

ISBN 978-84-617-6611-6

Dipòsit legal B 23935-2016

SUMARI

Abstract i abreviacions	5
Introducció i metodologia.....	9
1 La pressió fiscal a la UE	15
1.1 Evolució dels ingressos fiscals	16
1.2 L'harmonització fiscal a la UE	24
· La fiscalitat i el paper de la Comissió Europea.....	26
· L'evasió i l'elusió fiscal	33
· Altres contribucions	36
· La fiscalitat i el paper del Parlament Europeu.....	37
2 L'impost de societats	41
2.1 Impost de societats i activitat emprenedora	46
2.2 Impost de societats i inversió	51

2.3 Creixement empresarial i sistema fiscal	55
· Creixement empresarial orgànic i règim fiscal	55
· Creixement empresarial extern i règim fiscal.....	57
2.4 Incentius fiscals.....	57
· Incentius per a pimes per a R+D	63
· Anàlisi quantitativa– <i>European Tax Analyzer</i>	64
2.5 Impost de societats i la càrrega administrativa i burocràtica	68
2.6 L'evasió i l'elusió fiscal	72
 3. L'impost sobre el valor afegit.....	 77
 3.1 Evolució de l'IVA.....	 82
3.2 Pla d'acció de l'IVA.....	86
 Conclusions.....	 89
 Bibliografia	 97
 Annexos	 109

ABSTRACT I ABREVIACIONS

Aquest informe té com a objectiu explicar quin ha estat el procés d'harmonització fiscal en l'àmbit de la Unió Europea, arran de les distorsions generades al mercat únic pels diferents sistemes fiscals dels Estats Membres. Per fer-ho s'analitzen l'Impost de Societats i l'Impost sobre el Valor Afegit, tenint en compte les diferents peculiaritats de cada figura impositiva. A partir d'aquesta anàlisi s'han pogut extreure diferents propostes d'harmonització en consonància amb les darreres mesures presentades per la Comissió Europea, per tal de garantir un correcte funcionament del mercat únic i poder assolir els objectius europeus de generar ocupació, creixement i inversió.

This report aims to explain the process of tax harmonization in the European Union due to the Single Market distortions generated by the different tax systems of the Member States. In order to achieve this, it analyzes corporate and value added tax, taking into account the different features of each tax figure. From this analysis we have drawn various harmonization proposals which are in line with the latest measures presented by the European Commission, with the objective of ensuring the sound functioning of the Single Market and to achieve the European objectives of generating jobs, growth and investment.

Abreviacions

BANC: Business Angels Network Catalunya
BEI: Banc Europeu d'Inversions
BEPS: Base Erosion and Profit Shifting
CCCTB: Common Consolidated Corporate Tax Base
CE: Comissió Europea
COP21: XXI Conferència Internacional sobre Canvi Climàtic
CRS: Common Reporting Standard
CTRP: Corporate Tax Reform Package
EATR: Effective Average Tax Rate
EBAN: European Business Angels Network
EBIT: Earnings Before Interests and Taxes
EBITDA : Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization
EBT: Earnings Before Taxes
ECFR: European Charter of Fundamental Rights
EIS: Enterprise Investment Scheme
EUA: Estats Units d'Amèrica
EUR: Euros
EVCA: European Venture Capital Association
FEI: Fons Europeu d'Inversions
G20: Grup dels Vint
GAAR: General Anti-Avoidance Rule
IAE: Impost sobre l'Activitat Econòmica
IBI: Impost sobre els Béns Immobles
IGIC: Impuesto General Indirecto Canario
IPO: Initial Public Offering
IPSI: Impuesto sobre la Producción, Servicios y la Importación
IRAP: Imposta Regionale sulle Attività Produttive
IS: Impost de Societats
ISME: Irish Small and Medium Enterprises Association
ITF: Impost sobre les Transaccions Financeres

IVA: Impost sobre el Valor Afegit

IVTM: Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica

LTL: Litas Lituanes

MCAA: Multilateral Competent Authority Agreement

OCDE: Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic

PE: Parlament Europeu

PIB: Producte Interior Brut

R+D: Recerca i Desenvolupament

SEIS: Seed Enterprise Investment Scheme

SICAV: Societat d'Inversió de Capital Variable

SITR: Social Investment Tax Relief Scheme

TFUE: Tractat de Funcionament de la Unió Europea

TIEA: Tax Information Exchange Agreement

UE: Unió Europea

INTRODUCCIÓ I METODOLOGIA

La política fiscal és una de les grans eines amb les quals es doten els governs per poder aconseguir recursos i oferir serveis a la seva comunitat. Aquesta política té dos objectius que prevalen per sobre de la resta: l'eficiència i l'equitat. Els diferents impostos serveixen per a la recaptació de fons i poder aprovisionar a la ciutadania amb béns i serveis públics que són necessaris. Tot i així, la contribució fiscal de les persones físiques o jurídiques és diferent segons el sistema o règim que s'apliqui. Les diferències que hi pot haver entre els diferents sistemes fiscals poden provocar una fuga de contribuents cap a zones geogràfiques on el sistema fiscal els beneficïi més. De vegades, la càrrega fiscal d'un territori pot suposar un fre per al seu creixement econòmic quan es desincentiven les inversions, l'esforç del treball, la inversió en capital humà i les iniciatives emprenedores¹. Per tant, un dels principals objectius al que han de fer front els governs és dissenyar un marc fiscal eficient i just, que sigui capaç de promoure alhora el creixement econòmic i l'equitat social.

A la Unió Europea, cada Estat Membre té la competència sobre la seva política fiscal i això pot fer que, per exemple, dins del mateix mercat únic les

¹ ENGEN i SKINNER, «Taxation and Economic Growth».

empreses tributin diferent i crear avantatges comparatius per unes empreses respecte a la resta, amb una incidència directa sobre la seva competitivitat. En les contribucions de les persones físiques, l'heterogeneïtat dels sistemes fiscals dins de la UE també és notòria on, per exemple, Estats Membres com França, Dinamarca o Suècia tenen una imposició molt més gran que d'altres. Un dels impostos més importants en l'àmbit europeu i que està regulat per la mateixa UE és l'Impost sobre el Valor Afegit (IVA). Aquest és un impost que podria esdevenir més homogeni que la resta a curt termini, pel fet que hi ha una directiva en la matèria.

Des de fa anys, la Comissió Europea (CE) treballa en l'harmonització fiscal de la Unió. Per exemple, dins de l'àmbit de l'IVA o els impostos especials s'han dictat varies directives per tal d'harmonitzar la fiscalitat entre els diferents Estats Membres. Pel que fa a l'Impost de Societats (IS), també s'està treballant en una base de l'impost corporatiu europeu més harmonitzada. Aquest informe estarà centrat en aquests dos impostos, ja que són dues figures impositives en les quals la UE hi ha treballat activament.

D'altra banda, els recents casos en relació als impostos pagats per Apple o Ikea en marcs fiscals més tous, han posat de manifest l'estratègia que utilitzen les grans empreses multinacionals per intentar minimitzar la seva càrrega fiscal. Aquest és un tema que s'està treballant des del Parlament Europeu (PE) en les comissions TAXE i TAX2, així com per part de la CE amb iniciatives i propostes coordinades amb l'Organització de Cooperació i Desenvolupament Econòmic (OCDE). La inexistència d'una harmonització fiscal ha permès aquestes pràctiques, molt racionals per part de les grans empreses, per tal de reduir el que finalment acaben pagant d'impostos als diferents estats on operen, siguin Estats Membres de la UE o no.

L'objectiu d'aquest informe és poder donar una visió global dels diferents sistemes fiscals de la UE i quin camí s'ha obert cap a una futura harmonització més profunda. Això es durà a terme des d'un punt de vista comparatiu i de detecció de bones pràctiques en l'aplicació de l'IS i l'IVA, els seus tipus impositius, així com identificant els trets distintius de cada sistema fiscal específic que puguin ser d'utilitat en aquest sentit. L'objectiu principal d'aquesta anàlisi

és extreure un decàleg de bones pràctiques per tal d'aportar propostes de millora dins l'àmbit europeu en matèria fiscal, que alhora ajudin a assolir, d'una banda, el desenvolupament del mercat únic europeu –unió monetària, bancària i fiscal– i, d'una altra banda, assolir els objectius de l'estratègia de Lisboa de generació d'ocupació, creixement i inversió. El fet que l'informe tracti més específicament els impostos de l'IVA i l'IS es deu al fet que són figures impositives importants en cada sistema fiscal i que la UE hi ha treballat i ho farà en el futur, per aconseguir una major harmonització. Això contrasta amb l'impost sobre la renda de les persones físiques, que és una altra figura impositiva de gran importància però on cada Estat Membre té una autonomia molt més gran per al seu disseny i gestió.

La metodologia emprada en l'estudi és una combinació de diferents tècniques. D'una banda, es fa una anàlisi qualitativa sobre els diferents sistemes impositius, on es comparen els diferents sistemes fiscals dels Estats Membres de la UE que afecten els contribuents i que poden influir en les seves decisions. La recerca d'informació per aquest informe s'ha dut a terme, fonamentalment, a través d'Internet, havent parat especial atenció a estudis, informes, documents de treball, tesis, comunicacions oficials, notícies, notes de premsa, entrevistes, així com en les pàgines web oficials d'institucions i agències tributàries, organismes oficials, fundacions, *think tanks*, universitats, grups de recerca, premsa generalista i premsa especialitzada. D'aquesta manera s'han recollit dades fins al novembre del 2016.

D'altra banda, mitjançant la tècnica de l'entrevista personal en profunditat, s'ha recollit el testimoni d'un seguit d'experts en matèria fiscal així com representants de diferents agents econòmics, locals i internacionals que han pogut donar la seva visió pel que fa al sistema fiscal actual de l'Estat espanyol en comparació amb d'altres sistemes fiscals de la UE.

Aquest estudi està dividit en quatre seccions. En primer lloc es descriurà quina és la pressió fiscal existent a la UE, com són els diferents impostos, quina ha estat la seva evolució en els darrers anys, així com quines són les competències de la UE i dels Estats Membres. Seguidament, a la mateixa secció, es posarà en context l'estratègia de la CE per tal d'establir un marc fiscal har-

monitzat a la UE que ajudi a un millor funcionament del mercat únic, que esdevingui més just per als diferents contribuents, així com l'evolució d'aquesta estratègia europea al llarg del temps. També es farà referència a quin ha estat el paper del PE en aquest sentit.

En segon lloc, es durà a terme una descripció i anàlisi sobre la imposició corporativa, és a dir, quins són els diferents tipus impositius de societats dins de la UE, com poden afectar en les decisions dels agents econòmics, així com veure quines són les possibles vies de convergència entre els diferents Estats Membres. Cal tenir en compte que gran part del teixit empresarial de la UE són pimes i, per tant, es parlarà una especial atenció al tractament fiscal que tenen les pimes envers les grans empreses. En definitiva, es pretén fer una radiografia de la política fiscal corporativa dins l'àmbit de la UE. Dins la segona secció es descriuran diferents pràctiques europees pel que fa a incentius fiscals, tant per a R+D com per a inversió, creixement empresarial i altres aspectes relacionats amb l'impost com l'elusió i l'evasió fiscal.

A la tercera secció, es farà una descripció de l'origen i dels diferents tipus impositius d'IVA en l'àmbit de la UE. Es revisarà la base jurídica europea sobre aquest impost indirecte que grava el consum així com la divergència entre els diferents tipus generals, reduïts i super reduïts que hi ha en els diferents Estats Membres. També s'analitzaran les darreres aportacions de la CE pel que fa a l'harmonització d'aquesta figura impositiva.

Finalment, hi haurà una quarta i darrera secció de conclusions extretes de l'anàlisi dels capítols previs de l'estudi que anirà seguida d'un glossari, un apartat de referències bibliogràfiques i dels corresponents annexos.

Com a possibles limitacions d'aquest estudi, cal esmentar que la visió que poden aportar els agents del territori pot tenir un biaix geogràfic, ja que la majoria són de Catalunya². Una altra limitació és que només observant un sistema fiscal no es pot establir una correlació entre el mateix i el potencial de creixement i de competitivitat de l'economia d'un territori, ja que d'altres factors com el sector financer o el cicle econòmic influeixen en gran mesura

2 Amb l'excepció de l'European Business Angels Network (EBAN).

en aquests aspectes. Finalment, també cal afegir que l'àmbit de la fiscalitat és molt ampli i en aquest estudi tractem directament dos tributs essencials com són l'IS i l'IVA. Tot i fer esment de l'impost sobre la renda o bé les cotitzacions socials, cal tenir també una visió global per poder entendre millor la incidència de la fiscalitat en les decisions de les persones i les empreses.

1. LA PRESSIÓ FISCAL A LA UE

La pressió fiscal es defineix com el percentatge d'ingressos que els contribuents aporten a un estat o a una administració en concepte d'impostos en relació amb el PIB de l'estat. A la UE, els Estats Membres són qui decideixen la seva política fiscal. Dins dels seus respectius sistemes fiscals, els Estats Membres es doten d'impostos directes i indirectes per a la recaptació de fons.

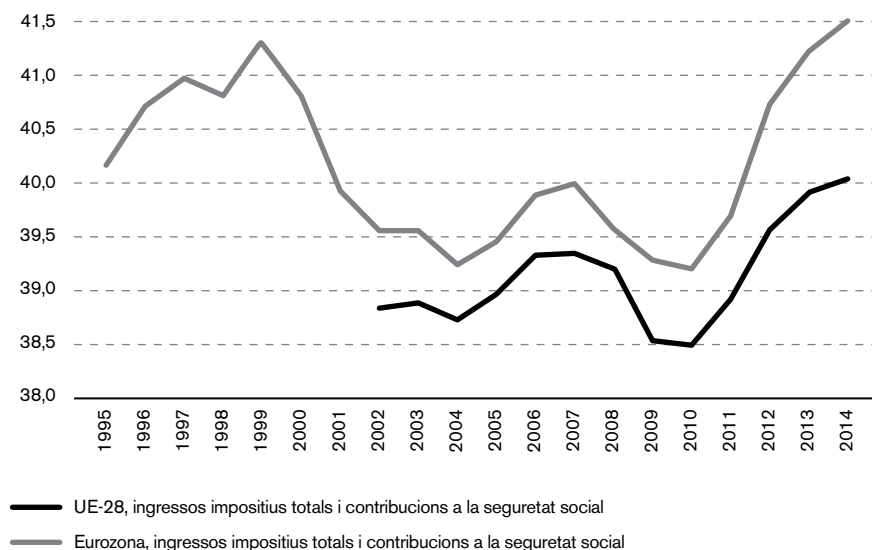
Amb els impostos directes es grava una capacitat econòmica com la possessió d'una renda o un patrimoni i l'exemple més clar n'és l'impost sobre la renda de les persones físiques. Aquests tipus de tributs estan directament relacionats amb el que s'ingressa o es té en propietat. Altres exemples d'impostos directes a l'Estat espanyol –cal recordar que cada Estat Membre té els seus específics– són l'IS, l'impost de successions i donacions, l'impost sobre el patrimoni, l'impost sobre béns immobles, l'Impost sobre l'Activitat Econòmica (IAE), o l'Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica (IVTM).

Els impostos indirectes graven el consum de béns i serveis i la transmissió de béns i drets en general. Els principals exemples d'impostos indirectes de l'Estat espanyol són l'IVA, l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats o bé impostos especials com els de les begudes alcohòliques o el tabac, els hidrocarburs o la matriculació de mitjans de transport.

1.1. Evolució dels ingressos fiscals

La recaptació de fons que generen els impostos es veu impulsada quan el cicle econòmic és favorable, de la mateixa forma que es veu minvada quan hi ha cicles de crisi econòmica, com els que s'han patit a la UE i a escala mundial els darrers anys. En proporció al PIB de les economies europees, el 2010 es va arribar a mínims de recaptació tributària a l'Eurozona i a la UE³. Un cop començada la crisi econòmica i financera, es va fer evident un descens en la recaptació impositiva per part dels estats i les administracions regionals i locals. Això va propiciar que s'obris el debat sobre diferents temes que afecten el sistema fiscal com és la imposició a les rendes més altes i al capital, així com la lluita contra el frau fiscal. Si observem el gràfic 1, es poden veure il·lustrades aquestes dades.

Gràfic 1. Ingressos impositius a la UE-28 i a l'Eurozona, 1995-2014 (% del PIB)

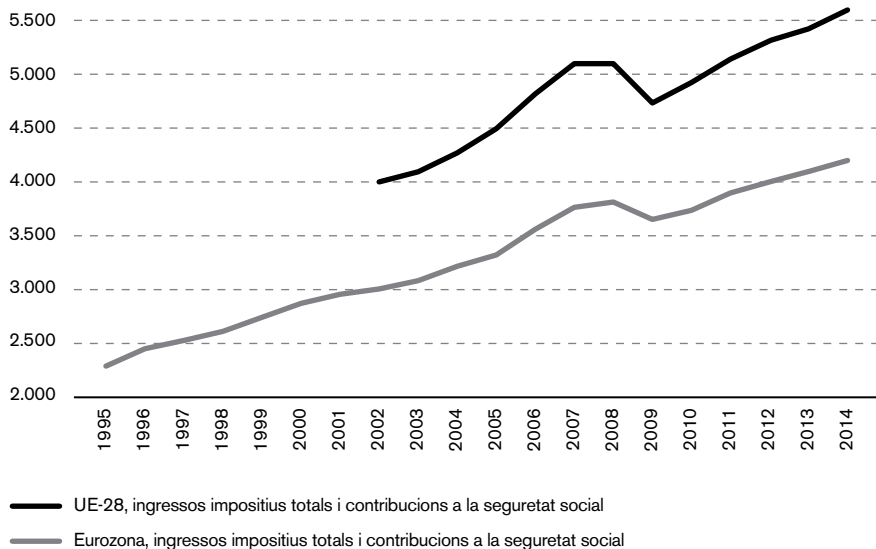


Font: Eurostat.

3 SERVULO, «La presión fiscal alcanza el 34,4% y sube el doble que la eurozona».

Mesurada la pressió fiscal en percentatge del PIB, observem que des del 2012 la recuperació de la recaptació ha estat molt més ràpida a l'Eurozona que no pas al conjunt de la UE. El gràfic 2 mostra l'evolució des del 1995 per a l'Eurozona i des del 2002 per al conjunt de la UE dels ingressos impositius en xifres absolutes.

Gràfic 2. Ingressos impositius a la UE-28 i a l'Eurozona, 1995-2014 (milers de milions d'euros)



Font: Eurostat.

És de vital importància en l'estudi poder disseminar la informació sobre els ingressos fiscals pels diferents Estats Membres, així com pels diferents tipus d'impostos que generen aquests ingressos. L'evolució de la recaptació impositiva, incloent-hi tots els impostos i les cotitzacions socials, per Estat Membre, l'Eurozona, Noruega, Islàndia, Suïssa i la República Sèrbia, ve il·lustrada a la taula 1, des del 1995 fins al 2014.

**Taula 1. Total d'ingressos procedents dels impostos
i les contribucions socials per país, 1995-2014 (% del PIB)**

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
EU-28	—	—	—	—	—	—	—	38,8	38,9	38,7
Eurozona	40,2	40,7	41,0	40,8	41,3	40,8	39,9	39,6	39,6	39,2
Alemanya	40,4	40,8	40,7	40,9	41,8	41,5	39,6	39,1	39,4	38,5
Àustria	42,6	44,1	44,8	44,8	44,4	43,6	45,2	43,9	43,7	43,2
Bèlgica	45,0	45,6	46,0	46,7	46,5	46,1	46,1	46,3	45,8	45,8
Bulgària	28,2	28,3	25,8	28,2	30,5	30,9	30,2	27,8	30,4	31,5
Croàcia	—	—	—	—	—	—	—	37,6	37,1	36,4
Dinamarca	48,2	48,3	48,3	48,8	49,5	48,6	47,6	47,0	47,2	47,9
Eslovàquia	39,6	38,7	36,7	36,3	35,0	33,9	32,8	33,0	32,6	31,7
Eslovènia	38,6	37,4	36,3	37,1	37,5	36,8	37,0	37,4	37,6	37,7
Estat espanyol	32,2	32,5	32,8	33,4	33,9	34,1	33,6	34,0	33,9	34,9
Estònia	36,1	34,2	34,2	34,0	32,6	31,2	30,4	31,3	31,0	31,3
Finlàndia	45,1	46,3	45,5	45,2	44,6	46,0	43,3	43,5	42,5	42,0
França	43,4	44,6	44,9	44,7	45,4	44,6	44,4	43,8	43,8	43,9
Grècia	29,7	29,8	30,9	32,1	33,3	34,9	33,4	34,6	33,0	32,1
Hongria	40,5	39,5	37,9	37,8	38,4	39,2	38,1	37,5	37,5	37,2
Irlanda	33,7	33,9	33,2	32,4	32,4	32,0	29,9	29,1	30,1	31,0
Islàndia	—	—	—	33,8	36,1	36,3	34,5	34,3	35,7	36,6
Itàlia	40,4	40,8	42,5	41,2	41,3	40,2	40,2	39,8	40,1	39,4
Letònia	30,6	29,5	30,9	31,8	31,3	29,5	28,7	28,0	27,6	27,8
Lituània	27,7	27,3	31,3	32,8	32,7	30,8	29,3	29,0	28,7	29,3
Luxemburg	38,2	38,6	40,3	40,4	39,2	38,0	39,0	38,9	39,0	37,9
Malta	27,6	25,6	27,8	25,7	27,9	28,3	30,0	30,8	30,8	31,5
Noruega	41,1	41,5	41,4	41,2	41,5	41,9	42,1	42,4	41,6	42,4
Països Baixos	38,8	38,8	38,2	37,7	38,5	38,1	36,8	36,3	36,0	36,0
Polònia	37,4	37,4	36,9	36,1	35,8	33,8	33,8	34,0	33,4	33,0
Portugal	31,5	32,2	32,2	32,7	33,3	33,6	33,3	34,0	34,3	33,4
Regne Unit	33,6	33,4	34,0	35,3	36,1	36,3	36,4	35,1	35,0	35,5
República Txeca	34,5	33,2	33,5	32,3	33,1	32,5	32,4	33,4	34,1	34,6
Romania	27,6	25,9	26,4	29,1	31,2	30,4	28,8	28,4	27,9	27,7
República Sèrbia	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Suècia	46,7	48,9	49,1	49,5	49,8	49,7	47,6	46,0	46,3	46,5
Suïssa	25,6	26,0	25,6	26,4	26,4	27,5	26,9	27,6	27,0	26,6
Xipre	24,9	24,5	24,0	25,3	25,6	27,4	28,2	28,2	29,0	29,6

Font: Eurostat.

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
EU-28	39,0	39,3	39,3	39,2	38,5	38,5	38,9	39,6	39,9	40,0
Eurozona	39,4	39,9	40,0	39,6	39,3	39,2	39,7	40,7	41,2	41,5
Alemanya	38,5	38,8	38,8	39,2	39,6	38,2	38,7	39,3	39,4	39,5
Àustria	42,1	41,5	41,5	42,4	42,0	41,8	41,9	42,5	43,3	43,8
Bèlgica	45,6	45,5	45,2	45,8	45,2	45,5	46,2	47,3	48,2	47,9
Bulgària	30,3	29,7	31,4	30,6	27,2	26,3	25,5	26,6	27,9	27,8
Croàcia	36,2	36,8	37,1	36,8	36,4	36,1	35,2	35,9	36,6	36,7
Dinamarca	49,4	47,8	47,7	46,1	46,5	46,6	46,6	47,2	48,1	50,8
Eslovàquia	31,5	29,4	29,3	29,1	28,9	28,2	28,7	28,4	30,3	31,2
Eslovènia	38,2	37,9	37,3	36,8	36,7	37,4	37,0	37,4	37,3	37,0
Estat espanyol	35,6	36,7	37,1	32,9	30,6	32,1	32,0	33,0	33,8	34,4
Estònia	30,1	30,7	31,4	31,6	35,1	33,5	31,7	31,7	31,7	32,5
Finlàndia	42,3	42,3	41,6	41,3	41,1	40,9	42,2	42,8	43,9	44,0
França	44,5	44,9	44,3	44,3	43,9	44,1	45,2	46,5	47,4	47,9
Grècia	33,5	32,7	33,5	33,7	32,9	34,2	36,1	38,3	38,3	39,0
Hongria	36,8	36,7	39,7	39,7	39,2	37,5	36,9	38,6	38,2	38,4
Irlanda	31,1	32,7	32,1	30,4	29,0	28,6	28,2	29,1	29,5	30,5
Islàndia	39,6	40,6	39,1	35,3	32,0	33,5	34,5	35,3	36,0	38,9
Itàlia	39,2	40,3	41,6	41,5	42,0	41,7	41,7	43,7	43,6	43,7
Letònia	28,1	28,9	28,4	28,1	27,5	28,0	27,9	28,7	28,7	29,2
Lituània	29,5	30,4	30,4	30,9	30,6	28,7	27,6	27,3	27,4	28,0
Luxemburg	39,2	37,1	37,4	38,1	40,0	39,0	39,2	40,2	39,5	39,4
Malta	33,0	33,4	34,2	33,4	33,8	32,5	33,2	33,3	33,6	35,0
Noruega	42,6	42,9	42,2	41,5	41,2	42,0	42,1	41,5	39,9	38,9
Països Baixos	36,1	37,0	36,6	36,9	35,9	36,7	36,4	36,5	37,2	38,0
Polònia	34,0	34,6	35,5	35,2	32,3	32,0	32,5	32,8	32,8	33,0
Portugal	34,2	34,8	35,0	34,9	33,4	33,7	35,5	34,5	37,2	36,9
Regne Unit	35,9	36,5	36,2	37,7	34,9	35,5	35,9	35,2	34,9	34,4
República Txeca	34,2	33,9	34,4	33,1	32,1	32,6	33,7	34,2	34,8	34,1
Romania	28,3	29,0	29,6	28,3	27,0	26,9	28,1	27,9	27,4	27,7
República Sèrbia	38,9	40,1	39,7	38,7	37,6	38,5	36,8	37,2	36,6	37,4
Suècia	47,5	46,8	45,8	44,9	45,1	44,1	43,5	43,5	43,8	43,7
Suïssa	26,7	26,5	26,0	26,7	27,3	26,7	27,2	27,0	27,1	27,1
Xipre	31,6	32,3	36,4	35,1	32,1	32,2	32,2	31,6	31,6	34,2

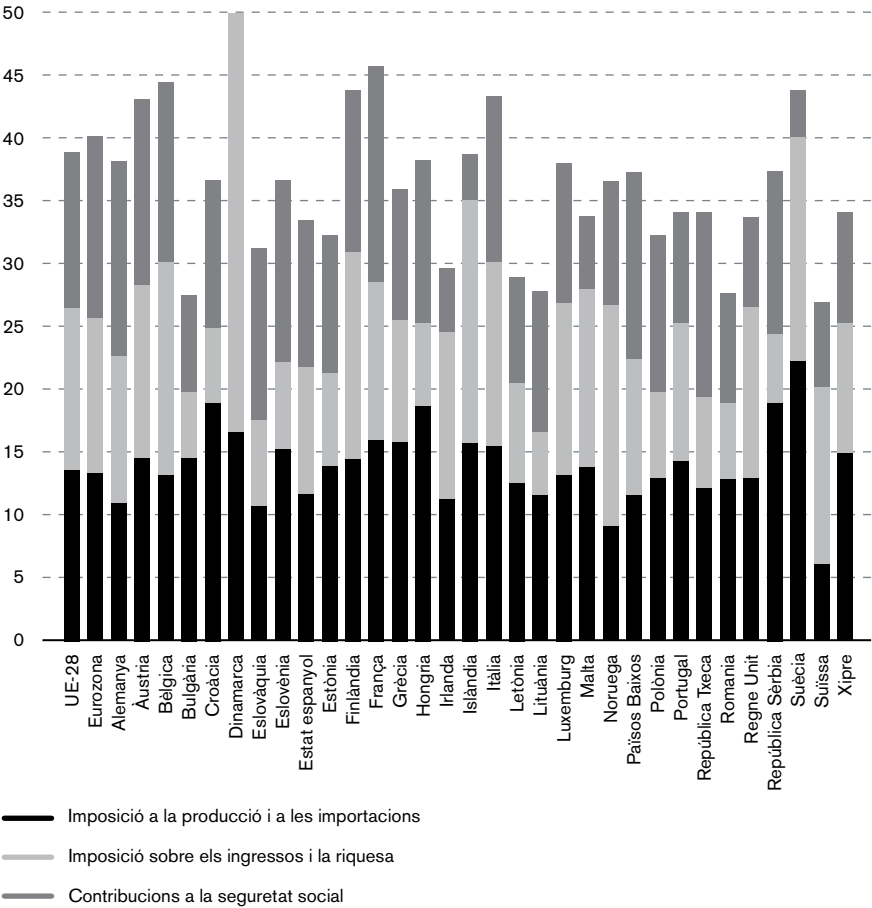
Tot i la contínua pujada d'impostos per als contribuents de l'Estat espanyol durant la crisi econòmica, no s'ha evitat que sigui un dels països amb menys ingressos tributaris de la UE⁴. Segons les darreres dades disponibles del 2014, l'Estat espanyol recapta menys que la mitjana de la UE i de l'Eurozona en els grans tributs com l'impost sobre la renda de les persones físiques, l'IVA, l'IS o bé en les cotitzacions socials. El 2014, mentre que la mitjana de l'Estat espanyol en la recaptació total d'impostos era d'un 34,4% respecte al PIB, a la UE i a l'Eurozona va ser molt superior –40,0% i 41,5% respectivament. Països com Dinamarca –50,8%–, França –47,9%–, Bèlgica –47,9%–, Finlàndia –44,0%–, Àustria –43,8%–, Itàlia –43,7%–, i Suècia –43,7%– van ser els capdavanters quant a recaptació total el 2014, mentre que Irlanda –30,5%–, Letònia –29,2%–, Lituània –28,0%–, Bulgària –27,8%– i Romania –27,7%– van ser els Estats Membres amb menys recaptació impositiva respecte al PIB.

Amb la crisi econòmica s'ha evidenciat a l'Estat espanyol una baixada de la pressió fiscal, del 37,1% del PIB el 2007 al 30,6% el 2009. Com a conseqüència del dèficit públic i les mesures exigides pels socis europeus, el govern del Partit Popular ha incrementat en 5 anys –del 2009 al 2014– la pressió fiscal en 3,8 punts percentuals, un dels majors increments a tota la UE. Aquest increment durant el mateix període només s'ha vist superat per Grècia –6,1% del PIB–, Dinamarca –4,3% del PIB– i França –4,0% del PIB–.

En el gràfic 3 es pot observar el detall de la recaptació impositiva per tipus d'impost i per Estat Membre, l'Eurozona, Noruega, Islàndia, Suïssa i la República Sèrbia.

4 VIÑAS, «¿Por qué España recauda menos impuestos que la media europea?».

Gràfic 3. Detall d'ingressos impositius per país i per principals categories impositives, 2014 (% del PIB)



Font: Elaboració pròpia en base a les dades d'Eurostat.

L'impost sobre la renda de les persones físiques és un dels més rellevants pel que fa a la recaptació dins de la UE. El 2014, el tipus marginal màxim a l'Estat espanyol era dels més alts de la UE amb un 52%, i arribant fins a un 56%

a Catalunya o Andalusia, que només era d'aplicació en rendes superiors als 300.000 euros anuals⁵. Tot i així, l'elevat atur i els nivells salarials per sota de la mitjana europea poden ser factors clau que expliquin la menor recaptació de l'Estat espanyol en aquest sentit.

Pel que fa a l'IVA, 21 dels 28 Estats Membres han aprovat des del 2007 un increment de l'impost, en molts casos com una mesura per fer front al dèficit públic. L'IVA és l'impost més procliu a ser modificat pels governs⁶. L'Estat espanyol té un tipus impositiu en l'actualitat del 21% d'IVA, proper a la mitjana europea. Tot i així l'Estat espanyol és un dels Estats Membres que recapta menys en concepte d'IVA dins de la UE, ja que només supera a Irlanda i Itàlia en aquesta categoria. Un motiu que pot explicar per què es recapta poc en IVA és que, a causa de la intensitat amb la qual ha colpejat la crisi a l'Estat espanyol, el pes dels productes amb un tipus d'IVA reduït o super reduït és molt més gran que no pas a altres Estats Membres. Una altra raó pot esdevenir el frau fiscal. Croàcia i Dinamarca, que apliquen un tipus d'IVA del 25% són els Estats Membres que més recaptin en concepte d'aquest impost. Dinamarca, a més, no aplica cap tipus reduït d'IVA. Els països de la UE amb un tipus general d'IVA més baix són Luxemburg –15%–, Malta –18%–, Alemanya –19%–, i Xipre –19%. Fora de la UE, els països amb un tipus d'IVA o impost sobre vendes més baix són Japó i Suïssa –8%–, Panamà –7%–, Canadà –5%–, i els Estats Units on varia des del 0% a l'11,7%⁷.

Pel que fa a la recaptació de l'IS, la crisi econòmica que ha afectat a la UE ha impactat en una menor recaptació de l'impost per part dels Estats Membres. L'Estat espanyol és un cas extrem en aquest sentit. El 2007 va recaptar més de 50.000 milions d'euros en concepte d'IS mentre que el 2014 la recaptació no va arribar als 21.000 milions d'euros, un descens del 58,3%, el més gran de la UE, mentre que el descens mitjà a l'Eurozona va ser del 18,6%⁸. Els països

5 VIÑAS, *op. cit.*

6 MINER, «La presión fiscal en España sigue por debajo de la media de la UE y OCDE, aunque parezca mayor».

7 MINER, *op. cit.*

8 VIÑAS, *op. cit.*

que recaptin més en concepte d'IS respecte al PIB són Malta -6,5%-, Xipre -6,4%-, Luxemburg -4,4%-, República Txeca -3,4%-, Bèlgica -3,2% i Eslovàquia -3,2%-, mentre que els que en recaptin menys són Polònia -1,7%-, Letònia -1,5%-, Lituània -1,4%-, Hongria -1,4% i Eslovènia -1,4%. L'Estat espanyol recapta un 2% sobre el PIB i així es situa en la franja baixa de recaptació per sota de la mitjana de la UE i l'Eurozona que es situa en 2,4%.

En un estudi realitzat per la CE⁹ podem observar que l'IS és un factor que tenen en compte els emprenedors i empresaris a l'hora de prendre decisions, però no és tan determinant com les contribucions a la seguretat social o bé la imposició sobre el factor treball. Les cotitzacions socials són un percentatge del salari que s'entrega a la seguretat social amb el qual no són específicament un impost. Aquestes graven el treball i, per tant, són una altra font generadora de recursos per a les administracions dels estats. El 2014 la recaptació espanyola en aquest sentit va ser menor que la mitjana degut al nivell salarial més baix i a l'erosió del mercat de treball els darrers anys de la crisi econòmica. A més, cal afegir que les cotitzacions laborals a l'Estat espanyol són el 69% de les despeses laborals¹⁰ i que, en proporció, són de les més altes de la UE juntament amb França, Àustria, Grècia o Eslovàquia. A Dinamarca, per la seva banda, l'empresari no ha de pagar cotitzacions socials pels treballadors. Un informe de l'OCDE¹¹ va alertar l'any passat que les altes contribucions socials a l'Estat espanyol, juntament amb els elevats tipus de l'impost sobre la renda, podien estar afavorint l'economia submergida en un país on aquesta s'estimava entorn del 19% del PIB el 2007, una xifra molt superior a la resta de països.

Pel que fa a altres tributs, com la tributació sobre propietats i construccions, l'Estat espanyol està en una recaptació de l'1,2% del PIB, la mateixa xifra que la mitjana de la UE. Això és gràcies, en gran part, al gravament sobre els béns immobles amb l'IBI, que gestionen i recaptin els ajuntaments. Tot

9 COMISSIÓ EUROPEA, «SME taxation in Europe. An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises».

10 NIVES, «La presión fiscal sobre el trabajo en España es mayor que en Dinamarca o Noruega».

11 «La OCDE alerta a España de que las altas cotizaciones favorecen al empleo sumergido».

i la crisi econòmica, la recaptació de l'IBI no ha disminuït, ja que aquest impost grava el valor cadastral dels habitatges i aquest, en molts casos, no ha disminuït o, fins i tot, ha augmentat. França -2,6%-, Grècia -1,8%- i Itàlia -1,5%- són els països que més recaptin sobre propietats i construccions, mentre que Àustria -0,2%-, Luxemburg -0,1%- i Finlàndia -0,0%- són els que estan a la cua de la recaptació¹².

En la imposició sobre les transferències de capital, Bèlgica -0,7%-, França -0,5%- i l'Estat espanyol -0,3%- són els països que recaptin més de la UE en percentatge respecte al seu PIB, mentre que Romania -0,0%-, Eslovènia -0,0%-, Eslovàquia -0,0%- i Suècia -0,0%- són els que en recaptin menys¹³. En comparació, les xifres de recaptació són prou modestes en aquesta categoria, que inclou bàsicament l'impost sobre successions i donacions, que a l'Estat espanyol gestionen i recaptin les comunitats autònomes. També inclou l'impost sobre el patrimoni, una figura impositiva que ja no existeix en molts països europeus. Altres estats com França disposen de l'impost de solidaritat sobre la fortuna, de característiques similars a l'impost sobre el patrimoni.

Podem concloure, doncs, que dins de la UE la recaptació impositiva dels Estats Membres és força desigual, tant pel que fa als impostos directes com als indirectes.

1.2. L'harmonització fiscal a la UE

La UE no té un paper directe en l'establiment i el cobrament d'impostos a les persones o les empreses. Com s'ha comentat, cada Estat Membre té la competència exclusiva en tema fiscal per al seu territori¹⁴. Un rol que sí que

¹² VIÑAS, *op. cit.*

¹³ *Ibid.*

¹⁴ COMISSIÓ EUROPEA, «Internal Market. A deeper and fairer internal market».

ha jugat la UE ha estat el de la supervisió de les diferents normes fiscals dels Estats Membres per tal de garantir que aquestes no siguin incompatibles amb els objectius prioritaris de la UE: el creixement econòmic i la creació d'ocupació, garantir les quatre llibertats del mercat únic –la lliure circulació de persones, béns, serveis i capitals–, vetllar perquè no s'afavoreixi injustament a les empreses d'un país sobre els seus competidors en altres països i garantir que no hi hagi una discriminació als consumidors, treballadors o empreses d'altres països de la UE per part dels seus respectius règims fiscals.

S'entén per harmonització fiscal, aquell procés d'aproximació o convergència dels sistemes fiscals de diferents països. Com s'ha demostrat, les diferències dels sistemes fiscals dels Estats Membres de la UE podien provocar certes distorsions en el mercat comú i la unió monetària que es van començar a dibuixar amb el Tractat de Roma –1957– i es va definir amb l'Acta Única Europea –1986– i el Tractat de Maastricht –1993.

El debat sobre l'harmonització fiscal a la UE és cada vegada més present tant en les institucions com entre els agents socials i econòmics de la societat europea. La llarga crisi econòmica i financera patida la darrera dècada ha fet palès diferents ineficiències del mercat únic del qual ens hem dotat els europeus i ha obert encara més l'escletxa existent entre l'Europa de les dues velocitats. Des de la perspectiva de la imposició directa i indirecta, el camí de l'harmonització fiscal europea ha estat desigual.

La imposició indirecta, com l'IVA o els impostos especials sobre el tabac i l'alcohol, és una via més fàcil d'adoptar per part dels Estats Membres pel que fa a la seva harmonització.

La imposició directa, com l'impost sobre la renda de les persones físiques, és una figura impositiva molt arrelada als Estats Membres i a les seves tradicions socials i econòmiques i, per tant, a priori és una eina impositiva de més difícil harmonització. L'IS per la seva banda, ha estat el centre d'alguns estudis els darrers anys i, tot i ser un impost directe, ha estat l'objectiu de diferents recomanacions per part de les institucions europees als Estats Membres.

El Tractat de Funcionament de la Unió Europea (TFUE) recull, en l'àmbit legislatiu, disposicions sobre la imposició a la UE dels articles 110 fins al 113¹⁵, mentre que des dels articles 113 fins al 115 es legisla sobre el camp de la cooperació fiscal i assistència mútua en matèria fiscal¹⁶.

Tot i això, l'harmonització fiscal europea no s'ha d'entendre com un fi, sinó com un mecanisme o mitjà per arribar a un correcte funcionament del mercat únic europeu. Una passa endavant en el que podria ser una capacitat fiscal per a la UE en el futur, és a dir, per poder dotar a la UE d'un o diversos recursos propis, i no simplement de recursos transferits dels Estats Membres cap al pressupost europeu com fins ara.

La fiscalitat i el paper de la Comissió Europea

Als anys cinquanta es va publicar l'Informe Tinbergen¹⁷ sobre el funcionament del mercat únic, on es tractava, entre d'altres, les diferències entre els sistemes fiscals nacionals¹⁸. El 1962 es va publicar l'informe del Comitè Fiscal i Financer de la Comissió de les Comunitats Europees, altrament conegut com a Informe Neumark¹⁹, més ambiciós que el seu antecessor, que plantejava una harmonització fiscal d'àmbit europeu en tres fases i que incloïa l'harmonització en diferents figures impositives com l'IS, la inclusió de l'IVA substituint tots els impostos en cascada existents, la unificació de les normes dels impostos sobre consums específics, com evitar la doble imposició, la imposició de dividends i interessos així com dotar la Comunitat Europea d'una font generadora d'ingressos procedent d'una tarifa exterior comuna. L'Informe

15 UNIÓN EUROPEA, Reglamento (CEE) nº 2137/85 del Consejo, de 25 de julio de 1985, relativo a la constitución de una agrupación europea de interés económico (AEIE).

16 COMISSIÓ EUROPEA, «The Lisbon Treaty and tax legislation in the EU».

17 «Report on the problems raised by the different turnover tax systems applied within the Common Market».

18 FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, i ÁLVAREZ GARCIA, Evolución de la armonización comunitaria del impuesto sobre sociedades en materia contable y fiscal.

19 «General Report of Subgroups A, B and C appointed for the study of the various possibilities for the harmonization of turnover taxes».

Neumark va servir, juntament amb l'Informe Deringer del 1963, per començar l'harmonització dels impostos indirectes a la UE. Durant el 1967 i el 1969 es van aprovar les primeres directives europees –referents a l'IVA i a la imposició indirecta que grava la concentració dels capitals– que legislaven aquesta primera i tímida harmonització fiscal. Pel que fa als impostos sobre els consums específics, l'Informe Deringer i l'Informe Roche –1963– van complementar l'Informe Neumark.

En referència a la imposició directa, i més concretament la corporativa, els informes Segré²⁰ – 1966–, Van den Tempel –1969– i Werner –1970– van posar l'èmfasi en el fet que la diferent fiscalitat entre els països de la Comunitat Econòmica Europea no incidís negativament en la lliure circulació de capitals²¹. L'informe Van den Tempel proposava una imposició única sobre les empreses autònoma als beneficis d'aquestes i dels dividendes repartits als socis per poder minimitzar els efectes de la doble imposició. L'informe Werner, per la seva banda, abordava diferents aspectes fiscals referents a la creació d'una unió econòmica i monetària.

Amb l'objectiu de millorar la neutralitat dels sistemes fiscals i fruit d'aquests informes, entre el 1969 i 1980 la CE va proposar diferents directives relacionades amb la fiscalitat i l'harmonització, però que en cap cas van tirar endavant²².

El 1980, la Comissió va presentar l'informe Burke, que insistia en l'harmonització fiscal per a la consecució d'un mercat amb lliure circulació de persones, béns, serveis i capitals i, entre d'altres, tractava dos temes específicament sobre la imposició societària. D'una banda, la necessitat d'harmonitzar la tributació sobre els interessos i els dividendes. De l'altra, la necessitat d'aproximar les normes aplicables per a determinar les bases imposables dins dels diferents països, relatiu a les amortitzacions, la valoració d'actius i inventaris, les variacions patrimonials i la compensació de pèrdues. En rela-

20 «The development of a European capital market. Report of a Group of Experts appointed by the EEC Commission».

21 FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, i ÁLVAREZ GARCIA, *op. cit.*

22 *Ibid.*

ció a aquestes propostes, la Comissió va adoptar una proposta de directiva el 1984 i un avantprojecte de proposta de directiva el 1988 que no van tenir èxit²³.

El 1985, la CE va presentar el Llibre Blanc sobre la consecució d'un mercat únic²⁴. Aquest document constava de diferents apartats, el tercer dels quals destacava l'eliminació de les barreres fiscals i on només es tractava la imposició indirecta. La segona secció tractava les barreres tècniques del mercat únic i, com a conseqüència d'aquestes, es va aprovar el Reglament 2137/85²⁵ relatiu a l'establiment d'una agrupació europea d'interès econòmic (AEIE), on s'obligava als Estats Membres a aplicar el seu dret fiscal nacional als beneficis de les agrupacions.

Durant els anys noranta la Comissió va seguir treballant per continuar avançant en l'harmonització fiscal dels seus Estats Membres. El 1990 es van aprovar tres mesures concretes per part de la Comissió:

- La Directiva 90/434/CEE, referent a la tributació de les plusvàlues en les operacions societàries, on es crea un mecanisme per a la seva exempció fins al moment de la seva realització.
- La Directiva 90/435/CEE, referent a la doble imposició i que proposa, d'una banda, l'exempció dels dividendes percebuts i, de l'altra, la subjecció dels dividendes percebuts, permetent a posteriori la deducció de l'IS satisfet per la filial que ha distribuït els dividendes.
- El Conveni 90/436/CEE que contempla la utilització de preus de transferència entre empreses associades.

Més endavant, la Comissió va encarregar a Onno Ruding i un comitè d'experts la realització d'un informe sobre els diferents impostos de societats de la UE, tot relacionant-ho amb el funcionament del mercat comú. L'informe re-

²³ *Ibid.*

²⁴ COMISSIÓ DE LES COMUNITATS EUROPEES, *Completing the Internal Market. White Paper from the Comission to the European Council.*

²⁵ UNIÓ EUROPEA, *op. cit.*

alitzat per Ruding i el seu equip va recomanar l'harmonització dels tipus impositius de societats entre el 30% i el 40% a tots els Estats Membres, que la Comissió finalment no va adoptar. Les recomanacions que sí va recollir la CE van ser les propostes relatives a la tributació d'interessos i la millora del tractament entre matrius i filials. La Comissió va presentar dues propostes de modificació de les Directives 90/434 i 90/435 que no van ser aprovades pel Consell Europeu²⁶.

El 1994, la Comissió va presentar per primera vegada dues recomanacions –94/390/CE i 94/1069/CE– relatives al tractament de les pimes pel que fa a la fiscalitat. La primera feia referència a la progressivitat de l'impost sobre la renda, que grava als autònoms i a les societats personalistes, i podia limitar la càrrega fiscal i equiparar-la amb la de l'IS. La segona facilitava la transmissió de pimes amb l'objectiu de garantir la seva supervivència. Les recomanacions no eren vinculants, però convidaven als Estats Membres a actuar d'una forma determinada.

Arran de l'informe Ruding, en la Comunicació de la Comissió La Fiscalitat a la Unió Europea del 1996 es reconeixia la manca de voluntat política per tal d'avançar en l'harmonització fiscal a la UE. Es reconeixia també que la manca d'harmonització fiscal, a més de distorsions al mercat únic, podia generar atur i facilitar l'erosió de les bases imposables de les empreses²⁷. A l'abril del 1996, el Consell de l'Ecofin crea el Grup de Política Fiscal, presidit per Mario Monti –llavors Comissari Europeu de Fiscalitat–, que va presentar el paquet de mesures fiscals que recomanava diferents mesures relatives a l'IS²⁸. L'informe destacava que un sistema fiscal simple, just i eficaç és l'entorn més favorable per a les empreses. D'aquest paquet de mesures, la Comissió va recollir la proposta d'un Codi de Conducta en la fiscalitat de les empreses, per tal de poder evitar les mesures perniciosos referents a la localització de les activitats empresarials i la competència deslleial. Per treballar precisament en aquest tipus de me-

26 FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ i ÁLVAREZ GARCIA, *op. cit.*

27 *Ibid.*

28 Conegut com a paquet Monti.

tures es va establir el 1998 un grup de treball –presidit per Dawn Primarolo, llavors Ministra del Tresor Britànic– que va presentar el 1999 l'informe Primarolo al Consell de l'Ecofin. Aquest informe conclouia que de 271 mesures dels Estats Membres analitzades, 66 eren perjudicials per a la lliure competència.

Més endavant, el 2001, la Comissió va aprovar dues comunicacions²⁹ on es continuava amb la línia proposada d'avançar cap a una harmonització fiscal, tenint en compte que les empreses que tenen activitat transfronterera puguin calcular els beneficis de tot el grup amb unes normes comunes.

Pel que fa a la imposició directa dels Estats Membres sobre els seus contribuents, la Comissió ja va manifestar que l'harmonització només era necessària en cas que la seva inexistència afectés negativament al correcte funcionament del mercat únic, com va ratificar en la seva Comunicació 2006/823 del 19 de desembre del 2006 al Consell, PE i Consell Econòmic i Social de la UE. Aquesta comunicació va establir com a prioritats fiscals per a la UE, eliminar tots els obstacles per a les activitats econòmiques transfrontereres del mercat únic, a més de lluitar contra la competència fiscal perniciosa i promoure una gran i millor cooperació entre les administracions dels Estats Membres per tal de combatre el frau fiscal³⁰.

Si observem l'evolució de l'estratègia de les diferents Comissions a partir del 2000, es pot veure com fa més d'una dècada que es treballa en la millora del funcionament de la zona euro i també en el mercat únic amb les seves quatre llibertats. Ja el 2001, la CE amb Romano Prodi com a president, va establir uns objectius fiscals com a prioritaris i pels quals havia de treballar per garantir un bon funcionament del mercat comú, tot i no tenir una competència directa sobre la fiscalitat dels seus Estats Membres³¹. Aquests objectius eren:

29 Una primera anomenada «Política Fiscal a la Unió Europea. Prioritats per als pròxims anys» i una segona, «Cap a un mercat interior sense obstacles fiscals».

30 COMISSIÓ EUROPEA, «Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT Towards a single EU VAT area - Time to decide».

31 UNIÓ EUROPEA, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Tax policy in the European Union priorities for the years ahead.

- **Impost sobre el Valor Afegit.** Es renunciava a plantejar la transició al règim definitiu de tributació en origen donades les resistències dels Estats Membres. Els esforços es destinarien a la millora del funcionament del sistema existent en les àrees de comerç electrònic, facturació, dret de deducció, deduccions transfrontereres, regles de localització, agències de viatges, serveis financers, subvencions, tipus reduïts i coordinació amb duanes.
- **Impostos especials.** La Comissió va entendre que les diferències impositives entre els diferents Estats Membres eren massa àmplies i, per tant, estaven obstaculitzant el bon funcionament del mercat únic. Com a conseqüència es va defensar una aproximació dels tipus amb l'increment dels tipus mínims sobre certs productes com el tabac i l'alcohol.
- **Fiscalitat empresarial.** La Comissió continuava en la seva lluita contra l'eliminació de la competència fiscal entre estats, això és, quan uns Estats Membres ofereixen uns tipus impositius a les empreses molt per sota de la mitjana, fregant el límit del qual podrien ser anomenades ajudes d'estat. L'OCDE també ha treballat aquest tipus d'iniciatives per tal de millorar el funcionament dels mercats.
- **Imposició sobre la Renda de les Persones Físiques.** Tot i que la competència exclusiva és dels Estats Membres pel que fa a la imposició sobre la renda de les persones físiques, la Comissió suggeria una major coordinació en l'eliminació de barreres al tractament fiscal de les pensions transfrontereres als sistemes privats d'ocupació, a partir de l'anàlisi i propostes de la Comunicació del 19 d'abril del 2001.
- **Lluita contra el frau fiscal.** Es planejaven diferents iniciatives en aquest sentit, tant pel que fa a l'IVA com als impostos especials o a la imposició directa.

Durant el període 2004-2014, amb Jose Manuel Durão Barroso com a president de la CE, la UE va haver d'afrontar la transició d'un cicle econòmic benèvol a una situació de crisi econòmica i financera generalitzada³². Es va fer

32 COMISSIÓ EUROPEA, «Discurso sobre el estado de la Unión 2012».

evident la necessitat de dissenyar i implementar reformes tant en l'àmbit nacional com europeu. Les desigualtats internes en molts Estats Membres, la desigualtat entre l'Europa de les dues velocitats, amb uns Estats Membres com Portugal, Grècia o l'Estat espanyol profundament afectats per la crisi econòmica i amb les taxes d'atur més elevades de la UE, uns índexs de pobresa alarmants, unes xifres de dèficit pressupostari molt elevades, així com del deute públic, feien evident la necessitat de reformes estructurals a escala europea. Es feia palesa la necessitat en la conclusió del mercat únic i s'apostava per uns marcs fiscals més senzills per a les empreses i atractiu per als inversors, alhora que una millor coordinació fiscal que beneficiaria els Estats Membres. A més, la Comissió va mantenir la iniciativa de lluitar contra el frau i l'elusió fiscal, cosa que permetria als Estats Membres disposar de milers de milions d'euros extres als seus pressupostos, així com un impost sobre les transaccions financeres, buscant la connivència dels Estats Membres que hi volguessin participar. Aquesta Comissió també volia avançar en la unió fiscal de la UE, amb una clara aposta per l'harmonització entre els diferents marcs fiscals dels Estats Membres.

La Comissió de Jean-Claude Juncker també ha establert la política fiscal entre les seves prioritats. Sense deixar de reconèixer la competència dels Estats Membres en matèria fiscal, s'intenta promoure la intensificació de la lluita contra l'evasió i el frau fiscal³³. La Comissió considera estratègica la cooperació administrativa entre les diferents autoritats fiscals i vol anar més enllà, adoptant un impost de societat en l'àmbit de la UE i un impost sobre les transaccions financeres, un debat que ja venia d'uns anys enrere amb l'anterior Comissió d'en Durão Barroso. Aquestes mesures es veuen des de la Comissió com un impuls per a eliminar barreres administratives i de funcionament del mercat únic.

Precisament, en la manca d'harmonització fiscal és en el que es va basar Jean-Claude Juncker per defensar-se de les acusacions de donar ajudes d'estat a empreses que tributaven a Luxemburg durant el seu mandat com

33 COMISSIÓ EUROPEA, «EU Tax Policy Strategy».

a primer ministre del país³⁴. Aquestes acusacions van sortir a la llum tot just quan portava uns mesos com a president de la Comissió, al novembre del 2014, quan es van filtrar en diferents mitjans de comunicació documents que manifestaven com Luxemburg s'havia convertit en un centre d'evasió fiscal corporativa durant el seu mandat. Aquests més de 28.000 documents mostraven com empreses com Apple, Amazon, Verizon, AIG, Heinz, Pepsi o Ikea creaven societats des d'on pagaven impostos per tots els ingressos obtinguts en altres països de la UE. El fet que la imposició a les societats a Luxemburg sigui menor que a altres Estats Membres feia que aquestes empreses, de forma legal, s'estalviessin molts milions d'euros en concepte de pagament d'IS.

Com hem vist en aquesta secció, la CE ha tingut un paper actiu en l'intent de l'harmonització de la política fiscal, derivada per l'interès en el bon funcionament del mercat únic, però que no sempre ha estat secundada pel Consell.

L'evasió i l'elusió fiscal

L'evasió i l'elusió fiscal són dos conceptes que han anat adquirint importància en la consciència de la ciutadania europea. L'evasió fiscal, o altrament dit frau fiscal, és quan un contribuent eludeix o evita pagar impostos en una administració per la no declaració de les seves obligacions tributàries de forma premeditada. L'evasió fiscal per tant, és il·legal. L'elusió fiscal, és el que altrament s'anomena enginyeria fiscal, és a dir, aquelles estratègies o planificacions fiscals que duen a terme els contribuents per tal que la seva càrrega fiscal sigui la mínima mitjançant l'aprofitament del coneixement dels sistemes fiscals a escala internacional. L'elusió fiscal és, per tant, legal. El fet que aquests fenòmens es donin a terme internacionalment, ha demanat una actuació cada vegada més coordinada dels diferents Estats Membres de la UE.

34 SUANZES, «Juncker: 'Soy el responsable político pero no el arquitecto' de la fiscalidad luxemburguesa».

La UE ha actuat en aquest sentit i ha col·laborat amb altres organitzacions com l'OCDE en el disseny i la posada en marxa de diferents plans per tal de reduir l'evasió i l'elusió fiscal. Aquestes iniciatives consisteixen bàsicament en normes sobre l'intercanvi d'informació entre els Estats Membres sobre els seus contribuents i l'aplicació dels seus impostos com l'IVA.

A més, la UE també ha treballat l'elusió fiscal en l'àmbit empresarial, com es demostra amb les investigacions per part de la CE als casos d'Apple, Ikea o d'altres empreses³⁵. Entre les diferents accions que ha dissenyat i implementat la UE per combatre l'elusió fiscal de les empreses es troba la coordinació en l'intercanvi d'informació entre les administracions tributàries dels seus Estats Membres i d'altres països en col·laboració amb l'OCDE. Una de les accions específiques és el Pla BEPS –de l'anglès *Base Erosion and Profit Shifting*– que vol lluitar contra l'erosió de la base imposable de les grans empreses i la distribució de beneficis per tal de reduir la seva càrrega fiscal.

Un altre tema rellevant és la reforma que ha proposat la CE sobre l'IS. Sota un paquet de mesures anomenades *Corporate Tax Reform Package* (CTRP), s'hi troba el *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB), un mecanisme de resolució de disputes per a la doble imposició i una proposta contra els desajustaments híbrids entre països pel que fa a l'evasió fiscal. Aquesta proposta de directiva que s'adreça al Consell pretén establir un marc fiscal corporatiu més harmonitzat i homogeni a la UE. La principal característica del CCCTB radica en el fet que les empreses disposin d'una base imposable consolidada comuna a escala europea i d'unes normes uniformes per calcular els seus beneficis. És a dir, el CCCTB el que fa és establir unes regles comunes per a poder calcular la base imposable de les empreses a Europa. Encara que els tipus impositius siguin diferents als Estats Membres, amb aquesta proposta hi haurà més transparència en la fiscalitat corporativa dificultant les pràctiques de planificació fiscal.

³⁵ *Ibid.*

Des de la CE es qualifica el CTRP com una gran passa endavant envers l'harmonització fiscal a la UE, que tindrà conseqüències positives en diferents nivells³⁶:

- Per a la ciutadania. El fet que es dificulti, amb la transparència fiscal, la deslocalització de beneficis per part de les empreses cap a paradisos fiscals aporta més recursos cap als Estats Membres via recaptació d'impostos, que es traduiran en més i millors serveis per a la ciutadania.
- Per a les multinacionals. La proposta de la reforma fiscal de la Comissió és una passa endavant per evitar la doble imposició que pateixen les companyies multinacionals que operen en diversos països.
- Per a les pimes. Amb la CCCTB, es destinaran menys recursos a les auditories fiscals i més recursos per a incentius fiscals en R+D, que es traduiran en més innovació i creixement per a les pimes.
- Per als governs. El CCCTB proporcionarà una major certesa fiscal als Estats Membres pel que fa als seus ingressos per recaptació, fent més fàcil i àgil la planificació pressupostària.

L'aplicació d'aquesta reforma fiscal proposada no tindrà un mateix efecte en tots els Estats Membres. En concret, la CE ha elaborat recentment diversos informes en matèria fiscal, entre ells, un informe sobre l'impacte del CCCTB en els diferents Estats Membres o sectors productius com les pimes³⁷. Es situa l'origen de la iniciativa en una proposta anterior de la Comissió degut a la poca transparència fiscal a la UE, l'elevada càrrega burocràtica entre els 28 sistemes fiscals dels Estats Membres i el risc de la doble imposició. La percepció, a més, de poca equitat i transparència, ha fet que la CE rellanci aquest projecte de reforma fiscal que ja va proposar per primera vegada el

36 COMISSIÓ EUROPEA, «Commission Staff Working Document Impact Assessment. Accompanying the document Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base and a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)».

37 *Ibid.*

2011³⁸. Amb un marc regulador més simple i una disminució de la càrrega burocràtica, s'espera aconseguir una major predictibilitat i certesa de cara a les empreses i inversors. L'estudi d'impacte de la Comissió conclou que l'ideal seria que les empreses de gran dimensió tinguin l'obligatorietat d'acollir-se al CCCTB mentre que per la resta d'empreses sigui opcional, amb una assignació per a la inversió i el creixement i una altra per a despeses d'R+D.

Cal també veure l'impacte dels efectes del CCCTB als Estats Membres. Amb el CCCTB, hi haurà Estats Membres amb règims fiscals menys tous que sí se'n beneficiaran, al tenir més recaptació provinent d'aquelles empreses amb residència fiscal als seus territoris que distribuïen beneficis, per tal de minimitzar la seva càrrega fiscal.

Altres contribucions

D'altra banda, la Comissió està continuant el treball amb l'impost sobre transaccions financeres amb el suport de deu Estats Membres³⁹, un impost que va anunciar el Comissari d'Assumptes Econòmics i Financers Pierre Moscovici⁴⁰. L'origen d'aquesta taxa a la UE es situa el 2011, quan la Comissió ja va presentar una primera proposta de directiva⁴¹. L'objectiu d'aquest gravamen, altrament conegut com a taxa Tobin ja que va ser l'economista americà James Tobin qui primer va proposar aquesta taxa, és que el sector financer aportí també una contribució justa als costos de la crisi econòmica, com a part causant de la mateixa i com a beneficiari d'ajudes públiques per poder superar-la. Actualment s'està treballant en una proposta de llei que presumiblement podria fer que l'impost entrés en vigor el 2018.

Si aquesta proposta és d'aplicació només en deu Estats Membres, caldrà veure com evoluciona sense que aquest Impost sobre les Transaccions Financeres (ITF) afecti l'equitat del mercat únic. També caldrà veure que no entri en conflicte amb la Directiva MiFID sobre mercats d'instruments financers que sí

38 *Ibid.*

39 Alemanya, Àustria, Bèlgica, Eslovàquia, Eslovènia, l'Estat espanyol, França, Grècia, Itàlia i Portugal.

40 BARBIÈRE, «FTT to be pushed thorough 'by the end of the year'».

41 EUR-LEX, «Financial transaction tax».

afecta els 28 Estats Membres i a Islàndia, Noruega i Liechtenstein, i que pretén, entre d'altres, reduir despeses dels participants dels mercats financers així com millorar l'accés a aquests. Per tant, aquesta iniciativa es pot veure com una bona intenció política de la UE però no com una solució global per al mercat comú i el seu funcionament. S'haurà de veure i analitzar també quina possible repercussió tindria aquest nou ITF en els usuaris finals dels mercats, que no són pas l'objectiu últim del gravamen. Pel que fa a aquesta taxa sobre les transaccions financeres, una possible sortida seria buscar un consens més ampli amb els 28 Estats Membres per tal de poder dur a terme la seva implantació dins de tota la Unió.

Una altra iniciativa de la Comissió és la Comunicació COM/2010/769⁴² amb la que es pretenia fer front als reptes de la doble imposició, la discriminació o bé les dificultats per obtenir informació estrangera d'obligacions fiscals per a la ciutadania.

Finalment, la Comissió també ha emès d'altres propostes de directives en referència a barreres i ineficiències del mercat únic, en referència a l'IVA, l'IS, els impostos especials i la imposició sobre els vehicles.

La fiscalitat i el paper del Parlament Europeu

El PE, per la seva banda, té un paper consultiu en matèria fiscal. Les resolucions del PE han anat alineades amb les propostes de la Comissió i, fins i tot, s'ha anat més enllà portant a terme el debat sobre una capacitat fiscal per a la UE. A més, el PE elabora periòdicament informes sobre fiscalitat, abordant temes com la doble imposició, la coordinació de les diferents administracions tributàries i la lluita contra l'evasió i l'elusió fiscal⁴³.

42 COMISSIÓ EUROPEA, «Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Removing cross-border tax obstacles for EU citizens».

43 PARLAMENT EUROPEU, «Los impuestos directos: la fiscalidad de las personas físicas y de las sociedades».

El PE ha mostrat interès sobre l'evasió i l'elusió fiscal a la UE, i entre d'altres, ha publicat un estudi sobre pràctiques d'intercanvi d'informació tributària entre les agències tributàries dels Estats Membres⁴⁴. Aquests intercanvis d'informació es poden donar mitjançant:

- Acords bilaterals.
- Convencions multinacionals.
- La legislació de la UE.

A més, l'OCDE ha establert acords d'intercanvi d'informació amb paradisos fiscals, anomenats *Tax Information Exchange Agreements* (TIEA). El Consell de l'Ecofin, per la seva banda, va acordar el 2014 una nova directiva europea que esmenava la Directiva 2011/16/EU –altrament anomenada DAC1– sobre l'intercanvi automàtic d'informació obligatòria. Aquesta nova Directiva, anomenada DAC2, inclou noves categories d'informació financera subjectes a l'intercanvi automàtic sense dependre de la seva disponibilitat. La DAC2 està alineada amb els mínims estàndard de l'OCDE pel que fa a l'intercanvi automàtic d'informació⁴⁵.

Segons l'informe del PE⁴⁶, l'intercanvi d'informació es pot portar a terme a través de diferents mètodes:

- Intercanvi d'informació a petició d'un sol·licitant: aquesta situació es dona quan un estat sol·licita una informació concreta a l'administració competent d'un altre estat respecte a algun cas en concret. L'article 20 de la DAC1 proposa que la sol·licitud d'informació ha de fer-se d'acord amb un formulari estàndard i enviat via electrònica.

44 PARLAMENT EUROPEU, *Overview of Legislation Practices Regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters*.

45 COMISSIÓ EUROPEA, «Expert Group on Automatic Exchange of Financial Account Information. Meeting on 30 october 2014. Working Document».

46 PARLAMENT EUROPEU, *op. cit.*

- Intercanvi d'informació espontània: aquesta casuística es dona quan un estat sol·licita a una administració certa informació, que presumiblement és rellevant per a l'estat sol·licitant, i que aquesta no s'ha demanat amb anterioritat. La DAC1 té la potestat d'ampliar l'abast d'aquest tipus d'intercanvi d'informació mitjançant el seu article novè, que estableix la potestat d'un estat per comunicar informació de forma espontània a un altre estat si creu que aquesta pot ser útil per a les seves autoritats competents.
- Intercanvi d'informació automàtic: aquest tercer tipus d'intercanvi d'informació inclou la transmissió sistemàtica i periòdica d'informació d'un estat a un altre sense que s'hagi produït una sol·licitud de la mateixa. L'únic problema d'aquest mètode recau en el format electrònic en la qual és rebuda la informació, per poder fer el traspàs a l'autoritat competent de l'estat receptor i fer l'encreuament de dades amb el sistema d'aquest, per tal de detectar possibles frau fiscal. Tot i així, aquest sistema ha guanyat en importància els darrers anys en la cooperació fiscal a escala internacional.

Una proposta de la CE és establir un sistema d'intercanvi automàtic d'informació que serveixi als Estats Membres per poder sol·licitar informació amb les dues primeres vies, combinant així els tres formats d'intercanvi d'informació⁴⁷. Aquests intercanvis d'informació, però, requereixen una protecció de les dades personals dels contribuents europeus. Aquesta protecció de les dades personals ve regulada per l'article vuitè de la Carta Europea de Drets Fonamentals (en anglès ECFR) així com per la Directiva europea 95/46/EC⁴⁸. La informació comercial, industrial, i professional de les empreses també ha d'estar protegida, i és en aquest punt on la legislació dels Estats Membres ha de ser modificada per tal d'assolir aquest objectiu. Mentre per una banda, la protecció de la informació comercial és necessària per mantenir la lliure competència, per una altra banda el secret bancari pot distorsionar la competèn-

⁴⁷ *Ibid.*

⁴⁸ *Ibid.*

cia amb evasió fiscal i competència deslleial entre els centres financers. Amb la transposició de la DAC2, la base d'informació que s'intercanviarà serà molt més àmplia que amb la DAC1, i la CE és conscient que aquest fet pot violar el criteri de protecció d'informació i dades establert pel Tribunal de Justícia de la UE. Manca en l'àmbit internacional i europeu un marc que protegeixi les dades comercials i financeres de les empreses, de la mateixa manera que hi ha una protecció de les dades de les persones físiques. La protecció jurídica d'aquestes dades continua sent una competència dels Estats Membres⁴⁹.

El PE també va crear les comissions d'investigació TAXE i TAX2, per poder debatre i emetre informes sobre fiscalitat, unes comissions temporals i que van acabar el seu mandat el 2015 i 2016 respectivament. El PE també ha dut a terme debats sobre el blanqueig de capitals i, fins i tot, ha creat una comissió d'investigació sobre aquest tema, anomenada PANA, que ha d'emetre un informe sobre blanqueig de capitals, evasió i elusió fiscal, amb la participació de 65 membres⁵⁰.

Al maig del 2012, el PE va emetre un dictamen favorable a l'aplicació d'un impost sobre les transaccions financeres, suggerint algunes modificacions respecte a la proposta inicial de la Comissió del 2011. No obstant això, les reunions de l'Ecofin del juny i juliol del 2012 van posar de manifest l'absència d'un acord a favor de l'establiment d'un impost sobre les transaccions financeres comú en el conjunt de la UE en el curt termini.

Els experts entrevistats per aquest informe opinen que sí que és necessària una harmonització fiscal a la UE, ja que la convergència de tipus, de normes i de l'aplicació dels sistemes fiscals donaran seguretat jurídica i certesa en l'àmbit fiscal. També destaquen però que és important que cada Estat Membre disposi de certa autonomia per tal de fer front a la seva realitat econòmica particular i poder fer política econòmica adient a les seves necessitats.

49 *Ibid.*

50 PARLAMENT EUROPEU, «Parliament sets up "Panama Papers" inquiry committee».

2. L'IMPOST DE SOCIETATS

L'IS és una figura impositiva comuna i necessària en els sistemes fiscals i que grava la renda de les societats i les altres entitats jurídiques. Després d'haver revisat els diferents intents de la CE per tal d'avançar en un procés harmonitzador de les polítiques fiscals dels Estats Membres, entre elles, la imposició sobre societats per tal de garantir un bon funcionament del mercat únic, és interessant veure com estan els tipus impositius de societats en els diferents Estats Membres avui en dia, a més d'altres característiques que analitzarem en aquest punt.

En la taula 2, podem observar els diferents tipus impositius que s'apliquen el 2016 en l'IS arreu dels Estats Membres, així com les mitjanes per continents, a la UE i l'OCDE.

Taula 2. Tipus impositius de l'Impost de Societats, 2016 (%)

Alemanya	29,72	Irlanda	12,50
Àustria	25,00	Itàlia	31,40
Bèlgica	33,99	Letònia	15,00
Bulgària	10,00	Lituània	15,00
Croàcia	20,00	Luxemburg	29,22
Dinamarca	22,00	Malta	35,00
Eslovàquia	22,00	Països Baixos	25,00
Eslovènia	17,00	Polònia	19,00
Estat espanyol	25,00	Portugal	21,00
Estònia	20,00	Regne Unit	20,00
Finlàndia	20,00	República Txeca	19,00
França	33,30	Romania	16,00
Grècia	29,00	Suècia	22,00
Hongria	19,00	Xipre	12,50
Mitjana UE	22,09	Mitjana Àfrica	27,46
Mitjana Europa	20,48	Mitjana Nord-amèrica	33,25
Mitjana OCDE	24,85	Mitjana Amèrica Llatina	27,29
Mitjana Àsia	21,97	Mitjana Oceania	26,00

Font: KPMG

Observant les dades de la taula, es fa evident una dispersió entre els tipus impositius a la UE. Els més baixos corresponen a Estats Membres com Bulgària –10%–, Xipre –12,50%–, Irlanda –12,50%– o Romania –16%–, mentre que els més alts corresponen a Malta –35%–, Bèlgica –33,99–, França –33,30%– i Itàlia –31,40%.

A més, cal fer palès que aquest és el tipus nominal, que es diferencia del tipus impositiu real, ja que aquest darrer és el que finalment s'ha aplicat a una societat en un exercici fiscal, un cop aplicades deduccions, incentius, compensacions o d'altres ajustaments fiscals. Segons alguns testimonis dels ex-

perts, és necessari que ens fixem en el tipus efectiu, ja que és el que finalment s'acaba pagant, no pas el tipus nominal⁵¹.

A l'Estat espanyol, per exemple, el tipus impositiu efectiu de les grans empreses va ser d'un 7,3% el 2014, en canvi, per a la resta d'empreses va ser d'un 13,8%⁵². Aquest fet evidencia que la fiscalitat per a les empreses és diferent en funció de la dimensió d'aquestes. A la UE, el 99% d'empreses són considerades pimes. Quan parlem de pimes, ens referim a les microempreses, a les petites empreses i a les mitjanes empreses, això és, les empreses que tenen entre 1 i 249 treballadors, ja que a partir de 250 treballadors es considera una gran empresa. Tot i així, els diferents països no tenen una mateixa definició ni criteri a l'hora d'establir aquesta diferència en la dimensió del seu teixit empresarial, com veurem més endavant.

La CE xifra la composició del teixit empresarial de la UE amb un 99% de pimes i un 1% de grans empreses, on les pimes són les generadores del 66% del total d'ocupació i són responsables de la creació del 57% del valor afegit de la producció de la UE⁵³. D'aquí la importància d'aquest col·lectiu d'empreses pel que fa a la política fiscal de la UE. És important, doncs, que per garantir un mercat únic dins de la UE amb plenes garanties d'equitat i d'igualtat d'oportunitats, analitzem quin tracte dona la imposició sobre les societats als col·lectius de pime i gran empresa. El debat entre les pimes i les grans empreses és rellevant pel que fa a la política econòmica de la UE, donada la dimensió i les característiques d'ambdós col·lectius.

A continuació, es repassaran diferents trets característics dels impostos de societats i la seva aplicació en diferents Estats Membres, per poder analitzar quin és el tracte que es dona a les pimes i a les grans empreses i analitzar de quina manera aquesta discriminació, si existeix, és un obstacle per al bon funcionament del mercat únic i per a la consecució dels objectius de la UE de creació d'ocupació, creixement i inversió.

51 Informació extreta de l'entrevista amb Albert Colomer.

52 TAHIRI, «Las grandes empresas pagaron un tipo efectivo del 7,3% en Sociedades en 2014, el más alto en siete años».

53 COMISSIÓ EUROPEA, «Internal Market. A deeper and fairer internal market».

Primerament, caldrà definir què és una pime, ja que la definició que s'aplica en els diferents Estats Membres no sempre és la mateixa. La UE va establir tres criteris de diferenciació en aquest sentit, recollits en la Recomanació 2003/361⁵⁴:

- Nombre de treballadors:
 - Microempresa: fins a 9 treballadors.
 - Petita empresa: entre 10 i 49 treballadors.
 - Mitjana empresa: entre 50 i 249 treballadors.
- Facturació anual:
 - Microempresa: fins a 2 milions d'Euros.
 - Petita empresa: entre 2 i 10 milions d'Euros.
 - Mitjana empresa: entre 10 i 50 milions d'Euros.
- Balanç de situació:
 - Microempresa: fins a 2 milions d'Euros.
 - Petita empresa: entre 2 i 10 milions d'Euros.
 - Mitjana empresa: entre 10 i 43 milions d'Euros.

Mentre que el primer criteri de nombre de treballadors és limitant, les empreses només requereixen complir amb un dels altres dos requisits –facturació anual o balanç de situació– per a poder ser considerades com a pime. Tot i així, els diferents Estats Membres no utilitzen el mateix criteri per definir a les pimes, i això pot crear poca seguretat a més d'incertesa a les empreses i inversors.

Donada la importància de les pimes en el teixit productiu de la UE, amb l'*Small Business Act*⁵⁵ la UE es va dotar d'un marc per tal de donar suport al teixit de les pimes, amb els següents objectius:

54 UNIÓN EUROPEA, Commission Recommendation of 6 may 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises.

55 COMISSIÓ EUROPEA, «Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. "Think Small First". A "Small Business Act" for Europe».

- Promoure l'emprenedoria.
- Disminuir la burocràcia.
- Accés al finançament.
- Accés als mercats i internacionalització.

Segons un informe de la CE sobre fiscalitat comparada entre pimes i grans empreses, només cinc Estats Membres de la UE –França, Grècia, Bulgària, Regne Unit i Països Baixos– tenen un millor tracte fiscal per a les pimes que per a les grans empreses, des del punt de vista de la càrrega fiscal que han de suportar⁵⁶. Aquest estudi es va basar en el període 2009-2013 i en els sistemes fiscals de 20 Estats Membres: Alemanya, Àustria, Bèlgica, Bulgària, Croàcia, l'Estat espanyol, Eslovènia, Estònia, Finlàndia, França, Grècia, Irlanda, Itàlia, Lituània, Luxemburg, Països Baixos, Polònia, Regne Unit, Romania i Suècia. Aquest estudi va basar l'anàlisi de la càrrega fiscal, primerament, sota uns criteris de ratis financers:

- Impost sobre EBITDA (de l'anglès *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*).
- Impost sobre EBIT (de l'anglès *Earnings Before Interests and Taxes*).
- Impost sobre EBT (de l'anglès *Earnings Before Taxes*).
- Liquiditat.
- Test àcid.
- Endeutament.

I sobre cinc sectors empresarials en concret:

- Comerç.
- Construcció.
- Indústria manufacturera.

56 COMISSIÓ EUROPEA, «SME taxation in Europe. An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises».

- Hotels i restauració.
- Energia.

Tot i així, l'anàlisi només dels ratis financers no és suficient per esbrinar si la càrrega fiscal que tenen les pimes és superior a la de les grans empreses, ja que els sistemes impositius analitzats a l'estudi són molt heterogenis entre si.

Una de les possibles limitacions de l'estudi de la Comissió pot ser que no s'han recollit dades quan el benefici és negatiu, per tant, les dades de les empreses que s'han recopilat corresponen a empreses que han tingut un resultat positiu en els exercicis 2009, 2010, 2011, 2012 i 2013. Caldria, doncs, veure quin percentatge de pimes i de grans empreses estan fora de la mostra d'aquest estudi, ja que a priori, com que moltes pimes abandonen la seva activitat durant els primers tres anys de la seva vida, és molt possible que el tant per cent de pimes que no s'han inclòs a la mostra de l'estudi sigui molt més alt que la proporció de grans empreses que no hi apareixen.

Per entrar en una anàlisi més profunda sobre el tractament fiscal de pimes i grans empreses dins dels diferents sistemes fiscals de la UE, es revisaran sis aspectes que tenen una relació amb l'IS i el mateix sistema fiscal:

- L'activitat emprenedora.
- La inversió.
- El creixement empresarial.
- Els incentius fiscals.
- La càrrega administrativa i burocràtica.
- L'evasió i l'elusió fiscal.

2.1 Impost de societats i activitat emprenedora

L'impacte de l'IS sobre l'activitat emprenedora és un tema central pel que fa al debat sobre política fiscal, ja que està directament relacionat amb la crea-

ció de nous llocs de treball i el creixement de les empreses. Diferents treballs de recerca han pogut evidenciar una correlació negativa entre l'increment de l'IS i la taxa d'activitat emprenedora⁵⁷. Tot i així, un informe del govern irlandès⁵⁸ observa que la incidència del sistema fiscal envers l'emprenedoria i les pimes és limitada, ja que aquest tipus d'empreses solen tenir pèrdues els primers anys del seu cicle de vida. Aquest informe destaca que la despesa fiscal que es fa en un sistema, es fa amb l'objectiu de corregir fallides del mercat si aquest no dona un resultat òptim en termes d'eficiència econòmica —existència d'externalitats positives o negatives, monopolis, informació asimètrica, o fallida en la provisió de béns públics. Descriu també com considerar les despeses fiscals, *ex ante* i *ex post* de la seva implementació.

Avaluació *ex ante*:

- Quin és l'objectiu de la despesa fiscal?
- Quina fallida de mercat es vol corregir?
- És una despesa fiscal la millor manera de corregir aquesta fallida del mercat?
- Quin impacte econòmic tindrà la despesa fiscal?
- Quin és el cost esperat de la despesa fiscal?

Avaluació *ex post*:

- És la despesa fiscal rellevant encara?
- Quant ha costat la despesa fiscal?
- Quin ha estat el seu impacte?
- Ha estat eficient?»⁵⁹

Aquest mateix paper del govern irlandès destaca les diferents mesures fiscals que s'apliquen al seu sistema per tal de promoure l'emprenedoria, sobre la

57 BALIAMOUNE-LUTZ i GARELLO, *Tax structure and entrepreneurship*.

58 GOVERN D'IRLANDA, *Tax and Entrepreneurship Review. Public Consultation Paper*.

59 *Ibid.*

imposició dels guanys de capital, sobre l'IS –crèdits fiscals per R+D, tipus reduït els primers tres anys de vida de l'empresa–, sobre la imposició dels ingressos –facilitar als autònoms esdevenir empresa, deducció dels guanys a l'estranger– o sobre l'IVA –9% d'IVA per a béns i serveis del sector turístic–, entre d'altres. L'associació de pimes irlandesa ISME (*Irish Small and Medium Enterprises Association*) destaca en un recent informe⁶⁰ la desigualtat de tractament i protecció que tenen els treballadors en règim general envers els treballadors autònoms davant del seu sistema fiscal i de benestar social, així com el nivell de desprotecció davant d'una possible fallida del projecte empresarial per als emprenedors. Alerta que, a mesura que la crisi econòmica global ha anat avançant, l'entorn fiscal a Irlanda per als emprenedors s'ha anat deteriorant, posant en perill la recuperació econòmica.

Un altre Estat Membre que dona molta facilitat mitjançant el seu sistema fiscal a l'emprenedoria són els Països Baixos. Els emprenedors poden gaudir de diverses mesures i incentius com concessions per a la reducció de la base imposable, exempcions, subsidis d'atur per interrupció temporal de l'activitat, reserva de jubilació, microcrèdits i programes de *coaching*, entre d'altres. Per la seva banda, en un estudi recent l'OCDE⁶¹ ha suggerit que les empreses dels Països Baixos són les que menys creixen de la UE pel que fa a nombre de treballadors, ja que donades les ajudes fiscals de les quals disposen, no estan incentivades a créixer i contractar treballadors, i una gran part no passen d'un treballador.

Cal tenir en compte que una fiscalitat amb incentius per als autònoms podria tenir un efecte sobre el mercat de treball si llavors les empreses externalitzen la contractació del factor treball i substituïssin els seus treballadors per autònoms. També cal tenir en consideració que les noves empreses i projectes, normalment sense beneficis durant els seus primers anys d'activitat, no es veuen en gran mesura afectades per l'IS, ja que en tenir pèrdues, no tributen.

60 IRISH SMALL AND MEDIUM ENTERPRISES ASSOCIATION, «Taxation & Entrepreneurship. Placing entrepreneurship at centre of Government policy».

61 OCDE, «Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios».

Un estudi de l'OCDE⁶² feia una comparativa entre països sobre la càrrega fiscal entre treballadors en règim general i persones autoocupades en règim d'autònoms, tenint en compte les contribucions a la seguretat social així com la imposició nacional i regional. En aquest estudi, països com Portugal o la República Txeca afavorien l'autoocupació i l'emprenedoria, ja que el tipus marginal combinat de la càrrega fiscal era superior per als treballadors en règim general gràcies a l'existència de bonificacions en les contribucions a la seguretat social per part dels autoocupats.

És interessant també observar l'impacte de la progressivitat de l'IS sobre l'emprenedoria, tal com han fet alguns estudis⁶³. El terme d'emprenedoria l'utilitzem en el seu més ample sentit, és a dir, no només fent referència a aquelles persones o agents econòmics que volen aprofitar una oportunitat de mercat, sinó també a aquelles persones o agents d'una comunitat que volen millorar el seu estatus personal⁶⁴. El progrés de les societats va molt relacionat amb la innovació i, aquesta, té una estreta relació amb l'emprenedoria. Per tant, els legisladors tenen el repte de crear un marc fiscal favorable per a l'emprenedoria i també per al creixement i al progrés econòmic. Encara és més important aquest factor quan, després d'haver patit una crisi econòmica a la zona euro i a tota la UE, els governs poden estar temptats a l'increment de la imposició vers els seus contribuents per tal de recuperar els ingressos necessaris per al seu pressupost.

La literatura teòrica, en aquest sentit, indica una deducció molt simple. A una imposició més alta, menys beneficis potencials i, per tant, menys activitat emprenedora i creixement de les empreses⁶⁵. També hi ha, d'una altra banda, estudis teòrics que no estableixen la mateixa relació entre imposició i taxa emprenedora, com Domar i Musgrave⁶⁶ que veuen una relació positiva entre

62 CHEN, *et. al.*, «Taxation, SMEs and Entrepreneurship».

63 BALIAMOUNE-LUTZ i GARELLO, *op. cit.*

64 BAUMOL, «Entrepreneurship: Productive, Unproductive and Destructive».

65 BALIAMOUNE-LUTZ i GARELLO, *op. cit.*

66 DOMAR i MUSGRAVE, «Proportional Income Taxation and Risk-Taking».

imposició i empenedoria o bé Gentry i Hubbard^{67 68} que hi veuen una relació d'ambigüitat. La corba de Laffer representa com canvien els ingressos fiscals amb els canvis en els tipus impositius, tot i que l'economista nord-africà Ibn Khaldun ja havia teoritzat sobre aquesta relació al segle XIV⁶⁹.

És difícil poder establir una correlació entre taxa empenedora i sistema impositiu, ja que factors com l'aversion al risc dels empenedors, el cost d'oportunitat —salari percebut com a treballador assalariat—, la imposició sobre la renda personal, la possibilitat de compensar pèrdues i de pagar menys impostos en cas de fallida del negoci o, fins i tot, possibilitat d'evasió i elusió fiscal com a autoocupat, són diferents factors que tenen una incidència en les persones per tal d'empendre un negoci o no. Un altre estudi de Gentry i Hubbard⁷⁰ observava que els empenedors més innovadors eren els que menys els hi influïen els canvis impositius en la seva decisió de començar un negoci. En aquest cas, la progressivitat de la imposició a les societats no tindria un efecte sobre el creixement, si aquest ve derivat dels projectes innovadors. Altres factors que poden afectar a la innovació i, per tant, al creixement són la formació dels empenedors així com un entorn industrial tecnològic, que pot ser més procliu a l'empenedoria innovadora⁷¹. En definitiva, els efectes de la imposició sobre l'empenedoria són diversos en funció de l'estudi realitzat i l'àmbit geogràfic estudiat així com la seva temporalitat i, per tant, queda oberta la possibilitat de nova recerca en aquest àmbit.

L'efecte de l'impost sobre la renda i l'IS són significatius per a l'empenedoria i l'elecció de la forma jurídica per part dels empenedors per al seu projecte empresarial. Una alta imposició sobre el treball assalariat incentiva l'autoocupació de les persones⁷². Cal tenir en compte també que els empenedors consideren l'oportunitat de començar un negoci en la seva totali-

67 GENTRY i HUBBARD, «Tax Policy and Entrepreneurial Entry».

68 GENTRY i HUBBARD, «Tax Policy and Entry into Entrepreneurship».

69 UXÓ, Jorge, «Curva de Laffer».

70 GENTRY i HUBBARD, «'Success taxes', entrepreneurial entry and innovation».

71 *Ibid.*

72 COMISSIÓ EUROPEA, «SME taxation in Europe. An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises».

tat. La recerca que s'ha portat a terme per analitzar la influència del sistema fiscal i l'emprenedoria es focalitza molt en l'IS i l'impost sobre la renda de les persones físiques, però els emprenedors tenen una visió més global en aquest sentit i es veuen influenciats per molts altres factors, com per exemple, la cultura emprenedora, el posicionament a la societat dels autoocupats o la càrrega administrativa així com d'altres impositcions, que poden afectar a l'emprenedoria⁷³.

Les mesures per facilitar l'emprenedoria de vegades poden esdevenir contraproduents pel que fa al creixement de les empreses, ja que aquestes poden estar desincentivades a créixer per poder acollir-se als incentius preferencials per a les empreses de menor dimensió, o també pot resultar en una fragmentació d'empreses de major dimensió en autònoms o petites empreses per tal d'aprofitar aquesta circumstància. El Regne Unit o Canadà, per exemple, han establert mesures especials per a la prevenció d'aquest fenomen⁷⁴. Més endavant en aquest informe analitzarem aquest aspecte.

2.2 Impost de societats i inversió

Un repte que tenen els Estats Membres, sobretot des de la recent crisi econòmica, és recuperar els nivells d'inversió a la UE existents abans de la recessió. El tracte dels respectius sistemes fiscals a les inversions poden estimular aquesta recuperació. França, per exemple, va crear el 2013 el seu banc d'inversió públic, que dona suport financer a les empreses de menys de 5.000 treballadors en els seus projectes d'inversió⁷⁵. Aquesta institució atorga subvencions financeres combinades amb incentius fiscals que s'ofereixen localment, regional i estatal per atraure inversions en aquelles regions on més es necessiten del país, és a dir, zones econòmicament i

⁷³ *Ibid.*

⁷⁴ *Ibid.*

⁷⁵ *Ibid.*

socialment més desfavorides. Els incentius s'ofereixen tant per a inversors francesos com estrangers, i els criteris d'elegibilitat són els mateixos per ambdós grups.

Una forma alternativa de finançament de les empreses és la via dels *business angels* o àngels dels negocis. Els *business angels* són inversors privats que, a més d'aportar capital als projectes empresarials, aporten coneixement i contactes. L'*European Business Angels Network* (EBAN) per la seva banda, publica cada any un compendi de propostes d'incentius fiscals. El 2015 també va fer-ho amb diferents propostes per poder millorar l'escenari d'inversió a la UE⁷⁶. El document informa de l'existència de 13 països a Europa que donen un cert tractament favorable al capital risc, la inversió privada i *business angels* com són Bèlgica, Finlàndia, França, Irlanda, Itàlia, Alemanya, Lituània, Luxemburg, Portugal, Eslovènia, l'Estat espanyol, Turquia i el Regne Unit. D'aquests, tres països presenten incentius per a la inversió de *business angels*⁷⁷:

- França: reduccions a la imposició sobre la renda i la riquesa si l'operació d'inversió és en una pime i durant cinc anys.
- Itàlia: exempcions impositives en els guanys de capital dels inversors.
- Regne Unit: disposa de tres instruments per afavorir la inversió dels *business angels*:
 - l'EIS, *Entrepreneurship Investment Scheme*, consistent en rebaixes fiscals per als *business angels* que inverteixen en empreses amb residència al Regne Unit.
 - el SEIS, *Seed Enterprise Investment Scheme*, consistent en una rebaixa fiscal de fins al 50% per a inversions portades a terme en la fase llavor del cicle de vida de l'empresa, amb fins a 25 treballadors i no més de dos anys d'activitat comercial.

76 EUROPEAN BUSINESS ANGEL NETWORK, «2015 Compendium of Fiscal Incentives: Tax Outlook in Europe Business Angels Perspective».

77 *Ibid.*

- el SITR, *Social Investment Tax Relief Scheme*, consistent en una rebaixa fiscal per a inversions amb finalitats socials, incloent-hi entitats de caritat o societats.

Sens dubte, aquests instruments afavoreixen la inversió d'inversors privats o *business angels* en les pimes. Tal com argumenta l'associació Business Angels Network de Catalunya (BANC) i EBAN, un instrument com l'EIS del Regne Unit no discrimina un inversor respecte a un fons de capital risc o una sicav, i això fa que el volum d'inversions s'incrementi en un determinat marc inversor, com el britànic en aquest cas. Als EUA, per la seva banda, diferents xarxes de *business angels* entre els diferents estats estan col·laborant en diferents accions conjuntes per tal d'afavorir el clima inversor en les empreses⁷⁸. Els tipus especials per a inversors privats no tenen per què ser dolents, ja que poden afavorir la recaptació, així com el creixement de les empreses⁷⁹.

L'*European Venture Capital Association* (EVCA), ara anomenada *Invest Europe*, va editar un informe on descriu que l'entorn de l'ecosistema d'inversió europeu ha arribat a la seva majoria d'edat pel que fa a les inversions en operacions de capital risc⁸⁰. Aquest informe destaca l'experiència i tècniques adquirides pels emprenedors i els directors dels fons de capital risc europeus per fer créixer les empreses a escala global, els hubs i clústers desenvolupats a Europa i l'emergència dels fons *super angels* –emulant així els existents als EUA. Les grans corporacions ja veuen la necessitat d'invertir en les *start-up* europees com a una necessitat per mantenir-se al capdavant dels seus competidors⁸¹. Dins el mateix informe els principals *hubs* tecnològics en l'àmbit europeu són Barcelona, Bèlgica, Berlín, Dinamarca, Eindhoven, Hèlsinki, Irlanda, Londres, París, les regions alemanya del Rhein-Main-Neckar, l'anglesa de Silicon Fen, Estocolm i Suïssa. El volum de soci-

78 *Ibid.*

79 Informació extreta de l'entrevista amb Josep Maria Gascón.

80 EUROPEAN PRIVATE EQUITY AND VENTURE CAPITAL ASSOCIATION, «Smart Choice: The Case for Investing in European Venture Capital».

81 *Ibid.*

etats de capital risc a Europa ha disminuït, però la indústria és més forta el 2012 que el 2000, segons va afirmar John Holloway, director d'inversions de capital del FEI (Fons Europeu d'Inversions)⁸².

Dins la UE, els règims fiscals dels diferents Estats Membres són heterogenis i no només l'IS és significatiu per a les decisions de les empreses de capital de risc. Les asimetries en la imposició dels guanys de capital dins la UE poden crear una doble o triple imposició dels rendiments després d'impostos d'una inversió i reduir, en conseqüència, la capacitat d'atracció de les inversions estrangeres. Per tant, pel que fa a les decisions sobre la inversió en empreses, hi influeixen tant la imposició sobre els guanys de capital com l'IS i l'impost sobre la renda.

Itàlia, per exemple, disposa al seu règim fiscal de molts incentius per al finançament d'empreses tot i ser un dels Estats Membres amb una major imposició corporativa de la UE. Per la seva banda, l'àrea del Benelux –Bèlgica, Països Baixos i Luxemburg–, és la segona regió de la UE amb més atractiu per a la captació de capital⁸³. El mercat dels Països Baixos és un dels més actius i que millor es desenvolupa en termes de fiscalitat i creixement del sector del finançament⁸⁴.

El Regne Unit i Irlanda són la primera regió segons l'EVCA en termes de volum d'inversions de *capital risc* a la UE. Al Regne Unit, per exemple, les persones físiques que inverteixen a través d'una societat de capital risc tenen diversos avantatges com exempcions fiscals als guanys de capital.

En definitiva, i com comenten els experts consultats en les nostres entrevistes, els règims fiscals han de donar seguretat jurídica, certesa a les empreses i inversors, i han de ser estables i previsibles. D'aquesta manera, s'afavoreix la inversió i, per tant, el creixement.

82 *Ibid.*

83 EUROPEAN PRIVATE EQUITY AND VENTURE CAPITAL ASSOCIATION, *op. cit.*

84 COMISSIÓ EUROPEA, *op. cit.*

2.3 Creixement empresarial i sistema fiscal

El creixement de les empreses, a tots els nivells, és un factor clau en la creació d'ocupació i en la competitivitat d'aquestes. Podem distingir dos tipus de creixement empresarial:

- Creixement orgànic o intern: és el que es basa en l'increment de la capacitat productiva, de les vendes, els clients o els mercats als quals proveeix una empresa. És un creixement propi de les pimes, tot i que no exclusiu.
- Creixement extern: és el que es basa en les fusions i adquisicions d'altres empreses per tal d'arribar a nous mercats a escala internacional. Aquest tipus de creixement és més propi de les mitjanes i les grans empreses. Les fusions són la unió de més d'una empresa per crear-ne una de nova, mentre que les adquisicions és la compra d'una empresa per part d'una altra.

Creixement empresarial orgànic i règim fiscal

A través de l'increment de vendes, actius o beneficis, les empreses assoleixen el creixement, que poden gestionar a través d'estratègies. Cal analitzar, però, quins incentius i obstacles es troben les empreses davant la seva estratègia de creixement, i en quina mesura aquesta es veu afectada pel règim fiscal i en especial per les provisions que l'IS ofereix a les pimes. Mentre que el creixement orgànic s'associa a la creació de llocs de treball, el creixement empresarial extern –via fusions i adquisicions– s'associa més a recol·locació de treballadors⁸⁵.

La demanda de mercat és un factor clau en les decisions de creixement de les empreses, així com els costos laborals dels treballadors, però de vegades l'existència de certs incentius fiscals adreçats a les pimes poden crear l'efec-

85 PASANEN, «SME growth strategies: A comparison of Young and long-lived firms».

te contrari si es pretén afavorir el seu creixement⁸⁶. Es pot crear una barrera fiscal, desencadenant una fragmentació de les empreses en d'altres de més petites quan les primeres assoleixen un llindar de creixement que no permetria la seva elegibilitat per a certs incentius fiscals. Una altra conseqüència pot ser la creació de noves empreses per part de persones físiques per tal de reduir la seva càrrega fiscal de l'impost sobre la renda de les persones físiques. Finalment, també es pot produir un efecte de retenció del creixement de les empreses sota el llindar que marca l'elegibilitat d'aquests incentius. L'existència dels incentius fiscals per a les pimes es deu principalment a dos motius⁸⁷:

- El cost regressiu de la càrrega administrativa i burocràtica. Com analitzarem més endavant en aquest estudi, aquest cost és major en proporció per a les pimes que no pas per a les grans empreses.
- Les limitacions d'accés a finançament extern per part de les pimes i la informació asimètrica dels mercats de capitals.

Per poder minimitzar aquesta barrera fiscal i alhora incentivar les pimes al seu creixement, es proposen tres mesures concretes⁸⁸:

- Incentius per a la inversió de les pimes. Aquest incentiu ha estat utilitzat al Regne Unit.
- Incentius de guanys de capital per a pimes que esdevinguin empreses públiques. Els EUA han emprat un incentiu similar a aquest.
- Impost diferit sobre els guanys de capital. Amb aquest incentiu es pretén reduir l'efecte bloquejador dels guanys de capital, i que no es gravessin fins que l'actiu es vengui amb un altre propòsit que no pas la seva inversió.

86 CHEN i MINTZ, «Small Business Taxation: Revamping Incentives to Encourage Growth».

87 *Ibid.*

88 *Ibid.*

Creixement empresarial extern i règim fiscal

L'IS té una evident influència en el creixement de les empreses, ja que a una menor imposició, l'empresa gaudeix d'una major liquiditat per poder invertir en projectes o en l'adquisició d'una altra empresa⁸⁹. Tot i així, no es pot establir la conclusió que, per exemple, una empresa adquireixi una altra degut a una lleu imposició sobre societats, sinó que es pot contemplar com un factor més que ajuda en aquest sentit.

Les estratègies de creixement extern de les empreses busquen, entre d'altres, assolir uns nivells òptims d'eficiència generant economies d'escala i una posició estratègica al mercat tot creant sinergies a través de les fusions i l'adquisició d'altres empreses. En aquest sentit, és interessant observar l'impacte del règim fiscal sobre les decisions de les empreses pel que fa a la seva estratègia de creixement extern.

En aquest escenari, l'adquisició de noves empreses pot ser beneficiada si es poden distribuir beneficis d'un estat a un altre. L'IS en aquest cas si afectarà la plusvàlua final de l'operació.

Pel que fa a les pimes, el seu creixement té generalment un caràcter orgànic, més que extern, i es sol basar en la innovació i l'extensió de les seves operacions. En cas de fusions o adquisicions, les pimes solen centrar el seu interès més en el seu posicionament de mercat que no pas en l'impacte del règim fiscal⁹⁰.

2.4 Incentius fiscals

Els incentius fiscals es dissenyen i s'implementen per tal de combatre fallides del mercat, potenciant així les externalitats positives d'inversió en pimes o bé d'informació asimètrica dels mercats⁹¹. Existeixen cinc amplis tipus d'incentius fiscals, que són els següents:

89 Informació extreta de l'entrevista amb Josep Maria Gascón.

90 COMISSIÓ EUROPEA, *op.cit.*

91 OCDE, «Taxation of SMEs. Key Issues and Policy Considerations».

- Esquemes de depreciació anticipada.
- Deduccions a la inversió i concessions.
- Crèdits fiscals.
- Règims especials per a cert tipus d'ingressos.
- Tarifes especials.

Aquests incentius fiscals poden afectar de diferents formes la càrrega fiscal de les empreses. Poden disminuir la base imposable, disminuir la taxa o impost o bé poden disminuir el pagament final resultant de multiplicar la base per la taxa.

A més, els crèdits fiscals poden ser d'utilitat per a les *start-up* ja que poden ser d'aplicació, fins i tot, quan no hi ha una base imposable positiva, un escenari probable per a empreses que acaben de sortir al mercat i tenen activitat d'R+D que sovint requereix d'un cert horitzó temporal per produir beneficis.

Les característiques que hauria de complir un incentiu fiscal són:

- Efectivitat: l'incentiu hauria de proporcionar a l'empresa liquiditat i la possibilitat de noves inversions i creixement.
- Neutralitat del règim fiscal: les empreses haurien de poder beneficiar-se dels incentius independentment de la seva forma jurídica. A més, el creixement de les empreses no hauria de veure's perjudicat. Els criteris d'elegibilitat associats a la dimensió de l'empresa incentiva a les empreses a mantenir una estructura de petita empresa per poder-se acollir als incentius. Per tant, incentius exclusius per a les pimes distorsionen el règim fiscal.
- Transparència per als inversors: el volum de l'incentiu hauria de ser previst pels inversors. Aquest fet ajuda a fer que els inversors puguin avaluar l'incentiu abans d'invertir.
- Manejabilitat pels legisladors fiscals: la pèrdua d'ingressos hauria de ser prevista pels legisladors. A més, les despeses administratives haurien de ser de fàcil gestió.

Des d'aquest punt de vista, el criteri de les taxes especials o reduïdes tenen limitacions, ja que incentiven les empreses a reduir els seus beneficis, o bé comptablement o bé retallant el seu creixement. A més, aquest tipus d'incentius estan lligats als beneficis de l'empresa. Com que els resultats de l'empresa fluctuen, és poc transparent pels inversors i de difícil gestió pels legisladors. Les empreses joves i innovadores, que són les que haurien de poder beneficiar-se més d'aquests incentius, normalment solen tenir pèrdues al principi de la seva activitat i, per tant, no es poden beneficiar d'aquests.

Els crèdits fiscals poden donar solució a aquestes limitacions, ja que poden ser mesurables, transparents i independents del resultat de l'empresa. En comptes d'establir l'elegibilitat en funció de la dimensió de l'empresa, una alternativa és fixar un màxim d'inversions o bé de despeses elegibles. D'aquesta manera la pèrdua d'ingressos per recaptació és previsible i permet un millor control de l'incentiu.

L'objectiu dels incentius fiscals és que hi hagi un resultat positiu pel que fa a l'eficiència dels mateixos, i no sempre és senzill poder determinar *ex ante* si això finalment resultarà així⁹². També cal tenir en compte que els incentius fiscals poden donar lloc a una assignació ineficient dels recursos⁹³ a més d'anar en contra del principi de neutralitat del sistema fiscal.

Els incentius fiscals per a activitats d'R+D són comuns en molts dels règims fiscals de la UE. El seu efecte és la reducció de la càrrega fiscal de les empreses en funció de la despesa que aquestes fan en activitats d'R+D⁹⁴. El que han observat alguns estudis⁹⁵, i també s'ha observat en les respostes a les entrevistes de l'informe, és que aquests incentius tenen poca utilització per part de les pimes.

A Àustria, des del 2012, hi ha crèdits fiscals per a R+D per a pimes fins a un màxim de 100.000 euros, que engloben una àmplia base de despeses.

92 *Ibid.*

93 CRAWFORD i FREEDMAN, «Small Business Taxation».

94 COMISSIÓ EUROPEA, *op.cit.*

95 HALL, i VAN REENEN, «How effective are fiscal incentives for R&D? A review of the evidence».

L'elegibilitat és àmplia i no està limitada a determinats sectors. Les pimes austríaques constaten que sense aquests crèdits fiscals no haurien portat a terme el nivell d'activitat d'R+D feta els darrers anys⁹⁶. A Alemanya es dona suport a l'R+D via subvencions i préstecs. A Itàlia hi ha diversos incentius, com diversos crèdits fiscals, reduccions impositives o deduccions dels salaris de treballadors en l'impost IRAP –l'impost regional sobre la producció. A Suècia, per exemple, hi ha un incentiu per a l'economia de l'aprofitament on, amb un IVA reduït, s'incentiva que la gent no es desprengui d'aquelles coses com aparells, roba i d'altres béns que estan trencats per tal que ho reparin en comptes de comprar-ne un de nou⁹⁷. Dinamarca i Suïssa són altres països que promouen l'economia de l'aprofitament.

Segons un estudi de la CE, sense fer una diferenciació entre pimes i grans empreses, les deduccions per a inversions i els crèdits fiscals són els incentius més utilitzats en els règims fiscals de la UE⁹⁸. La depreciació anticipada és un altre incentiu força utilitzat. Depenent de l'Estat Membre es refereixen a uns o altres actius. A l'Estat espanyol, per exemple, només es fa referència als edificis. Només Bulgària, Estònia, Alemanya i Suècia no tenen cap incentiu fiscal per a R+D, mentre que la resta d'Estats Membres estudiats per la CE sí que disposen d'algun o altre incentiu fiscal. És important mencionar que només França i el Regne Unit diferencien els incentius entre pimes i grans empreses⁹⁹.

En els darrers anys, les anomenades *patent boxes* han estat una pràctica comuna en diversos països com a eina tributària per a promoure la innovació¹⁰⁰. Les *patent boxes* solen ser una sèrie de mesures normalment basades en un tipus impositiu reduït per a ingressos derivats del desenvolupament i explotació de la propietat intel·lectual¹⁰¹. Algunes *patent box* ofereixen incentius

96 COMISSIÓ EUROPEA, *op.cit.*

97 Informació extreta de l'entrevista amb Josep Maria Gascón.

98 COMISSIÓ EUROPEA, *op.cit.*

99 *Ibid.*

100 DELOITTE, «Innovation boxes, International tax reform, and infrastructure spending. The pillars of this fall's tax legislative debate».

101 *Ibid.*

per localitzar l'activitat d'R+D i les patents i d'altres només la mateixa patent. Irlanda va ser el primer país a adoptar-ne una el 1970. Més tard, el concepte va començar a calar en altres països com França o Hongria cap a la dècada del 2000, seguit dels Països Baixos i Luxemburg el 2007. Des de llavors, d'altres països han adoptat mesures d'aquest caire com el Regne Unit.

Com a avantatges de les *patent box* es pot trobar:

- Potencial d'atracció de treball qualificat i relacionat amb l'R+D.
- Són sistemes que eviten l'erosió de la base imposable de les empreses, desincentivant la deslocalització de les activitats d'R+D cap a paradisos fiscals.
- Aprofitament de la creació d'ocupació arran de les patents.

Com a inconvenients de les *patent box* trobem:

- Relació directa entre l'increment de les activitats en R+D i l'existència d'una *patent box* en un país on ja hi ha una activitat amb indústries on es desenvolupa R+D, amb la potencial pèrdua d'ingressos impositius per part de l'administració tributària.
- Amb incentius sobre R+D, es pot subvencionar només les activitats existents en R+D, discriminant així d'altres que no hagin tingut el mateix èxit.
- La discriminació negativa envers les indústries que no són intenses en activitats d'R+D, especialment en aquells països on els tipus impositius siguin alts, creant així una discriminació major.

Alguns experts assenyalen que els incentius fiscals condicionen les decisions de les empreses i ajuden en el seu desenvolupament de forma positiva¹⁰². Les empreses ho tenen present i saben quant els hi costarà invertir en un projecte. Per exemple, la normativa fiscal pot condicionar a la decisió

¹⁰² Informació extreta de l'entrevista amb Josep Maria Gascón.

d'obrir un centre d'R+D a l'Estat espanyol o bé a Bèlgica, considerant que són dos sistemes fiscals capdavanters en el tractament positiu de l'R+D. El fet que la normativa belga permeti la devolució dels diners de les deduccions, tot i no tenir suficient base imposable, contraposant-ho amb el sistema de compensació a anys futurs de l'Estat espanyol, és un factor que es tindrà en compte per part de les empreses si s'ha de fer una inversió *greenfield*¹⁰³. Si l'empresa té la dimensió per poder decidir on localitzar el seu centre global d'R+D, aquests incentius influeixen.

La normativa fiscal belga té unes regles per calcular l'increment de valor en els productes mitjançant l'R+D. L'*embedded income* o el resultat implícit és una part del preu del producte final, pel qual ha pogut incrementar el seu preu en un tant per cent. Si es multiplica aquest benefici extra per tota la quantitat d'unitats venudes, aquests beneficis, a l'Estat espanyol tributarien en un 25%, perquè es considera un benefici de les vendes, no a efectes d'R+D. A Bèlgica, el valor d'un producte continua sent el mateix d'abans, i això tributarà al tipus que toqui —el 33,99% a Bèlgica—, però la part corresponent a R+D sí que es deduirà de l'IS perquè són beneficis provinents d'un intangible. El sistema fiscal belga és un règim beneficis per a les activitats innovadores. Una empresa sí tindrà en compte aquests incentius per tal de decidir on establir-se, però això, per exemple, no ho té en compte el Pla d'Acció BEPS de l'OCDE. És a dir, encara que es vulgui, queden molts espais oberts per fer una política tributària avantatjosa cap a certs sectors o unes activitats determinades.

L'única sortida és l'harmonització fiscal, és l'únic que farà que Europa funcioni com a un mercat únic. Tenir una moneda única, sense un sistema bancari únic i un sistema fiscal sense harmonitzar fa que el funcionament del mercat únic no sigui el desitjable i es creïn situacions discriminatòries i ineficiències del mercat¹⁰⁴.

103 Inversió en un projecte que es comença des de zero o que canvia l'existent completament.

104 Informació extreta de l'entrevista amb Josep Maria Gascón.

Incentius per a pimes per a R+D

Les tarifes especials són l'incentiu més utilitzat entre els Estats Membres de l'estudi de la Comissió¹⁰⁵. Nou dels vint Estats Membres les utilitzen, mentre que les deduccions per a inversions –6–, la depreciació anticipada –5–, les exempcions –4– i els crèdits fiscals –3– són de menor utilització. Tot i així, en la mostra dels règims fiscals estudiats, les tarifes especials solen anar exclusivament adreçades a microempreses, quedant excloses les petites i mitjanes empreses.

Com a resultat pel que fa a la provisió d'incentius fiscals adreçats a pimes per a activitats d'R+D, hi ha Estats Membres com l'Estat espanyol, Bèlgica o França que presenten diferents incentius. Al contrari d'aquests Estats Membres, Àustria, Bulgària, Estònia, Itàlia, Eslovènia i Suècia no tenen al seu sistema cap incentiu per a les pimes en temes d'R+D¹⁰⁶. L'existència de tarifes especials per a pimes és la principal mesura adoptada als Estats Membres per donar suport a aquest col·lectiu, tot i que, com que no hi ha uniformitat en la definició de pime a cada Estat Membre, no es podria considerar aquesta mesura com una bona pràctica. En aquest sentit, es pot diferenciar com les mitjanes empreses no gaudeixen de tants incentius fiscals com les microempreses, les quals són beneficiàries de la majoria d'aquests incentius¹⁰⁷.

Des del punt de vista de la dimensió de l'empresa, no existeixen diferències explícites en l'elegibilitat de les empreses per als incentius fiscals en R+D. Pel que fa a les mitjanes empreses, amb l'excepció del Regne Unit, en general no es beneficien dels incentius fiscals dels sistemes europeus. Els seus beneficis fiscals poden venir de deduccions per R+D d'un rang d'entre el 0,93% a Luxemburg al 25,24% d'Irlanda. Les petites empreses poden trobar incentius fiscals en cinc Estats Membres, com són Bèlgica, França, Irlanda, l'Estat espanyol o el Regne Unit. Les reduccions en la seva càrrega fiscal poden anar des del 2,54% de Bèlgica al 29,47% de l'Estat espanyol. Les mi-

105 COMISSIÓ EUROPEA, *op.cit.*

106 *Ibid.*

107 *Ibid.*

croempreses són les més grans beneficiàries de les reduccions fiscals, que poden arribar al 53,05%.

Anàlisi quantitativa–*European Tax Analyzer*

Per saber si aquests incentius fiscals són capaços de reduir la càrrega fiscal de les empreses, no és suficient amb l'anàlisi qualitativa, sinó que cal complementar-ho amb una anàlisi quantitativa. Aquesta anàlisi quantitativa es realitza amb el model de l'*European Tax Analyzer*, un model informàtic multiperíode per calcular la càrrega fiscal corporativa en diferents jurisdiccions¹⁰⁸. En aquest cas s'han tingut en compte els 20 Estats Membres de la mostra de l'estudi de la Comissió. El model considera dos supòsits d'empresa, a escala corporativa i a escala general –tenint en compte la corporació i els accionistes.

En l'anàlisi es fa una simulació de cinc exercicis fiscals, del 2009 al 2013, ambdós inclosos, amb un model d'empresa amb la mateixa estructura i balanç de situació per als 20 Estats Membres de la mostra. Amb aquest supòsit, s'analitzen separadament els efectes sobre la càrrega fiscal de les empreses dels incentius fiscals per a R+D.

Pel que fa a les grans empreses, les conclusions són:

- Els incentius fiscals per a R+D són comuns. 15 dels 20 Estats Membres de la mostra en presenten en els seus règims fiscals. Els incentius més comuns en aquest sentit són els referents a la reducció de la base imposable.
- La reducció de la càrrega fiscal que generen aquests incentius va des del 0,98% de Luxemburg fins al 19,44% de Lituània. Tot i l'efecte reductor dels incentius, el rànquing dels Estats Membres sobre la càrrega fiscal final pràcticament no varia.
- Hi ha una tendència per a l'expansió dels incentius fiscals per a R+D durant el període 2009-2013.

108 *Ibid.*

- Els resultats són consistents sota diferents supòsits respecte a la rendibilitat, l'estructura de capital, la intensitat del capital i del treball. Per contra, la intensitat en activitats d'R+D sí mostra un impacte considerable sobre la càrrega fiscal suportada.
- Les variacions sobre l'impacte dels incentius fiscals per R+D sobre la càrrega fiscal depenen del sector d'activitat.

Pel que fa a les mitjanes empreses, les conclusions són:

- Normalment no són beneficiàries dels incentius per a les pimes a causa de la seva dimensió. L'Estat Membre que és una excepció és el Regne Unit.
- Pel que fa als incentius fiscals per R+D, els resultats són similars als de les grans empreses. Hi ha dos Estats Membres que incorporen uns límits per acollir-se als incentius. En aquests casos, les reduccions fiscals són més grans per a les mitjanes empreses que per a les grans empreses.
- En Estats Membres com França, Polònia i Regne Unit, els incentius fiscals per a R+D són aplicables només a les pimes.
- L'efecte dels incentius fiscals pot veure's reduït fins al 50% si es considera l'empresa general –corporatiu i accionistes.
- Les pimes poden tenir un desavantatge competitiu envers les grans empreses, ja que els règims fiscals afavoreixen el deute envers el capital i les pimes tenen més dificultats d'apalancament que les grans empreses.

Amb el supòsit general –tenint en compte els accionistes–, l'Estat espanyol és l'únic Estat Membre de la mostra de l'estudi a qui la càrrega fiscal augmenta davant una disminució en la ràtio de capital –menys capital, més deute. Això pot ser explicat per una alta imposició sobre els interessos a l'impost sobre la renda de les persones físiques.

Pel que fa a les petites empreses, les conclusions són:

- Els incentius fiscals són més efectius per a les petites empreses que per a les mitjanes. La reducció de la càrrega fiscal va des del 2,54% a Bèlgica fins al 29,47% a l'Estat espanyol.
- L'ordinalitat del rànquing d'Estats Membres i la càrrega fiscal no pateix gaires canvis excepte a l'Estat espanyol, que passa de la dinovena posició a la dotzena.
- L'efecte dels incentius fiscals per a R+D són similars als aplicables a les mitjanes empreses.
- Tenint en compte la càrrega fiscal en el supòsit general –accionistes i corporatiu–, Irlanda i Eslovènia combinen una baixa càrrega fiscal a escala corporativa amb un alt impost sobre la renda sobre els dividends, cosa que fa reduir l'impacte dels incentius fiscals de les pimes per a R+D en la càrrega fiscal. Per contra, Estònia i Luxemburg milloren en el rànquing a causa d'un impost sobre la renda personal comparativament més baix.
- L'efecte dels incentius fiscals pot veure's reduït fins al 50% si es considera l'empresa en l'àmbit general –corporatiu i accionistes.

Pel que fa a les microempreses, les conclusions són:

- Els incentius fiscals per a R+D són d'ús més comú que els adreçats específicament a les pimes. Tot i així, els incentius adreçats a les pimes tenen un efecte molt més important en la disminució de la càrrega fiscal que els incentius per a R+D. En els diferents Estats Membres on són d'aplicació incentius per a R+D i per a pimes, excepte a Polònia i Eslovènia, els incentius per a pimes tenen un efecte reductor de la càrrega fiscal molt més significatiu. Les reduccions més importants a causa dels incentius per a pimes són a Lituània –53,05%–, Croàcia –50,02%–, l'Estat espanyol –48,68%– i Irlanda –38,63%. Per la seva banda, la reducció més important com a resultat de l'aplicació d'incentius per a R+D és a Irlanda –16,18%.
- Les microempreses es poden beneficiar molt més que les petites o mitjanes empreses dels incentius fiscals per a pimes, tenint en compte que els règims fiscals tenen un caràcter progressiu. A l'Estat espanyol, per

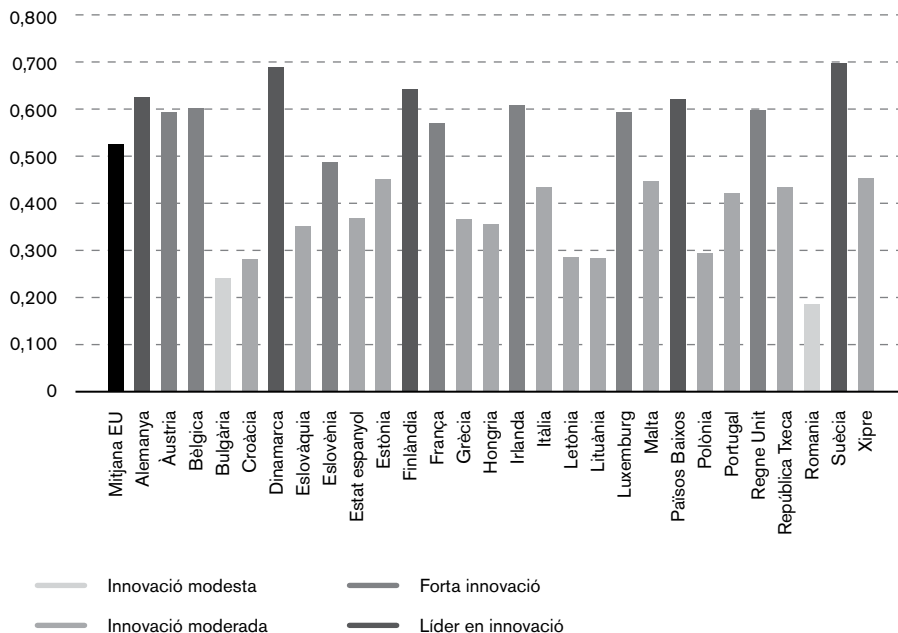
exemple, mentre que la reducció de la càrrega fiscal per a la microempresa és del 48,68%, per a una petita empresa és del 29,47%.

- A Lituània, l'IS es redueix del 15% al 5% si la pime té una facturació inferior a 1.000.000 LTL –aproximadament EUR 290.000– i té menys d'onze treballadors. Aquest requisit només el compleixen les microempreses.
- Pel que fa a l'anàlisi de sensibilitat respecte a rendibilitat, estructura de capital, intensitat de capital i treball sobre la càrrega fiscal, els resultats són similars als de les anteriors categories observades –petita, mitjana i gran empresa.
- Si tenim en compte l'empresa a nivell general –corporatiu i accionistes–, excepte a Irlanda i Eslovènia, l'efecte dels incentius fiscals per a pimes i per a R+D és similar al dels anteriors casos –petita, mitjana i gran empresa–, on la reducció de la càrrega fiscal amb l'aplicació dels incentius es redueix en un 50% aproximadament.

Tenint en compte els resultats d'aquesta anàlisi sobre els incentius per a R+D a la UE, una dada curiosa és que Suècia apareix com l'Estat Membre que més facilita i promou la innovació a la UE al rànquing de l'*European Innovation Scoreboard* de 2016. Per tant, no podem establir una correlació positiva directa entre la presència d'incentius fiscals per a R+D i lideratge en innovació, ja que hi ha molta recerca que no es tradueix en innovació, com comenta algun dels nostres experts entrevistats¹⁰⁹.

109 Informació extreta de l'entrevista amb Albert Colomer.

Gràfic 4. European Innovation Scoreboard*, 2016



*El *Summary Innovation Index* és un indicador compost resultant de la mitjana de 25 indicadors relacionats amb la innovació. Un valor de zero indica el mínim d'innovació possible, mentre que un valor d'u indica el màxim.

Font: Comissió Europea.

2.5 Impost de societats i la càrrega administrativa i burocràtica

En qualsevol sistema fiscal, a més de la càrrega impositiva a la qual han de fer front les empreses, hi ha la càrrega administrativa i burocràtica, consistent en els recursos necessaris que ha de destinar una empresa per a complir amb les obligacions fiscals com per exemple la comptabilitat, el registre de documentació, el software i el personal qualificat per a l'execució d'aquestes tasques.

L'OCDE ha identificat quatre grans categories dins d'aquests tipus de despesa que anomenem càrrega administrativa i burocràtica¹¹⁰:

- Registre al sistema.
- Elaboració i presentació de la informació fiscal requerida.
- Comunicació de la informació exacta i acurada de l'empresa.
- Pagament dels impostos dins dels terminis.

A aquestes quatre categories, posteriorment també s'hi ha afegit una cinquena en referència a estar informat sobre les obligacions fiscals i els seus procediments.

Les pimes normalment requereixen l'externalització per portar a terme aquestes tasques, degut a la manca d'un expert en temes fiscals dins de la seva estructura. Aquest fet fa que la càrrega administrativa i burocràtica sigui més important en les pimes que no pas en les grans empreses. A més, el fet d'haver de tractar amb diferents administracions tributàries –regional, nacional,...– fa que aquesta càrrega sigui més important per a les pimes, a qui una millor coordinació entre administracions tributàries i una simplificació en els models i documents a presentar els hi seria de gran ajuda¹¹¹. Un estudi de la CE del 2004¹¹² va manifestar que la ràtio entre els costos administratius i burocràtics i la càrrega fiscal era del 30,9% en les pimes mentre que només era d'un 1,9% per a les grans empreses. El 2007, la CE va publicar un altre estudi específicament sobre la càrrega administrativa i burocràtica que pateixen les pimes a la UE¹¹³, on es destaquen els següents factors com a determinants en la gran càrrega administrativa i burocràtica que tenen les pimes:

110 COMISSIÓ EUROPEA, «Simplified Tax Compliance Procedures for SMEs. Final Report of the Expert Group».

111 *Ibid.*

112 COMISSIÓ EUROPEA, «European Tax Survey».

113 COMISSIÓ EUROPEA, «Simplified Tax Compliance Procedures for SMEs. Final Report of the Expert Group».

- Els canvis freqüents en la legislació fiscal.
- La complexitat dels sistemes fiscals, que alhora estan més orientats a les grans empreses.
- L'existència de diferents autoritats fiscals i administratives.
- Un llenguatge incomprensible de la legislació fiscal, incloent-hi alguns models.
- Terminis curts i inflexibles per als pagaments dels impostos, resultant en problemes de tresoreria.
- El cost d'especialistes fiscals.
- Els procediments de registre.

La proliferació de la transmissió dels models i de la documentació fiscal a través d'internet també és un factor que pot ajudar a les empreses i especialment a les pimes. A més de l'Estat espanyol, 17 economies més han introduït mecanismes perquè els contribuents puguin omplir i pagar els diferents models impositius via internet¹¹⁴.

Les economies d'escala i la corba d'aprenentatge també són dos factors que indueixen al fet que la càrrega administrativa i burocràtica és més gran proporcionalment per a les pimes¹¹⁵. Les dades disponibles sobre el nombre d'hores dedicades per una empresa per complir amb totes les obligacions fiscals, és una informació que mostra el gran marge que hi ha per a la millora en aquest sentit. Luxemburg és l'Estat Membre on les empreses dediquen menys temps per any a la càrrega administrativa i burocràtica –55 hores–, mentre que Estats Membres com Bulgària –454 hores–, Polònia –286 hores–, Itàlia –269 hores–, i Eslovènia –260 hores– són els que tenen una càrrega més considerable per a les empreses. L'Estat espanyol, en aquest sentit, està lleugerament per sobre de la mitjana amb 167 hores anuals dedicades a la complementació i gestió de la càrrega administrativa i burocràtica¹¹⁶.

114 WORLD BANK GROUP, *Doing Business 2016. Measuring Regulatory Quality and Efficiency. Comparing Business Regulation for domestic firms in 189 economies*.

115 COMISSIÓ EUROPEA, *op. cit.*

116 *Ibid.*

Pel que fa a les diferents obligacions tributàries, es poden observar múltiples diferències entre els Estats Membres, des del mesurament de l'any o període fiscal —a Estònia, per exemple, el període fiscal és cada mes natural del calendari—, passant pels pagaments, la seva periodicitat i la forma d'efec-tuar-los, el tancament de l'any fiscal així com les multes generades per l'incompliment d'alguna d'aquestes obligacions o les pròrrogues concedides¹¹⁷.

L'estudi esmentat de la CE sobre la càrrega administrativa i burocràtica de les pimes¹¹⁸ extreu diferents conclusions de bones pràctiques per tal de re-duir aquesta càrrega que pateixen de forma desproporcionada les pimes en-vers les grans empreses. Són les següents:

- Un marc regulador estable i previsible és una bona pràctica d'ajuda a les pimes.
- La integració dels registres fiscals amb els altres de l'administració en una finestra única pot ajudar a reduir les despeses d'informació i les administratives.
- La informació personalitzada sobre fiscalitat per a les petites empreses pot ajudar a reduir el seu cost administratiu.
- Les petites empreses necessiten informació i assistència sobre canvis legislatius en la fiscalitat.
- Les interpretacions vinculants de la legislació fiscal redueixen la incertesa.
- Mètodes simplificats de comptabilitat i per establir la base imposable poden reduir la càrrega administrativa a les petites empreses.
- Els formularis i d'altres requeriments administratius es poden adaptar a la realitat de les petites empreses.
- La presentació telemàtica de les declaracions d'impostos pot accelerar els procediments i reduir la despesa administrativa.
- Els recordatoris de pagament i un compte fiscal individual poden acce-lerar el pagament i els procediments de reemborsament d'impostos.

117 *Ibid.*

118 *Ibid.*

- Els procediments de sancions poden evitar-se o reduir-se amb informació per a les empreses joves.

En definitiva, la càrrega administrativa i burocràtica que pateixen les empreses deriven en un menor retorn de la inversió de les empreses o bé en un increment del preu final dels productes o serveis de l'empresa. Com s'ha vist, aquesta càrrega administrativa és variable en els diferents Estats Membres. Els experts entrevistats coincideixen en el fet que la càrrega administrativa i burocràtica que pateixen les empreses és excessiva i en dificulta la seva viabilitat. Sistemes com el de finestra única per a la gestió i pagament de totes les taxes així com l'ús d'internet poden ajudar a alleugerir aquesta càrrega administrativa.

2.6 L'evasió i l'elusió fiscal

En les darreres dècades, amb la globalització de l'economia mundial, hi ha hagut un canvi de paradigma empresarial, on s'ha passat de models operatius de caire més local a models globals basats en organitzacions amb seus i delegacions a escala mundial i amb una integració vertical i/o horitzontal d'empreses que centralitzen diverses funcions regionals o globals. Aquests fenòmens han crescut exponencialment per la planificació fiscal de les empreses a l'hora d'identificar i explotar les oportunitats que ofereixen els diferents sistemes fiscals arreu del món, proporcionant-los així oportunitats per declarar menys beneficis allà on la tributació és més elevada i minimitzar la seva contribució tributària, altrament anomenat BEPS –de l'anglès *Base erosion and profit shifting*. Aquesta situació perjudica en certa mesura els ciutadans –que cada cop estan més sensibilitzats amb aquest tema–, les altres empreses que no poden gaudir d'aquesta planificació fiscal –com les pimes– i també els governs –que poden patir l'elusió o l'evasió fiscal¹¹⁹. En

119 OCDE, «Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios».

aquest sentit, la CE ja va intentar el 2012 i 2015 establir un pla en contra d'aquestes pràctiques¹²⁰.

L'OCDE per la seva banda, també va crear el pla d'acció contra el BEPS que inclou, entre altres mesures, que les empreses declarin a les autoritats competents els seus mecanismes de planificació fiscal, abordar els reptes que presenta l'economia digital per a la imposició o bé limitar l'erosió de la base imposable via deduccions en l'interès i altres pagaments financers¹²¹. Un altre factor important que destaca el pla d'acció de l'OCDE és la temporalitat amb la qual aquestes accions s'han de portar a terme, ja que amb l'economia global actual el repte d'adaptar-s'hi és imprescindible. Països com Bèlgica han implementat la Directiva europea 2014/107/EU per a l'intercanvi d'informació fiscal¹²². A més, el 2016 la UE ha fet accions més enllà del propi territori en la seva lluita contra l'evasió d'impostos, amb acords bilaterals d'intercanvi d'informació fiscal, com per exemple el que va ser firmat amb Andorra¹²³. Com a efecte positiu, aquest fenomen és a l'agenda de la UE, de l'OCDE i del G20, degut a la conscienciació social i a la pressió del dèficit pressupostari¹²⁴.

Recentment s'han publicat estudis i s'han filtrat documents a la premsa on s'ha evidenciat que grans empreses com Google, Amazon o Ikea han fet ús de l'elusió fiscal. L'elusió fiscal, a diferència de l'evasió fiscal, consisteix en eludir el pagament d'impostos a l'administració pública de forma legal, mitjançant estratègies fiscals de caràcter transnacional. Després del debat el 2016 sobre la possible ajuda fiscal d'Irlanda a Apple al PE i la multa proposada per la CE a l'empresa¹²⁵, la comissària de Competència de la CE,

120 COMISSIÓ EUROPEA, «Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – An Action Plan to Strengthen the Fight against Tax Fraud and Tax Evasion».

121 OCDE, *op. cit.*

122 CONFÉDÉRATION FISCALE EUROPÉENNE, *CFE Fiscal Committee. National Reports. 137th Meeting. Developments in national tax laws. September 2015- April 2016.*

123 CONSELL EUROPEU, «Andorra taxation agreement aproved by EU».

124 Informació extreta de l'entrevista amb Valentí Pich.

125 PARLAMENT EUROPEU, «Commission's illegal state aid verdict on Ireland's tax deal with Apple: debate».

Margrethe Vestager, va anunciar que tenen a altres empreses com Amazon o McDonald's en el punt de mira¹²⁶.

Alguns dels mecanismes utilitzats per a l'elusió fiscal de les empreses poden ser el finançament intragrupal d'empreses, els mecanismes no financers de gestió de beneficis, la utilització de llicències de propietat intel·lectual o bé la transferència de preus intragrupal. En tot cas, els estudis realitzats sobre aquest tema no consoliden quins mecanismes són els més utilitzats.

El model Devereux-Griffith ens pot ajudar a comparar quina és la diferència entre la càrrega fiscal entre empreses que operen a escala transnacional i empreses que operen localment, calculant el seu EATR (en català Tipus Impositiu Efectiu Mitjà)¹²⁷. La diferència entre aquest model i l'*European Tax Analyzer* consisteix en el fet que el model Devereux-Griffith considera un model d'inversió, no d'empresa. El que sí que afegeix el model Devereux-Griffith respecte a l'*European Tax Analyzer* és la possibilitat d'estudiar inversions transfrontereres.

En aquest sentit, si contemplem l'escenari d'una inversió en l'àmbit local o domèstic, l'EATR resulta més beneficiós per a les pimes respecte a les grans empreses, amb una mitjana de 18,2% per a les pimes envers el 21,5% de les grans empreses per al període 2009-2013. Aquest escenari pot sobreestimar aquest avantatge competitiu de les pimes, al no tenir en compte les inversions transfrontereres i els mecanismes d'elusió fiscal de les grans empreses¹²⁸.

Si considerem l'EATR en un escenari on comparem una pime que opera localment amb una gran empresa, filial d'una matriu, en un 75% dels 20 Estats Membres estudiats, l'EATR és menor per a les grans empreses. Aquesta situació es dona quan aquestes fan ús d'una estratègia de finançament eficient i la localització de la matriu també és la més eficient pel que fa a minimitzar l'EATR, sempre localitzada en un dels 20 Estats Membres dels considerats a l'estudi o bé a Canadà, la Xina, el Japó, Suïssa i els Estats Units, que han es-

126 ROBERT i BARBIÈRE, «Vestager: "We have Amazon and MacDonald's in the pipeline"».

127 COMISSIÓ EUROPEA, «SME taxation in Europe. An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises».

128 *Ibid.*

tat inclosos en aquest estudi com a països no membres de la UE¹²⁹. Aquest informe mostra com només en cinc Estats Membres l'EATR de la pime és més baix que per a la gran empresa. Aquests Estats Membres són França, l'Estat espanyol, Bèlgica, Lituània i els Països Baixos. Pel que fa a la resta d'Estats Membres, resulta sorprenent com Irlanda, Romania o el Regne Unit que semblen tenir règims fiscals benèvols per a les pimes, en aquest escenari surtin més afavorides les grans empreses.

Les principals conclusions de l'anàlisi del model Devereux-Griffith són¹³⁰:

- Les grans empreses es localitzen en diferents països, per aquest motiu es beneficien de les diferències dels règims fiscals en comparació a les pimes que operen localment.
- Les grans empreses poden reduir la seva càrrega fiscal efectiva distribuint funcions en les àrees de finançament i propietat intel·lectual.
- Els avantatges competitius de les pimes poden venir per incentius fiscals adreçats a aquest col·lectiu o bé per uns tipus fiscals més baixos específics.
- Es mostren uns règims fiscals més benevolents per a les grans empreses que amb el model de l'*European Tax Analyzer*, ja que té en compte l'ús d'estratègies de minimització de la càrrega fiscal.
- Les anàlisis de sensibilitat –tenint en compte els tipus d'interès, la inflació i el tipus de rendibilitat abans d'impostos– han mostrat la solidesa dels resultats i els corroboren.

A la UE, diversos Estats Membres com Luxemburg, els Països Baixos, l'Estat espanyol o el Regne Unit han establert deduccions per a les empreses que tenen activitats de propietat intel·lectual o patents, que disminueixen la base imposable d'aquestes i, per tant, la seva contribució fiscal¹³¹. Altres Estats

129 *Ibid.*

130 *Ibid.*

131 *Ibid.*

Membres, com Bèlgica, han establert deduccions per a la producció de productes amb un contingut en alta tecnologia o bé per a la inversió en actius digitals, com la integració de sistemes de pagament i facturació digitals o la implementació de sistemes de seguretat de la informació¹³².

Però, l'elusió i l'evasió fiscal no només es poden donar en grans empreses. Un estudi de l'OCDE¹³³ manifesta que el fet que alguns sistemes fiscals no ofereixen les mateixes obligacions per a persones emprenedores que s'autoocupen envers els treballadors en règim general, també pot generar evasió fiscal per part dels primers. De la mateixa manera hi pot haver despeses de caràcter personal que l'emprenedor les declari com a despeses del propi negoci, reduint així la seva base imposable. En aquest sentit, diferents estudis han destacat la perversa relació positiva entre emprenedoria i imposició sobre els ingressos^{134 135 136 137 138}, ja que el fet d'una major imposició, dona l'oportunitat als treballadors autoocupats d'eludir una quantitat més gran de càrrega fiscal¹³⁹. Els legisladors haurien de tenir en compte, doncs, aquest factor d'elusió i evasió fiscal per part dels emprenedors, ja que aquests haurien de començar un projecte en base a la viabilitat del negoci i no pas pensant en la quantitat d'impostos que poden eludir.

132 CONFÉDÉRATION FISCALE EUROPÉENNE, *op. cit.*

133 CHEN, *et. al.*, *op. cit.*

134 LONG, «The Income Tax and Self-employment».

135 BLAU, «A Time-Series Analysis of Self-Employment in the United States».

136 EVANS i LEIGHTON, «The Determinants of Changes in U.S. Self-Employment, 1968-1987».

137 PARKER, «A Time Series Model of Self-employment under Uncertainty».

138 ROBSON, «The Rise in Self-Employment Amongst UK Males».

139 CHEN, *et. al.*, *op. cit.*

3. L'IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT

L'IVA va sorgir al si de la UE com una alternativa per substituir els diferents impostos plurifàsics en cascada que hi havia llavors i que suposaven un gran problema per al mercat comú. Seguint les recomanacions de l'*Informe Neumark*, l'IVA va esdevenir una alternativa d'impost no acumulatiu a aquests altres impostos. És un impost indirecte que grava el consum, és a dir, la contribució fiscal del contribuent succeeix quan consumeix algun bé o servei. L'impost de l'IVA està present en tots aquells béns i serveis que consumim per primera vegada i són nous i, per tant, en productes de segona mà l'IVA no s'aplica. A l'Estat espanyol, hi ha certs productes i serveis els quals estan exempts d'IVA, com les operacions mèdiques i sanitàries, alguns serveis formatius i d'educació, algunes activitats socials i culturals, operacions d'assegurances i algunes activitats immobiliàries¹⁴⁰. Tot i això, les exempcions de l'impost no ens desprenen de les obligacions formals i les exigències d'aquest, com pot ser la presentació de l'impost amb una declaració a zero, simplement s'eximeix el pagament de l'impost. D'altra banda, existeix la no subjecció a l'impost, que

140 AGÈNCIA TRIBUTÀRIA. IVA 2015. *Manual Práctico*.

vol dir que no existeix el fet imposable i, per tant, ni neix l'obligació de pagament ni l'aplicació de la normativa de l'impost.

A l'Estat espanyol, l'IVA es va implantar el 2 d'agost del 1985. Abans existia un impost sobre el tràfic d'empreses de caire similar però més complex. S'aplica l'IVA a la península i a les Illes Balears, però no a les Illes Canàries –on s'aplica l'IGIC, *Impuesto General Indirecto Canario*– ni a Ceuta i Melilla –on s'aplica l'IPSI, *Impuesto sobre la Producción, Servicios y la Importación*. El primer país a introduir l'IVA va ser França el 1954¹⁴¹. Els bons resultats d'aquesta figura impositiva van impulsar la seva implantació en altres països europeus i, finalment, es va acabar aplicant a tota la Comunitat Econòmica Europea¹⁴².

És un impost que no recapta directament l'agència tributària dels Estats Membres sinó que és el mateix venedor del producte o servei el que el recapta del client i, després, aquest ho compensa segons el saldo positiu o negatiu que tingui de l'impost amb l'administració tributària, en funció de les seves compres, on ha suportat una quantitat d'IVA i de les seves vendes, en les quals ha repercutit una quantitat d'IVA als seus clients¹⁴³. L'IVA, a més, és una font generadora d'ingressos pels Estats Membres però també per al pressupost de la UE, ja que un percentatge de la recaptació d'aquest impost és transferida per part dels Estats Membres a la UE.

L'IVA i el procés d'integració econòmic de la UE han anat de la mà. La primera regulació europea de l'IVA es va crear el 1967 amb la Directiva 67/227/CEE del Consell de la Comunitat Econòmica Europea i va entrar en vigor el 1970. Amb aquesta Directiva es buscava que la imposició sobre la xifra de negocis no falsegés la lliure competència ni entorpis la lliure circulació de béns i serveis al mercat comú¹⁴⁴. Després d'aquesta primera Directiva europea hi ha hagut d'altres que l'han seguit, tot modificant el sistema europeu d'IVA i ajustant els diferents aspectes de la figura impositiva. Actualment, la legislació europea en

141 DEUDAEXTERNAES, «6 cosas que debes saber sobre el funcionamiento del IVA».

142 NICOLAU, «¿Cómo se recauda el IVA?».

143 *Ibid.*

144 UNIÓ EUROPEA, Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

vigor és la que el Consell de la UE va emetre amb la Directiva europea sobre l'IVA 2006/112 el 2006¹⁴⁵, en vigor des del 2007, i que és un text refós de la sisena Directiva sobre IVA del 1973 i promulgada el 1977. Amb la Directiva del 2006 es regulen, entre altres aspectes, els tipus màxims generals de l'impost – es fixen en un mínim del 15% –, així com el mínim en els tipus reduïts per a certs béns i serveis –que es fixa en un 5%. També es regulen altres aspectes com les exempcions, les deduccions o règims especials per a reduir la burocràcia com els relatius a les petites empreses o als productors agrícoles. També hi ha reglaments i decisions pel que fa a la regulació de l'IVA en l'àmbit europeu. Tot i l'esforç de la CE en avançar cap a l'harmonització de l'IVA, és un impost que degut a les divergències dels tipus i de l'aplicació en els diferents Estats Membres sempre ha generat distorsions en els fluxos comercials intracomunitaris.

La taula 3 presenta la varietat de tipus impositius d'IVA a la UE per a cada Estat Membre.

Taula 3. Tipus impositius d'IVA a la UE, 2016 (%)

Estat Membre	Tipus	% IVA 2016	Estat Membre	Tipus	% IVA 2016
Alemanya	General	19	Croàcia	General	25
	Reduït	7		Reduït	13
Àustria	General	20		Reduït II	5
	Reduït	13	Dinamarca	General	25
	Reduït II	10		General	20
Bèlgica	General	21	Eslovàquia	Reduït	10
	Reduït	12		General	22
	Reduït II	6	Eslovènia	Reduït	9,5
Bulgària	General	20		General	21
	Reduït	9	Estat espanyol	Reduït	10
				Super reduït	4

145 *Ibid.*

Estònia	General	20	Malta	General	18
	Reduït	9		Reduït	7
Finlàndia	General	24		Reduït II	5
	Reduït	14		Super reduït	0
	Reduït II	10	Països Baixos	General	21
França	General	20		Reduït	6
	Reduït	10	Polònia	General	23
	Reduït II	5,5		Reduït	8
	Super reduït	2,1		Reduït II	5
Grècia	General	24	Portugal	General	23
	Reduït	13		Reduït	13
	Super reduït	6		Reduït II	6
Hongria	General	27	Regne Unit	General	20
	Reduït	18		Reduït	5
	Reduït II	5		Super reduït	0
Irlanda	General	23	República Txeca	General	21
	Reduït	13		Reduït	15
	Reduït II	9		Reduït II	10
	Super reduït	4,8	Romania	General	20
	Super reduït II	0		Reduït	9
Itàlia	General	22		Reduït II	5
	Reduït	10	Suècia	General	25
	Reduït II	5		Reduït	12
	Super reduït	4		Reduït II	6
Letònia	General	21	Xipre	General	19
	Reduït	12		Reduït	9
Lituània	General	21		Reduït II	5
	Reduït	9			
	Reduït II	5			
Luxemburg	General	17			
	Reduït	8			
	Super reduït	3			

Font: Comissió Europea.

D'aquesta taula, es pot destacar que alguns Estats Membres com Bulgària, Estònia, Eslovàquia, Letònia o Alemanya utilitzen el tipus general i un tipus reduït, mentre que d'altres Estats Membres, a més del tipus general, utilitzen un tipus reduït o bé un tipus super reduït com ho fan l'Estat espanyol, Itàlia, França, Grècia, Irlanda, Luxemburg, Malta o el Regne Unit. Actualment, la mitjana del tipus general d'IVA està en el 21,50%, tot i que la directiva en vigor marca un mínim del 15%.

Mitjançant un estudi recent la CE ha recomanat a l'Estat espanyol un increment del tipus d'IVA en certs productes i serveis que gaudeixen d'un tipus reduït del 10% o el 4%¹⁴⁶. Això s'ha demanat per tal de compensar el desequilibri de dèficit existent en el pressupost espanyol i pel qual la Comissió s'ha plantejat si suspendre temporalment els Fons Estructurals i d'Inversió Europeus, ja que l'Estat espanyol ha incomplert l'objectiu de dèficit el 2015.

A l'Estat espanyol, els tipus reduït i super reduït s'apliquen en diferents productes i serveis que són considerats necessaris per a la societat. En aquest sentit, el criteri per a la introducció de certs productes o serveis es delimita a l'annex III de la Directiva 2006/112/EC, que marca quins es poden acollir a un tipus d'IVA reduït. En tot cas, cada Estat Membre decideix quins productes i serveis bonifica amb aquests tipus reduïts, sempre dins del marge que ofereix la Directiva europea. Els Estats Membres poden adoptar fins a dos tipus reduïts per aplicar a aquelles categories de productes i serveis que considerin, amb un mínim d'un 5%. A més, hi ha els tipus especials o super reduïts, que sí que poden ser menors del 5% i, fins i tot, n'hi ha del 0% que s'apliquen a excepcions. Recentment, a l'Estat espanyol, la comissió d'igualtat del Congrés dels Diputats de Madrid ha presentat una proposta no de llei sol·licitant una aplicació del 4% –tipus super reduït– als productes d'higiene femenina i als bolquers, que a hores d'ara se'ls hi aplica

146 CENTER FOR SOCIAL AND ECONOMIC RESEARCH. «Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report».

el tipus general¹⁴⁷. Aquesta reivindicació també ha tingut lloc al PE de la mà de diversos eurodiputats^{148 149}.

3.1. Evolució de l'IVA

L'IVA és un impost el qual els governs utilitzen sovint per a equilibrar els seus ingressos pressupostaris. La proximitat d'eleccions també sol condicionar de vegades els canvis impositius pel que fa a l'IVA. En definitiva, és un impost que els governs, dins dels límits establerts per la Directiva europea que ho regula, gestionen com millor els convé.

Taula 4. Canvis en els tipus impositius d'IVA, 2000-2016 (%)

Estats Membres i dates	Tipus reduït i súper reduït	Tipus general	Estats Membres i dates	Tipus reduït i súper reduït	Tipus general
Alemanya			Croàcia		
1/1/07	7	19	1/1/06	0 10	22
Àustria			1/8/09	0 10	23
1/1/16	10 13	20	1/3/12	0 10	25
Bèlgica			1/1/13	5 10	25
1/1/00	6 12	21	1/1/14	5 13	25
Bulgària			Dinamarca		
1/1/07	7	20	No hi va haver canvis en els tipus impositius d'IVA entre 2000 i 2016		
1/4/11	9	20			

147 «El Congreso pide rebajar al 4% de IVA los productos de higiene femenina y los pañales».

148 «Eurodiputado de ERC recoge firmas contra IVA de tampones, compresas y pañales».

149 La contradicció entre les recomanacions de la CE a l'Estat espanyol, sobre l'increment del tipus d'IVA de certs productes i serveis que gaudeixen d'un tipus reduït, i la iniciativa del Congrés dels Diputats espanyol i d'alguns eurodiputats al PE, que demanen l'aplicació d'un tipus reduït d'IVA als productes d'higiene femenina i als bolquers, implica un debat polític sobre quines són les categories o famílies de productes i serveis que haurien de gaudir d'un tipus d'IVA reduït, que no ens ocupa en aquest informe.

Estats Membres i dates	Tipus reduït i súper reduït	Tipus general
Eslovàquia		
1/1/03	14	20
1/1/04	-	19
1/1/07	10	19
1/5/10	6 10	19
1/1/11	10	20
Eslovènia		
1/1/02	8,5	20
1/7/13	9,5	22
Estat espanyol		
1/7/10	4 8	18
1/9/12	4 10	21
Estònia		
2000	5	18
1/1/09	9	18
1/7/09	9	20
Finlàndia		
1/10/09	8 12	22
1/7/10	9 13	23
1/1/13	10 14	24
França		
1/4/00	2,1 5,5	19,6
1/1/12	2,1 5,5 7	19,6
1/1/14	2,1 5,5 10	20
Grècia		
1/4/2005	4,5 9	19
15/3/2010	5 10	21
1/7/2010	5,5 11	23
1/1/2011	6,5 13	23
20/7/2015	6 13	23
1/6/2016	6 13	24
Hongria		
1/1/04	5 15	25
1/1/06	5 15	20
1/9/06	5	20

Estats Membres i dates	Tipus reduït i súper reduït	Tipus general
Hongria		
1/7/09	5 18	25
1/1/12	5 18	27
Irlanda		
1/3/00	4,2 12,5	21
1/1/01	4,3 12,5	20
1/3/02	4,3 12,5	21
1/1/03	4,3 13,5	21
1/1/04	4,4 13,5	21
1/1/05	4,8 13,5	21
1/12/08	4,8 13,5	21,5
1/1/10	4,8 13,5	21
1/7/11	4,8 9 13,5	21
1/1/12	4,8 9 13,5	23
Itàlia		
17/9/11	4 10	21
1/10/13	4 10	22
1/1/16	4 5 10	22
Letònia		
1/1/03	9	18
1/5/04	5	18
1/1/09	10	21
1/1/11	12	22
1/7/12	12	21
Lituània		
1/5/00	5	18
1/1/01	5 9	18
1/1/09	5 9	19
1/9/09	5 9	21
Luxemburg		
1/1/15	3 8	17
Malta		
1/1/04	5	18
1/1/11	5 7	18

Estats Membres i dates	Tipus reduït i súper reduït	Tipus general	Estats Membres i dates	Tipus reduït i súper reduït	Tipus general
Països Baixos			República Txeca		
1/1/01	6	19	1/1/13	15	21
1/10/12	6	21	1/1/15	10 15	21
Polònia			Romania		
4/9/00	3 7	22	1/1/00	-	19
1/1/11	5 8	23	1/1/04	9	19
Portugal			1/12/08	5 9	19
5/6/02	5 12	19	1/7/10	5 9	24
1/7/05	5 12	21	1/1/16	5 9	20
1/7/08	5 12	20	Suècia		
1/7/10	6 13	21	No hi va haver canvis en els tipus impositius d'IVA entre 2000 i 2016		
1/1/11	6 13	23	Xipre		
Regne Unit			1/7/00	5	10
1/12/08	5	15	1/7/02	5	13
1/1/10	5	17,5	1/1/03	5	15
4/1/11	5	20	1/8/05	5 8	15
República Txeca			1/3/12	5 8	17
1/5/04	5	19	14/1/13	5 8	18
1/1/08	9	19	13/1/14	5 9	19
1/1/10	10	20			
1/1/12	14	20			

Font: Comissió Europea.

Observant la taula 4 podem veure els canvis que els 28 Estats Membres de la UE han aplicat en el període 2000-2016¹⁵⁰, especialment significatiu per recollir l'època de bonança econòmica i l'entrada en la crisi econòmica i financera mundial, així com la transició cap a un nou paradigma econòmic amb els ajustaments que està patint la UE els darrers anys. Podem observar amb les dades del quadre com els països més afectats per la crisi econòmica de l'Eurozona –l'Estat espanyol, Portugal, Grècia– han incrementat els seus ti-

¹⁵⁰ Es pot consultar els canvis en el tipus impositius d'IVA de 1967-2016 a l'annex 2.

pus d'IVA en el període de recessió econòmica. Grècia amb una diferència de només vuit mesos, va aplicar tres increments als tipus impositius d'IVA. Portugal, per la seva banda, que al juliol del 2008 havia baixat el seu tipus general d'IVA del 21% al 20%, el va tornar a pujar fins al 23%, a més de pujar també els tipus reduït i super reduït en un punt percentual cadascun d'ells. A l'Estat espanyol, al juliol del 2010 es van pujar els tipus impositius generals del 16% al 18% i el tipus reduït del 7% al 8%, mentre que al setembre del 2012 van pujar al 21% i al 10% respectivament.

Observem com només hi ha 2 Estats Membres que no han aplicat cap canvi durant aquest període als seus tipus impositius de l'IVA: Dinamarca i Suècia. Destacar que Dinamarca és l'únic Estat Membre que només disposa del tipus general d'IVA del 25% i no de cap tipus reduït o super reduït, per tant, aplica el mateix tipus impositiu a tots els béns i serveis.

Més enllà de l'històric presentat, diversos Estats Membres han anunciat variacions a l'IVA. Itàlia, per exemple, ja ha anunciat un increment del tipus general d'IVA a partir de l'1 de gener del 2017, del 22% al 24%, introduït per la llei d'estabilitat 2016, amb un potencial increment al 25% pel 2018, així com un increment també pel 2017 del tipus reduït del 10% al 13%¹⁵¹.

Deixant de banda els canvis en els tipus impositius, l'Estat espanyol, per la seva banda, va anunciar el 2014 un nou sistema d'informació per a l'IVA que entrarà en vigor l'1 de gener del 2017, un sistema només obligatori per a un total d'uns 62.000 contribuents –grans empreses, grups societaris a efectes d'IVA i inscrits al règim de devolució mensual de l'impost «Redeme»– que facilitarà la transmissió d'informació referent a la informació fiscal dels contribuents i permetrà la reducció de la càrrega administrativa amb la supressió de l'obligació de presentació dels models 347 –informació a tercers–, 340 –operacions en llibre de registre– i 390 –resum anual de l'IVA¹⁵².

151 «Italy VAT rise to 24% 2017».

152 AGÈNCIA TRIBUTÀRIA, «L'Agència Tributària llança un nou sistema de gestió de l'IVA basat en la informació en temps real de les transaccions comercials».

3.2. Pla d'acció de l'IVA

A l'abril del 2016, la CE va presentar un pla d'acció amb l'objectiu de modernitzar l'IVA¹⁵³. Aquest pla no inclou cap proposta legislativa però sí que permet centrar el debat sobre el futur de l'impost així com avançar en la lluita contra el frau fiscal transfronterer, l'harmonització fiscal i alhora establir llibertat pels Estats Membres a l'hora de definir els tipus reduïts de l'impost. S'estima que els guanys potencials de la reforma poden ser de 170.000 milions d'euros¹⁵⁴.

L'estratègia del Pla d'acció de l'IVA es basa en 4 pilars¹⁵⁵:

- Una supressió de les barreres de l'IVA per al comerç electrònic mitjançant la simplificació de l'IVA per al comerç electrònic, buscant que les publicacions electròniques puguin gaudir d'uns tipus d'IVA reduïts com les publicacions en paper. El pla d'acció també presenta una proposta de simplificació per a les pimes amb una sèrie de mesures que puguin reduir la càrrega administrativa que suposen per a les pimes les obligacions tributàries de l'impost.
- Cap a una política de tipus impositius més moderna. Això significa major llibertat pels Estats Membres per poder establir quins productes i serveis poden acollir-se a un tipus d'IVA reduït. Amb aquesta llibertat d'acció, la proposta de la Comissió espera guanyar la connivència dels Estats Membres per tal de seguir endavant amb l'harmonització fiscal. Avui en dia, els productes i serveis que delimita l'annex III de la Directiva europea de l'IVA que es poden acollir als tipus reduïts, es defineixen com una restricció inútil per part del comissari europeu d'Assumptes Econòmics i Financers, Fiscalitat i Duanes, Pierre Moscovici.

153 COMISSIÓ EUROPEA, «Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT Towards a single EU VAT area - Time to decide».

154 ROIG, «Bruselas quiere dar más libertad a los Gobiernos para fijar el IVA reducido».

155 «Bruselas busca un IVA más comunitario y con más libertad en tipos reducidos».

- Mesures per combatre la diferència entre el que es recapta actualment i el que s'hauria de recaptar si no existís el frau fiscal. Això significa modernitzar el sistema d'IVA per tal que permeti lluitar contra el frau fiscal transfronterer, com l'intercanvi d'informació entre les diferents administracions tributàries dels Estats Membres. Les xifres, a escala europea són significatives, ja que la Comissió les situa en uns 50.000 milions d'euros només pel frau transfronterer.
- Cap a una aproximació a un sistema d'IVA únic per a tota la UE. L'actual sistema d'IVA, en vigor des del 1993 i de caràcter transitori, és complex on les transaccions nacionals i les transfrontereres tenen un tractament diferent que dona lloc a possible frau fiscal. Es pretén modificar l'actual sistema d'IVA per un definitiu basat en el principi d'imposició al país de destinació de les mercaderies, de tal manera que s'asseguri un tractament coherent dels subministraments interns i transfronterers al llarg de tota la cadena de producció i distribució. En les entregues intracomunitàries es repercutiria l'IVA segons les regles del país d'origen però aplicant el tipus impositiu del país de consum.

El 2017, la Comissió tindrà entre els seus plans presentar propostes legislatives definitives, amb l'objectiu de crear una àrea única d'IVA a tota la UE. A més, demana als Estats Membres una cooperació més gran en matèria d'intercanvi d'informació transfronterera per combatre el frau fiscal així com la modernització dels seus sistemes tributaris. Aquestes mesures necessitaran, però, la unanimitat al Consell per a la seva aprovació.

CONCLUSIONS

El procés d'integració europeu ha estat impulsat pels Estats Membres de la UE des dels anys 50. Aquest factor ha estat decisiu en el procés d'harmonització fiscal, ja que la necessitat d'unanimitat per part dels Estats Membres en la presa de decisions, ja sigui sobre processos en impostos directes o indirectes, així com la seva voluntat de no perdre sobirania fiscal, és un dels factors que expliquen les actuals distorsions del mercat. En l'equació de l'economia mundial, on hi ha tants factors d'influència com el preu del petroli, els moviments de la Reserva Federal, els mercats financers o l'evolució de l'economia xinesa, és més necessària que mai la conclusió de la unió bancària i una unió fiscal perquè l'Eurozona i, a posteriori la UE, disposi de més eines per lluitar contra els xocs asimètrics provocats pels cicles de l'economia. Això ajudarà a poder crear ocupació i un creixement sostenible, alhora que complir amb els acords internacionals respecte a l'Agenda COP21 i l'Acord de París del 2015.

Cal no oblidar tampoc que les realitats de cada Estat Membre de la UE són diferents, i és important que disposin de certa sobirania fiscal per tal que puguin tenir el model d'estat que lliurement decideixin. L'absència de legislació en l'harmonització de la imposició directa, així com la reticència dels Estats Membres a perdre sobirania fiscal, han estat les principals causes de la man-

ca de la seva harmonització. En aquest informe s'ha pogut observar la desigual pressió fiscal entre els diferents Estats Membres de la UE a causa de la diferència de models d'estat existents. Tot i així, a mesura que s'avança en el funcionament del mercat únic, es fa evident que l'autonomia fiscal dels Estats Membres a vegades ha afectat negativament al funcionament del mercat únic i s'han creat distorsions que s'han manifestat de diferents formes com la competència fiscal, la doble imposició o l'elusió fiscal. L'existència de 28 sistemes fiscals i 28 administracions fiscals diferents no ajudaran al fet que els agents econòmics europeus puguin aprofitar al màxim els avantatges que els hi pot oferir el mercat únic.

Fins a l'actualitat podem dir que s'ha avançat més en l'harmonització fiscal dels impostos indirectes que en els directes. Començant amb les diferents regulacions d'IVA existents des de la implantació de l'impost, fins a arribar a l'actual Pla d'acció de l'IVA, així com els impostos especials o el recent projecte de mesures fiscals per a l'harmonització de l'IS, o la participació de la UE en el Pla BEPS o d'alguns Estats Membres en l'ITF.

Pel que fa a l'IS, igual que amb la Directiva de l'IVA, seria interessant que la UE pogués establir un tipus mínim de l'IS per tal d'evitar la competència fiscal entre els Estats Membres. També cal dir que, per molt que s'harmonitzin els tipus impositius, si després un sistema té moltes deduccions, exempcions o bé incentius fiscals, és molt possible que això faci que el tipus efectiu, que és el que finalment paga el contribuent, sigui molt més baix que el tipus nominal. Per tant, l'establiment d'un mínim com a tipus nominal caldria anar acompanyat d'una simplificació dels sistemes fiscals i d'un sistema d'avaluació per tal que es pugui comparar el tipus nominal i el tipus real que finalment es paga, i poder avaluar la distorsió que creen les diferents deduccions, exempcions i incentius fiscals. De la mateixa forma que mitjançant el Pacte d'Estabilitat i Creixement s'estableixen uns tipus màxims per al dèficit públic dels Estats Membres, la UE podria establir un percentatge màxim de diferència entre els tipus nominals i els tipus reals de l'IS. L'Estat Membre tindria l'autonomia d'establir els incentius fiscals, les deduccions i les exempcions que cregués convenient, però tindria fins a un màxim preestablert de distorsió del tipus

nominal. Aquesta podria ser una manera d'avançar en l'harmonització fiscal de l'IS i intentar que cada cop el mercat únic sigui més just i tingui menys distorsions pels agents que hi actuen.

Per tal d'harmonitzar els diferents sistemes fiscals de la UE i millorar la gestió tributària de les empreses i les agències tributàries dels Estats Membres, pot haver-hi certs aspectes genèrics que podrien ajudar en l'harmonització fiscal com:

- L'adopció del mateix criteri en la classificació de les empreses segons la seva mida –micro, petita, mitjana o gran empresa– seguint la definició de l'*Small Business Act*¹⁵⁶. En aquest sentit, la República Txeca va fer una addenda a la seva legislació on implementava les categories establertes per la CE des del gener del 2016¹⁵⁷.
- Tipus impositius de societats més homogenis a la UE. Luxemburg ha reconsiderat els tipus impositius sobre el patrimoni net en substitució de les provisions de l'IS vigents des del 2011, i ara revocades, després de rebre la carta de la CE que considerava que les provisions de l'IS eren inconsistentes amb la legislació europea¹⁵⁸.
- Harmonització de terminis i regles generals dels diferents sistemes tributaris. L'existència de diferents regles en cadascun dels sistemes tributaris europeus no ajuden a la comprensió dels mateixos ni a la seguretat jurídica que tenen les empreses i inversors.
- Harmonització de les regles de la comptabilitat. Un exemple és Suècia, on hi ha una gran dependència entre la comptabilitat i la fiscalitat i, depenent de les regles comptables utilitzades, els períodes fiscals poden ser diferents¹⁵⁹.

156 COMISSIÓ EUROPEA, «Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. "Think Small First". A "Small Business Act" for Europe».

157 CONFÉDÉRATION FISCALE EUROPÉENNE, *op. cit.*

158 *Ibid.*

159 COMISSIÓ EUROPEA, «SME taxation in Europe. An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises».

- Reduir la diferència entre els tipus impositius per a les pimes i les grans empreses alhora que incentivar el creixement de les pimes. Irlanda, amb la seva llei de finances del 2015¹⁶⁰, ha establert certes reduccions impositives per a les pimes, com sobre la imposició dels guanys de capital, inversions o l'extensió del tipus reduït per a pimes per tres anys més¹⁶¹. Romania, a partir de l'1 de gener del 2016 ha començat a aplicar tipus impositius reduïts per a microempreses de fins a 3 treballadors, amb uns tipus escalats en funció del nombre de treballadors, així com un tipus reduït per a noves microempreses durant els primers dos anys d'activitat¹⁶². El Regne Unit, amb el seu projecte de llei sobre finances del 2015 va anunciar que reduiria els tipus impositius de l'IS, sense cap discriminació per a pimes o gran empresa, del 20% actual fins al 17% el 2020¹⁶³. També cal tenir en compte, però, l'eficiència econòmica, la simplificació i la justícia del sistema.
- Promoure la R+D i la innovació, especialment en les pimes, així com ampliar l'elegibilitat de les empreses per als incentius en R+D. Irlanda, amb la seva *Knowledge Development Box* ha incorporat un tipus impositiu reduït per a ingressos derivats de patents i programari informàtic amb drets d'autor. Polònia, per la seva banda, va incloure deduccions en la base imposable amb la deducció de despeses derivades d'activitats d'R+D el 2015. A l'Estat espanyol, la llei de l'IS inclou des de l'1 de juliol del 2016 una reducció de fins al 60% sobre els ingressos nets derivats de la concessió de llicències de propietat intel·lectual¹⁶⁴.
- Promoure la inversió amb ajustaments fiscals i la no-discriminació segons la forma jurídica de l'inversor. Models com l'EIS del Regne Unit, són un exemple de marc fiscal regulador per a les inversions, on l'ajus-

160 GOVERN D'IRLANDA. *Finance Act 2015. Miscellaneous Amendments of Principal Act in relation to authorisations granted under section 9A of Central Bank Act 1971.*

161 CONFÉDÉRATION FISCALE EUROPÉENNE, *op. cit.*

162 *Ibid.*

163 *Ibid.*

164 *Ibid.*

tament del percentatge deduïble pot ajudar a la recaptació en períodes de recessió econòmica o a un estímul major de la inversió en períodes de bonança econòmica. D'altra banda, l'igual tractament de la compensació de pèrdues i beneficis pot ajudar a les pimes, ja que en els seus primers anys de vida normalment no solen tenir beneficis.

- Reducció del nombre de pagaments anuals a l'administració. Una reducció del nombre de pagaments a realitzar a les administracions tributàries significaria menys temps i recursos de dedicació per part de les empreses i alhora una simplificació dels pagaments a realitzar.
- Establiment d'una finestra única en els diferents Estats Membres per tal d'evitar la complexitat administrativa d'haver de tractar amb diferents administracions –local, regional i nacional. L'existència de diferents administracions i la gestió de diferents impostos amb cadascuna d'elles complica la gestió administrativa i burocràtica fiscal dels contribuents, incrementant així la seva càrrega fiscal.
- Marc normatiu comú per a les deduccions i les amortitzacions. La disposició d'un marc normatiu comú per a poder establir les deduccions i les amortitzacions de l'IS generaria una simplificació i una seguretat jurídica per a empreses i inversors.
- Unificar els criteris d'exercici fiscal i els terminis de pagaments. La unificació dels calendaris dels exercicis fiscals ajudaria a la planificació de les empreses que operen transnacionalment així com a la transmissió d'informació fiscal de les agències tributàries dels diferents Estats Membres.
- Unificar les sancions per l'incompliment de les obligacions tributàries. Aquesta seria una mesura més en el camí cap a l'harmonització dins de la UE per tal d'evitar grans diferències en la imposició de sancions i multes als contribuents.
- Simplificar els procediments i promoure l'ús de la digitalització per a la gestió tributària. Polònia va signar una acta el 2015 on pretén simplificar els procediments fiscals per a les empreses i enfortir el sistema de recaptació. No només gestors, sinó advocats, tindran la potestat d'actuar de mitjancers entre l'empresa i l'administració, a més de promulgar

la comunicació del traspàs de poders a l'advocat via electrònica i sense segell de l'administració¹⁶⁵. Romania, per la seva banda, ha periodificat anualment les seves taxes locals, a més de dotar de major autonomia a les administracions locals, amb el que pretén alleugerir la seva càrrega administrativa i la dels contribuents. El Regne Unit per la seva banda va publicar el 2016 el full de ruta del seu sistema tributari fins al 2020. En aquest, els principals temes eren la reducció de les taxes i impostos, el suport a les petites empreses, la lluita contra l'evasió i l'elusió fiscal i la simplificació i modernització del règim fiscal¹⁶⁶. D'altra banda, caldria estandarditzar els procediments administratius en els diferents nivells de l'administració tributària per tal d'evitar complexitats en el tractament de les dades¹⁶⁷.

- Unificar criteris i coordinar les agències d'informació i tributàries en la lluita contra l'elusió i l'evasió fiscal. El 2016 França ha introduït en la seva legislació l'obligatorietat a les grans empreses d'elaborar i presentar un informe anual país-per-país de les seves operacions, benefici, comptabilitat i impostos pagats així com la localització de les activitats del grup. Aquesta legislació afecta les empreses que operen transnacionalment i tenen una facturació grupal a partir de 750 milions d'euros. Les multes per la no presentació d'aquesta documentació poden ascendir fins als 100.000 euros. A més, les empreses estrangeres que portin a terme una activitat a França sense informar a cap administració –inclosa l'administració tributària–, poden estar subjectes a sancions. Els Països Baixos el 2015 ja van promulgar legislació envers els informes país-a-país. Irlanda i Itàlia també s'han afegit a aquesta iniciativa de l'informe país-a-país¹⁶⁸. Arran del veredict del Tribunal de Justícia de la UE sobre el cas del holding SCA, Luxemburg ha ampliat l'abast del seu règim d'unitat fiscal, d'integració vertical i horitzontal entre una empresa matriu i les se-

165 *Ibid.*

166 *Ibid.*

167 AL-SAHEDI i PONORICA, «The Importance of Taxation Systems for SME Tax Compliance».

168 ITÀLIA, Legge 208 de 28 dicembre 2015.

ves filials¹⁶⁹. A més, Luxemburg ha transposat la directiva europea sobre Matrius-Filials¹⁷⁰ amb la intenció de combatre l'evasió fiscal i l'enginyeria fiscal de les grans empreses. Polònia també ha implementat una sèrie de regles sobre la recaptació d'impostos sobre la renda de les empreses que tenen relacions internacionals de capital amb seus arreu d'altres Estats Membres de la UE i que canvia les regles d'imposició sobre els dividends pagats entre aquestes empreses amb la finalitat d'evitar traspassos de beneficis a l'estranger. A més, des del 2015 Polònia també està treballant en la *General Anti-Avoidance Rule* (GAAR) per lluitar contra l'evasió fiscal. Romania també ha introduït la GAAR amb el seu nou sistema fiscal en vigor des de l'1 de gener del 2016. A més, implementarà el sistema *Common Reporting Standard* (CRS) de l'OCDE per tal de complir amb el *Multilateral Competent Authority Agreement* (MCAA). També s'ha anunciat que Romania signarà acords bilaterals amb altres països per a l'intercanvi d'informació financera a partir de setembre del 2017. Sobre la desviació de beneficis, el Regne Unit va promulgar una llei on des de l'1 d'abril del 2016 imposarà taxes a aquelles empreses que hagin intentat desviar beneficis generats al país amb la no residència al Regne Unit. A més, les grans empreses hauran de publicar els detalls de la seva planificació fiscal en relació amb els impostos del país¹⁷¹.

També seria important establir algun tipus d'harmonització en les cotitzacions a la seguretat social dels diferents Estats Membres, ja que cal no oblidar que són una despesa molt important en alguns països de la UE en el seu pes de la pressió fiscal tot i no ser un impost.

És important remarcar que, tot i que l'establiment d'incentius fiscals es pot veure amb bons ulls per poder estimular l'activitat econòmica, no deixa de ser un cost d'oportunitat per a l'agència tributària de recaptació de recursos per

169 CONFÉDÉRATION FISCALE EUROPÉENNE, *op. cit.*

170 Directiva 2011/96/EU

171 CONFÉDÉRATION FISCALE EUROPÉENNE, *op. cit.*

a poder oferir serveis públics de qualitat a la seva societat així com a eina de redistribució de la riquesa. Per tant, s'ha de tenir en compte que la introducció de qualsevol benefici fiscal envers un col·lectiu implicarà, o bé un decrement en els ingressos impositius, o bé un increment per a un altre col·lectiu de contribuents. A l'hora d'estudiar qualsevol tipus d'incentiu fiscal és indispensable tenir en compte, doncs, que no comporti un impacte negatiu sobre la funció social de l'Estat com a proveïdor de serveis socials, redistribuidor de riquesa i generador d'igualtat d'oportunitats.

Una altra àrea de millora en la fiscalitat europea podria ser la inclusió d'algun tipus de gravamen europeu als productes energètics. La inclusió d'un component medi ambiental en la fiscalitat és cada cop més necessària donats els reptes plantejats en l'Agenda COP21 i tenint en compte el grau de compliment dels diferents Estats Membres en els seus objectius mediambientals. La fiscalitat també pot esdevenir una eina de política mediambiental. Sembla que la conscienciació civil hi és, i ara cal avançar en les decisions polítiques en aquest àmbit per poder desenvolupar uns sistemes productius més benivolents pel nostre entorn. Promoure el consum de productes més favorables per al medi ambient o bé la utilització més eficient de l'energia són dos objectius a assolir en el futur de la UE. Cal també tenir en compte que hi ha indústries amb un component intensiu en energia, per tant, els canvis en aquest sentit no han de ser bruscos i han de permetre l'adaptació de les activitats econòmiques més sensibles a aquests canvis.

Finalment, podem concloure que tot i que els Estats Membres són els darrers responsables en la legislació fiscal dels seus territoris, la UE té mecanismes d'influència com la CE o el Tribunal de Justícia de la UE per tal d'avançar en un camí d'harmonització fiscal i, per tant, en un mercat únic més homogeni i amb més capacitat de generar ocupació, creixement i igualtat d'oportunitats. El camí recorregut fins ara va en la bona direcció, cal veure si la voluntat política també acompanyarà en el futur.

BIBLIOGRAFIA

AGÈNCIA TRIBUTÀRIA. «L'Agència Tributària llança un nou sistema de gestió de l'IVA basat en la informació en temps real de les transaccions comercials» [en línia]. Madrid, 20 d'octubre del 2014. Disponible a <www.agenciatributaria.es>.

AGÈNCIA TRIBUTÀRIA. *IVA 2015. Manual Práctico* [en línia]. Madrid, setembre del 2015. Disponible a <www.agenciatributaria.es>.

AL-SAHEDI, Ahmed H. Juhi i PONORICA, Andreea Gabriela. «The Importance of Taxation Systems for SME Tax Compliance» [en línia]. Bucarest, 6 de novembre del 2015. Disponible a <www.conferinta.management.ase.ro>.

BALIAMOUNE-LUTZ, Mina i GARELLO, Pierre. *Tax structure and entrepreneurship* [en línia]. Institute for Research in Economic and Fiscal Issues, 11 de Juny 2012. Disponible a <www.hal.archives-ouvertes.fr>

BARBIÈRE, Céline. «FTT to be pushed thorough 'by the end of the year'» [en línia]. A *Euractiv*, 12 de setembre del 2016. Disponible a <www.euractiv.com>.

BAUMOL, William J. «Entrepreneurship: Productive, Unproductive and Destructive». *Journal of Political Economy*. 1990, vol. 98, núm. 5, p. 893-921.

BLAU, David. «A Time-Series Analysis of Self-Employment in the United States». *Journal of Political Economy*. 1987, vol. 95, núm. 3, p. 445-467.

«Bruselas busca un IVA más comunitario y con más libertad en tipos reducidos» [en línia]. A *Agencia Efe*, 7 d'abril del 2016. Disponible a <www.efee.com>.

CENTER FOR SOCIAL AND ECONOMIC RESEARCH. «Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report» [en línia]. Varsòvia, 23 d'agost del 2016. Disponible a <www.ec.europa.eu>.

CHEN, Duanjie i MINTZ, Jack. «Small Business Taxation: Revamping Incentives to Encourage Growth». SPP Research Papers. 2011, núm. 4-7.

CHEN, Duanjue, et. al. «Taxation, SMEs and Entrepreneurship» [en línia]. OECD Science, Technology and Industry Working Papers, 9 d'agost del 2002. Disponible a <www.oecd-ilibrary.org>.

CONFÉDÉRATION FISCALE EUROPÉENNE. *CFE Fiscal Committee. National Reports. 137th Meeting. Developments in national tax laws: September 2015- April 2016* [en línia]. Brussel·les, 2016. Disponible a <www.cfe-eutax.org>.

COMISSIÓ DE LES COMUNITATS EUROPEES. *Completing the Internal Market. White Paper from the Comission to the European Council*. [en línia]. Milan, 14 de juny del 1985. Disponible a <www.ec.europa.eu>.

COMISSIÓ EUROPEA. «Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee.

Removing cross-border tax obstacles for EU citizens» [en línia]. Brussel·les, 20 de desembre del 2010. Disponible a <www.ec.europa.eu>.

COMISSIÓ EUROPEA. «Expert Group on Automatic Exchange of Financial Account Information. Meeting on 30 october 2014. Working Document» [en línia] Brussel·les: DG for Taxation and Customs Union, 30 d'octubre del 2014. Disponible a <www.ec.europa.eu>.

COMISSIÓ EUROPEA. «European Tax Survey» [en línia]. Brussel·les: DG for Taxation and Customs Union, 10 de setembre del 2004. Disponible a <www.ec.europa.eu>.

COMISSIÓ EUROPEA. «Tax reforms in EU member states 2013. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability» [en línia]. Brussel·les: DG for Economic and Financial Affairs, octubre del 2013. Disponible a <www.ec.europa.eu>.

COMISSIÓ EUROPEA. «Simplified Tax Compliance Procedures for SMEs. Final Report of the Expert Group» [en línia]. Brussel·les: DG Enterprise and Industry, juny del 2007. Disponible a <www.ec.europa.eu>.

COMISSIÓ EUROPEA. «Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. "Think Small First". A "Small Business Act" for Europe» [en línia]. Brussel·les: DG for Internal Market, Industry, Entrepreneurship and SMEs, 25 de Juny del 2008. Disponible a <www.ec.europa.eu>.

COMISSIÓ EUROPEA. «Discurso sobre el estado de la Unión 2012» [en línia]. Brussel·les, 12 de setembre del 2012. Disponible a <www.ec.europa.eu>.

COMISSIÓ EUROPEA. «Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – An Action Plan to Strengthen the Fight against Tax Fraud and Tax Evasion» [en línia]. Brussel·les, 6 de desembre del 2012. Disponible a <www.eur-lex.europa.eu>.

COMISSIÓ EUROPEA. «Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – On tax transparency to fight tax evasion and avoidance» [en línia]. Brussel·les, 18 de març del 2015. Disponible a <www.eur-lex.europa.eu>.

COMISSIÓ EUROPEA. «SME taxation in Europe. An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises» [en línia]. Brussel·les: DG for Internal Market, Industry, Entrepreneurship and SMEs. Maig 2015. Disponible a <www.ec.europa.eu>.

COMISSIÓ EUROPEA. «Internal Market. A deeper and fairer internal market» [en línia]. Brussel·les. 2016. Disponible a <www.ec.europa.eu>.

COMISSIÓ EUROPEA. «VAT Rates» [en línia]. Brussel·les, 28 d'octubre del 2016. Disponible a <www.ec.europa.eu>.

COMISSIÓ EUROPEA. «The Lisbon Treaty and tax legislation in the EU» [en línia]. Brussel·les, 3 de novembre del 2016. Disponible a <www.ec.europa.eu>.

COMISSIÓ EUROPEA. «EU Tax Policy Strategy» [en línia]. Brussel·les, 3 de novembre del 2016. Disponible a <www.ec.europa.eu>.

COMISSIÓ EUROPEA. «Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT Towards a single EU VAT area - Time to decide» [en línia]. Brussel·les. 7 d'abril del 2016. Disponible a <www.eur-lex.europa.eu>.

COMISSIÓ EUROPEA. «Commission Staff Working Document Impact Assessment. Accompanying the document Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base and a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)» [en línia]. Brussel·les, 25 d'octubre del 2016. Disponible a <www.ec.europa.eu>.

CONSELL EUROPEU. «Andorra taxation agreement aproved by EU» [en línia]. Brussel·les, 20 de setembre del 2016. Disponible a <www.consilium.europa.eu>.

CRAWFORD, Claire i FREEDMAN, Judith. «Small Business Taxation» [en línia]. London: Institute for Fiscal Studies, 2009. Disponible a <www.ifs.org.uk>.

DELOITTE. «Innovation boxes, International tax reform, and infrastructure spending. The pillars of this fall's tax legislative debate» [en línia]. Nova York, 28 de setembre del 2015. Disponible a <www.deloitte.com>.

DEUDAEXTERNA.ES. «6 cosas que debes saber sobre el funcionamiento del IVA» [en línia]. A *Deudaexterna.es*, 17 de juny del 2014. Disponible a <www.deudaexterna.es>.

DOMAR, Evsey D. i MUSGRAVE, Richard A. «Proportional Income Taxation and Risk-Taking». *Quarterly Journal Economics*. 1944, vol. 58, p. 388-422.

«El Congreso pide rebajar al 4% de IVA los productos de higiene femenina y los pañales» [en línia]. A *Europa Press*, 25 d'octubre del 2016. Disponible a <www.europapress.es>.

ENGEL, Eric M. i SKINNER, Jonathan. Taxation and Economic Growth [en línia]. Cambridge: The National Bureau of Economic Research, novembre del 1996. Disponible a <www.nber.org>.

«Espanya perd més de 6.200 milions d'euros en la recaptació de l'IVA» [en línia]. A *Via Empresa*, 6 de setembre del 2016. Disponible a <www.viaempresa.cat>.

EUR-LEX. «Financial transaction tax» [en línia]. Brussel·les. 23 de novembre del 2011. Disponible a <www.eur-lex.europa.eu>.

EUR-LEX. «Armonización Fiscal» [en línia] Brussel·les, 2016. Disponible a <www.eur-lex.europa.eu>.

«Eurodiputado de ERC recoge firmas contra IVA de tampones, compresas y pañales» [en línia]. A *La Vanguardia*, 26 d'octubre del 2016. Disponible a <www.lavanguardia.com>.

EUROPEAN BUSINESS ANGEL NETWORK. «2015 Compendium of Fiscal Incentives: Tax Outlook in Europe Business Angels Perspective» [en línia]. Brussel·les, 2015. Disponible a <www.eban.org>.

EUROPEAN PRIVATE EQUITY AND VENTURE CAPITAL ASSOCIATION. Smart Choice: The Case for Investing in European Venture Capital [en línia]. Brussel·les, 2013. Disponible a <www.investeurope.eu>.

EVANS, David i LEIGHTON, Linda. «The Determinants of Changes in U.S. Self-Employment, 1968-1987». *Small Business Economics*. 1989, vol. 1, p. 111-119.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Elena i ÁLVAREZ GARCIA, Santiago. Evolución de la armonización comunitaria del impuesto sobre sociedades en materia contable y fiscal [en línia]. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001. Disponible a <www.ief.es>.

- GENTRY, William M. i HUBBARD, R. Glenn.** «Tax Policy and Entrepreneurial Entry». *American Economic Review*. 2000, núm. 90, vol. 2, p. 283-287.
- GENTRY, William M. i HUBBARD, R. Glenn.** «Tax Policy and Entry into Entrepreneurship» [en línia]. Williams College, 2004. Disponible a: <www.gsb.columbia.edu>.
- GENTRY, William M. i HUBBARD, R. Glenn.** «'Success taxes', entrepreneurial entry and innovation». *Innovation Policy and the Economy*. 2005, vol. 5.
- GOVERN D'IRLANDA.** *Tax and Entrepreneurship Review. Public Consultation Paper* [en línia]. Dublin: Department of Finance, juny del 2015.
- GOVERN D'IRLANDA.** *Finance Act 2015. Miscellaneous Amendments of Principal Act in relation to authorisations granted under section 9A of Central Bank Act 1971* [en línia]. Government Publications Office. 21 de desembre del 2015. Disponible a <www.irishstatutebook.ie>.
- HALL, Bronwyn i VAN REENEN, John.** «How effective are fiscal incentives for R&D? A review of the evidence». *Research Policy*. 2000, núm. 29, p. 449-469.
- IRISH SMALL AND MEDIUM ENTERPRISES ASSOCIATION.** «Taxation & Entrepreneurship. Placing entrepreneurship at centre of Government policy» [en línia]. Dublin, juliol del 2015. Disponible a <www.isme.ie>.
- ITÀLIA.** Legge 208 de 28 dicembre 2015. *Gazzetta ufficiale della Repubblica Italiana*. 20 de gener 2016.
- «Italy VAT rise to 24% 2017» [en línia]. *A Vat Live*, 15 de desembre del 2015. Disponible a <www.vatlive.com>.

JOHANSSON, Åsa, et. al. «Taxation and Economic Growth» [en línea]. OECD Economics Department Working Papers, 3 de juliol del 2008. Disponible a <www.oecd-ilibrary.org>.

«La OCDE alerta a España de que las altas cotizaciones favorecen al empleo sumergido» [en línea]. A *Agencia Efe*, 22 de setembre del 2015. Disponible a <www.efc.com>.

LONG, James. «The Income Tax and Self-employment». *National Tax Journal*. 1982, vol. 35, p. 31-42.

MANU ROBLES-ARANGIZ INSTITUTUA. «Análisis comparativo de la fiscalidad en la Unión Europea» [en línea]. Bilbao, Octubre del 2009. Disponible a <www.mrafundazioa.eus>.

MINER, Rafa. «La presión fiscal en España sigue por debajo de la media de la UE y OCDE, aunque parezca mayor» [en línea]. A *Lainformacion.com*, 19 d'Abril del 2016. Disponible a <www.lainformacion.com>.

NIVES, Vicente. «La presión fiscal sobre el trabajo en España es mayor que en Dinamarca o Noruega» [en línea]. A *El Economista*, 16 de febrer del 2016. Disponible a <www.eleconomista.es>.

NICOLAU, Albert. «¿Cómo se recauda el IVA?» [en línea]. A *Rest Forderest*. 13 de Setembre de 2012. Disponible a <www.restforderest.com>.

OCDE. «Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios» [en línea]. París, 2014. Disponible a <www.oecd.org>.

OCDE. «Taxation of SMEs. Key Issues and Policy Considerations» [en línea]. París, 2009. Disponible a <www.oecd.org>.

PARKER, Simon. «A Time Series Model of Self-employment under Uncertainty». *Economica*. 1996, vol. 63, p. 459-475.

PARLAMENT EUROPEU. *Overview of Legislation Practices Regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters*. [en línia]. Brussel·les: Policy Department A Economic and Scientific Policy, Unió Europea, octubre del 2015. Disponible a <www.europarl.europa.eu>.

PARLAMENT EUROPEU. «Commission's illegal state aid verdict on Ireland's tax deal with Apple: debate» [en línia]. Brussel·les, setembre del 2016. Disponible a <www.europarl.europa.eu>.

PARLAMENT EUROPEU. «Parliament sets up "Panama Papers" inquiry committee» [en línia]. Brussel·les, 8 de juny del 2016. Disponible a <www.europarl.europa.eu>.

PARLAMENT EUROPEU. «Los impuestos directos: la fiscalidad de las personas físicas y de las sociedades» [en línia]. Brussel·les, octubre del 2016. Disponible a <www.europarl.europa.eu>.

PASANEN, Mika. «SME growth strategies: A comparison of Young and long-lived firms» [en línia]. Kuopio: Department of Business and Management, University of Kuopio, desembre del 2007. Disponible a <www.worldscientific.com>.

ROBERT, Aline i BARBIÈRE, Cecile. «Vestager: "We have Amazon and McDonald's in the pipeline» [en línia]. A *Euractiv*. 16 de setembre del 2016. Disponible a <www.euractiv.com>.

ROBSON, Martin. «The Rise in Self-Employment Amongst UK Males». *Small Business Economics*. 1998, vol. 10, p. 199-212.

ROIG, Miquel. «Nuevo intento para resucitar la eurotasa Tobin: Bruselas pre-para otra propuesta para 2016» [en línea]. A *Expansion*, 11 d'octubre del 2016. Disponible a <www.expansion.com>.

ROIG, Miquel. «Bruselas quiere dar más libertad a los Gobiernos para fijar el IVA reducido» [en línea]. A *Expansión*, 7 d'abril del 2016. Disponible a <www.expansion.com>.

SUANZES, Pablo. «Juncker: 'Soy el responsable político pero no el arquitecto' de la fiscalidad luxemburguesa» [en línea]. A *El Mundo*, 12 de noviembre del 2014. Disponible a <www.elmundo.es>.

SERVULO, Jesus. «La presión fiscal alcanza el 34,4% y sube el doble que la eurozona». A *El País*, 15 de gener del 2016. Disponible a: <www.economia.elpais.es>.

TAHIRI, Javier. «Las grandes empresas pagaron un tipo efectivo del 7,3% en Sociedades en 2014, el más alto en siete años» [en línea]. A *ABC*, 5 de noviembre del 2015. Disponible a <www.abc.es>.

UNIÓ EUROPEA. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Tax policy in the European Union priorities for the years ahead. 2001/C 284/03. *Official Journal of the European Communities*. Brussel-les, 10 d'octubre del 2001.

UNIÓ EUROPEA. Commission Recommendation of 6 may 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises. *Official Journal of the European Union*. Brussel-les, 20 maig del 2003.

UNIÓ EUROPEA. Reglamento (CEE) nº 2137/85 del Consejo, de 25 de julio de 1985, relativo a la constitución de una agrupación europea de interés

económico (AEIE). *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*. Brussel·les, 25 de juliol del 1985.

UNIÓ EUROPEA. Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. *Diario Oficial de la Unión Europea*. Brussel·les, 28 de novembre del 2006.

UXÓ, Jorge. «Curva de Laffer», A *Expansión*, 18 de novembre del 2016. Disponible a <www.expansion.com>.

VIÑAS, Jaume. «¿Por qué España recauda menos impuestos que la media europea?» [en línia]. A *Cinco Días*, 11 de gener del 2016. Disponible a <www.cincodias.com>.

WORLD BANK GROUP. *Doing Business 2016. Measuring Regulatory Quality and Efficiency. Comparing Business Regulation for domestic firms in 189 economies* [en línia]. Washington, DC.: World Bank Group, 3 de Setembre de 2016. Disponible a <www.doingbusiness.org>.

Fonts estadístiques

Eurostat; ec.europa.eu/eurostat.

Comissió Europea; ec.europa.eu.

KPMG; home.kpmg.com.

Entrevistes realitzades

Lluís Salvadó, Secretari d'Hisenda del Departament de la Vicepresidència i d'Economia i d'Hisenda de la Generalitat de Catalunya. Entrevista duta a terme el 21 de setembre del 2016.

Josep Maria Gascón, Director d'Estratègia i Intel·ligència Competitiva d'ACCIÓ. Ex-Cap mundial d'Excel·lència financera i ex-Sotsdirector mundial de Fiscalitat en una multinacional química (Brussel·les). Té el Premi «40 under Forty» (millors advocats joves de la Península Ibèrica) i és «European Young Leader». Entrevista duta a terme el 5 d'octubre del 2016.

Joan Maria Gimeno, President de la Comissió Econòmicofiscal de Pimec (Patronal de la micro, petita i mitjana empresa de Catalunya). Entrevista duta a terme el 20 de setembre del 2016.

Valentí Pich, President de la Comissió d'Economia i Fiscal de Foment del Treball Nacional i President del Consejo General de Economistas. Entrevista duta a terme el 7 de setembre del 2016.

David Garrofé, com a Secretari General de CECOT i Enric Rius, assessor Financer i Fiscal de CECOT. Entrevista duta a terme el 7 de setembre del 2016.

Albert Colomer, Director de Business Angels Network de Catalunya (BANC) i tresorer de European Business Angels Network (EBAN) i Àlex d'Espona com a Coordinador BANC. Entrevista duta a terme el 19 de setembre del 2016.

Amb la col·laboració d'Albert Castellanos, Director General de Promoció Econòmica, Competència i Regulació del Departament de la Vicepresidència i d'Economia i d'Hisenda de la Generalitat de Catalunya.

ANNEXOS

Annex 1. Qüestionari entrevistes personals

1. Quina és la dimensió de les empreses amb les que trebal·leu i/o representeu?
2. De quin sector?
3. Com compararies el sistema fiscal espanyol envers les grans empreses i les pimes? A qui creus que afavoreix?
4. Els següents factors afecten a les decisions de les empreses en funció de la seva dimensió?
 - Tipus impositiu reduït per a pimes.
 - Incentius fiscals per a pimes.
 - Enginyeria fiscal.
5. Els següents factors afecten les empreses en funció del seu sector d'activitat?
 - Tipus impositiu reduït per a pimes.
 - Incentius fiscals per a pimes.
 - Enginyeria fiscal.
6. Què opines dels tipus impositius especials per a pimes en la seva fase de posada en marxa.

7. Com es podria millorar el sistema fiscal envers millorar les possibilitats d'inversió?
8. El sistema fiscal condiciona la forma jurídica de les empreses? De quina forma?
9. El sistema fiscal condiciona l'estructura financera de les empreses? De quina forma?
10. L'actual sistema fiscal de l'Estat espanyol, afavoreix el creixement empresarial orgànic?
11. Els sistemes fiscals, com influeixen en el creixement empresarial extern?
12. Són positives les deduccions de l'IS?
13. Són positius els incentius d'R+D per a les pimes?
14. Sistemes d'amortització especials i pimes.
15. Què en penses de la càrrega administrativa i burocràtica derivada de les obligacions fiscals?
16. Què n'opina de l'harmonització fiscal a la UE? I del debat d'establir una capacitat fiscal de la UE?

Annex 2

Taula 5. Canvis dels tipus impositius d'IVA, 1967-2016 (%)

Estats Membres i dates	Tipus reduït i súper reduït	Tipus general	Estats Membres i dates	Tipus reduït i súper reduït	Tipus general
Alemanya			Bulgària		
1/1/68	5	10	1/4/94	-	18
1/7/68	5,5	11	1/7/96	-	22
1/1/78	6	12	1/1/99	-	20
1/7/79	6,5	13	1/1/07	7	20
1/7/83	7	14	1/4/11	9	20
1/1/93	7	15	Croàcia		
1/4/98	7	16	1/8/98	-	22
1/1/07	7	19	1/11/99	0	22
Àustria			1/1/06	0 10	22
1/1/73	8	16	1/8/09	0 10	23
1/1/76	8	18	1/3/12	0 10	25
1/1/78	8	18	1/1/13	5 10	25
1/1/81	8 13	18	1/1/14	5 13	25
1/1/84	10	20	Dinamarca		
1/1/92	10	20	3/7/67	-	10
1/1/95	10	20	1/4/68	-	12,5
1/1/16	10 13	20	29/6/70	-	15
Bèlgica			29/9/75	9,25	15
1/1/71	6	18	1/3/76	-	15
1/1/78	6	16	3/10/77	-	18
1/12/80	6	16	1/10/78	-	20,25
1/7/81	6	17	30/6/80	-	22
1/9/81	6	17	1/1/92	-	25
1/3/82	1 6	17	Eslovàquia		
1/1/83	1 6	19	1/1/93	5	23
1/4/92	1 6 12	19,5	1/8/93	6	25
1/1/94	1 6 12	20,5	1/1/96	6	23
1/1/96	1 6 12	21	1/7/99	10	23
1/1/00	6 12	21	1/1/03	14	20

Estats Membres i dates	Tipus reduït i súper reduït	Tipus general
Eslovàquia		
1/1/04	-	19
1/1/07	10	19
1/5/10	6 10	19
1/1/11	10	20
Eslovènia		
1/7/99	8	19
1/1/02	8,5	20
1/7/13	9,5	22
Estat espanyol		
1/1/86	6	12
1/1/92	6	13
1/8/92	6	15
1/1/93	3 6	15
1/1/95	4 7	16
1/7/10	4 8	18
1/9/12	4 10	21
Estònia		
1991	-	10
1993-	-	18
2000-2008	5	18
1/1/09	9	18
1/7/09	9	20
Finlàndia		
1/6/94	5 6 12	22
1/1/95	6 12 17	22
1/1/98	8 17	22
1/10/09	8 12	22
1/7/10	9 13	23
1/1/13	10 14	24
França		
1/01/68 ¹	6	16,66
1/12/68 ¹	7	19
1/1/70	7,5	23

Estats Membres i dates	Tipus reduït i súper reduït	Tipus general
França		
1/1/73	7	20
1/1/77	7	17,6
1/07/82 ²	4 5,5 7	18,6
1/1/86	4 5,5 7	18,6
1/7/86	2,1 4 5,5 7 13	18,6
17/9/87	2,1 4 5,5 7 13	18,6
1/12/88	2,1 4 5,5 7 13	18,6
1/1/89	2,1 5,5 13	18,6
8/9/89	2,1 5,5 13	18,6
1/1/90	2,1 5,5 13	18,6
13/9/90	2,1 5,5 13	18,6
29/7/91	2,1 5,5	18,6
1/1/93	2,1 5,5	18,6
1/8/95	2,1 5,5	20,6
1/4/00	2,1 5,5	19,6
1/1/12	2,1 5,5 7	19,6
1/1/14	2,1 5,5 10	20
Grècia		
1/1/87	3 6	18
1/1/88	3 6	16
28/4/90	4 8	18
8/8/92	4 8	18
1/4/05	4,5 9	19
15/3/10	5 10	21
1/7/10	5,5 11	23
1/1/11	6,5 13	23
20/7/15	6 13	23
1/6/16	6 13	24

1. Fins a 01/01/1970, els tipus d'IVA s'aplicaven sobre un preu que incloïa la taxa, a partir de llavors sobre el preu net sense taxa.
2. De 01/07/1982 a 01/01/1986 el tipus del 4% era provisional.

Estats Membres i dates	Tipus reduït i súper reduït	Tipus general
Hongria		
1/1/88	0 15	25
1/1/93	0 6	25
1/8/93	10	25
1/1/95	0 12	25
1/1/04	5 15	25
1/1/06	5 15	20
1/9/06	5	20
1/7/09	5 18	25
1/1/12	5 18	27
Irlanda		
1/11/72	1 5,26 11,11	16,37
3/9/73	1 6,75 11,11	19,5
1/3/76	10	20
1/3/79	1 10	20
1/5/80	1 10	25
1/9/81	1,5 15	25
1/5/82	1,8 18	30
1/3/83	2,3 23	35
1/5/83	2,3 5 18	23 35
1/7/83	2 5 18	23 35
1/5/84	2 5 8 18	23 35
1/3/85	2,2 10	23
1/3/86	2,4 10	25
1/5/87	1,7 10	25
1/3/88	1,4 5 10	25
1/3/89	2 5 10	25
1/3/90	2,3 10	23
1/3/91	2,3 10 12,5	21
1/3/92	2,7 10 12,5 16	21
1/3/93	2,5 12,5	21
1/1/96	2,8 12,5	21
1/3/97	3,3 12,5	21
1/3/98	3,6 12,5	21

Estats Membres i dates	Tipus reduït i súper reduït	Tipus general
Irlanda		
1/3/99	4 12,5	21
1/3/00	4,2 12,5	21
1/1/01	4,3 12,5	20
1/3/02	4,3 12,5	21
1/1/03	4,3 13,5	21
1/1/04	4,4 13,5	21
1/1/05	4,8 13,5	21
1/12/08	4,8 13,5	21,5
1/1/10	4,8 13,5	21
1/7/11	4,8 9 13,5	21
1/1/12	4,8 9 13,5	23
Itàlia		
1/1/73	6	12
1/1/75	6	12
18/3/76	6	12
10/5/76	6 9	12
23/12/76	1 3 6 9	12
8/2/77	1 3 6 9 12	14
3/7/80	2 8	15
1/11/80	1 2 3 6 9 12	14
1/1/81	2 8	15
5/8/82	2 8 10 15	18
19/4/84	2 8 10 15	18
20/12/84	2 9	18
1/8/88	2 9	19
1/1/89	4 9	19
13/5/91	4 9 12	19
1/1/93	4 9	19
1/1/94	4 9	19
24/2/95	4 10	19
1/10/97	4 10	20
17/9/11	4 10	21
1/10/13	4 10	22

Estats Membres i dates	Tipus reduït i súper reduït	Tipus general
Itàlia		
1/1/16	4 5 10	22
Letònia		
1/5/95	-	18
1/1/03	9	18
1/5/04	5	18
1/1/09	10	21
1/1/11	12	22
1/7/12	12	21
Lituània		
1/5/94	-	18
1/8/94	9	18
1/1/97	-	18
1/5/00	5	18
1/1/01	5 9	18
1/1/09	5 9	19
1/9/09	5 9	21
Luxemburg		
1/1/70	4	8
1/1/71	2 5	10
1/7/83	3 6	12
1/1/92	3 6	15
1/1/93	3 6	15
1/1/15	3 8	17
Malta		
1/1/95	5	15
1/1/99	5	15
1/1/04	5	18
1/1/11	5 7	18
Països Baixos		
1/1/69	4	12
1/1/71	4	14
1/1/73	4	16
1/1/76	4	18

Estats Membres i dates	Tipus reduït i súper reduït	Tipus general
Països Baixos		
1/1/84	5	19
1/10/86	6	20
1/1/89	6	18,5
1/10/92	6	17,5
1/1/01	6	19
1/10/12	6	21
Polònia		
5/7/93	7	22
4/9/00	3 7	22
1/1/11	5 8	23
Portugal		
1/1/86	8	16
1/2/88	8	17
24/03/92 ³	5	16
1/1/95	5	17
1/7/96	5 12	17
5/6/02	5 12	19
1/7/05	5 12	21
1/7/08	5 12	20
1/7/10	6 13	21
1/1/11	6 13	23
República Txeca		
1/1/93	5	23
1/1/95	5	22
1/5/04	5	19
1/1/08	9	19
1/1/10	10	20
1/1/12	14	20
1/1/13	15	21
1/1/15	10 15	21

3. El 24/03/1992 Portugal va abolir el tipus zero. Tots els productes i serveis amb aquell tipus ara tenen el tipus del 6%.

Estats Membres i dates	Tipus reduït i súper reduït	Tipus general
Romania		
1/7/93	-	18
1/1/95	9	18
1/2/98	11	22
1/1/00	-	19
1/1/04	9	19
1/12/08	5 9	19
1/7/10	5 9	24
1/1/16	5 9	20
Regne Unit		
1/4/73	-	10
29/7/74	-	8
18/11/74	-	8
12/4/76	-	8
18/6/79	-	15
1/4/91	-	17,5
1/4/94	-	17,5
1/1/95	8	17,5
1/9/97	5	17,5
1/12/08	5	15
1/1/10	5	17,5
4/1/11	5	20
Suècia		
1/1/69	2,04 6,38	11,11
1/1/71	3,09 9,89	17,65
1/6/77	3,54 11,43	20,63
8/9/80	3,95 12,87	23,46
16/11/81	3,67 11,88	21,51
1/1/83	3,95 12,87	23,46
1/7/90	4,17 13,64	25
1/1/92	18	25
1/1/93	21	25
1/7/93	12 21	25
1/1/96	6 12	25

Estats Membres i dates	Tipus reduït i súper reduït	Tipus general
Xipre		
1/7/92	-	5
1/10/93	-	8
1/7/00	5	10
1/7/02	5	13
1/1/03	5	15
1/8/05	5 8	15
1/3/12	5 8	17
14/1/13	5 8	18
13/1/14	5 9	19

FUNDACIÓ  **JOSEP IRLA**

**FISCALITAT EUROPEA
I MERCAT ÚNIC**

FEBRER 2017

Papers/ 3