

Cuadernos **Jean** **Monnet**

sobre integración europea
fiscal y económica

ARMONIZACIÓN FISCAL Y APROXIMACIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES



Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo

Coordinadora:

Ana Isabel González González

Colección
Cuadernos Jean Monnet
sobre integración europea fiscal y económica

3

Armonización fiscal y aproximación
de los sistemas fiscales

Ana Isabel González González
(coordinadora)



Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo

Director de

Colección: Mariano Abad Fernández
catedrático Jean Monnet *ad personam*.

Consejo científico:

Adriano di Pietro (Universidad de Bolonia)
Ana Isabel González González (Universidad de Oviedo)
Patricia Herrero de la Escosura (Universidad de Oviedo)
Jaroslaw Kundera (Universidad de Wroclaw)
Philippe Marchessou (Universidad de Estrasburgo)
Jesús Ramos Prieto (Universidad Pablo de Olavide)

© 2016 Ediciones de la Universidad de Oviedo

© Los autores

Ediciones de la Universidad de Oviedo
Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo
Campus de Humanidades. Edificio de Servicios.
33011 Oviedo (Asturias)
Tel. 985 10 95 03 Fax 985 10 95 07
<http://www.uniovi.es/publicaciones>
servipub@uniovi.es

Este libro ha sido sometido a evaluación externa y aprobado por la Comisión de Publicaciones de acuerdo con el Reglamento del Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo.

Esta publicación ha sido financiada gracias al apoyo de la Comisión Europea. El apoyo de la Comisión Europea a la producción de esta publicación no constituye una aprobación de los contenidos que reflejan únicamente las opiniones de los autores y la Comisión no es responsable del uso que pueda hacerse de la información contenida en ella.



Esta Editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

ISBN: 978-84-16343-43-0

D. Legal: AS 3211-2016

Todos los derechos reservados. De conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente, podrán ser castigados con penas de multa y privación de libertad quienes reproduzcan o plagien, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la preceptiva autorización.

Incidencia sobre el sistema tributario español de la armonización fiscal comunitaria

Santiago Álvarez García
Universidad de Oviedo

Resumen

A lo largo de los últimos treinta años el sector público español ha experimentado una profunda transformación, cuyas causas se encuentran en buena medida vinculadas a la integración de nuestro país en la Unión Europea. En este contexto, el objetivo de este trabajo consiste en analizar uno de sus principales aspectos, la incidencia del proceso de armonización fiscal comunitaria en la configuración del sistema tributario español, tanto en lo que se refiere a nivel estatal como en sus efectos sobre la descentralización que se ha llevado a cabo hacia las Comunidades Autónomas

Palabras clave:

armonización fiscal, coordinación de políticas tributarias, descentralización impositiva.

Abstract:

In the last thirty years the Spanish public sector has undergone a profound transformation, whose causes are largely linked to the integration into the European Union. In this context, the aim of this paper is to analyze one of its main aspects, the impact of the process of Community tax harmonization in the Spanish tax system at the state level but also in their effects on decentralization to the Autonomous Communities

Key words:

tax harmonization, tax policies coordination, tax decentralization.

1. INTRODUCCIÓN

El sector público español ha experimentado una intensa transformación, a lo largo de las cuatro últimas décadas como consecuencia de tres procesos que se han desarrollado en buena medida de manera simultánea:

1. Un proceso de modernización y expansión de las políticas públicas, que arranca en los Pactos de la Moncloa, firmados el 25 de octubre de 1977. En los veinte años que median entre la mitad de la década de los setenta y la de los noventa, se experimentó el proceso de crecimiento más intenso del gasto público en la historia de nuestro país, pasando del 23,5% del Producto Interior Bruto en 1975 al 47,6% en 1993, para producirse posteriormente un cambio de tendencia, similar al registrado en otros países desarrollados, y estancarse en el entorno del 40% del PIB hasta el comienzo de la crisis económica actual.¹ Las transformaciones no solamente han sido cuantitativas, sino también cualitativas, con importantes cambios en la naturaleza y la composición del gasto. El consumo y la inversión pública perdieron importancia, frente a las transferencias a familias y empresas, a la vez que se dedicaban mayores recursos a la producción de bienes preferentes y se expandían los gastos sociales, con un fuerte impulso al desarrollo del Estado del Bienestar. El proceso de expansión del gasto público llevó también a un importante aumento de la presión fiscal² y a una reforma profunda del sistema fiscal español, que tuvo sus orígenes en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas fiscales urgentes, y se consolidó en los dos años siguientes, con la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la Ley 61/1979, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2. Al mismo tiempo, con la nueva estructura de organización territorial del Estado diseñada en la Constitución Española de 1978, hemos asistido a una intensa descentralización del sector público, desde el gobierno central hacia los gobiernos de las Comunidades Autónomas. De nuevo este proceso ha

1 Ver ÁLVAREZ, PRIETO Y ROMERO, (2003), pp. 47-75.

2 De todas formas, insuficiente para financiar la expansión del gasto, lo que provocó un creciente endeudamiento del sector público, limitado a partir del año 1996 para poder cumplir las condiciones para formar parte de la Unión Económica y Monetaria Europea.

afectado a las dos vertientes de la actividad financiera del sector público, gastos e ingresos, a pesar de ser más intensa en la primera de las mismas. Desde el momento en que arrancaron los trasposos de competencias del Estado, a principios de la década de los ochenta, hasta el año 2002, en que se completa la transferencia de la sanidad, las Comunidades Autónomas han pasado a gestionar aproximadamente el 20% del gasto total de las Administraciones públicas³, asumiendo importantes políticas, como la sanidad, la educación o los servicios sociales. Por el lado del ingreso, los regímenes de Concierto y Convenio, de que disfrutaban las Comunidades Forales de Navarra y el País Vasco, les ha dotado de una amplia autonomía en materia tributaria. Esta autonomía ha sido mucho menor para las Comunidades Autónomas de régimen común, aunque el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996, en el que se aprueba el sistema de financiación para el quinquenio 1997-2001, comenzó a atribuirles capacidad normativa sobre los tributos cedidos. En todo caso, las sucesivas reformas del sistema de financiación autonómica han producido importantes cambios en la configuración del sistema tributario español.

3. El tercer eje sobre el que han pivotado los cambios experimentados por la economía española, en general, y por el sector público, en particular, ha sido la integración, el 1 de enero de 1986, en la entonces Comunidad Económica Europea, hoy Unión Europea (UE). En lo que se refiere a la hacienda española, la integración europea ha incidido en tres áreas fundamentales. En primer lugar, las medidas de armonización fiscal aprobadas por las autoridades comunitarias limitan la autonomía tributaria de las autoridades nacionales, y tienen especial relevancia en la configuración del sistema impositivo español. En segundo lugar, debemos tener en cuenta las relaciones financieras entre la hacienda española y la hacienda de la UE y, en particular, como país beneficiario de la política de cohesión, la importancia de los fondos estructurales comunitarios, especialmente en la financiación de las Comunidades Autónomas.⁴ Finalmente, debemos referirnos a las reglas de coordinación de las políticas presupuestarias

3 GIL-RUIZ E IGLESIAS QUINTANA, (2007), pp. 187.

4 Ver ÁLVAREZ, APARICIO Y GONZÁLEZ (2006).

nacionales, en el marco de la Unión Económica y Monetaria, y las restricciones que suponen en la configuración de la política fiscal.

El objetivo de este trabajo consiste en realizar un comentario, sobre los efectos principales que el primero de estos elementos, el proceso de armonización fiscal comunitaria, ha tenido sobre el desarrollo del sistema impositivo español, tanto en lo referido al sistema tributario estatal como a la descentralización impositiva, sobre todo en el caso de las CA de régimen común.

2. LA ARMONIZACIÓN FISCAL COMUNITARIA Y SU INCIDENCIA EN LA CONFIGURACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Podemos definir la armonización fiscal como el proceso de acercamiento de los sistemas fiscales nacionales, necesario para corregir las distorsiones de naturaleza tributaria, que impiden la consecución de los objetivos de la UE y, en particular, que dificultan la realización del mercado interior común. En este sentido, la Comisión Europea fijó en 1991 el alcance que debía tener el proceso armonizador:

la armonización fiscal perseguida por las Comunidades -entendida como una aproximación de las legislaciones y no su unificación- debe llevar a la creación de un espacio comunitario sin fronteras interiores, en el que puedan libremente circular personas, mercancías, servicios y capitales (...) La política fiscal comunitaria no pretende recaudar impuestos comunitarios. Su verdadero objetivo es crear un Mercado interior operativo.

La armonización fiscal tiene su fundamento en el propio Tratado de Roma, de 25 de marzo de 1957, que en el Artículo 99 encargó a la Comisión la adopción de las

disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento del mercado interior.

Este precepto encuentra su continuidad actualmente en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (artículo 93 del anterior Tratado CE), que establece que

el Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.

La firma del Acta Única Europea en febrero de 1986, significó un importante avance en la necesidad de llevar a cabo esta armonización fiscal, al introducir en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea el artículo 8A en el que se definen las cuatro libertades básicas que pretende alcanzar la UE: «El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores en el que la libre circulación de mercancías, servicios y capitales será garantizada de acuerdo con las disposiciones del presente tratado». Para cumplir estos objetivos el Libro Blanco para la consecución del mercado interior de 1985 señalaba la necesidad de suprimir tres tipos de barreras en el interior del espacio comunitario: las barreras físicas, las técnicas y las fiscales.

No vamos a entrar a valorar los avances que se han producido en el proceso de armonización fiscal, ya que no es el objeto de este trabajo.⁵ Sin embargo, es preciso destacar que la soberanía en materia tributaria de los Estados miembros de la UE tiene importantes limitaciones, tanto por el deber de realizar la trasposición al derecho nacional de las normas comunitarias de carácter armonizador, Directivas y Reglamentos, como por la obligación de respetar los derechos recogidos en los Tratados Comunitarios: mercado interior, no discriminación, libertades de circulación y establecimiento, etc.

5 Sobre los avances alcanzados en la armonización y coordinación de políticas fiscales y los principales temas pendientes, vid. Varios Autores, (2010).

Sin pretensión de exhaustividad,⁶ podemos citar algunos ejemplos que ilustran esta cuestión.

En primer lugar, como es de sobra conocido, la entrada de España en la UE obligó a reformar la imposición indirecta, mediante la sustitución del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por la Ley 30/1985, de 2 de agosto. Ese mismo año, la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, introdujo una nueva regulación de los Impuestos Especiales, para adaptarlos a la normativa comunitaria. En este ámbito de la imposición indirecta, en que el proceso de armonización fiscal ha sido especialmente intenso, se han ido sucediendo los cambios legislativos para incorporar la normativa europea. Los más importantes entraron en vigor el 1 de enero de 1993, tras la aprobación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la Ley 38/1992, también de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Recogieron los cambios en estos tributos como consecuencia de la creación del mercado interior comunitario, particularmente el concepto de entregas y adquisiciones intracomunitarias en el régimen transitorio del IVA, y la nueva regulación de los tipos impositivos de este impuesto. Posteriormente, la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta,⁷ supuso la reforma parcial del IVA, los Impuestos Especiales y el Régimen económico-fiscal de Canarias. Estas mismas normas fueron modificadas por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, nuevamente para incorporar al derecho español varias Directivas de la UE y para recoger los efectos de distintas Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE en materia de la aplicación del IVA.⁸

6 En ÁLVAREZ Y APARICIO, (2009), se realiza un estudio en profundidad sobre la incidencia de la normativa europea en materia de fiscalidad en el sistema tributario español.

7 Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, y Directivas posteriores de modificación de la misma.

8 Así, la de 17 de enero de 2013, denominada «sentencia de productos sanitarios», referida a los tipos aplicables en el IVA a los mismos; la de 26 de septiembre de 2013, relativa al régimen especial de las agencias de viajes; la de 19 de diciembre de 2012, que modifica la regla de valoración de las operaciones cuyas contraprestaciones no tienen carácter monetario; y la de 14 de marzo de 2014, relativa a la diferencia entre las subvenciones no vinculadas al precio, que no forman parte de la base imponible de las operaciones, de las contraprestaciones pagadas por un tercero, que sí forman parte de aquella. Ver HERNANDO, (2015), pp. 9 y 10.

En el ámbito de la imposición directa, a pesar de que el proceso armonizador ha tenido una relevancia mucho menor, podemos hacer referencia a la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Esta norma incorporó el régimen fiscal relativo a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores, y el régimen fiscal aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes de la UE,⁹ además de modificar la tributación de las operaciones societarias en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y otra serie de tributos. En relación con el Impuesto de Sociedades hay que recordar el Código de Conducta referido a la fiscalidad de las empresas, destinado a eliminar las medidas fiscales susceptibles de afectar a la localización de la actividad empresarial, conocido como «Informe Primarolo», presentado en el Consejo ECOFI celebrado en Helsinki el 29 de noviembre de 1999, así como diversas Directivas aprobadas entre los años 2003 y 2009 y que fueron posteriormente incorporadas en el Impuesto sobre Sociedades español.¹⁰ También podemos traer nuevamente a colación la Ley 2/2010, de 1 de marzo, que modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria. En la imposición sobre la renta de las personas físicas los avances han sido todavía menores. En realidad se han limitado, a los acuerdos de cooperación y de intercambio de información entre las autoridades fiscales nacionales en materia de impuestos directos, que se iniciaron con la aprobación de la Directiva 77/779/CE, de 19 de diciembre de 1977, continuaron

9 En 1990 se habían aprobado la Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros. La Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. El Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de beneficios de las empresas asociadas.

10 La Directiva 2003/49/CEE, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades de diferentes Estados miembros. La Directiva 2003/123/CE, de 22 de diciembre de 2003, que modifica la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990. La Directiva 2005/19/CE, de 17 de febrero de 2005, que modifica la Directiva 90/434/CEE. La Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una Sociedad de un Estado miembro a otro.

con la Directiva 2003/48/CEE, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad del ahorro en forma de pago de intereses, la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, que regula la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad entre los Estados miembros y, finalmente, con las Directivas 2014/107/UE, de 9 de diciembre de 2014, en la que se modifica la anterior, y la Directiva 2015/2060/UE, de 10 de noviembre de 2015, que deroga la Directiva 2003/48/CE. El objeto de todas estas normas es garantizar que los rendimientos del ahorro percibidos en forma de intereses por los residentes en un Estado miembro, que sean pagados en otro, puedan ser sometidos a tributación efectiva en el país de residencia del beneficiario efectivo de los mismos.

3. LOS EFECTOS DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL SOBRE LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA DE LAS CA. ESPECIAL REFERENCIA AL CASO DE LAS COMUNIDADES DE RÉGIMEN COMÚN

La armonización fiscal comunitaria no solamente ha tenido efecto sobre el sistema tributario estatal. También ha incidido sobre el proceso de descentralización impositiva hacia las Comunidades Autónomas y sobre alcance de su autonomía en materia tributaria.

Comenzando con las CA régimen común, en el momento en que se aprobó la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), a pesar de que España no formaba todavía parte de la CEE, el legislador tuvo en cuenta los cambios en la imposición indirecta que se producirían a partir de la adhesión, a los que nos hemos referido anteriormente. Así, en el artículo decimoprimer de la Ley, en el que se enumeran los tributos susceptibles de cesión, se incluye la imposición general sobre las ventas en su fase minorista y los impuestos sobre consumos específicos, también en su fase minorista, excepto los que se recauden mediante monopolios fiscales, y la Disposición Transitoria tercera precisaba que «hasta que el Impuesto sobre el Valor Añadido no entre en vigor se considerará, como impuesto que puede ser cedido, el de lujo que se recauda en destino». Esta previsión se materializó en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las CA, por la que se les transfiere el rendimiento ob-

tenido en su territorio procedente, entre otros, de ciertos hechos imposables del Impuesto sobre el Lujo.¹¹ Como la entrada en vigor del IVA supuso la desaparición del Impuesto sobre el Lujo, la pérdida de ingresos para las haciendas autonómicas se compensó mediante la cesión del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a partir de enero de 1988.¹²

La posibilidad de ceder a las CA de régimen común la imposición sobre las ventas y los impuestos sobre consumos específicos también en su fase minorista fue analizada en profundidad en el *Informe sobre el Actual Sistema de Financiación Autonómica y sus Problemas*, realizado en 1995,¹³ de cara a la reforma del sistema aprobada por el Consejo de Política Fiscal y Financiera el 22 de septiembre de 1996. Los autores del Informe defendieron la posibilidad de transferir a las Comunidades la fase minorista del IVA, con competencias normativas para la regulación de los tipos impositivos autonómicos posibilidad que, en su opinión, «equivale a un impuesto monofásico minorista que se aplicase por las Comunidades Autónomas, situación idéntica a la de Estados Unidos o Canadá donde nadie duda que exista un único mercado».¹⁴ Para los autores del Informe, las competencias normativas de las CA deberían circunscribirse a los tipos de gravamen, considerando que la escisión del tipo impositivo entre la hacienda central y las autonómicas no debería vulnerar la normativa comunitaria, siempre que la suma de ambos se situara por encima de los

11 «1.Con el alcance y condiciones establecidas en esta Ley se cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento en su territorio de los siguientes tributos:

(...)

d) Impuesto sobre el Lujo, únicamente en cuanto a los siguientes hechos imposables:

1. Adquisición en régimen general de los artículos que se citan a continuación:

- Vehículos de tracción mecánica (artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre el Lujo).
- Aviones de turismo y embarcaciones de recreo, así como sus accesorios y piezas de recambio, incluso motores auxiliares (artículo 18 del citado texto refundido).
- Joyería, platería y relojería (apartados a) y c) del artículo 20 del citado texto refundido).
- Antigüedades (artículo 21 del texto refundido).
- Esculturas, pinturas y grabados originales en el supuesto comprendido dentro del apartado c) del artículo 23 del texto refundido del Impuesto sobre el Lujo.
- Artículos de fumador (apartado a) del artículo 28 del repetido texto refundido).

2. Tenencia y disfrute de embarcaciones y aeronaves (artículo 30 del repetido texto refundido), (...)

12 Ley 32/1987, de 22 de diciembre, de ampliación del alcance y condiciones de la cesión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a las Comunidades Autónomas.

13 Vid. Varios Autores, (1995), pp. 136-154.

14 Vid. Varios Autores, (1995), p. 148.

tipos mínimos previstos en la misma.¹⁵ En cuanto a los Impuestos Especiales de Fabricación, constatan los problemas que se derivan de la incompatibilidad existente entre la previsión de la LOFCA, cesión de la fase minorista, y la configuración legal de los mismos como tributos que gravan en fase única la fabricación, importación y, en su caso, introducción en el ámbito territorial interno de los bienes comprendidos en su ámbito de aplicación careciendo, por tanto, de fase minorista. Si no se producen cambios en la configuración de estos tributos, que permitieran introducir una fase minorista, proponen una cesión consistente en el establecimiento de participaciones territorializadas.¹⁶ Caso distinto es el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que no está sometido a armonización comunitaria y, al recaer sobre la persona o entidad a cuyo nombre se efectúa la matriculación del vehículo, opera en fase minorista, por lo que puede ser cedido a las CA sin mayores dificultades.

A pesar de las importantes transformaciones que se produjeron en la cesión tributaria a las CA de régimen común en la reforma de la financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001,¹⁷ ni la Ley Orgánica 3/1996, de 27

- 15 Varios Autores, (1995), pp. 145-149. El Informe incluye tres consideraciones a este respecto, pp. 147:
- «Primera. Que, al menos durante el período transitorio, las normas comunitarias solamente han introducido tipos mínimos de gravamen. Por tanto, no solo pueden seguir existiendo hasta tres tipos distintos de gravamen en cada país –como sin ir más lejos sucede en nuestro caso- sino que los tipos pueden diferir y de hecho, difieren entre los distintos países.
- Segunda. Que al operar el mecanismo de las operaciones intracomunitarias tal discrepancia de tipos –que son trasunto, no lo olvidemos, del margen de autonomía financiera de cada Estado miembro compatible con las exigencias de la armonización- no introduce distorsiones en la competencia: todos los productos que se negocian en un mercado están sometidos a idéntica carga.
- Tercera. Que las normas comunitarias no se han planteado nunca la posibilidad que estamos considerando, esto es, que las discrepancias de tipos se circunscribieran a la fase minorista, lo cual permitiría respetar las normas de la armonización y, a la vez, ofrecería ciertos márgenes de autonomía para los Estaos miembros pues no olvidemos que la cuestión que ahora analizamos –margen de autonomía de las CA respecto de la hacienda central- es idéntica a la que pudieran plantear sobre este mismo tema los Estaos miembros frente a la Unión».
- 16 Vid. Varios Autores, (1995), pp. 149-154. Así, por ejemplo, en el caso concreto de la imposición sobre hidrocarburos se concluye (pp. 152) que
- «no parece razonable suponer, al menos a corto plazo, una reforma del impuesto que lo haga cedible en los términos de la LOFCA. Por tanto, como se ha indicado con carácter general, la vía más sencilla de participación de las CA sería la participación territorializada que, no obstante, puede llevarse a cabo con gran precisión dado que, al parecer, existe información suficiente acerca del lugar donde se produce el consumo final de los productos gravados».
- 17 Que se tradujeron fundamentalmente, en incluir entre los tributos cedidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con límite del 15%, y en la cesión a las Comunidades de capacidad normativa para regular distintos aspectos de los impuestos cedidos (IRPF, Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Trans-

de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA, ni la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las CA, contemplaron la posible inclusión del IVA o los Impuestos Especiales en la cesta impositiva autonómica, siguiendo las recomendaciones del Informe.

Sin embargo, en la reforma del sistema de financiación aprobada en julio de 2001, si se incluyeron importantes avances en esta materia. La Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, modificó el artículo 11 de la LOFCA, eliminando como tributos susceptibles de cesión tanto la imposición general sobre las ventas en su fase minorista como los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, excepto los que se recauden mediante monopolios fiscales. En cambio, incluyó la posibilidad de ceder el Impuesto sobre el Valor Añadido con carácter parcial con el límite máximo del 35 por 100; de otro, la posibilidad de ceder los Impuestos Especiales de Fabricación –con excepción del que recae sobre la electricidad–, también con carácter parcial y también con un límite máximo del 40 por 100, y, por último, la posibilidad de ceder tanto el Impuesto sobre la Electricidad como el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.¹⁸ También modificó el artículo décimo de la LOFCA, de forma que la atribución a las Comunidades Autónomas de los tributos cedidos graven el consumo se llevará a cabo bien en función del lugar de consumo, bien en función del lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias, bien en función de los consumos calculados sobre una base estadística. Finalmente, descartó la posibilidad de ceder competencias normativas en materia de IVA e Impuestos Especiales de Fabricación a las CA, que dispondrán de ellas en el caso del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para modificar los tipos impositivos.

Estos cambios tuvieron su origen en los trabajos realizados por la *Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo Sistema de Financiación de las*

misiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Tributos sobre el Juego).

18 La última modificación de la LOFCA, operada mediante la Ley Orgánica 3/2009, de 28 de diciembre, amplió los porcentajes de cesión, en el caso del IVA al 50%, y en los Impuestos Especiales de Fabricación, excluido el Impuesto sobre la Electricidad, al 58%.

CCAA aplicable a partir de 2002, a la que se planteó, entre otras cuestiones, el análisis de la compatibilidad con las Directivas de la Unión Europea en materia de armonización tributaria de una posible cesión parcial del IVA y de los IE a las autonomías de régimen común. La Comisión, a su vez, elevó tales preguntas a la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea que concluyó lo siguiente:¹⁹

1. La cesión a las CA de a totalidad o parte de la recaudación de los IE de fabricación armonizados obtenida en su territorio y del IVA, es compatible con la normativa europea.

2. La cesión de competencias normativas para regular los tipos impositivos no es compatible con la normativa europea, porque daría lugar a la existencia de tipos distintos dentro de un Estado miembro para un mismo producto sujeto a accisas armonizadas en función del lugar donde se realizara la operación, lo que sería contrario al principio de unidad de tipos dentro de un mismo Estado. Además, la Comisión sostuvo que esta cesión podría tener efectos perjudiciales para la libre circulación de mercancías y para el buen funcionamiento del mercado interior.

3. La cesión de competencias en materia de gestión tributaria, no es procedente, ya que el IVA es un impuesto plurifásico y los IE se establecen en la fase de producción o importación de los bienes.

Todas estas consideraciones llevaron a descartar la atribución a las CA de competencias normativas y de gestión sobre el IVA y los IE de Fabricación, dando lugar a la cesión parcial de estos tributos mediante un mecanismo de participaciones territorializadas cuyo alcance se concreta en los artículos 28 a 33 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CA de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.²⁰

También se abrió la vía al establecimiento de nuevos tributos indirectos, planteándose a implantación de tres nuevos impuestos estatales que gravaran

19 Vid. Varios Autores, (2002), pp. 193-215.

20 En el presente, artículos 35 a 44 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CA de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

la adquisición por consumidor final de alcohol, tabaco e hidrocarburos, que posteriormente se cederían a las CA. Las dos primeras propuestas fueron descartadas, pero se implantó un nuevo gravamen sobre el consumo de carburantes, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, al considerarlo compatible con lo establecido en el artículo 3 de la Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero de 1991, relativa al régimen general de tenencia, circulación y control de los productos objeto de Impuestos Especiales.²¹ La Sentencia de 27 de febrero de 2014 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea consideró a este impuesto contrario a la normativa comunitaria, al no estimar que persiga una finalidad específica distinta de la recaudatoria en los términos previstos en la Directiva 92/12/CEE.²²

En el caso de las CA de régimen foral de Navarra y el País Vasco, también tienen efecto estas restricciones comunitarias de forma que los impuestos indirectos armonizados están incluidos en el ámbito del concierto (y convenio) económico, pero resulta de aplicación la normativa estatal. En este caso, como las transferencias de gestión están transferidas a las haciendas forales en función de una serie de puntos de conexión que no suponen en realidad que cada Administración perciba los rendimientos que corresponden a los consumos efectuados en su territorio, se realizan con posterioridad una serie de ajuste entre la hacienda común y las forales para tratar de compensar las diferencias entre recaudación y consumo.

Por otra parte, el ejercicio por parte de las haciendas forales de sus competencias en materia de impuestos directos, particularmente la concesión de incentivos o beneficios fiscales selectivos en el Impuesto sobre Sociedades, ha ocasionado diversos litigios con las autoridades comunitarias, que así ha considerado en varios casos como ayudas de Estado contrarias a a libre competencia y al principio de libertad de establecimiento.²³

21 Vid. Varios Autores, (2002), pp. 201-215 y LASARTE ÁLVAREZ, (2003), pp.247-259.

22 La supresión del IVMH condujo a una modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, para establecer con carácter supletorio un tipo de gravamen autonómico en el impuesto especial sobre hidrocarburos (art. 50 ter).

23 Así sucedió, por ejemplo, con las Normas Forales 28/1988, de 18 de julio, 8/1988, de 7 de julio y 6/988, de 14 de julio, sobre incentivos fiscales a la inversión, aprobados por las Juntas Generales de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, estableciendo una serie de ventajas fiscales en el Impuesto sobre Sociedades a favor

Finalmente, la posición de Canarias, Ceuta y Melilla en relación con el ordenamiento comunitario y la no aplicación de los impuestos armonizados a nivel europeo, lleva a la aplicación de tributos propios sobre el consumo, en el caso de Canarias, el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y en el caso de Ceuta y Melilla, el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI), en lugar del IVA.

4. REFERENCIAS

ÁLVAREZ GARCÍA, S.; APARICIO PÉREZ, A. (2009): «Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas». Instituto de Estudios Fiscales, *Documento de Trabajo 6-2009*.

ÁLVAREZ GARCÍA, S.; APARICIO PÉREZ, A. Y GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I. (2006): «Financiación Autonómica y solidaridad interregional. La relación entre los Fondos Europeos y el Fondo de Compensación Interterritorial», *Papeles de Economía Española*, 107, pp. 231-242.

ÁLVAREZ GARCÍA, S.; PRIETO RODRÍGUEZ, J.; ROMERO JORDÁN, D. (2003): «Principales rasgos de la evolución del gasto público en España en el período 1975-2003», en SALINAS JIMÉNEZ, J., y ÁLVAREZ GARCÍA, S. (Coordinadores): *El gasto público en la democracia. Estudios en el XXV Aniversario de la Constitución Española de 1978*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 47-75.

COMISIÓN EUROPEA (1991): *Armonización fiscal, ¿por qué?* Bruselas.

GIL-RUIZ GIL ESPARZA, C.; IGLESIAS QUINTANA, J. (2007): «El gasto público en España en un contexto descentralizado», *Presupuesto y Gasto Público*, 47, pp. 185-206.

HERNANDO, B. (2015): *La reforma del IVA*, Tirant Lo Blanch, Valencia.

de las empresas domiciliadas fiscalmente en los respectivos territorios forales, que además limitasen su ámbito de actuación al País Vasco. La Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993, las consideró contrarias al principio de libertad de establecimiento.

LASARTE ÁLVAREZ, J. (2003): «El establecimiento de nuevos impuestos sobre consumos específicos como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas», en Varios Autores: *Estudios Jurídicos sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 247-259.

VARIOS AUTORES (1995): *Informe sobre el Actual Sistema de Financiación Autonómica y sus Problemas*. Informe Elaborado por el Grupo de Estudios constituido a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera. Edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

VARIOS AUTORES (2002): *Informe sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*. Informe Elaborado por la Comisión para el Estudio y Propuesta de un Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002. Edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

VARIOS AUTORES (2010): *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Ediciones CEF, Madrid.