prácticas de planificación fiscal agresiva, mediante el intercambio de información entre las administraciones tributarias de los Estados Miembros, disponiendo de esta manera de una mayor información para evitar la elusión fiscal.
- *Garantizar unas condiciones equitativas.* Las medidas y la cooperación entre Estados deben garantizarse a nivel internacional, no sólo en el marco de la UE, promoviendo una fiscalidad justa a nivel mundial basada en estándares internacionales acordados.

Además, y como medidas de carácter más técnico, la Comisión Europea presentó, en junio de 2015, una propuesta de Directiva para el establecimiento de la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS), con referencia COM (2016) 683 final.

En esta propuesta de Directa, la Comisión Europea constata los problemas que ya se han abordado en esta investigación, como las planificaciones fiscales agresivas, la elaboración de normas tributarias sin tener en cuenta el entorno internacional actual y las asimetrías fiscales que generan problemas de doble imposición, lo que provoca que se falsee el funcionamiento del mercado interior, erosionando las bases imponibles nacionales y trasladando los beneficios de las empresas a los países con mayores ventajas fiscales.

La Comisión Europea propone como solución una base imponible consolidada para conseguir un crecimiento sostenible y un aumento de la inversión en un mercado justo e integrado, ya que esta constituiría un instrumento eficaz para la asignación de ingresos en el lugar real donde se genera el valor. El establecimiento de la BICCS, configuraría un conjunto de normas para el cálculo de la base imponible en el marco de la UE, obligando a las Administraciones a rendir cuentas ante una única Administración tributaria, con lo que, además, la compensación transfronteriza de pérdidas seguiría siendo el resultado de la consolidación entre empresas transfronterizas, sentido en el que se manifiesta la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades, con referencia COM (2016) 683 final.

Los problemas que ocasiona la pobre armonización tributaria en materia del Impuesto sobre Sociedades, no es un problema meramente europeo, y su problemática ha sido abordada por organismos internacionales como la OCDE, y su proyecto BEPS²⁶, publicado en octubre de 2015. El proyecto BEPS fundamenta su análisis en las consecuencias económicas que están siendo provocadas por la sistemática erosión de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y el traslado de beneficios a países donde las compañías no tienen actividad real, generalmente, con gravámenes muy bajos. La OCDE estima que estas prácticas suponen entre un 4% y un 10% de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades, lo que en términos absolutos supondría entre 100 y 240 mil millones de dólares estadounidenses.

Los objetivos del proyecto BEPS están encaminadas a mejorar la coherencia entre los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la importancia económica y generar un entorno fiscal con mayor transparencia.

²⁶ BEPS. “Base Erosin and Profit Shifting”, lo que se traduciría al castellano como “Erosión de la Base y Traslado de Beneficios”.

Tales objetivos implican cambios en la bilateralidad de los convenios tributarios entre los estados, así como la revisión de normas sobre el traslado de beneficios en empresas de un mismo grupo y fomentar el cambio hacia una focalización económica de las transacciones, en vez de la focalización legal que está siendo objeto de aplicación en la actualidad. Además, el proyecto BEPS hace especial referencia a los tipos impositivos aplicados en la propiedad intelectual, el I+D+i, y la economía digital, ya que considera que la elusión en los citados ámbitos es elevada, y la carga impositiva es generalmente más baja, ya que, en numerosos países, con el fin de incentivar las mencionadas actividades, se aplican tanto deducciones, como tipos de gravamen más bajos.

La problemática de la armonización en el Impuesto sobre Sociedades no solo ha sido objeto de estudio por parte de organismos internacionales, sino que también lo ha sido por parte de numerosos autores, como Gropp y Kostial (2000), que enuncian como una armonización fiscal en el marco de la UE puede ser la solución a las desigualdades que provoca la soberanía en materia fiscal de cada Estado Miembro. Sin embargo, el acuerdo comunitario parece difícil, ya que, en su estudio afirman que los países más beneficiados por la medida serían los países que tienen un tipo de gravamen más elevado, como resulta obvio, perjudicando la recaudación tributaria de los países con tipos más bajos.

A priori, la solución parece dada. Un marco legal comunitario, que afecte tanto a las bases imponibles, como a la integración y coordinación de las Administraciones tributarias de los Estados Miembros, que sería la antesala de una armonización impositiva común en el seno de la UE.

Sin embargo, en la actualidad, su consecución parece pura ficción, ya que, para la aprobación de una política fiscal común o relativamente cooperante en el seno de la UE, se necesitaría unanimidad en el voto en el seno del Consejo, y resulta incoherente y poco realista, que países con gravámenes bajos acepten subidas de sus tipos o limitaciones en sus deducciones, ya que perjudicaría directamente a sus economías nacionales, reduciendo drásticamente tanto la inversión extranjera, como la inversión de carácter nacional.

5. EL CASO IRLANDÉS COMO EJEMPLO PRAGMÁTICO.

El caso de Irlanda resulta representativo para evidenciar lo que se ha desarrollado en la presente investigación. Se analizará de forma breve el crecimiento de la economía irlandesa desde que adoptó un menor tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, que demostrará como, en primer lugar, bajas tasas impositivas fomentan la inversión, y, en segundo lugar, como parece una quimera, que países con gravámenes bajos, ratifiquen un pacto que promueva la armonización impositiva en el seno de la Unión Europea.

5.1. La bajada del tipo de gravamen desde finales de los ochenta.

Hasta la década de los sesenta, Irlanda era un país con políticas económicas nacionalistas y proteccionistas, pero tras la firma del Acuerdo de Libre Comercio Anglo-irlandés en 1965, empresas internacionales comenzaron a invertir en Irlanda, mejorando su pobre balanza de pagos, donde, en 1972, se consiguió igualar el volumen de importaciones y de exportaciones. Además, comenzó a formar parte de la UE en 1973, lo que convirtió a Irlanda en el país de entrada al Mercado europeo por parte de multinacionales americanas y canadienses.

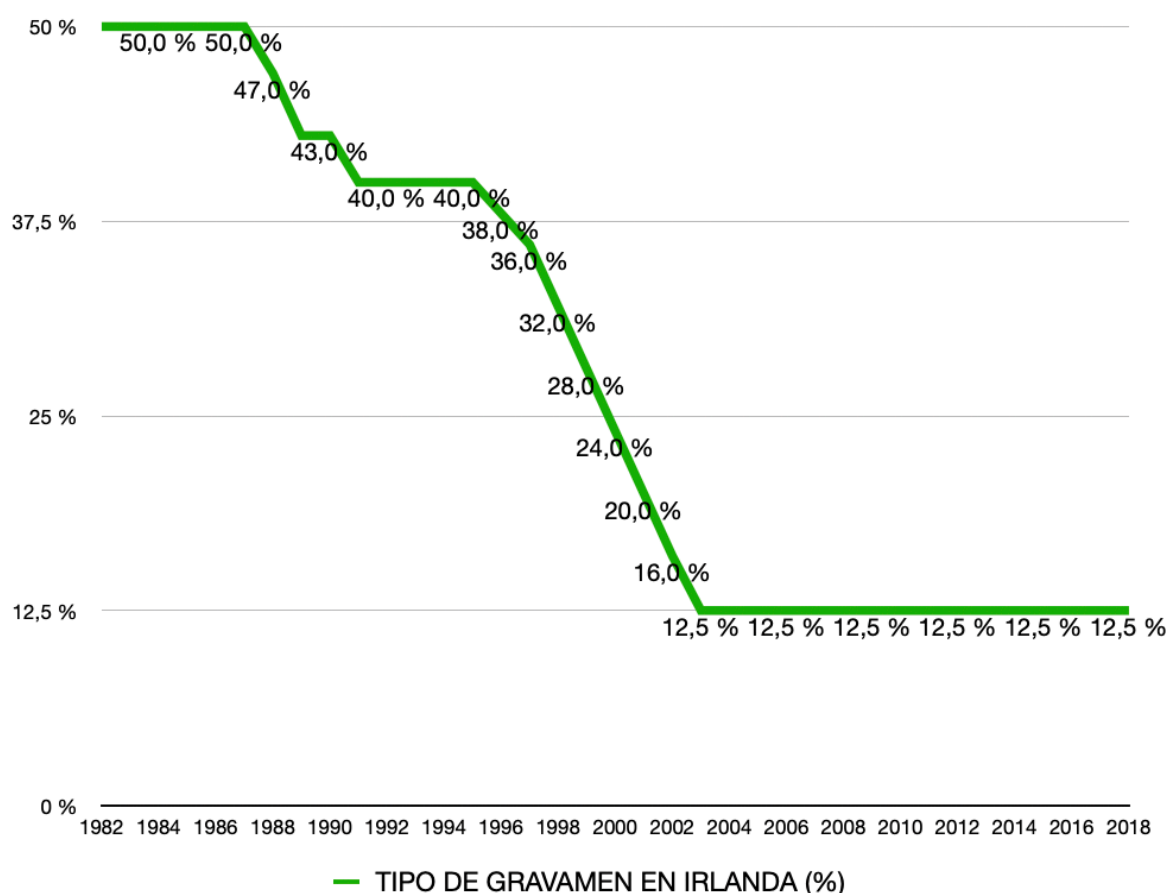
Para atraer capital extranjero se tomaron tanto medidas cualitativas, como cuantitativas. En cuanto a las cualitativas, las ventajas eran fundamentalmente tres; una buena formación de profesionales, la ventajosa situación geográfica y, fundamentalmente, la posibilidad de acceso al Mercado europeo que otorgaba el domicilio fiscal en territorio irlandés. En cuanto a las ventajas cuantitativas, desde 1987, se fue reduciendo sistemáticamente el tipo de gravamen sobre el IS y se otorgaron exenciones para las empresas de nueva constitución o pertenecientes al sector tecnológico o de investigación.

Según modelos econométricos de Garcimartín, Rivas y Díaz de Sarralde (2005), el descenso del tipo impositivo propició el aumento de la inversión extranjera en Irlanda, lo que generó un aumento de las exportaciones debido a la competitividad de estos productos y servicios en los mercados europeos (la inversión norteamericana era fundamentalmente en compañías de carácter tecnológico), generando un constante y fuerte aumento del PIB irlandés desde

la década de los ochenta. Este fenómeno, de marcado crecimiento económico, se conoció como el “*milagro irlandés*”.

El tipo impositivo sobre el IS se situaba en 1982 en el 50%, mientras que, en el año 1991, ya se había minorado, tras paulatinas reducciones, hasta el 40%. Esta tendencia, como observaremos en el *Gráfico 5.1.*, continuó con reducciones sistemáticas hasta alcanzar mínimo histórico, que continúa teniendo vigencia en la actualidad, establecido en el 12,5%. Para la elaboración del *Gráfico 5.1.* se ha tenido en cuenta únicamente el gravamen general, sin tener en consideración los gravámenes reducidos para empresas tecnológicas (6,5%) o las deducciones para empresas de nueva constitución.

Gráfico 5.1 Evolución reciente del tipo impositivo del IS en Irlanda (%).

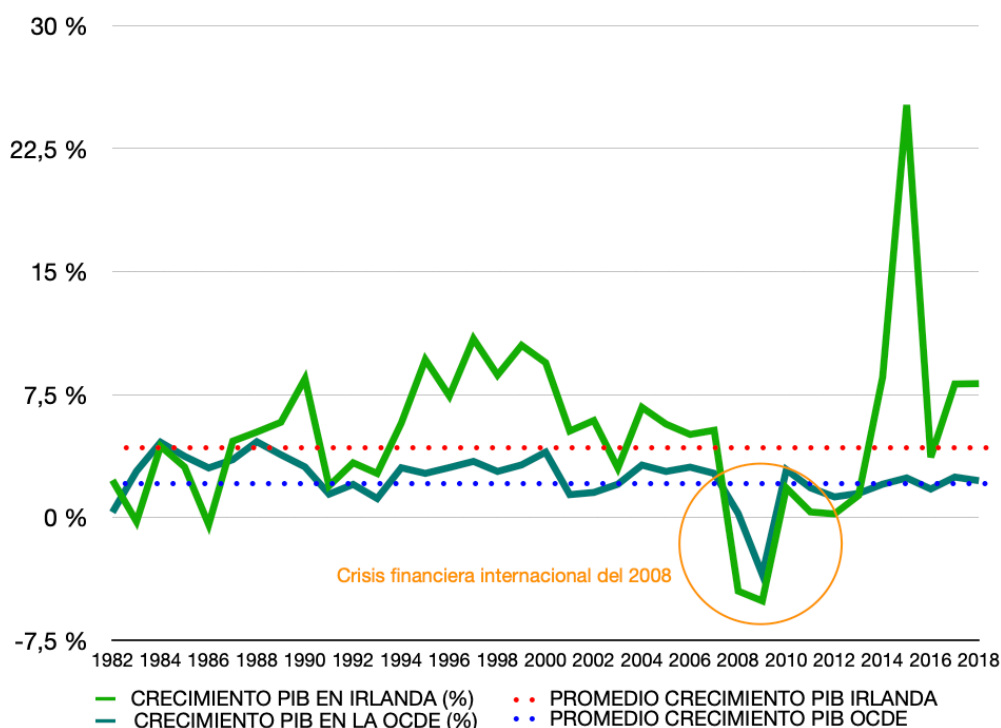


Fuente: Elaboración propia a partir de los datos facilitados por indicadores de Trading Economics (2020) y el informe “Corporate taxes rates table” ofrecido por KPMG (2020).

El efecto económico ocasionado por una paulatina reducción de la carga impositiva ha generado crecimiento en la economía nacional irlandesa, que ha acaparado la fiscalidad de la mayor parte de multinacionales norteamericanas que operan en el Mercado europeo. Para realizar la comparación del crecimiento

se ha elaborado el *Gráfico 5.2.*, en el que se compara la tasa de crecimiento anual del PIB de Irlanda, con la del resto de los Miembros de la OCDE.

Gráfico 5.2 Evolución comparativa del crecimiento del PIB en Irlanda y la OCDE (%).



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos ofrecidos por el Banco Mundial (2020).

Como pone de manifiesto el *Gráfico 5.2.*, el crecimiento del PIB irlandés es muy superior al que aglutinan los Países Miembros de la OCDE. La media de crecimiento del PIB en Irlanda, desde 1982, es del 5,1% interanual, mientras que, en los Países de la OCDE, el crecimiento interanual del PIB es del 2,4%, lo que supone que el crecimiento irlandés es un 112,5% superior, en media, al crecimiento del resto de países que conforman la OCDE.

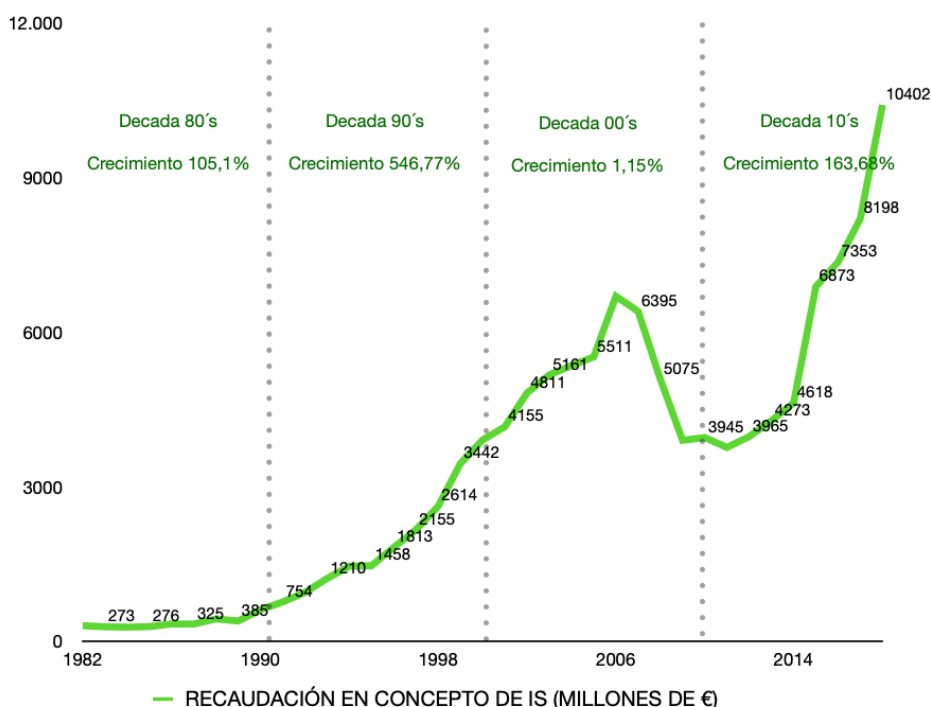
El problema principal del crecimiento del PIB irlandés es su volatilidad. Como observamos, en momentos de crecimiento generalizado, el PIB irlandés crece más que proporcionalmente, pero ocurre lo mismo en momentos de recesión económica. Lo podemos observar a finales de la década de los ochenta, donde las tensiones políticas nacionalistas para la unificación “*de las dos irlandas*”, generaron dos periodos de recesión del -0,25% y del -0,42%, mientras el resto de los Países de la OCDE tenían crecimientos positivos de su PIB. La crisis financiera internacional, que se inició en el año 2008 y que continuó afectando gravemente a la evolución del PIB a lo largo del año 2009, pone de manifiesto la volatilidad del crecimiento del PIB irlandés, donde se produjo una mayor

reducción del PIB. En los años 2008 y 2009, fijo caídas del -4,48% y del -5,08% respectivamente, mientras que, los países de la OCDE, la acusaron en menor medida, situando el crecimiento del PIB medio en la OCDE en el 0,25% durante el 2008, y en el -3,47% durante el 2009.

5.2. La importancia del IS en el crecimiento irlandés.

Hasta ahora se ha relacionado que gran parte del crecimiento del PIB irlandés se debe al aumento de inversión debido al bajo tipo de gravamen sobre el IS, al que se añaden las exenciones y deducciones existentes. ¿Pero hasta qué punto es cierta la incidencia directa del tipo de gravamen sobre el IS en el crecimiento de la economía irlandesa? Para responder a esta cuestión es necesario conocer el aumento de la recaudación estatal en materia de IS en Irlanda, así como su evolución en las últimas décadas y que relación sigue con las sistemáticas bajadas del tipo de gravamen, para lo cual se ha elaborado el *Gráfico 5.3*.

Gráfico 5.3 Evolución de la recaudación en Irlanda en concepto de IS (millones de €)



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos ofrecidos por la sección estadística intergubernamental que proporciona la OCDE (2020).

El *Grafico 5.3*. expone el crecimiento exponencial que está experimentando la recaudación estatal en concepto de Impuesto sobre Sociedades en Irlanda. Se

ha considerado realizar el análisis por décadas, ya que se obtienen datos más representativos, ya que es necesario ir realizando una comparación constante con el *Gráfico 5.1.*, que manifiesta la evolución del tipo de gravamen sobre el IS. Las principales conclusiones se pueden resumir en las siguientes:

- Década de los ochenta: el tipo de gravamen disminuye del 50 al 43% (lo que supone una reducción del tipo de gravamen del 14%). La recaudación estatal en concepto de IS aumenta de 294M€ a 603M€, lo que supone un aumento de la recaudación del 105,1%.
- Década de los noventa: el tipo de gravamen disminuye del 43 al 24% (lo que supone una reducción del tipo de gravamen del 44,2%). La recaudación estatal en concepto de IS aumenta de 603M€ a 3.900M€, lo que supone un incremento de la recaudación del 546,77%.
- Década del dos mil: el tipo de gravamen disminuye del 24 al 12,5% (lo que supone una reducción del tipo de gravamen del 50%). La recaudación estatal en concepto de IS aumentó ligeramente, un 1,15%, de 3.900M€ a 3.945€, pero se vio muy afectada por la crisis financiera del 2008. La incidencia de la crisis del 2008 resulta evidente si valoramos la recaudación en el año 2007, que se cifró en 6.395M€ mientras que, en solo tres años de crisis, la reducción en la recaudación fue del -38,34%, con respecto a lo recaudado en el año 2007.
- Década actual: el tipo de gravamen general continua en el 12,5%, pero de acuerdo con el contexto mundial globalizado y la importancia de la tecnología, se han puesto en marcha deducciones para empresas del sector, lo que ha propiciado que la recaudación en concepto de IS aumente de 3.945M€ a 10.402M€, lo que supone un aumento del 163,68% con respecto a la recaudación del año 2010.

Como se ha observado y comprobado, el crecimiento del PIB irlandés sigue una relación inversa con el tipo de gravamen en concepto de IS que se aplica, relación que cumple en el mismo sentido, la recaudación estatal del IS. Sin embargo, la relación entre crecimiento del PIB y el crecimiento de la recaudación estatal es positiva, y las circunstancias del entorno económico les afectan con el mismo signo, aunque en diferente grado.

6. CONCLUSIONES.

En el presente epígrafe de este Trabajo de Fin de Grado se van a exponer las principales conclusiones obtenidas de la investigación realizada.

6.1. Conclusiones generales

Para comenzar, resulta fundamental resaltar la finalidad de la Unión Europea, cuya naturaleza radica en ser un compendio de Estados que trazan un camino común. Pero más allá de la mera teoría, es importante corregir el camino tomado, donde uno de los problemas que están impidiendo la consecución de la “verdadera” Unión Europea, es el abordado en esta investigación: la nula armonización fiscal entre los Estados Miembros. Resulta incoherente abogar constantemente por la unión y la cooperación, mientras cada Estado Miembro traza sus propias políticas fiscales en perjuicio, o en competencia, del país o países vecinos.

Esta soberanía fiscal está ocasionando distorsiones en el mercado y prácticas fiscales agresivas, que están desviando capitales a países con los tipos impositivos más bajos. Además, los Estados no se han conformado solo con variar el tipo impositivo, sino que también aprueban normas “a medida”, como ya hiciera Luxemburgo, y el sobradamente conocido caso “LuxLeaks”.

La Unión Europea debería actuar con un objetivo común, consiguiendo así lo que ya propusiera Winston Churchill, una “*unión federal*” de los países integrantes, con una política fiscal común, y enfocada al interés general de Europa, al igual que sucede actualmente con la política monetaria.

El principal problema para su consecución radica en el voto dentro del Parlamento Europeo, ya que resulta incoherente pensar que países como Irlanda voten a favor de una subida en su presión fiscal, y ya no sólo por elevar el tipo de gravamen sobre el Impuesto sobre Sociedades, sino también por la equiparación que esto supondría frente a economías más robustas, haciendo que se frene en seco el crecimiento exponencial que han experimentado en las últimas décadas, debido, en gran parte, a la baja presión fiscal que han instaurado en sus economías nacionales, como se ha detallado en esta investigación.

Ante la dificultad en la consecución de una presión fiscal armonizada, la Unión Europea ha optado por tomar medidas de control y de transparencia, elaborando los mencionados proyectos BICIS y BEPS, que, a pesar de que colaboran en la armonización comunitaria, resultan insuficientes para su consecución.

Por todo lo analizado en el presente Trabajo de Fin de Grado, así como lo brevemente detallado en estas conclusiones, resultará realmente difícil conseguir una armonización fiscal en un futuro relativamente próximo.

6.2. Conclusiones específicas.

El análisis de la fiscalidad irlandesa ha evidenciado que las políticas liberales consistentes en bajadas impositivas no solo resultan realmente estimulantes para el crecimiento económico, sino que también aumentan la recaudación estatal en conceptos fiscales.

Como se ha mencionado, la relación entre crecimiento económico y la carga impositiva es inversa, pero no lineal, ya que responde a la ley de rendimientos marginales decrecientes, lo que supone que existe un umbral en el cuál, una mayor bajada de los tipos impositivos va a provocar un crecimiento económico menos que proporcional, lo que indica que una bajada sistemática de los tipos impositivos no va a generar la misma riqueza en unos tramos impositivos, que en otros, a pesar de que la diferencia en términos absolutos sea la misma.

Por todo ello, resulta fundamental hallar el tipo impositivo óptimo que maximice, por un lado, el crecimiento económico, y, por otro lado, la recaudación estatal, algo que según se ha expuesto, parece haber encontrado Irlanda, y que la Unión Europea debe buscar y plantear con relativa rapidez si quiere continuar siendo un referente económico y social a nivel internacional.

7. BIBLIOGRAFÍA.

Barberán Ortí, R. (2008): *La Hacienda Pública de la Unión Europea*, en Jordán Galduf, J.M. (Coordinador), “*Economía de la Unión Europea*”. (pp 123-157). Editorial Thomson Civitas, Pamplona.

Bruneteau, B. (1996): *Histoire de l'unification européenne*. Editorial Armand Colin, París.

Calvo Hornero, A. (2014): *Fundamentos de la Unión Europea*. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid.

Coudenhove-Kalergi, R. (1988): *Pan-Europe*. Editorial Press Universitaires de France, París.

Churchill, W.S. (1946). *Discurso Universidad de Zúrich*.

De Gaulle, C. (1970): *Memoires d'espoir*. Editorial Librairie Plon, París.

Delors, J. (1996): *Combats pour l'Europe*. Editorial Económica, París.

Dinan, D. (2004): *Europe Recast. A history of European Union*. Editorial Palgrave MacMillan, Boulder.

Fernández Navarrete, D. y Fernández Egea, R.M. (2017): “*Historia de la Unión Europea de los orígenes al Brexit*”. Editorial UAM Ediciones, Madrid.

Garcimartín Alférez C.E., Rivas, L., y Díaz de Sarralde, S. (2005): “*Políticas de competencia impositiva y crecimiento: el caso irlandés*”. Editado por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Gavín Munté, V. (2007): *Europa Unida. Orígenes de un malentendido consciente*. Editorial Publicacions i Edicions de la Universitat de Barcelona, Barcelona.

Gropp, R. & Kostial, K. (2000). The disappearing tax base: is foreign direct investment eroding corporate income taxes?. Publicado por Fondo Monetario Internacional.

Monnet, J. (1985): *Memorias*. Editorial Siglo XXI de España Editores, Madrid.

Rodrik, D. (1997). Trade, social insurance, and the limits to globalization. Publicado por Natural Bureau of Economic Research, Cambridge.

Tabb, W.K. (2009). *Race to the Bottom?*. Editorial Basic Books, New York.

Truyol y Serra, A. (1972): *La integración europea: idea y realidad*. Editorial Tecnos, Madrid.

WEBS CONSULTADAS.

Comisión Europea (2016): Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS). Referencia: COM (2016) 683 Final. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d-11e6-868c01aa75ed71a1.0016.02/>

“Informe sobre la Unión Económica y Monetaria en la Comunidad Europea”. Elaborado por el Comité para el Estudio de la Unión Económica y Monetaria (1989). Se puede consultar en https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication6161_en.pdf

OCDE (2020): Internacional collaboration to end tax avoidance. Proyecto BEPS. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/beps/>

Stat. OCDE (2020): Details of Tax Revenue – Ireland. Disponible en; <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVIRL>

Trading Economics (2020): Ireland Corporate Tax Rate. Disponible en: <https://tradingeconomics.com/ireland/corporate-tax-rate>

Tratados ratificados y no ratificados de la Unión Europea. Disponibles en; <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/es/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties>.

Unión Europea (2020): Company taxes in the EU. Disponible en: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/index_en.htm