

## EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA Y EL ALCANCE DE LAS FACULTADES DE GESTIÓN E INSPECCIÓN EN EL CONCIERTO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y EL PAÍS VASCO

IDOIA ZAPIRAIN TORRECILLA (\*)  
Donostia-San Sebastián, noviembre de 2010

La configuración de un nuevo procedimiento de comprobación, la comprobación limitada, en la normativa tributaria general vigente, aplicable tanto en el ámbito de la administración tributaria estatal como en el de las administraciones forales, ha comenzado a generar la aparición de conflictos entre las mismas, fundamentalmente derivados de la diversa interpretación efectuada sobre el carácter de dicho procedimiento y, en consecuencia, de su encaje en la distribución de competencias, gestoras e inspectoras, que efectúa el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, en relación con aquellos tributos susceptibles de exacción compartida entre varias administraciones.

Las presentes líneas tienen por objeto "situar" en el ámbito de la distribución de competencias que efectúa el Concierto Económico el referido procedimiento, lo que va a requerir llevar a cabo previamente un somero análisis de sus principales características para pasar posteriormente a analizar el alcance que cabe atribuir a los conceptos de "gestión" e "inspección" que se recogen en dicho texto concertado.

### 1.- Principales características del procedimiento de comprobación limitada.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), tras atribuir a la Administración Tributaria la facultad genérica de "comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto (artículo 115)" configura tres procedimientos concéntricos (en tanto que pueden sucederse el uno al otro) para ejercitar dicha facultad: el procedimiento de verificación de datos, el procedimiento de comprobación limitada y el procedimiento de inspección.

El procedimiento de verificación de datos se configura en el artículo 123 de la LGT como el procedimiento más "restrictivo" de comprobación. Con arreglo a lo previsto en el artículo 117 se trata éste de un procedimiento de gestión tributaria, utilizable, por tanto, únicamente por los órganos de la gestión de los tributos, desarrollándose su contenido en los

(\*) Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

artículos 131 a 133, artículos en los que se atribuye a los órganos de gestión unas facultades de comprobación muy tasadas (apreciación de la existencia de errores aritméticos o de defectos formales en las declaraciones presentadas, falta de coincidencia con datos aportados por terceros que obren en poder de la Administración...) que podrán concluir, en su caso, en la práctica de las que se han dado en llamar "liquidaciones paralelas" que, en todo caso, tiene la consideración de "liquidaciones provisionales".

En el otro extremo de los procedimientos de comprobación e investigación encontramos al procedimiento inspector, que mantiene en la LGT de 2003 su configuración clásica de procedimiento de comprobación e investigación, en su sentido más amplio, pudiendo desarrollarse únicamente por parte de los órganos inspectores y siendo el único que puede concluir con la práctica de una "liquidación definitiva".

Y junto a ambos procedimientos, o más propiamente, a medio camino entre los mismos, la LGT de 2003 configura un procedimiento nuevo, cual es el procedimiento de comprobación limitada. Este nuevo procedimiento es heredero de la "comprobación abreviada" prevista en el artículo 123 de la LGT de 1963, el cual, en sucesivas redacciones, fue ampliando las competencias de los órganos de Gestión Tributaria a efectos de comprobar las declaraciones tributarias, y que, siguiendo la misma tendencia de ampliación de las facultades comprobadoras de los órganos de Gestión, puede considerarse a caballo o intermedio entre los dos anteriores.

Así:

- Las facultades que la Administración puede desarrollar en el curso del mismo son más amplias que las previstas para el procedimiento de verificación de datos pero sin que tampoco

se igualen con las propias del procedimiento inspector. En cualquier caso, el procedimiento de comprobación limitada guarda mayor parentesco con el procedimiento inspector que con el de verificación de datos dado que no presenta limitaciones en cuanto al objeto de la comprobación sino en cuanto a las actuaciones que pueden llevarse a cabo al efecto. Así literalmente señala el artículo 136.2 de la LGT que *"En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:..."*, enumeración que se contempla, en sentido negativo, con la determinación de una serie de actuaciones que, en ningún caso, puede llevar a cabo la Administración tributaria, tal como requerir a terceros información sobre movimientos financieros o desplegar su actividad fuera de las oficinas administrativas. Y es esta la principal diferencia con el procedimiento inspector en tanto que este último no presenta límite alguno respecto de las actuaciones a realizar.

- Si bien se incluye dentro de los procedimientos de gestión tributaria (artículo 117.1.h), la comprobación limitada se puede realizar tanto por los órganos de Gestión Tributaria como por los órganos de la Inspección Financiera y Tributaria, indistintamente (artículo 141.h; AEAT Resol 19-2-04; AEAT Resol 20-3-03).
- En caso de que como consecuencia de su realización se considere procedente efectuar una regularización de la situación tributaria objeto de comprobación deberá practicarse una liquidación que tendrá carácter de "liquidación provisional", nunca de "liquidación definitiva". Ahora bien, dicha liquidación provisional, a diferencia de la resultante de un procedimiento de verificación de datos, otorga cierto grado de seguridad al obligado

tributario, puesto que, tal y como se recoge en el artículo 140.1 de la LGT: *“Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado ... salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución. ”*

En este sentido se pronuncia la DGT, en su CV V1201-10, en la que dando respuesta a la consulta formulada por un contribuyente que había sido objeto de un procedimiento de comprobación limitada del que resultó liquidación cuya deuda se encontraba en procedimiento de apremio y que señala que la Administración no tomó en consideración determinados gastos aunque fueron acreditados ante aquella, indica que *“...la Administración tributaria, no podrá practicar nueva regularización que altere la anteriormente practicada en un procedimiento de comprobación limitada, cuando no existan nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución que contenga la regularización...”*

Puede, en definitiva, afirmarse que la LGT de 2003 vuelve a extender las competencias y facultades gestoras, diluyendo todavía más el campo tradicionalmente reservado a la Inspección y centrado en la llamada “regularización completa” de la situación fiscal del obligado tributario.

Lo hasta aquí referido es, por lo demás, extrapolable, con determinadas salvedades, a la nueva regulación de los procedimientos de gestión y de inspección tributaria recogidos en las nuevas Normas

Forales Generales Tributarias (NFGT) aprobadas en los tres Territorios Históricos del País Vasco.

En efecto, dichas NFGT contemplan, al igual que la LGT, el procedimiento de comprobación limitada como un procedimiento propio de la gestión de los tributos junto con el procedimiento inspector y si bien no configuran propiamente un procedimiento de verificación de datos, lo cierto es que atribuyen las facultades que en el mismo se recogen a los órganos de la gestión tributaria en el curso de lo que se denominan procedimientos iniciados mediante declaración o mediante autoliquidación.

## **2. El procedimiento de comprobación limitada en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco: alcance de los términos “gestión” e “inspección” en relación con la distribución competencias relativa al Impuesto sobre Sociedades e IVA.**

El vigente Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, dedica sus artículos 18, 19 y 29 a delimitar la distribución de competencias de gestión e inspección en relación con los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido, respectivamente.

Así, en lo que al Impuesto sobre Sociedades afecta, los artículos 18 y 19 referidos vienen a disponer:

*“Artículo 18. Gestión del Impuesto en los supuestos de tributación a ambas Administraciones.*

*En los casos de tributación a ambas Administraciones se aplicarán las siguientes reglas:*

*Primera. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y del País Vasco en proporción al volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio en cada periodo impositivo.*

*Segunda. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán ante las mismas, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, las declaraciones-liquidaciones procedentes, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas o devoluciones que resulten ante cada una de las Administraciones.*

*Tercera. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la proporción que a cada una le corresponda.*

#### *Artículo 19. Inspección del Impuesto.*

*Uno. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.*

*No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, corresponderá a la Administración del Estado.*

*Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio.*

*Dos. Las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior, sin perjuicio de la colaboración del resto de las Administraciones.*

*Si, como consecuencia de las actuaciones inspectoras, resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.*

*Tres. Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a las Diputaciones Forales en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.*

*Cuatro. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre ambas Administraciones."*

Por su parte, en relación con el IVA el artículo 29 del Concerto Económico determina que:

#### *"Artículo 29. Gestión e inspección del Impuesto.*

*Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural...*

Cuatro. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda.

Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: La comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: La comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción

de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la Inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tercera. Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Cuarta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con posterioridad a dichas comprobaciones se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.

Siete. Las declaraciones recapitulativas de entregas y adquisiciones intracomunitarias se presentarán ante la Administración tributaria que tenga atribuida la competencia para la comprobación e investigación de los sujetos pasivos."

De la lectura de dichos preceptos, deriva una cuestión básica a dilucidar en relación con el tema que nos ocupa, cual es la concreción de qué facultades cabe considerar que se incluyen bajo los referidos conceptos de "gestión" e "inspección".

Pues bien, en una primera aproximación, cabe observar que tanto el artículo 18 como el artículo 29 del Concerto Económico, cuando se refieren a la "gestión del impuesto" únicamente aluden a:

- La presentación de las correspondientes auto-liquidaciones, y a
- La imputación del resultado de las mismas, que determinará un ingreso a obtener o una devolución a efectuar por cada Administración en la proporción que le corresponda, según los puntos de conexión al efecto establecidos.

Ninguna mención se hace, sin embargo, en dichos preceptos a las facultades de comprobación que, en su caso, pueda ostentar cada una de las Administraciones competentes para la exacción o la devolución del impuesto.

Frente a ello, los artículos 19 y 29 del Concerto, si bien es cierto que aluden genéricamente a la "Inspección del Impuesto" se refieren, a renglón seguido, a las facultades de "comprobación e investigación" tendentes a "regularizar la situación tributaria" de los sujetos pasivos.

De la puesta en conexión de dichos preceptos se deriva la existencia de un doble posicionamiento, según cual sea la interpretación que de los mismos se efectúe.

Así:

- Una interpretación "literalista" de los citados

preceptos, lleva a la conclusión de que, tratándose de comprobaciones realizadas en el seno de un procedimiento de gestión, las mismas se podrían realizar por parte de cualquiera de las Administraciones competentes para la exacción o para la devolución, en su caso, del Impuesto, pudiendo practicar, dicha Administración al efecto, las correspondientes liquidaciones provisionales con efectos frente al obligado tributario.

- Así lo ha mantenido en alguna ocasión la AEAT al señalar que entre los referidos artículos existe una diferencia fundamental cual es que cuando se alude a la competencia gestora se hace referencia a ambas Administraciones mientras que cuando se alude a la competencia inspectora se parte de la existencia de una única Administración. Partiendo de ello se viene a considerar que, en la medida en que cada Administración debe efectuar la devolución que le corresponda de acuerdo con el porcentaje de tributación del obligado, cada Administración puede comprobar la procedencia de esa devolución que debe soportar, comprobación que tendría las siguientes características fundamentales en el Concerto Económico:

- No puede constituir una comprobación inspectora si la Administración que la lleva a efecto no cumple los requisitos previstos en el mismo para constituirse como la única Administración con competencia inspectora respecto del tributo y período de que se trate.
- Debe enmarcarse dentro de un procedimiento de gestión tributaria.

- Las actuaciones de cada Administración deben regirse por su normativa específica, con independencia de cual sea la normativa aplicable al tributo y período objeto de comprobación. Teniendo una Administración competencia gestora sobre el porcentaje declarado por el obligado tributario como correspondiente a su territorio, si dicha Administración decide actuar en ejercicio de esa competencia lo hará, en todo caso, de acuerdo con la normativa vigente en dicho territorio.
  - Es dicha línea interpretativa también la que subyace en la Resolución del TEAC de 9 de junio de 2009, en la que se viene a afirmar la competencia de la AEAT para realizar comprobaciones a través de procedimientos de gestión tributaria (concretamente en el caso analizado se trata de un procedimiento de comprobación limitada) en relación con entidades domiciliadas en territorio foral y que tributan por el IVA en volumen de operaciones. Entiende el TEAC que las actividades de comprobación llevadas a cabo por los órganos de gestión no pueden calificarse como de “inspección” por lo que la competencia es compartida por ambas Administraciones, en proporción al volumen de operaciones realizada en cada una de ellas. Señala en concreto dicho Tribunal Económico que: “ Lo que no provoca dudas es el significado del término “Inspección” tanto desde un punto de vista orgánico como funcional. Y así, el artículo 1 del Real Decreto 939/1986, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, la define como el conjunto de Órganos de la Administración de la Hacienda Pública que tienen encomendada la función de comprobar la situación tributaria de los distintos sujetos pasivos o demás obligados tributarios con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones para con la Hacienda Pública, procediendo, en su caso, a la regularización correspondiente....La Inspección tiene, pues, un significado unívoco y nada ambiguo y es llamativo que el Concierto emplee dicho término y no el más amplio de actuaciones de comprobación e investigación...”
  - Una interpretación “finalista” e integradora de los preceptos analizados llevaría, sin embargo, a una conclusión completamente diferente a la referida en el apartado anterior. Dicha conclusión no sería otra que la de entender que cuando el Concierto Económico alude a la “Inspección” lo hace en su sentido más amplio de “comprobación e investigación”, de suerte que sólo una Administración, la que resulte competente con arreglo a los puntos de conexión establecidos, sería competente para practicar liquidaciones con efectos frente al sujeto pasivo, ya se trate de liquidaciones provisionales o de liquidaciones definitivas y ya sean las mismas giradas en el curso de un procedimiento de gestión o de inspección.
- Apoyarían dicha interpretación consideraciones tales como las siguientes:
- El sistema de distribución competencial que configura el Concierto Económico en los supuestos de tributación conjunta a varias Administraciones persigue como fin último que sea una única Administración la que delimite la situación tributaria del contribuyente, determinando su conformidad a derecho o, en su caso, la procedencia de su regularización, llevando a cabo, al efecto, las oportunas actuaciones

nes de comprobación o investigación. Y ello hay que entender que debe de ser así independientemente de que el órgano que efectúe dichas actuaciones de comprobación o investigación sea un órgano de gestión o un órgano de inspección.

- La distribución interna, que en cada momento pueda existir, de competencias de comprobación e investigación entre los órganos en los que se estructura cada Administración no debe alterar la delimitación competencial que articula el Concerto Económico que, en definitiva, trata de impedir que en los casos de tributación conjunta se giren liquidaciones, provisionales o definitivas, con efectos económicos frente al contribuyente por más de una Administración.
- Debe ser, en consecuencia, una única Administración, aquélla que, según las reglas fijadas en el artículo 19 del Concerto Económico, ostente competencias de comprobación e investigación, la que analice y, en su caso, regularice la situación tributaria del contribuyente girando en su caso frente al mismo las correspondientes liquidaciones.
- Lo anterior no quita, para que cada Administración con competencias de exacción pueda llevar a cabo las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación dentro de su territorio con el objeto de, en su caso, llegar al oportuno acuerdo entre Administraciones, pero sin que su actuación pueda tener efectos económicos frente al contribuyente.

A dicha conclusión llega el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su Sentencia de 21 de enero de 2008, en la que se viene a señalar que:

*“... las Administraciones forales competentes para recibir las declaraciones de conformidad con los arts. 18 y 20.Dos del Concerto, de un Grupo de consolidación fiscal de la Administración del Estado, podrán comprobar e investigar las operaciones llevadas a cabo por las sociedades del grupo, “en su territorio”, y ello podrá determinar incrementos o disminuciones de la base imponible propia de ese ámbito territorial por medio de las actuaciones de comprobación abreviada del art. 123, (hoy comprobación limitada, según artículo 136 de la LGT 58/2.003, y artículo 129 de la N.F. 2/2.005, de 10 de Marzo ), o incluso de investigación inspectora pertinentes, que dicho precepto ampara y que, incluso, como añade el apartado Cuarto, podrá llevar a modificar las proporciones fijadas por acuerdo entre ambas Administraciones, surtiendo esas actuaciones efectos provisionales.*

*Ahora bien, lo que no cabrá es que, haciendo uso de facultades de liquidación provisional correctora fundada en la aplicación indebida de la normativa del impuesto, como ocurre en este caso, por parte de una de las Administraciones receptoras de proporciones del tributo se modifiquen las bases imponibles de manera general y extraterritorial sin consideración alguna a la comprobación tributaria de actos, elementos o valoraciones declarados ni al descubrimiento de hechos de relevancia tributaria no declarados que se puedan residenciar en el territorio de aquella, y debe afirmarse que, el esquema de distribución competencial que el Concerto establece al respecto, monopolizando la inspección del tributo, en cada caso, una u otra Administración, comporta la reserva necesaria en favor de dicha Administración para proceder a realizar las operaciones jurídico-tributarias de aplicación normativa que corrijan o rectifiquen en dere-*

cho los criterios en los que el contribuyente se funde, siguiéndose con ello en la práctica lo que antes hemos calificado como sistema tradicional, que es algo que el Concierto Económico no ha superado en este aspecto y sobre lo que el intérprete ha de moverse. En suma deducimos que la atribución que, en este caso, se ha de hacer indiscutidamente a la Administración del Estado de la facultad de inspeccionar al Grupo fiscal de que se trata, despliega plena y excluyente eficacia en orden a fijar las bases imponibles del mismo, dejando anticipadamente fuera toda concreta actividad administrativa de gestión de base territorial y limitada, hecha con empleo de facultades de determinación provisional, que pueda oponérsele, y ello aunque la Administración competente no haya hecho ejercicio, o no la haya hecho aún, (que es algo que en el supuesto de este proceso no se implica), de tales facultades inspectoras.

Tiene que ser de este modo, y no cabe oponer el postulado de cariz idealista de que la sola unidad del ordenamiento común aplicado garantiza un resultado uniforme y concorde de tales aplicaciones y rectificaciones jurídico-tributarias sustantivas. En la Sentencia de 18 de Octubre de 2.002 que antes hemos citado, ya se aludía a situaciones semejantes que no son de, "conflicto de tipo normativo entre ambas Haciendas (la Estatal y la Foral)", pero quedaba acreditado que había surgido, "una divergencia interpretativa entre las mismas respecto de un mismo precepto o, si se quiere, respecto dos preceptos que tienen idéntico contenido (art. 7 de la Ley 30/1.985 del IVA y art. 7 de la Norma Foral del IVA, que eran los vigentes en las fechas que ahora nos ocupan), divergencia que se traduce en la práctica en un evidente perjuicio económico para el contribuyente (muy cercano a los 200 millones

de pesetas). Dicho perjuicio económico, por la forma de producirse, y como es fácilmente comprensible, contraría la racionalidad humana común y, también, la lógica jurídica; no resultando admisible, en forma alguna, que el contribuyente "pague el pato" resultante de la falta de coordinación entre Administraciones a estos efectos, por la ausencia de mecanismos de resolución de este tipo de cuestiones o por la falta de funcionalidad de los mismos".

Dicha interpretación subyace asimismo en la actuación llevada a cabo por la Hacienda Foral de Gipuzkoa en el supuesto enjuiciado en la Sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, num. 583/2003, de 24 de octubre, en la que ante el retraso por parte de la Hacienda Foral al efectuar de oficio la devolución solicitada por el sujeto pasivo en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, motivada por "...su conveniencia en conocer el resultado de la devolución solicitada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria..." con competencias inspectoras en dicho supuesto, se señala que:

"... pues aun presuponiendo que la normativa foral aplicable anuda el devengo del interés de demora a que el plazo de seis meses con que cuenta para actuar la Hacienda Foral se haya agotado o superado sin hacerse la devolución "por causa imputable a la Administración Tributaria", (en dicción coincidente con la que mantiene la Ley 43/1.995, de 27 de Diciembre, artículo 145.4, para el ámbito estatal, o el artículo 11 de la Ley 1/1.998, de 26 de Febrero, de Derechos y garantías de los Contribuyentes, cuya aplicabilidad al caso no es, por tanto, necesario examinar), se parte de la base de que la citada Administración tributaria cuenta con un plazo de seis meses en que puede y debe liquidar provisionalmente el ejercicio impositivo, y, si no lo hace, queda obligada a devolver el exceso sobre la cuota efectiva resul-

*tante de la autoliquidación, devengándose el interés de demora a partir del vencimiento del día final del plazo de esos seis meses.*

*La causa del retraso es por tanto, originariamente imputable a la Administración y no puede desplazar esa responsabilidad, o exonerarse de ella, por el mero ejercicio infundado de potestades gestoras, que en el presente caso han consistido en la exigencia de aportación de un documento que normativamente no es exigible, pues ninguna disposición obliga al sujeto pasivo que tribute en el Impuesto de Sociedades en régimen de volumen de negocios dividido entre territorio común y foral a presentar cosa distinta que las declaraciones-liquidaciones simultáneas ante cada Administración, haciendo constar la proporción aplicable y las cuotas de devolución que resulten ante cada una. -Artículo 21.2º Con. Econ., en redacción de Ley 38/1.997, de 4 de Agosto-*

*En el caso enjuiciado así se hizo, y la conveniencia que la Hacienda Foral de Gipuzkoa apreció en conocer el resultado de la devolución solicitada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, según comunicación suscrita por la Jefatura le Servicio en fecha de 27 de Noviembre de 1.997, que obra al folio 84 del expediente, no se correspondía con una necesidad de condicionamiento normativo y anteposición entre una y otra devolución, y no se erige por ello en soporte válido de ese desplazamiento de la responsabilidad en el retraso en el cumplimiento de su obligación de devolución, ya que, por su misma naturaleza, la obtención de información a cargo de otras Administraciones Tributarias se ha de producir de modo oficial y directo, y carece de todo sentido desplazar la carga de la prueba a efectos del artículo 114 de la Norma Foral General Tributaria hacia el administrado cuan-*

*do el hecho a acreditar es posterior al devengo del tributo, de naturaleza administrativa-formal y no sustantivo, y no ha podido siquiera ser conocido por aquel en el momento de formular su solicitud de devolución. Se trata en suma de una instrumentación abusiva de las posibilidades comprobadoras que a las Haciendas incumben y desviada de las finalidades para las que han sido establecidas."*

A juicio de quien suscribe estas notas, la distribución competencial que derivaría de la primera interpretación referida, puede llevar a consecuencias "incongruentes" difícilmente sostenibles.

Así, pensemos en el supuesto de una sociedad que tributa por el Impuesto sobre Sociedades en un determinado período impositivo en volumen de operaciones ante tres Administraciones tributarias diferentes: Estado, Bizkaia y Gipuzkoa, correspondiendo la competencia de "inspección", según las reglas que se recogen en el artículo 19 del Concerto Económico, a Gipuzkoa.

Si cada una de las tres Administraciones con competencia exaccionadora entiende que es competente para llevar a cabo actuaciones de comprobación en vía de gestión, en relación con su porción de volumen de operaciones y con arreglo a su normativa, cada una de ellas podría no sólo liquidar su parte sino que además podría determinar la cuota tributaria a sus efectos con un criterio diferente al de las otras dos.

Resultaría así que la sociedad en cuestión podría encontrarse con la existencia de tres cuotas tributarias distintas por el mismo impuesto y período que se vería obligada a recurrir, en su caso, por separado y posiblemente en momentos temporales diferentes.

Podría finalmente ocurrir que habiéndose practicado liquidaciones provisionales por las Administraciones sin competencia "inspector" modificando la

cuota tributaria en un determinado sentido, finalmente la Administración con competencia "inspectora", en este caso Gipuzkoa, considere correcta la autoliquidada por el obligado tributario.

En la resolución dictada por el TEAF de Bizkaia de 13 de septiembre de 2000, que a continuación se transcribe, se aprecian las consecuencias que en la práctica pueden devenir del mantenimiento de la primera interpretación recogida en estas notas. Se pronuncia el Tribunal Económico Administrativo Foral en la citada resolución sobre el supuesto de una empresa que en el año 1995 operaba solamente en Territorio Común y en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, y que en 1996 opera en Bizkaia, resultando que:

*"...presentó declaración-liquidación final, modelo 390, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 1.996, con resultado a ingresar 161.837.820,- ptas., declarando como volumen de operaciones para el Territorio Histórico de Bizkaia el 32,89%. Posteriormente en mayo de 1.997 presenta escrito de rectificación y solicitud de devolución de 645.283.119,- ptas., motivada por un acuerdo de la Diputación Foral de Guipúzcoa, en relación con la solicitud de devolución de I.V.A. del ejercicio 1.995, y por el que se considera imputable al ejercicio 1.996 facturas que el sujeto pasivo consignó como deducibles en 1.995...contra este acuerdo se ha presentado reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa; la Administración Central sí ha admitido la totalidad de las cuotas de I.V.A. declaradas como deducibles; la Hacienda Foral de Bizkaia ha denegado dicha devolución en el ejercicio 1.996; la consecuencia es que la devolución a percibir ha quedado en suspenso*

*La cuestión que se plantea en la presente reclamación económico-administrativa consiste*

*en determinar si el acuerdo de denegación de devolución del Administrador de Tributos Indirectos, por el Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 1.996, se ajusta a lo preceptuado por el Ordenamiento Legal vigente."*

Entiende al respecto el TEAF que:

*"...La Diputación Foral, en uso de sus competencias, realizó la comprobación de facturas recibidas, resultando que algunas de ellas, a pesar de haber sido emitidas en diciembre de 1.995, no fueron recibidas por el sujeto pasivo hasta enero de 1.996... Si bien en el acuerdo del Administrador de Tributos Indirectos de la Hacienda Foral de Bizkaia se recoge que: la Administración Estatal de la Agencia Tributaria practicó la devolución correspondiente al Impuesto del ejercicio 1.995 por el mismo importe que el solicitado por la sociedad, lo que supone la admisión como deducibles de la totalidad de las cuotas de I.V.A. soportadas declaradas; que tiene su domicilio fiscal en Madrid, su volumen de operaciones supera los 300 millones, el volumen de operaciones en Territorio Común ha sido de 53,90 en 1.995 y de 58,82% en 1.996; en Bizkaia de 0% y 32,8% respectivamente, y en Guipúzcoa de 46,10% en 1.995 y 8,29% en 1.996 y por tanto corresponde a la Inspección del Estado la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, y no se puede acceder a la pretensión de la parte actora, del examen del expediente parece concluirse que no se ha producido una actuación de los órganos de Inspección de la Administración Estatal, ni una regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo, por lo que a la vista de la normativa aplicable, no cabe sino concluir la procedencia de inclusión de las cuotas objeto de controversia a partir de la declaración del*

*primer trimestre de 1.996...*

Por lo demás, el mantenimiento en la materia que nos ocupa de una interpretación "literalista" como la recogida en la Resolución del TEAC de 9 de junio de 2009, anteriormente referida, implicaría que la distribución competencial establecida en el Concierto Económico no sería sino una especie "norma en blanco", de suerte que podría variar al albur de lo que la normativa tributaria vigente en cada una de las Administraciones considerase en cada momento como "gestión" o como "inspección".

Precisamente ello es lo que se vislumbra en los nuevos conflictos, a los que inicialmente se ha hecho referencia, que están surgiendo entre las Administraciones cuya distribución competencial lleva a cabo el Concierto Económico, como consecuencia de la configuración de un nuevo procedimiento como es el procedimiento de comprobación limitada.

No parece así de recibo que la determinación de quien sea competente para llevar a cabo las correspondientes actuaciones de comprobación limitada, en relación con un determinado contribuyente que debe tributar en volumen de operaciones frente a más de una Administración, según las reglas o puntos de conexión fijados al efecto en el Concierto Económico, dependa de si en la normativa tributaria general dicho procedimiento se inserta o se califica como un procedimiento de gestión o como un procedimiento de inspección.

Más aún, la distribución competencial prevista en el Concierto Económico no puede depender de que las referidas actuaciones de comprobación limitada se lleven a cabo en el seno de un procedimiento de gestión o de inspección.

No cabe olvidar que, según antes se ha referido, la vigente Ley General Tributaria, en su artículo 141 recoge entre las funciones propias de la inspección tributaria la dirigida a "h) La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley".

Si acudimos a ver el contenido de los referidos artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria nos encontraremos con que los mismos se insertan dentro de la Sección 2 del Capítulo III del Título III de dicha Ley, Sección dedicada a la regulación de los "Procedimientos de gestión tributaria" entre los que se incluye el procedimiento de comprobación limitada (*artículo 123.1.e) LGT*).

Siendo el contenido y el resultado de las actuaciones de comprobación limitada el mismo, ya se lleven a cabo en el curso de un procedimiento de gestión o en dentro de un procedimiento de inspección, parece desde todo punto de vista insostenible mantener, con arreglo a la distribución competencial que se establece en el Concierto Económico, que en el primer caso sea competente para actuar una o unas determinadas Administraciones y en el segundo otra diferente.

Las referidas consecuencias "indeseables" no se generan, sin embargo, si se efectúa una interpretación integradora del Concierto Económico que además persiga como finalidad última la de generar la menor carga formal posible frente al obligado tributario, de modo que sea una única Administración con la que tenga que "entenderse" a la hora de regularizar su situación tributaria llevando a cabo las oportunas actuaciones de comprobación o investigación, ya sea en el curso de un procedimiento de gestión, de un procedimiento de inspección o de un procedimiento "híbrido" o ambivalente como el de comprobación limitada.

# CRISIS ECONÓMICA Y FINANCIERA Y REFORMAS FISCALES EN ALGUNOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UE

AINHOA AZARLOZA

AMAIA BELOKI

ESTIBALIZ IÑURRIETA

DELEGACIÓN DE EUSKADI EN BRUSELAS

## I. INTRODUCCIÓN

## II. EL ANÁLISIS COMUNITARIO

## III. REFORMAS FISCALES EN ALGUNOS ESTADOS MIEMBROS

### 3.1 ALEMANIA

### 3.2 GRECIA

### 3.3 IRLANDA

### 3.4 PORTUGAL

### 3.5 REINO UNIDO

## IV. FISCALIDAD Y MERCADO ÚNICO

### I. INTRODUCCIÓN

La crudeza, profundidad, dimensión geográfica y extensión temporal de la crisis económica y financiera, que comenzó en el año 2007, ha provocado, obviamente, todo tipo de actuaciones de los poderes públicos encaminadas a combatirla.

Estas medidas han estado condicionadas por las propias características de la crisis y, claro está, por la diferente posición de partida de cada economía y por la diferente posición de partida de cada Ad-

ministración, tanto en términos financieros como en términos políticos.

Posiblemente sería algo injusto afirmar que cada Administración ha actuado por su cuenta, pero la necesidad de actuar de manera perentoria, en días, ante las diversas manifestaciones que la crisis ha ido adoptando a lo largo de este tiempo, más, como ya hemos dicho, la diferente situación de partida, ha provocado que las medidas “particulares” hayan predominado sobre las medidas “coordinadas” en ámbitos que superan al de un Estado concreto.

También, dentro de cada Estado, han existido medidas que observadas simplemente desde una perspectiva temporal podrían incluso calificarse de contradictorias, quizá con la característica común en los Estados de actuar, en primer lugar, luchando por la supervivencia del sistema financiero y, en general, del tejido económico, así como afrontar las tremendamente dolorosas consecuencias que muchos ciudadanos están sufriendo y, en un segundo momento, luchar por la supervivencia y credibilidad de las propias finanzas públicas con medidas de signo contrario a las anteriores.

No pueden en este trabajo, por su dimensión, analizarse de forma global las medidas adoptadas en cada país. Nos centraremos en el ámbito europeo y dentro de éste, en las actuaciones públicas en materia tributaria.

Para ello, partiremos del análisis que la propia

Comisión Europea ha realizado *Informe sobre la Política fiscal después de la crisis – Comisión Europea, 2010*<sup>1</sup> del que extractaremos los aspectos que pueden, a nuestro juicio, suscitar mayor interés y posteriormente describiremos las medidas adoptadas en una serie de países que han sido afectados por la crisis con distinto grado de intensidad: Alemania, Grecia, Irlanda, Portugal y Reino Unido. Por último, destinaremos un apartado a los aspectos tributarios del informe sobre el mercado único presentado a instancias del Presidente de la Comisión, en el que se reitera, una vez más, desde el ámbito comunitario, la necesidad de reducir las cargas administrativas para empresas y particulares y, sobre todo, la coordinación de las políticas fiscales de los Estados miembros para luchar contra las consecuencias de la crisis.

## II. EL ANÁLISIS COMUNITARIO

### Informe sobre la Política fiscal después de la crisis – Comisión Europea, 2010<sup>2</sup>

La crisis económica y financiera ha tenido como consecuencia cambios severos en las finanzas públicas de los Estados miembros de la UE.

A pesar de la tendencia general hacia los recortes de tipos en los últimos años, la UE sigue siendo un área de imposición alta. Aunque la presión fiscal difiere ampliamente entre los Estados miembros, puede observarse un proceso de convergencia a lo largo del tiempo.

La crisis no solamente ha afectado al nivel de ingresos fiscales sino también a su composición. En el periodo entre 2007 y 2010, el peso de las co-

tizaciones de la seguridad social en el total de ingresos ha aumentado debido a que los ingresos provenientes de los impuestos directos se han visto más afectados por la crisis. Sin embargo, en una perspectiva a más largo plazo, el reparto entre las tres principales fuentes de ingresos fiscales (impuestos directos, impuestos indirectos y contribuciones a la seguridad social) se ha mantenido relativamente estable con un tercio de contribución de cada categoría al total de los ingresos. Por otro lado, hay que tener en cuenta que la diferencia entre la distribución de impuestos entre los distintos países es muy amplia.

La política fiscal ha jugado un papel importante a la hora de contrarrestar la crisis económica y financiera. Las medidas presupuestarias necesarias para apoyar al debilitado sector financiero e impulsar temporalmente la demanda global dominaron claramente el final de 2008 y el año 2009. Sin embargo, en algunos Estados miembros dicho estímulo apenas tuvo lugar debido a la ausencia de espacio fiscal y a la aparición de debilidades macroeconómicas. Por el contrario, las políticas fiscales restrictivas han predominado durante 2010 debido a los altos volúmenes de déficit y deuda pública y a la política general de consolidación fiscal en el corto y medio plazo impuesta por la UE.

Las reformas fiscales adoptadas durante 2008 y 2009 están muy en línea con las tendencias recientes en materia de fiscalidad. En particular, medidas para apoyar la oferta de mano de obra a través de la reducción de los impuestos sobre las rentas han contribuido a una reducción de la parte correspondiente a los impuestos directos. La presión fiscal sobre el trabajo ha disminuido en la mayoría de Estados miembros en el pasado reciente, especialmente en lo que se refiere a las rentas más bajas. Al mismo tiempo, se han incrementado en general los impuestos indirectos como una de las principales respuestas dentro de los planes de consolidación fiscal.

<sup>1</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_24\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_24_en.pdf)

<sup>2</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_24\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_24_en.pdf)

El análisis realizado por la Comisión Europea demuestra que los incentivos fiscales han podido jugar un papel en el desarrollo de la burbuja inmobiliaria. Las opciones principales para reducir el potencial de influencia del sistema impositivo en el desarrollo de la burbuja inmobiliaria son la imposición de los alquileres, y la reducción/eliminación de la deducción de los intereses de las hipotecas. Asimismo, unos impuestos más altos a la propiedad inmobiliaria podrían constituir una fuente de ingresos estable, si bien ello requeriría de sistemas de evaluación mejorados para crear una base imponible fiable.

El análisis muestra que el Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) tiene un potencial mayor como estabilizador automático que el Impuesto de Sociedades (IS) y, desde luego, que los impuestos indirectos, que juegan un papel marginal en este aspecto.

Una cuestión clave que surge de la reciente crisis es hasta dónde el sector financiero está contribuyendo de forma justa a pagar el coste de la crisis. Una vía posible en este sentido es un impuesto sobre las actividades financieras que tome la suma de los beneficios y remuneraciones como base imponible. Asimismo, podría considerarse un impuesto sobre los bonus. Un impuesto sobre las transacciones financieras, por otro lado, podría contribuir a estabilizar los mercados financieros, reduciendo el comercio especulativo y aumentando los ingresos fiscales.

Una cuestión importante en el debate actual es si es posible cambiar el sistema impositivo de forma que produzca ingresos adicionales, al tiempo que contribuye a los esfuerzos de consolidación necesarios en muchos países, y se minimizan los efectos distorsionadores sobre el crecimiento. El Informe concluye que, en general, ello podría conseguirse modificando la estructura tributaria hacia la imposición de la propiedad, el consumo, y los impuestos medio-

ambientales. El aumento de ingresos podría lograrse preferiblemente a través de la ampliación de las bases imponibles, en vez de subiendo los tipos impositivos. Además, en muchos Estados miembros existe un margen de incremento de ingresos por la vía de la mejora de la eficiencia y efectividad en la recaudación y administración de impuestos.

La integración de las economías de la Unión Europea tiene consecuencias en el potencial de los efectos económicos de las reformas tributarias. Tomadas de forma individual, algunas reformas pueden conllevar riesgos para el correcto funcionamiento del mercado interior. Por lo tanto, la coordinación de algunas áreas específicas es un requisito necesario para desarrollar todo el potencial del mercado interior. Sin embargo, los avances en este sentido han sido muy lentos a lo largo de los últimos años.

El informe elaborado por el antiguo Comisario Mario Monti, a solicitud del Presidente de la Comisión Europea, José Manuel Durao Barroso, y titulado "Una nueva estrategia para el mercado único", del que se hablará al final de este trabajo, señala las áreas más importantes en las que la coordinación fiscal debería promoverse:

- El IS, con un análisis de los regímenes perniciosos, desajustes y otros efectos negativos de la competencia fiscal, así como los trabajos para la definición de una base común.
- Impuestos sobre el consumo, en particular, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).
- Impuestos medioambientales, que en principio deberían jugar un papel muy importante en el futuro.

Estas son las áreas en las que las reformas deberían incidir en lo que se refiere a la coordinación a

nivel de la UE, dado que afectan a bases imponibles móviles o afectan de forma asimétrica a la competitividad de las empresas. Por otro lado, la coordinación de las reformas fiscales ayudaría igualmente a reducir los costes de aplicación por parte de los ciudadanos y de las empresas, y reduciría también la incidencia de la doble imposición.

### Contexto de las reformas fiscales en la UE en 2008, 2009 y 2010

Las reformas fiscales emprendidas por los Estados miembros en los dos últimos años deben ser analizadas desde la perspectiva de la necesidad de los gobiernos de dar una respuesta a la crisis económica y financiera.

Esta capacidad de respuesta no ha sido uniforme, sino que ha venido determinada principalmente por la situación presupuestaria de que gozaban cuando estalló la crisis, así como del impacto que ésta ha tenido en cada país como consecuencia de su composición sectorial. Por tanto, las medidas tomadas por los gobiernos contra la crisis han variado sustancialmente entre Estados miembros.

Sin embargo, se puede decir que, durante la última parte de 2008 y 2009, y en menor medida en 2010, en una gran mayoría de Estados miembros ha habido una clara tendencia a las reformas expansivas en línea con el Programa Europeo de Recuperación Económica<sup>3</sup>, siendo los Estados miembros que gozaban de unas finanzas más saneadas al inicio de la crisis los que más han contribuido a dicho estímulo. Entre estos países se encuentran Alemania, Austria, los países nórdicos o la República Checa. A pesar de ello, en algunos Estados miembros los desequilibrios

<sup>3</sup> Plan elaborado por la Comisión Europea al inicio de la crisis para contener su impacto, que propone un impulso presupuestario de 200.000 millones de euros para estimular la demanda. COM (2008) 800 final: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0800:FIN:ES:PDF>

presupuestarios no han permitido seguir esta política expansiva, siendo su prioridad, por el contrario, implantar medidas para la contención del déficit. Entre estos últimos se encuentran principalmente Grecia, Irlanda, Hungría y los países bálticos.

En líneas generales, las reformas llevadas a cabo en el contexto de la crisis han seguido la tendencia hacia lo que se considera un sistema fiscal óptimo hoy en día: eficiente, justo, transparente, que desincentive el fraude y con bajos costes administrativos. Esto se traduce en un traslado de impuestos directos a indirectos, reduciendo la carga fiscal sobre el trabajo y el capital, para incentivar el empleo, mientras se aumentan los impuestos sobre el consumo para compensar el descenso de recaudación.

### Medidas para impulsar la demanda y la oferta

Entre las medidas adoptadas para impulsar la demanda se encuentran más frecuentemente aquellas destinadas a aumentar la cantidad de renta disponible, generalmente a través de disminuciones en los tipos impositivos para las rentas más bajas, así como el aumento de prestaciones sociales. En ocasiones, estas medidas vienen acompañadas de incrementos de tipos para las rentas más altas, como en el caso de Irlanda y Grecia.

En otros casos, se han impuesto cargas especiales como los impuestos sobre las primas de los directivos, que además ayudan a disminuir el comportamiento demasiado arriesgado en el sector financiero.

Otros Estados miembros, como Finlandia, Dinamarca y Austria, que partían de un IRPF con tipos muy altos, han disminuido el tipo de manera generalizada. En el lado contrario, los países sin margen de maniobra para actuar debido a sus desequilibrios presupuestarios han aumentado el tipo de manera generalizada, como Letonia.

En cuanto al estímulo de la oferta, algunos Estados miembros han recortado los tipos o las bases del IS, sin que esto tenga en realidad un impacto real en un contexto de crisis, con las sociedades en pérdidas. Estas medidas responden más bien a un objetivo a largo plazo, dentro de la tendencia general en la UE de traslación de impuestos directos a indirectos. En algunos casos, se ha intentado estimular la inversión a través de amortizaciones aceleradas, créditos fiscales a la inversión, medidas especiales para PYMES y deducciones para I+D.

En el campo de los impuestos indirectos, tanto el IVA como los impuestos especiales han seguido la misma tendencia, en general al alza, con el fin de recaudar impuestos. Grecia, Hungría, Lituania, Letonia, Portugal y España son ejemplos de Estados miembros que han aumentado su IVA, bien mediante el incremento de sus tipos impositivos, bien mediante el acotamiento de sus bases aplicables al tipo reducido. La reducción del IVA ha sido muy rara, y solamente se ha dado de forma temporal, como en el Reino Unido, o aplicado a ciertos sectores, como en Bélgica o Francia.

Algunos Estados miembros han introducido nuevos impuestos sobre el carbono, que cumplen el doble objetivo recaudatorio y medioambiental. Es el caso de Irlanda, Grecia o los Países Bajos.

También en algunos Estados miembros se ha intentado obtener ingresos a través de impuestos sobre la propiedad, a través de la disminución de los límites para las exenciones, como en Bulgaria, o introduciendo sistemas fiscales progresivos en sustitución de tipos únicos, como en Grecia.

### III. REFORMAS FISCALES EN ALGUNOS ESTADOS MIEMBROS

Se analizan a continuación las reformas fiscales que se han producido en 5 Estados miembros de la

UE: Alemania, Grecia, Irlanda, Portugal y Reino Unido. Nos gustaría señalar que la información relativa a estos países fue recogida en noviembre de 2010 y quedó muy pronto obsoleta en lo que se refiere, por ejemplo, a Irlanda (cuyo contenido ha sido actualizado). Ello podría suceder de nuevo con alguno de los demás países analizados a la luz de los cambios y reformas urgentes que estamos viviendo.

#### 3.1 Alemania

En 2008, el nivel impositivo de Alemania con respecto a su PIB (tax-to-PIB-ratio), incluyendo las cotizaciones a la seguridad social, era del 39,3%, una cifra superior a la media de la UE (37,0%) y a la media de la zona euro (37,6%).

Por razón de la crisis, desde 2008, el Gobierno alemán ha promulgado varios planes de reactivación económica que constituyen una mezcla de reducción de impuestos, aumento del gasto público y suministro de financiación a las empresas.

En relación al IS, en 2008 se produjo una importante reforma en el régimen fiscal de las sociedades reduciéndose el tipo general del 25% al 15%. Asimismo, se adoptaron otras dos medidas: se introdujo la llamada regla de interés de barrera, "Zinsschranke", que supone que las empresas cuyo gasto neto por intereses supere 1 millón de euros anual sólo podrán deducirse una parte de ese gasto que no supere el límite del 30% de la base imponible antes de intereses y amortizaciones; la segunda de las medidas se refiere a la modificación de la norma relativa a la base imponible que añade partes del gasto neto por interés y partes de tasas de rentas, leasing y licencias a la base imponible.

Ya en 2009 y 2010, ha habido un aumento de los umbrales para el gasto de los activos fijos muebles para PYMES.

Se introdujo, igualmente, una amortización decreciente a un tipo del 25% para activos fijos muebles adquiridos o producidos después del 1 de enero 2009 y antes del 31 de diciembre. También mejoró el régimen de amortización para los activos de reducido valor.

Por otra parte, con el objetivo de apoyar la demanda agregada durante la crisis, se introdujeron una serie de cambios en IRPF en 2009 y 2010. El tipo mínimo se redujo del 15% al 14% mientras que la prestación básica aumentó desde 7.664 euros hasta 7.834 euros retroactivamente, desde el 1 de enero 2009, y hasta 8.004 euros retroactivamente, desde el 1 de enero de 2010. Los umbrales también se incrementaron en 400 euros retroactivamente, desde el 1 de enero de 2009, y de nuevo en 300 euros, desde el 1 de enero de 2010.

Se produjo en 2009 un incremento del crédito impositivo para servicios de reparaciones ofrecidos por trabajadores autónomos en los hogares del 20% de 6.000 euros.

Asimismo, en 2009 se concedieron beneficios y prestaciones generosas por hijo: pago excepcional de 100 euros por niño, "Kinderbonus", y aumento de desgravaciones por niños, de 5.808 euros hasta 6.024 euros, y bonificación fiscal alternativa por hijo de 100 euros por mes para el primer y segundo hijo y 16 euros por mes para hijos sucesivos. En 2010, han aumentado las desgravaciones por niños, de 6.024 hasta 7.008, y la bonificación fiscal alternativa por hijo de 20 euros por mes e hijo.

Además, el 1 de enero de 2010 entró en vigor la ley que mejora de la deducibilidad de los pagos por el seguro de asistencia sanitaria y de asistencia a personas que no pueden valerse por sí mismas. En virtud de esta ley, los pagos por los seguros mencionados son totalmente deducibles, consecuentemente

se espera que el impacto estimado en el presupuesto alemán sea de 9.500 millones de euros por año.

Al igual que en el IS, se introdujo una amortización decreciente a un tipo del 25% para activos fijos muebles adquiridos o producidos después del 1 de enero 2009 y antes del 31 de diciembre. También mejoró el régimen de amortización para los activos de escaso valor.

Se dieron incentivos a los compradores de vehículos respetuosos con el medio ambiente y se promulgó un impuesto energético para la promoción de los biofuels.

En lo que a impuesto sobre la propiedad se refiere, en 2010 entró en vigor una desgravación fiscal sobre las herencias y se derogó el impuesto sobre transmisión de bienes inmuebles en caso de reestructuraciones de empresas.

Con respecto al IVA, el tipo general aumentó en 2007 del 16% al 19%. El tipo reducido del 7% que se venía aplicando a alimentos básicos, transporte público y libros, se empezó a aplicar en 2010 también al alojamiento de corta duración suministrado por hoteles, pensiones y casas de huéspedes.

### 3.2 Grecia

La situación presupuestaria de Grecia en los últimos años es frágil y se viene enfrentando a un gran problema fiscal ya que se han registrado niveles excesivamente elevados de déficit y de deuda pública. Para limitar este déficit, el gobierno heleno se ha visto obligado a recaudar más impuestos. Asimismo, Grecia tiene un problema de competitividad por lo que está haciendo reformas para modernizar su economía. Las medidas fiscales que ha adoptado Grecia en los últimos meses han sido muy rigurosas y están encaminadas a la consolidación fiscal, al ahorro,

al aumento de los ingresos públicos y al control del gasto.

En 2004, el gobierno griego aprobó una ley de reforma fiscal global que incluía modificaciones importantes con respecto a los sistemas de fiscalidad sobre sociedades y sobre la renta de las personas físicas. La reforma se realizaría en tres fases. El objetivo de la reforma era hacer un régimen tributario más sencillo, equitativo y transparente para promover el espíritu emprendedor, la inversión y la innovación. Después de la reducción del tipo impositivo del impuesto sobre sociedades y de la renta durante las primeras dos fases, en 2008 se aprobaron recortes progresivos en los tipos impositivos. En este sentido, el tipo impositivo del IS descenderá un punto porcentual anualmente desde 2010 hasta 2014 del 25% al 20%.

Sin embargo, el creciente tamaño de los desequilibrios de las finanzas públicas ha llevado al gobierno a aplicar, además de medidas transitorias fiscales, modificaciones sustanciales en el sistema tributario para restaurar una situación presupuestaria sostenible. Así, se han previsto medidas fiscales adicionales en el marco de un programa económico y financiero a tres años que se ha comprometido a poner en marcha el gobierno heleno en respuesta al plan de rescate<sup>4</sup> negociado por la Comisión Europea, el Banco Central Europeo y el Fondo Monetario Internacional (FMI), en mayo de 2010. En total, las reformas previstas deberían aumentar los ingresos en un equivalente al 4% del PIB en 2013; en la parte de gastos, se espera que con el ahorro

<sup>4</sup> El 2 de mayo de 2010, el Eurogrupo activó el plan de rescate a Grecia dotado con 110.000 millones de euros. El acuerdo al que llegaron los Ministros de Economía y Finanzas de la UE establece un montante de ayuda internacional que será concedida a Grecia para el periodo 2010-2012 de 110.000 millones de euros, de los cuales 80.000 millones corresponderán a la zona euro y el resto lo aportará el Fondo Monetario Internacional (FMI). A cambio Grecia debe poner en marcha un plan de austeridad y recortar drásticamente el gasto público para llegar al déficit que le exigen sus socios y el FMI.

alcance el equivalente de 7 puntos porcentuales del PIB. En definitiva, se estima que el déficit en relación al PIB disminuya por debajo del valor de referencia del 3% para 2014 en comparación con el 13,6% estimado en 2009.

En lo relativo al IS, se esperan contribuciones adicionales con cargo a grandes empresas rentables (basadas en los beneficios de 2008). Igualmente, como ya se ha comentado, habrá una reducción del tipo impositivo que descenderá un punto porcentual al año comenzando por el 25% desde 2010 hasta 2014.

En relación al IRPF, en 2009, se introdujo un gravamen adicional sobre la renta para personas con renta alta (por encima de 60.000 euros) que se incrementa gradualmente desde 1.000 euros para rentas entre 60.001 y 80.000 hasta 25.000 euros para rentas por encima de 900.000 euros. Además, se estableció que la política de renta para los funcionarios, médicos del sistema nacional de salud, empleados de entidades de personalidad jurídica pública, autoridades públicas, policía, bomberos, puertos y ejército consistiera en una suma exenta de 500 euros para ingresos brutos hasta 1.000 euros y 300 euros para ingresos de entre 1.501 y 1.700 euros. En tercer lugar, se introdujo una bonificación especial de solidaridad para personas con renta baja, pensionistas y agricultores. El beneficio oscila entre 300 y 1.300 euros.

En abril de 2010, se aprobó una reestructuración del IRPF a través de una nueva ley fiscal. El nuevo régimen prevé 9 tramos de renta (en vez de 4), con un tipo marginal máximo del 45% aplicable a rentas por encima de 100.000 euros (el tipo máximo anterior, aplicable a cantidades superiores a 75.000 euros era del 40%). Todas las fuentes de ingresos serán objeto de una nueva tarifa unificada, de forma que se elimina el trato diferenciado de fuentes distintas a

los rendimientos de trabajo y las pensiones. Además, se derogan las disposiciones tributarias que prevén exenciones y regímenes autónomos.

Las primas a los directivos en bancos e instituciones financieras se someterán a un régimen especial de tributación con tipos progresivos que van entre 20% y 90%; habrá exenciones para primas que no excedan del 10% de la renta, para rentas hasta 60.000 euros.

En relación a los impuestos sobre herencias, sucesiones y donaciones, se han modificado algunas disposiciones para aumentar su progresividad. El nuevo sistema prevé en el caso de los parientes más cercanos 4 tramos de renta (en vez de 2) con una tasa máxima del 10% aplicable a las cantidades por encima de 600.000 euros mientras que las transacciones hasta 150.000 euros están exentas.

También se ha reformado el impuesto sobre bienes inmuebles y el tipo uniforme del 1% sobre grandes propiedades se ha sustituido por una escala de progresividad, de forma que el 1% de tipo máximo aplicable a sumas por encima de los 800.000 euros ha aumentado al 2% para valores inmobiliarios por encima de los 5 millones de euros para un periodo de tres años. Las propiedades de la iglesia que no sean utilizadas con fines religiosos, educativos o benéficos también se incluyen en el hecho imponible.

En relación a los vehículos, el impuesto de circulación, calculado en base a la cilindrada y el impacto medioambiental, ha aumentado hasta 300 euros. Será recaudado junto con un gravamen extraordinario sobre vehículos privados de gran capacidad y motocicletas, que va de 150 a 650 euros. El impuesto sobre la matriculación de vehículos, en cambio, se redujo en un 50% de abril a agosto de 2009.

Mirando al sector turístico, se ha reducido del

2% al 0,5% el impuesto de las autoridades locales sobre las estancias de corta duración en hoteles, moteles, bungalow, habitaciones de alquiler y camping y en los ingresos brutos de los restaurantes, clubes, bares, etc.

Asimismo, para 2011 se han previsto las siguientes disposiciones: incremento de la base imponible del impuesto sobre bienes inmuebles a través del incremento del valor jurídico de la propiedad; introducción progresiva de un impuesto medioambiental sobre las emisiones de CO<sub>2</sub>; introducción de un impuesto sobre establecimientos no autorizados; la introducción de incentivos para la regularización de las infracciones de construcciones que vulneran las normas de utilización del suelo (que se interrumpirá en 2014); el aumento de la fiscalidad de las remuneraciones en especie, incluido el pago por arrendamiento de vehículo.

En lo que ha fiscalidad indirecta se refiere, el gobierno griego espera ingresos significativos debido al aumento, en 2009, de los impuestos sobre los teléfonos móviles y la gasolina y al aumento, los primeros meses de 2010, de los tipos del IVA y los impuestos especiales sobre carburantes, tabaco y alcohol en dos fases.

El tipo general del IVA se ha elevado al 23% (del 19%), el tipo reducido al 11% (del 9%) y el superreducido al 5,5% (anteriormente 4,5%). Para 2011, se prevé un aumento progresivo de la base imponible del IVA que incluya servicios exentos en la actualidad y que aplique el tipo general a una serie de productos que actualmente están sujetos al tipo reducido.

Igualmente, para 2010 estaba previsto un gravamen especial sobre artículos de lujo y la introducción de impuestos especiales sobre bebidas no alcohólicas.

### 3.3 Irlanda

Irlanda es uno de los Estados miembros más gravemente afectados por la crisis. En el plazo de dos años, ha pasado de ser la economía con más crecimiento y productividad de la UE a tener una situación extremadamente frágil, que finalmente ha requerido el rescate por parte de los socios comunitarios mediante el Mecanismo Europeo de Estabilización Financiera, creado por los propios Estados miembros en mayo de 2010.

Efectivamente, los Ministros del Eurogrupo acordaban el 28 de noviembre de 2010 ofrecer la asistencia financiera solicitada por Irlanda del 22 del mismo mes. Los Ministros se mostraron de acuerdo en que ofrecer un préstamo a Irlanda es una garantía para salvaguardar la estabilidad financiera de la zona euro y de la UE en su conjunto.

El programa de asistencia a Irlanda se aprobó el 28 de noviembre por unanimidad en el Consejo de Ministros de Asuntos Económicos y Financieros de la UE (ECOFIN) y cubre las necesidades de financiación hasta los 85.000 millones de euros, incluyendo 10.000 millones para medidas de recapitalización inmediata, 25.000 millones para apoyo al sistema bancario y 50.000 millones para cubrir necesidades financieras. Las contribuciones de fondos provendrán de la propia Irlanda (17.500 millones), (i) de los mecanismos de estabilidad europea, (ii) de préstamos bilaterales del Reino Unido, Dinamarca y Suecia, y (iii) del FMI (22.500 millones cada uno).

La composición sectorial de la economía irlandesa, muy centrada en la construcción y la banca, favoreció que el impacto de la crisis se dejara notar fuertemente desde el principio. El estallido de la burbuja inmobiliaria y la crisis financiera provocaron grandes desequilibrios presupuestarios en las finanzas públicas, que pasaron de un superávit del 0,2%

en 2007 a un déficit público del 7,1% en 2008, el más alto de la UE.

Esta situación obligó a Irlanda a actuar rápidamente para intentar estabilizar su situación presupuestaria. Así, ya en octubre de 2008 presentó sus primeras medidas de ajuste incluidas en sus presupuestos para 2009, (con las que pretendía ahorrar 2.000 millones de euros), que, mostrándose insuficientes para detener el rápido y progresivo deterioro de sus finanzas públicas, tuvieron que ser endurecidas sucesivamente en febrero de 2009 y mayo de 2009, con nuevos paquetes de ahorro de 2.000 y 3.800 millones de euros respectivamente. A pesar de ello, en diciembre de 2009, con un déficit público que alcanzaba el 14,1%, Irlanda presentó unos presupuestos para 2010 con nuevas medidas de ahorro presupuestario por 4.000 millones de euros.

Irlanda ha alcanzado un déficit público del 32% en 2010, en gran parte, consecuencia del plan de rescate del sector bancario, y ha anunciado nuevos ajustes presupuestarios para los próximos cuatro años por un importe total de 15.000 millones de euros (6.000 millones en 2011).

Las medidas de ajuste presupuestario comprendidas en estos paquetes tienen por tanto el objetivo prioritario de restablecer el equilibrio presupuestario, y como tal se han enfocado tanto al recorte de los gastos como al aumento de la recaudación a través de los impuestos.

En este último aspecto, la acción del gobierno irlandés se ha visto limitada en cierta manera por las peculiaridades de su sistema tributario. Dicho sistema fue diseñado en la década de los noventa para impulsar la inversión privada y se caracteriza por una fiscalidad excepcionalmente favorable para las empresas en comparación con sus socios europeos (con

un tipo normal del 12,5% y otros beneficios fiscales), lo que permitió atraer a grandes multinacionales al país y ejercer de motor del crecimiento experimentado por Irlanda desde los años noventa hasta el momento de la crisis.

Por tanto, dado su carácter estratégico, y a pesar del tamaño de su impacto en la recaudación, de momento este impuesto no se ha visto modificado, por lo que la mayoría de los ajustes impositivos se han tenido que realizar a través de incrementos en las cargas fiscales sobre la renta de las personas físicas, y en menor medida, con nuevos impuestos medioambientales.

Las primeras medidas, presentadas en octubre de 2008, basaron su capacidad de recaudación en gran parte en la introducción de un nuevo impuesto sobre las rentas brutas de las personas. Este nuevo impuesto, que entraría en vigor el 1 de enero de 2009, se estableció en principio con un tipo del 1% para las rentas inferiores a 100.000 euros, un 2% sobre las rentas entre 100.000 euros y 250.120 euros y un 3% para aquellas rentas que excediesen de 250.120 euros.

Se establece, no obstante, una exención para los primeros 18.304 euros, así como una exención de 20.000 euros para las personas mayores de 65 años, con el objetivo de proteger a las rentas más bajas. Además, las prestaciones sociales recibidas quedan también exentas de tributación.

Estas condiciones se mantuvieron hasta el 1 de mayo de 2009, fecha en que se modificó para ampliar su capacidad recaudatoria, aumentando tanto la base como los tipos del impuesto. Así, tras los primeros 15.028 euros que quedarían exentos, las rentas hasta 75.036 euros tributarían al 2%, al 4% entre esta cifra y 174.980 euros y el exceso de renta sobre esta cifra tributaría al tipo del 6%.

También en el campo de la tributación directa, en marzo de 2009 el gobierno irlandés decidió establecer otra gran figura recaudatoria, una tasa para las pensiones de los funcionarios públicos que se aplicaría sobre su sueldo, y con la que se recaudarían 1.400 millones de euros.

El 1 de marzo de 2009 entró en vigor esta nueva tasa, que tributaba al 3% para los primeros 15.000 euros, al 6% entre 15.000 y 20.000 euros y al 6% por el resto del sueldo que excediera esta cifra. Estas condiciones fueron modificadas a partir del 1 de mayo de 2009 para aumentar su progresividad, con una exención para los primeros 15.000 euros, un tipo del 5% para importes entre 15.000 y 20.000, el 6% para importes entre 30.000 y 60.000 y el 10,5% para el exceso sobre 60.000 euros.

Otras medidas menores en el campo de la imposición directa comprenden el aumento del tope de cotización a la seguridad social desde 52.000 euros a 75.036 euros, en vigor desde el 1 de mayo de 2009, o el incremento en los tipos impositivos del Impuesto sobre plusvalías<sup>5</sup> (del 22% al 25%), y los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones<sup>6</sup> (del 22 al 25%), aplicables desde el 8 de abril de 2009.

En el campo de los impuestos indirectos se tomaron ciertas medidas, con menor potencial recaudatorio. Desde el 1 de diciembre de 2008, se incrementó en medio punto porcentual el tipo normal del IVA, pasando del 21% al 21,5%. Esta medida duró solamente un año, ya que a partir del 1 de enero de 2010 se volvería a situar en el 21%.

También entraron en vigor en octubre de 2008 incrementos sobre diversos impuestos especiales, como el incremento de 50 céntimos en cada paquete de

<sup>5</sup>) En Irlanda, *Capital Gains Tax*.

<sup>6</sup>) En Irlanda, *Capital Acquisitions Tax*.

20 cigarrillos en concepto de impuesto sobre el tabaco, o los 50 céntimos por botella de vino como incremento en el impuesto sobre las bebidas alcohólicas.

Además, se han introducido distintas novedades en el campo de los impuestos sobre hidrocarburos. Por una parte, en octubre de 2008 se incrementó en 8 céntimos por litro el impuesto sobre aceites minerales en la gasolina. Pero las modificaciones más significativas se produjeron en diciembre de 2009, cuando se introdujo el primer impuesto sobre el carbono con 15 euros por tonelada de CO<sub>2</sub> emitida, como parte del impuesto sobre hidrocarburos. En este momento, sólo fue aplicable a la gasolina y al autodiesel, ampliándose a partir del 1 de mayo de 2009 al queroseno, gasóleo marcado, gas licuado de petróleo, fueloil y gas natural.

A pesar del escaso margen de acción, el gobierno irlandés también tomó algunas medidas para estimular la economía, especialmente en las etapas más tempranas de la crisis, como el descenso del importe de los timbres del 9% al 6% para transacciones de propiedades de no residentes, con el objetivo de mantener el empleo y la construcción, o el incremento del tipo del crédito fiscal del 20% al 25% para inversiones marginales de I+D llevadas a cabo por compañías.

### 3.4 Portugal

El presupuesto de Portugal para 2010 contenía una serie de disposiciones fiscales en respuesta a la crisis, que ha sido posteriormente complementadas con un paquete de medidas fiscales adoptadas en mayo de 2010. El objetivo es acelerar la consolidación fiscal en el sentido de las líneas proyectadas en el Programa de Estabilidad y Crecimiento, que es el programa de ajuste del gobierno portugués. Se espera que el impacto global del paquete de austeridad sea del 1,2% del PIB en 2010 y del 2,2% en

2011, lo cual es coherente con los nuevos objetivos establecidos por el gobierno para el déficit: recortarlo hasta el 7,3% del PIB en 2010 (del actual 8,3%), hasta el 6,6% para 2011 (en vez del 6,65%), situándolo en el 2,8% en 2013, por debajo del umbral del 3% del Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

Las diferentes medidas que está poniendo en marcha Portugal combinan una menor inversión pública, recorte del gasto social así como aumentos y de los impuestos y recortes de las prestaciones sociales.

Con respecto al IS, se introdujo en 2009 un nuevo tipo impositivo general del 12,5% para los beneficios imponibles hasta 12.500 euros. También se introdujeron créditos fiscales para inversiones como la deducción del impuesto de sociedades y la exención del pago del impuesto municipal sobre la propiedad inmobiliaria, del impuesto municipal de transmisión de propiedades inmobiliarias y de impuesto de timbres.

Además, se redujeron, en 2009, los anticipos para las PYMES y, en 2010, el límite de los beneficios fiscales sobre la cuota previa (por ejemplo, la cuantía del impuesto de sociedades devengado no puede ser inferior al 75%, antes 60%, del importe que se debería en caso de no aplicarse beneficios fiscales o regímenes especiales al contribuyente).

Igualmente, se redujo en 2010 el importe de pagos anticipados especiales desde 1.250 euros a 1.000 euros que corresponda al 1% del volumen de negocios de la empresa.

Además, en 2010 se introdujo un impuesto complementario estatal a un tipo de 2,5% aplicable a ganancias superiores a 2 millones de euros. Asimismo, los pagos de remuneración y primas a los directivos y administradores estarán sujetos a un gravamen del 35% (50% en los casos de pagos rea-

lizados por instituciones financieras), cuando estos pagos excedan del 25% de la remuneración anual y que estén por encima de 27.500 euros. Estos límites no se aplican si al menos el 50% del pago es demorado a un periodo de tres años y si está condicionado al rendimiento financiero del empleador durante ese periodo. También ha habido un aumento de las prestaciones complementarias sujetas al impuesto de sociedades.

Por otra parte, en relación al IRPF, en 2009, se introdujo la exclusión de los gastos de desplazamiento de la renta gravable y se aumentó la deducción fiscal para los contribuyentes con alguna discapacidad.

Para 2010, se esperaban ingresos suplementarios equivalentes al 0,2% del PIB que provendrían del incremento de un punto porcentual (hasta el tercer tramo de renta) y 1,5 puntos porcentuales (desde el cuarto tramo en adelante) del IRPF. Es más, se aplicará un nuevo tipo especial del 45% (en la actualidad es del 42%) a rentas superiores a 150.000 euros.

La tributación de las ganancias de capital del mercado de valores de los residentes (antes exentas) será de un 20% en el caso de que las ganancias anuales supongan más que 500 euros. Asimismo, se ha creado un régimen para la regularización de capital no declarado mantenido en el extranjero (pago del 5% de estas cantidades en vez de impuestos devengados o sanciones). Igualmente, se ha introducido una limitación de los créditos y beneficios fiscales anteriormente concedidos y se ha aumentado en 2010 en 1,5 puntos porcentuales el tipo de las retenciones de los ingresos producidos por los residentes y no residentes.

Finalmente, se ha introducido un tipo especial para el aumento de patrimonio no justificado y un incentivo fiscal para la adquisición de productos respetuosos con el medio ambiente. También ha habido

un aumento de las prestaciones complementarias sujetas al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Con respecto a las cotizaciones a la seguridad social, en 2010 se amplió la base imponible de las prestaciones a la seguridad social y se adoptaron medidas para reducir la evasión fiscal relacionada con las cotizaciones a la seguridad social.

En 2009, se redujo el umbral de devolución del IVA y se adoptaron medidas para la anticipación del reembolso del IVA.

En julio de 2010, se introdujo un aumento generalizado en los tipos de IVA de un punto porcentual de esta manera: el tipo general ha aumentado del 20% al 21%, el tipo intermedio del 12% al 13 y el tipo reducido del 5% al 6%. Se espera un rendimiento estimado del 1% del PIB para 2010-2011 (0,3% para el periodo de julio a diciembre de 2010 y 0,7% en 2011).

### 3.5 Reino Unido

En 2008, el nivel impositivo en el Reino Unido respecto a su PIB (tax-to-GDP-ratio), incluyendo las cotizaciones a la seguridad social, alcanzó un 37,3%, su punto más alto desde el año 2000 y, por primera vez, por encima de la media de la UE (37,0%).

El aumento de la carga fiscal en 2007 y 2008 se debe a un incremento de los impuestos sobre el capital. El Reino Unido es el principal ejemplo de este tipo de imposición. El aumento de ingresos provenientes de impuestos sobre el capital es equivalente a aproximadamente al 1,3% del PIB.

La estructura tributaria en el Reino Unido muestra un peso comparativo alto de los impuestos directos, que suponen un 18,2% del PIB, el segundo más alto

de los Estados miembros, después de Dinamarca. Los impuestos directos representan la primera fuente de ingresos (48,8% del total de los impuestos), bastante más que los impuestos indirectos (33,0%), y muy lejos de la parte relativa a las cotizaciones a la seguridad social (18,3%).

Los impuestos directos distintos al IRPF e IS, aumentaron de un 2,6% del PIB de media entre 2004 y 2007 a un 3,9% en 2008 lo cual es llamativo si se compara con el 0,8% de incremento de media de la UE-27. Esta categoría de impuestos se refiere a impuestos municipales sobre el terreno y los edificios, sobre los vehículos de motor, y también a las intervenciones financieras de las autoridades públicas en el marco de la crisis entre 2007 y agosto 2009. El Reino Unido ha activado un seguro de garantía de depósito que conlleva una recaudación fiscal sustancial.

Cabe destacar que el Reino Unido es un país altamente centralizado en lo que a recaudación de impuestos se refiere, y el 94,5% son ingresos del Gobierno central.

Los ingresos provenientes de la imposición sobre el trabajo (14,1% del PIB) son más bajos que en la mayoría de los países de la UE (17,5% en la UE27). El tipo medio impositivo sobre las rentas del trabajo, que se sitúa en un 26,1% del total, resulta ser el cuarto más bajo de la Unión Europea cuya media se sitúa en el 34,2%.

Por el contrario, los ingresos provenientes de la imposición sobre las rentas del capital (12,6% del PIB) son los más altos de la UE27, donde la media es del 7,5% PIB. Ello se explica por el alto tipo medio de imposición sobre las rentas del capital, que alcanza el 45,9% frente a la media del 20,4% en la UE.

Recientemente, se han tomado medidas importan-

tes para bajar los impuestos e intentar aliviar los efectos de la crisis financiera global, tanto sobre los tipos del IVA como sobre el IS para las PYMES, etc.

En lo relativo al IS, su régimen ha sido modificado varias veces en el Reino Unido a lo largo de las últimas décadas. El tipo máximo se redujo del 33% de 1997 al 30% en 1999. El tipo para las pequeñas empresas (aquellas con volumen de beneficios por debajo de 300.000 libras) se redujo progresivamente del 24% de 1997 al 19% en 2006. Desde abril 2008, el impuesto de sociedades se redujo del 30% al 28%.

Ahora, se reducirá el tipo del impuesto de sociedades al 27% desde abril de 2011, con una reducción de 1 punto porcentual anual hasta alcanzar el 24% en 2014.

En cuanto al tipo para las pequeñas empresas, en 2008 se decidió aumentarlo del 19% al 22% en tres años. Ahora, se ha decidido el aplazamiento del aumento previsto, dejándolo en el 21% para 2009-2010 y 2010-2011.

En cuanto al IRPF, para 2010-11 se mantienen los dos tipos marginales del 20% (hasta 37.400 libras) y 40% (a partir de 37.400 libras) y se ha establecido un nuevo tipo marginal más elevado (50%) para rentas anuales por encima de las 150.000 libras.

Por su parte, el impuesto sobre las rentas del capital se incrementa del 18% al 28% para aquellos sujetos pasivos que alcancen el tipo marginal del 40% o el 50% en el IRPF.

Con efectos a partir de marzo 2010, se estableció una exención del impuesto sobre la compra de vivienda para los compradores de primera vivienda por valor de hasta las 250.000 libras, al tiempo que se introdujo una nueva tasa del 5% a aplicar en

2011-12 para compras de viviendas por valor de más de 1 millón de libras.

En lo que se refiere al IVA, está prevista una subida de la tipo general del IVA del 17,5% al 20% en enero de 2011. Hay que mencionar que se estableció una reducción temporal del tipo general de IVA del 17,5% a 15% con efectos desde diciembre de 2008 hasta diciembre de 2009.

Como en otros Estados, se aplican tipos reducidos para el consumo de determinados bienes y servicios. Por ejemplo, se aplica un tipo reducido del 5% a la gasolina y la energía, así como para la instalación de materiales energéticamente eficientes. Asimismo, se aplica un tipo cero de forma bastante extensa a algunos productos alimenticios, libros, nuevas construcciones, transporte público, suministros de caridad, y ropa y calzado para niños.

Respecto a otros impuestos, podemos mencionar el establecimiento de un impuesto único del 50% por las rentas de bonus por encima de 25.000 libras pagados por bancos y entidades de crédito entre diciembre de 2009 y abril de 2010.

También, el incremento de los impuestos sobre el alcohol y el tabaco para compensar los efectos de la reducción del IVA, que se prevé continúen subiendo en un 2% en términos reales (es decir, por encima de la inflación) hasta 2014-15.

Recientemente se han aprobado importantes reformas fiscales sobre el tabaco, la gasolina y otras actividades contaminantes. Se ha incrementado el diferencial entre la gasolina con y sin plomo, y en los próximos años se prevé incrementar los impuestos sobre la gasolina.

Finalmente, hay que señalar la introducción en 2011 de una tasa bancaria sobre los balances de

bancos del Reino Unido y filiales de entidades de otros países que operen en el Reino Unido.

### III. FISCALIDAD Y MERCADO ÚNICO

En mayo de 2010, Mario Monti presentó su informe sobre el mercado único a instancias del Presidente de la Comisión, Jose Manuel Durao Barroso. Dicho informe contiene un capítulo sobre la dimensión fiscal del mercado único: "trabajar juntos para preservar la soberanía fiscal" (capítulo 3.5.)<sup>7</sup>. Pasamos a continuación a resumir los contenidos de dicho capítulo:

#### *Reducir las cargas administrativas para empresas y particulares*

El paisaje tributario de Europa está muy fragmentado. En multitud de ámbitos, la coexistencia de 27 reglamentaciones diferentes impone costes muy elevados de adaptación y pesadas cargas administrativas para los particulares y empresas que ejercen actividades transfronterizas. Falta transparencia a nivel de la UE, hay fallos e incertidumbre respecto a las normas a aplicar e incluso se da lugar a casos de doble imposición o de discriminación fiscal. Por tanto, es en propio interés de ciudadanos y empresas que se eliminen los obstáculos a las actividades intracomunitarias, solucionando el problema de la compensación transfronteriza a las empresas, simplificando y modernizando las normas para la facturación del IVA (en particular, favoreciendo la facturación electrónica), abordando la doble imposición de los particulares, y extendiendo la directiva sobre la fiscalidad del ahorro de forma que se corrijan los fallos existentes.

Además, en algunos ámbitos, los avances en materia de política tributaria podrían permitir a la UE

<sup>7</sup> Informe Monti: [http://ec.europa.eu/commission\\_2010-2014/president/news/press-releases/pdf/20100510\\_1\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/commission_2010-2014/president/news/press-releases/pdf/20100510_1_en.pdf)

utilizar la fiscalidad, junto con la legislación, para conseguir los grandes objetivos que se ha fijado. La ausencia de acuerdo sobre la propuesta en materia de IVA de los servicios postales, por ejemplo, frena la liberación de dichos servicios en el mercado único, esperado para 2010. También, por ejemplo, la fiscalidad medioambiental podría apoyar las iniciativas en materia de lucha contra el cambio climático.

*Luchar contra las distorsiones del mercado de trabajo producidas por la competencia fiscal en la UE*

Poner fin a la tensión subyacente entre la integración de los mercados y la soberanía fiscal es una de las claves para reconciliar el mercado y la dimensión social del mercado único.

La liberalización de los mercados financieros y la expansión del mercado único ofrecen a las empresas la posibilidad de buscar el entorno fiscal más favorable y los tipos impositivos más bajos o el régimen normativo más favorable. Debido a este fenómeno, los Estados miembros han transferido progresivamente la carga impositiva de una base imponible más móvil (rendimientos del capital y de las empresas) hacia bases menos móviles, en particular, los rendimientos del trabajo. Durante los últimos 20 años, prácticamente todos los Estados miembros han reducido sus tipos impositivos del impuesto de sociedades con la intención de atraer a las empresas.

Por tanto, en los últimos 10 años, la tendencia en Europa ha sido la de que la carga impositiva se concentre más sobre las bases imposibles menos móviles, esto es, sobre el impuesto de la renta de las personas físicas y sobre las cotizaciones a la seguridad social. El mercado único no es el causante de este fenómeno, pero su funcionamiento contribuye involuntariamente a acentuarlo. Dicho fenómeno tiene consecuencias sobre la equidad de los regímenes tributarios y sobre su capacidad de recaudar en el

largo plazo ingresos que permitan financiar los programas sociales. Por lo tanto, es importante concebir soluciones para reducir al mínimo la competencia fiscal dañina y poner fin a la tendencia a privilegiar las bases imponibles más móviles.

Las encuestas realizadas a las empresas dicen que el tipo del impuesto de sociedades no es más que un factor, entre otros, a la hora de evaluar dónde realizar inversiones directas. También se tienen en cuenta otros factores como la estabilidad política, el entorno reglamentario, las infraestructuras, la productividad y el coste de la mano de obra.

En todo caso, conviene mejorar los intercambios automáticos de informaciones fiscales y, de forma general, la cooperación entre las administraciones tributarias de los Estados miembros para garantizar una recaudación más eficaz y equitativa.

Por lo tanto, habría que estudiar las medidas de coordinación tributaria que permitan reducir las disparidades, que son una fuente de distorsión e incitación a la evasión fiscal, a la vez que se respeta la soberanía fiscal. Deben dejarse de lado las tentativas a la vez inútiles y poco realistas de armonización fiscal, salvo para aspectos limitados que están estrechamente relacionados con el funcionamiento del mercado único: IVA e impuestos especiales.

*Estrategias presupuestarias de salida de la crisis y coordinación fiscal*

Se puede decir razonablemente que, en multitud de países, la reducción de la enorme deuda pública existente exigirá no solamente una contracción en el gasto y una disciplina presupuestaria, sino también una subida de impuestos. Se puede pensar también que los esfuerzos de consolidación entrañarán una traslación de la imposición sobre los ingresos a una imposición indirecta, y a una focalización en los im-

puestos menos perjudiciales para el crecimiento, en particular, los impuestos medioambientales.

La coordinación de las políticas fiscales permitiría, en primer lugar, identificar mejor las bases fiscales móviles y colmar así las lagunas que facilitan el fraude fiscal. Una acción coordinada limitaría la fragmentación del paisaje reglamentario y fiscal, susceptible de falsear la competencia en el mercado único y de aumentar los costes de adaptación de las empresas.

*Identificar los ámbitos para una coordinación de las políticas fiscales*

Existen tres ámbitos que ofrecen posibilidades para la coordinación fiscal en la UE:

1. IS: definición de una base imponible común.
2. IVA: las diferencias de tipos afectan a los intercambios comerciales y a la libre circulación de capitales y tienen, por tanto, una incidencia sobre el mercado único. Teniendo en cuenta la tendencia al alza de este tipo de impuesto, sería beneficioso una coordinación de las políticas con vistas a identificar los tipos normales de IVA y restringir la aplicación de tipos reducidos.
3. Fiscalidad medioambiental: parece llamada a jugar un papel esencial en el futuro. Sería muy útil inscribir este tipo de fiscalidad en los debates más amplios sobre coordinación tributaria, de forma que se vieran claramente las ventajas que puede conllevar en términos de aligeramiento de la carga fiscal sobre los rendimientos del trabajo.

*Un grupo de "política fiscal"*

Mario Monti propone crear un grupo de alto nivel político en el que la Comisión y los Estados miembros puedan alimentar el debate, presidido por el Comisario responsable de la fiscalidad. El grupo trabajaría en un diálogo estratégico sobre las ventajas y límites de una cooperación y coordinación fiscal en el mercado único.

**Resumen de las recomendaciones clave:**

- Seguir con los trabajos para eliminar las trabas fiscales en el mercado único, modernizando las reglas de facturación electrónica, actualizando las reglas de compensación transfronteriza, introduciendo un mecanismo relativo a la doble imposición, y revisando la directiva sobre la fiscalidad del ahorro.
- Encontrar una definición común de las bases imponibles del IS.
- Modificar las normas relativas al IVA en un sentido favorable al mercado único.
- Desarrollar el ámbito de la fiscalidad medioambiental, a la vez que se estudian sus efectos sobre el crecimiento y el empleo.
- Crear un grupo política fiscal compuesto por los Ministros de Economía de los Estados miembros donde las cuestiones de política fiscal puedan ser objeto de un debate estratégico y profundo.