

EXPERIENCIAS RECIENTES DE REFORMA FISCAL EN ALGUNOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA

Alberto Gago Rodríguez y Fidel Picos Sánchez(*)

1. INTRODUCCIÓN

La escena fiscal del siglo XXI en el ámbito de los países avanzados ha comenzado con un continuo movimiento de propuestas y reformas fiscales aplicadas. El reciente anuncio de nuevos cambios fiscales en EE.UU., con la supresión del impuesto sobre los dividendos, y en Alemania, con la propuesta de *dualizar* la imposición sobre la renta, al aplicar un tipo único del 25 por 100 para los intereses del ahorro, no representan más que la punta del iceberg de las transformaciones producidas en este primer bienio de siglo.

Este trabajo pretende hacer una presentación sintética de algunas reformas fiscales que se han producido durante el periodo 2000-2002 en el ámbito de la Unión Europea. Con base en una selección de proximidad y en el interés de los cambios propuestos, en las páginas que siguen analizaremos los contenidos fundamentales de las reformas fiscales aplicadas en Alemania, Francia, Holanda, Irlanda, Italia, Portugal y Reino Unido en estos primeros años del siglo XXI.

2. EXPERIENCIAS DE REFORMA FISCAL APLICADA

2.1. Alemania

Con la finalidad de resolver algunos de los

problemas de eficiencia y competitividad latentes en estructuras impositivas como la alemana, con tipos y presión fiscal relativamente elevados (Hennig 2000: 41), el gobierno alemán elaboró un paquete de medidas fiscales (*Tax Reduction Act*), que fue aprobado por el Parlamento el 6 de julio de 2000, ratificado por la Cámara Federal el 14 de julio de 2000 y está en vigor desde el 1 de enero de 2001.

En lo fundamental, este paquete ha implicado una reforma en profundidad de la imposición sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades, con un coste recaudatorio global estimado en más de 30.000 millones de euros para el periodo 2000-2005, tal y como resume el cuadro 1.

En la imposición personal sobre la renta, la reforma fiscal alemana ha programado la reducción gradual de los tipos marginales mínimo y máximo, según la siguiente secuencia: 22,9-51 por 100 en 2000, a 19,9-48,5 en 2001, a 17-47 en 2003 y a 15-42 en 2005, respectivamente; así como el incremento progresivo del tramo inicial a tipo cero desde los 6.900 euros en 2000 a 7.158 en 2001, 7.414 en 2003 y 7.670 en 2005. En el Impuesto sobre Sociedades, la reducción de tipos ha supuesto pasar desde el 30 por 100 para beneficios distribuidos y el 40 por 100 para beneficios destinados a reservas en 2000, hasta un tipo fijo y único del 25 por 100 a partir de 2001 para todos los beneficios obtenidos.

CUADRO 1
LA REFORMA FISCAL ALEMANA PERIODO 2000-2005

<i>IRPF:</i>			
<i>Año</i>	<i>Tipo mínimo (En porcentaje)</i>	<i>Tipo máximo (En porcentaje)</i>	<i>Tramo a tipo cero</i>
1999 (Año base).....	23,9		
2000.....	22,9	51,0	6.900 euros
2001.....	19,9	48,5	7.158 euros
2003.....	17,0	47,0	7.414 euros
2005.....	15,0	42,0	7.670 euros
<i>SOCIEDADES:</i>			
<i>Año</i>	<i>Tipo mínimo (En porcentaje)</i>	<i>Tipo máximo (En porcentaje)</i>	
2000.....	30 (beneficios distribuidos)	40 (beneficios distribuidos)	
2001.....	25 (beneficios distribuidos)	25 (beneficios distribuidos)	
<i>PÉRDIDA RECAUDATORIA ESTIMADA: 30.000 millones de euros</i>			
<i>Fuente: Hartmann (2000), Hennig (2000) y elaboración propia.</i>			

Junto a estas medidas, la reforma fiscal alemana aprobó en 2000 otros cambios relevantes:

a) Reducción al 25 por 100 del tipo fijo del 40 por 100 aplicado a los beneficios de filiales radicadas en Alemania y de empresas no residentes.

b) Sustitución del sistema de imputación aplicado a los dividendos por el denominado sistema de exención al 50 por 100, que implica la tributación a la mitad de los dividendos distribuidos a accionistas residentes en Alemania.

c) Reducción del 25 al 20 por 100 del tipo de retención aplicable a los dividendos distribuidos.

d) Exención de las ganancias de capital obtenidas por *holdings* con inversión en sociedades residentes y filiales de matrices no residentes en Alemania.

e) Simplificación de las normas de tributación para grupos de sociedades.

El resultado final de todo este proceso reformista es un modelo fiscal que pretende dar una respuesta fundamentalmente a dos objetivos:

En primer lugar, una readaptación de los mecanismos fiscales hacia los argumentos de crecimiento económico y duración del ciclo que dominan la política económica de inicio de siglo. Las fuertes propuestas reductoras están

sostenidas en los excedentes recaudatorios acumulados durante los últimos años de expansión económica (por vía fiscal y por la política de privatizaciones) para dinamizar así el consumo privado y la demanda interna y retardar lo más posible, sino anular, el viraje recesivo del ciclo.

Y, en segundo lugar, subyace a la reciente experiencia alemana la utilización competitiva de los instrumentos fiscales para la captación de inversiones, actividades, rentas y bases imponibles, es decir, un objetivo claro de competencia fiscal internacional.

2.2. Francia

A finales de agosto de 2000, el Ministro francés de Hacienda presentó el "Plan para la Reducción Fiscal" que su gobierno había decidido incorporar en el Proyecto de Ley de Finanzas para el ejercicio 2001. Explícitamente, el principal objetivo de esta propuesta de reforma fiscal era reducir los impuestos, siguiendo así la línea iniciada en la Ley de Finanzas de 2000, en la que se habían incluido diversas reducciones en el tipo estándar del IVA (del 20,6 al 19,6 por 100), en la *Taxe d'habitation* local y en los tipos de los dos primeros tramos del *Impôt sur le Revenu*. Y, efectivamente, la nueva propuesta introduce rebajas considerables en los dos impuestos sobre la renta para el periodo 2001-2003, así como en otros impuestos específicos sobre automóviles y combustibles. Aquí puede encontrarse la finalidad anti-cíclica de la reforma, que

CUADRO 2
EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS NOMINALES DEL IMPUESTO FRANCÉS SOBRE LAS SOCIEDADES
(En porcentaje) (Período 2000-2003).

Año fiscal	2000	2001	2002	2003
Tipo estándar.....	33,33	33,33	33,33	33,33
Tasa Juppé.....	3,33	2,00	1,00	—
Tasa Social.....	1,10	1,10	1,10	1,10
Tipo nominal conjunto.....	37,77	36,43	35,43	34,43

Fuente: Demenge-Beauchesne (2000: 25) y elaboración propia.

renuncia a una recaudación extra de 18.000 millones de euros, aprovechando la bonanza de los años anteriores para tratar de frenar la caída en los ritmos de crecimiento y de generación de empleo.

Pero, implícitamente, la reforma fiscal francesa es la respuesta también al plan alemán de reducción impositiva. Nunca ha estado más clara la estrategia de igualación fiscal a la baja por competencia en mercado que en esta iniciativa francesa frente al gran vecino alemán. Por eso mismo, como vamos a ver, sus contenidos hacen abstracción en su mayor parte de las innovaciones doctrinales y se limitan a cuadrar, presupuestaria e ideológicamente, los cambios fiscales necesarios para tal finalidad.

La reforma fiscal francesa concentra sus propuestas en los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades de la siguiente manera (García-Herrera, 2000) (Demenge-Beauchesne, 2000):

1. Reducción de los tipos marginales del impuesto sobre la renta de las personas físicas, absorbiendo más de la tercera parte de la pérdida recaudatoria. La reducción de tipos es general para todos los tramos, aunque con mayor intensidad para los cuatro primeros. Su evolución ha sido la siguiente:

— 2001: reducción de 1,25 puntos en los 4 primeros tramos y de 0,75 en los dos últimos.

— 2002: reducción de 0,5 puntos en los 4 primeros tramos y de 0,25 en los dos últimos.

2. Reducción de 3,33 puntos en el tipo impositivo soportado por las empresas en el Impuesto sobre Sociedades. Esta reducción se produce de una manera un tanto particular, puesto que no altera el tipo estándar del impuesto, fijado en el 33,33 por 100. Lo que se es-

tablece es la supresión de la llamada *Taxe Juppé*, un recargo del 10 por 100 sobre este tipo estándar (un 3,33 por 100, por lo tanto), establecido en 1995. Teniendo en cuenta que en 1999 la Ley de Financiación de la Seguridad Social introdujo un recargo del 3,33 por 100 en el impuesto ($0,033 \times 33,33$ por 100 = 1,10 puntos sobre el tipo estándar), el resultado final en términos de tipo nominal para el período 2000-2003 figura resumido en el cuadro 2.

3. En el Impuesto sobre Sociedades se incorpora una reducción adicional en el tipo estándar, pero sólo para empresas de reducida dimensión (facturación no superior a 7.652.400 de euros y un mínimo del 75 por 100 de sus acciones poseídas por individuos). Para estas empresas, el impuesto se aplicará al 25 por 100 en 2001 y al 15 por 100 a partir de 2002 para cifras de beneficios inferiores a 38.112 euros, manteniendo el tipo estándar para las rentas superiores a esta cantidad.

4. Finalmente, la reforma incorpora otra serie de cambios, de diferente naturaleza, para los que pueden intuirse justificaciones económicas, presupuestarias o de otra naturaleza, pero, en todo caso, sin formar parte de una estrategia fiscal coordinada:

— Supresión del Impuesto diferencial sobre vehículos a motor (*Vignette automobile*), equivalente a nuestro impuesto de circulación.

— Reducción del impuesto exterior sobre productos petrolíferos para el gasóleo doméstico de calefacción.

— Por último, se introducen cambios de cierta entidad en el régimen fiscal de matrices-filiales. Por un lado, se modifica la condición establecida para alcanzar esta cualificación fiscal, que de ser una combinada de volumen y porcentaje de participación (mínimo de 22,8 millo-

CUADRO 3
LA REFORMA FISCAL EN HOLANDA. 2001

	BASES IMPONIBLES	TARIFAS APLICABLES
BOX I: RENTA PERSONAL	<ul style="list-style-type: none"> — Sueldos y salarios. — Pensiones y beneficios sociales. — Renta mixta (salarial y de capital) de autónomos. — Renta salarial imputada a los accionistas que son empleados en la misma empresa. — Renta imputada a la vivienda propia. Intereses, alquileres y ganancias de capital producidos por activos afectados a empresas vinculadas a accionistas dominantes (poseen > 5 por 100 capital). 	<ul style="list-style-type: none"> — Progresiva, con 4 tramos y tipos crecientes, los dos primeros, del 32,25 por 100 y 37,6 por 100, en gran medida afectados a la financiación de la Seguridad Social, y del 42 por 100 y 52 por 100 los dos siguientes. — Deducción general: 1.576 euros. — "Earned Income Tax Credit": hasta 803 euros. — Deducciones adicionales por hijos, personas a cargo y ancianidad.
BOX II: DIVIDENDOS ACCIONISTAS DOMINANTES	<ul style="list-style-type: none"> — Beneficios distribuidos y ganancias de capital obtenidas de acciones de empresas en las que el sujeto sea un accionista dominante (> 5 por 100 capital). — Renta salarial de accionistas ejecutivos en exceso sobre la renta imputada consignada en la BOX 1. 	<ul style="list-style-type: none"> — Tipo fijo nominal del 25 por 100, que pasa a ser del 51,25 por 100 [35 por 100 + 25 por 100 (100-35)], para los beneficios distribuidos, porque se acumula al de Sociedades (35 por 100, manteniendo un sistema clásico de tributación de dividendos, sin ninguna deducción).
BOX III: RIQUEZA PERSONAL	<ul style="list-style-type: none"> — Renta imputable al capital poseído en forma de bonos, acciones, depósitos y propiedad inmueble (excepto la vivienda-residencia habitual). — Se calcula aplicando un 4 por 100 a su valor, con una exención individual básica de 17.600 euros. 	<ul style="list-style-type: none"> — Tipo fijo nominal del 30 por 100, que aplicado sobre el 4 por 100 de renta imputada en base da un tipo efectivo del 1,2 por 100. — Además, debe tenerse en cuenta en este sentido la exención básica y el hecho de que esta base subsume la tributación de la mayor parte de la renta del capital y de la imposición patrimonial, que ahora desaparece.

Fuente: De Wilde (2000), *International Tax Review* (2000), *Crossen y Bovenberg* (2001), y elaboración propia.

nes de euros y del 10 por 100 de participación en la filial) se queda exclusivamente con el límite mínimo de participación (10 por 100). Por otro, se reduce el crédito fiscal concedido a los dividendos distribuidos en determinadas condiciones. Mediando una relación matriz-filial, los dividendos recibidos por una matriz francesa están exentos en un 98 por 100. Esta solución se mantiene. Pero, de no mediar dicha relación, el porcentaje del crédito fiscal concedido sobre los dividendos (*avoir fiscal*) se reduciría del 40 por 100 en 2000, al 25 por 100 en 2001 y al 15 por 100 para el 2002.

En conjunto, por tanto, cabe entender el plan fiscal francés como un reflejo cíclico y competitivo del entorno económico en que se inserta este país, muy en línea con la reforma fiscal alemana. No hay controversia doctrinal, ni se discuten modelos alternativos, ni tampoco se sigue una pauta reformista nítida, más allá de la continuidad en los aplanamientos tarifarios y los objetivos de competencia fiscal internacional.

2.3. Holanda

El gobierno holandés dio a conocer el 14 de septiembre de 1999 dos nuevos proyectos de

ley con propuestas de cambio muy importantes para la imposición sobre la renta: la "Income Tax Act 2001" (ITA 2001) y la "Act Governing the Introduction of the Income Tax Act 2001" (IITA 2001). Ambas leyes fueron aprobadas por el parlamento el 3 de febrero de 2000 y entraron en vigor el 1 de enero de 2001.

En lo fundamental, la reforma tributaria holandesa ha significado una profunda transformación de la imposición personal sobre la renta, que reduce 1/3 de su participación, y de la imposición patrimonial, que desaparece, en un esquema de saldo compensado que implica una elevación simultánea del IVA (el tipo estándar pasa del 17,5 por 100 al 19 por 100) y de los impuestos ambientales. La reforma 2000/2001, por tanto, responde a un modelo mixto dual/verde, que afecta sobre todo a la imposición directa, cuyos cambios son recaudatoriamente compensados con incrementos en la imposición indirecta previamente existente, imposición ambiental incluida.

El cambio producido en el impuesto holandés sobre la renta muestra algunas particularidades destacadas, puesto que define tres bases imponibles (*Boxes*, en la terminología de la Ley), mezcla rentas de capital y del trabajo en

CUADRO 4
TARIFA PROGRESIVA DE LA BASE SALARIAL EN EL IRPF HOLANDÉS

Tramos	Renta gravable (euros)	Tipo marginal (En porcentaje)	Cotizaciones sociales (En porcentaje)
1.....	0-14.363	32,55	3
2.....	14.364-24.450	36,85	7
3.....	24.451-46.131	42,00	42
4.....	46.132-en adelante	52,00	52

Fuente: *International Tax Review* (2000), *De Wilde* (2000), y elaboración propia.

dos de ellas y sustituye al anterior impuesto patrimonial. Pero, en lo esencial, el nuevo impuesto responde al esquema típico de un modelo dual, con bases diferenciadas y normas propias de cálculo y tipos impositivos distintos en cada una de ellas. Su estructura y sus características están resumidas en el cuadro 3.

En primer lugar, la *Box 1* puede llamarse con toda propiedad *Base Laboral* o de *Rentas del Trabajo*, puesto que los cálculos de rentas de capital que la integran son escasamente relevantes. En primer lugar, admite una distinción entre los componentes laboral y de capital de las rentas obtenidas por empresarios y profesionales en régimen de autónomos, pero este es un matiz conceptual de limitada trascendencia práctica. Además, incorpora un tipo particular de renta presunta para accionistas/empleados de la misma empresa, que en realidad actúa como una norma anti-elusión para someter como laboral una renta que, de otro modo, podría ser convertida en rendimiento empresarial para evitar la tarifa progresiva. En tercer lugar, incluye la renta atribuida a la vivienda-residencia habitual, pero la imputación es realizada al 0,8 por 100 sobre el valor administrativo del inmueble (siempre inferior al valor del mercado) y en términos netos, es decir, con la posibilidad de reducir los intereses hipotecarios, por lo que este componente de renta suele tener signo negativo. Y, por último, incorpora también las rentas de capital obtenidas en forma de intereses, alquileres e incrementos patrimoniales y producidas por activos afectados a las empresas por sus accionistas dominantes, entendiendo siempre el dominio a partir de una propiedad, sólo o con personas vinculadas, mayor que el 5 por 100 del capital desembolsado de la empresa. Parece evidente, asimismo, que esta solución tiene carácter preferentemente preventivo y anti-elusión y, en consecuencia, su peso en esta base es meramente testimonial.

Así pues, la *Box 1* es una base laboral típica de un *Modelo Dual*, integrada por rentas como sueldos y salarios, pensiones y beneficios sociales, y rentas de actividades profesionales y empresariales en régimen de autónomos, a las que se añaden algunas rentas de capital básicamente con objetivos anti-elusión. Sobre esta base se aplica la siguiente tarifa progresiva que sintetiza el cuadro 4.

Es importante destacar que la aplicación de esta tarifa progresiva, cuyos dos primeros tramos, como vemos, están en su mayor parte afectados a la financiación de la Seguridad Social y sustituyen, por tanto, a las cotizaciones sociales, implica a su vez la posibilidad de practicar en esta *Box 1* una serie de deducciones (general, por rentas obtenidas, por hijos, por ancianos, etc.). Sólo si se agotase la renta en esta base, estas deducciones podrían ser aplicables en las otras dos *Box 3* y *2*, por este orden, sin que en ningún caso el saldo final pueda ser negativo. Este hecho es importante a la hora de hacer comparaciones entre los tratamientos aplicados a los diferentes tipos de rentas, puesto que invalida la discusión en términos nominales y obliga a utilizar exclusivamente los tipos efectivos.

Las ganancias distribuidas a los accionistas dominantes o con un interés empresarial sustancial (poseen por sí mismos o conjuntamente con personas vinculadas más del 5 por 100 del capital desembolsado de la empresa) son sometidas a gravamen en la *Box 2*. La percepción de estas rentas puede seguir diferentes vías: rentas laborales por encima de la renta ficticia mínima computada en la *Box 1*, dividendos y participaciones en beneficios y ganancias de capital por la venta parcial de las acciones poseídas o de los derechos de suscripción y demás opciones. La base así computada, que en realidad podría considerarse como una parte especial de la base de rentas de capital, tributa

a un tipo fijo del 25 por 100. No obstante, puesto que Holanda utiliza un sistema clásico puro, con separación total entre los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades, el tipo nominal para estas rentas es del 51,25 por 100 (35 por 100 + 25 por 100 (100-35)).

La *Box 3* es propiamente la base que computa la renta de capital en un *Modelo Dual*. De hecho, incluye las rentas de acciones, bonos, depósitos, propiedad inmueble (excepto la vivienda-residencia habitual), propiedad mueble (excepto la de uso personal -coches, barcos de recreo, antigüedades, colecciones de arte que no sea mantenida con finalidad inversora(1)) y derechos sobre la propiedad mueble (derechos de suscripción, *warrants*, contratos de opciones, futuros, etc.). No obstante, la solución holandesa presenta al respecto dos particularidades: en primer lugar, no realiza el cómputo real de las rentas obtenidas, sino que las estima mediante la imputación de una tasa de rentabilidad del 4 por 100 sobre el valor de los activos(2); y, en segundo lugar, esta tributación para el capital subsume la imposición patrimonial, aplicada antes a un tipo nominal del 0,7 por 100, que ahora desaparece como fórmula independiente. También debe destacarse que desaparece la tributación tradicional de los dividendos, aunque se establece un impuesto extraordinario durante el periodo 2001-2005 para los dividendos distribuidos "en exceso" (al objeto de contrarrestar la posible estrategia de congelación hasta la entrada en vigor de la nueva ley) y se mantiene una retención del 25 por 100 para los dividendos distribuidos por las sociedades residentes en Holanda, que tendrá su reflejo en una deducción equivalente para los perceptores igualmente residentes.

Por lo demás, estimada la base al 4 por 100 sobre el valor de los activos, se le aplica un tipo fijo del 30 por 100, de donde resulta un tipo nominal del 1,2 por 100 (30 por 100 x 4 por 100) sobre el valor capital. No obstante, el tipo efectivo aplicado a esta renta es menor, puesto que existe una exención personal básica de riqueza por importe de 17.600 euros, que se convierte en 34.000 euros para matrimonios e incluso puede ser incrementada en determinadas situaciones(3).

2.4. Irlanda

El gobierno irlandés incorporó en el Presu-

CUADRO 5
EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS NOMINALES EN EL IMPUESTO
IRLANDÉS SOBRE SOCIEDADES PARA EL PERIODO 2000-2003

Año	Tipo estándar	Tipo actividades comerciales
2000	24	10
2001	20	10
2002	16	10
2003	12,5	12,5

Fuente: *Hacclius* (2000: 122 y 128), y elaboración propia.

puesto de 2000 una propuesta de reforma fiscal para el periodo 2000-2003 básicamente centrada en la tributación de las ganancias empresariales. Con esta iniciativa trató de atender a un doble objetivo: por un lado, la eliminación gradual, por imperativo comunitario, de la excepción para empresas de manufacturas residentes en Irlanda, sometidas hasta ese momento a un tipo reducido del 10 por 100; y por otro, el establecimiento, también gradual, de una solución competitiva, en general, para la fiscalidad empresarial aplicable a las sociedades residentes en el país.

La parte principal de esta propuesta reformista se ha centrado prioritariamente en los tipos de gravamen, diseñando la reducción progresiva de la manera que resume el cuadro 5.

Además, la transformación de la fiscalidad societaria se concreta en otros dos aspectos relevantes:

1. Con efectos desde el 1 de enero de 2000, se aplicará el tipo reducido del 12,5 por 100 en lugar del estándar correspondiente a las empresas cuyos beneficios no superen la cifra de 63.500 euros cualquiera que fuese el periodo contable de 12 meses computado. Además, desde esa misma fecha, el tipo aplicable a las ganancias generadas por la venta de suelo residencial es del 20 por 100.

2. Con efectos desde el 6 de abril de 1999, quedó abolido el crédito fiscal (*avoir fiscal*) por doble imposición de dividendos. Con tal motivo, se sustituye el sistema de imputación por el sistema clásico, de tal forma que los beneficios y los dividendos asociados a ellos son gravados de forma separada e independiente, sin correcciones posteriores para evitar la doble imposición.

CUADRO 6
PRINCIPALES CAMBIOS INCORPORADOS POR LA REFORMA FISCAL ITALIANA
DE 1998 EN EL SECTOR EMPRESARIAL

	SOLUCIÓN ANTES DE 1998	REFORMA FISCAL DE 1998
EMPRESAS SOMETIDAS AL IMPUESTO SOBRE LAS SOCIEDADES	<ul style="list-style-type: none"> — Impuesto Local sobre la Renta (ILOR): al 16,2 por 100 sobre el beneficio. — Imp. Patrimonial: 0,75 por 100 sobre riqueza neta. — Impuesto sobre el beneficio empresarial (IRPEG): tipo estándar del 37 por 100. 	<ul style="list-style-type: none"> — Impuesto Regional (IRAP): 4,25 por 100 sobre el valor añadido calculado como renta neta. — Impuesto Dual sobre la Renta (DIT), al: <ul style="list-style-type: none"> – 19 por 100 sobre la "renta ordinaria" (imputada). – 37 por 100 sobre el beneficio residual.
EMPRESAS SOMETIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	<ul style="list-style-type: none"> — Impuesto Local sobre la Renta (ILOR): al 16,2 por 100 sobre las ganancias, con diversas exenciones y reducciones. — Impuesto Patrimonial: 0,75 por 100 sobre el total de activos. — Impuesto personal sobre la renta: beneficio neto sometido a una tarifa progresiva, con tipos desde el 10 por 100 al 51 por 100. 	<ul style="list-style-type: none"> — Impuesto Regional (IRAP): 4,25 por 100 sobre el valor añadido calculado como renta neta. — Impuesto Dual sobre la Renta (DIT), al: <ul style="list-style-type: none"> – 19 por 100 sobre la "renta ordinaria" (imputada) – Tarifa progresiva del impuesto personal sobre la renta (del 19 por 100 al 46 por 100) para el beneficio residual.

Fuente: Bordignon, Giannini y Panteghini (2001: 194), y elaboración propia.

CUADRO 7
EVOLUCIÓN DE TRAMOS Y TIPOS EN EL IMPUESTO ITALIANO SOBRE
LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
(Período 1980-1999)

Parámetros fiscales	1980	1990	1999
Tipo marginal máximo	62	50	46
Tipo marginal mínimo	10	10	19
Tramos en tarifa	32	7	5

Fuente: OCDE (2000), y elaboración propia.

En resumen, la reforma fiscal irlandesa más reciente ha tenido un carácter muy parcial, prácticamente centrada en la imposición sobre las sociedades, y poco novedoso en términos instrumentales. En realidad, se ha limitado a tratar de mantener la posición competitiva de este país en la captación de actividades, sobre todo delegaciones de multinacionales, apostando fuertemente por una tributación mínima y, en consecuencia, por el enfoque de competencia fiscal en mercado.

2.5. Italia

La reforma fiscal moderna en Italia está asociada a dos episodios relevantes. En primer lugar, el paquete reformista que entró en vigor en 1998, con importantes innovaciones en la imposición sobre el capital y sobre las sociedades. En segundo lugar, la Ley 23/12/1999, que aprobó un plan gradual de cambios tributarios para el periodo 1999-2005, consistente básicamente en una reforma fiscal verde de carácter parcial.

a) La reforma fiscal de 1998

La reforma fiscal de 1998 centró sus esfuerzos en dos objetivos prioritarios: reducir los tipos impositivos en la imposición sobre la renta, en particular los aplicados sobre los beneficios empresariales, y mejorar la neutralidad del tratamiento fiscal dado a la financiación empresarial por deuda y por aportación de capital. El cuadro 6 resume las principales medidas adoptadas y las compara de manera ilustrativa con las soluciones fiscales preexistentes.

La reforma de la imposición sobre la renta comenzó concretándose en una reducción tarifaria típica, afectando a tramos y tipos como resume el cuadro 7.

Las modificaciones tarifarias en IRPF se ajustaron bastante a los promedios OCDE y en este sentido no aportaron novedad alguna. Las innovaciones llegaron a través de otras figuras impositivas.

El primer cambio relevante consistió en la

sustitución del Impuesto Local sobre la Renta, al 16,2 por 100 sobre el beneficio empresarial, por un nuevo Impuesto Regional (IRAP), al 4,25 por 100 sobre el valor añadido empresarial calculado como renta neta. Como consecuencia, el tipo nominal conjunto de la imposición empresarial se reduce del 53,2 por 100 al 41,25 por 100. El IRAP es una de las grandes novedades de esta reforma (Bordignon *et al.*, 2001:195-196). Se trata de un impuesto/gasto, cuya base imponible es determinada contablemente mediante el método de sustracción por diferencia entre ventas y el coste de bienes intermedios y servicios, sin que sean deducibles ni los costes laborales ni los pagos de interés. Hablamos, por tanto, de una base que en lo fundamental sería equivalente a la suma de salarios, beneficios, alquileres e intereses, menos una reducción fiscal por depreciación del capital que permite la aceleración durante los tres primeros años desde su adquisición. En la teoría impositiva esta fórmula podría ser clasificada como un impuesto sobre el valor añadido empresarial tipo renta neta aplicada de acuerdo con el principio de origen y sobre el valor añadido nacional, es decir, sin ajustes en frontera para las exportaciones, ni sujeción de las importaciones.

A destacar, por último, varias características de aplicación del IRAP que nos parecen muy relevantes. En primer lugar, la potencia de esta figura, asociada a su amplia base, lo que de inmediato la ha convertido en la tercera fuente recaudatoria del sistema fiscal italiano, inmediatamente detrás de IRPF e IVA. En segundo lugar, su sencillez estructural, lo que posibilita su aplicación a todo tipo de actividades, incluidas las autónomas, y, por lo tanto, la neutralidad con respecto a las diferentes formas de organización empresarial. En tercer lugar, su inserción en la hacienda subcentral, lo que certifica sus excelentes condiciones para la descentralización fiscal. En cuarto lugar, su neutralidad también con las fórmulas de la financiación empresarial, puesto que somete deuda y capital al mismo tratamiento, siendo beneficios e intereses sometidos y al mismo tipo. Por último, conviene no olvidar que la introducción de esta fórmula se produce simultáneamente a la reducción global de los tipos estándar de Sociedades, lo que demuestra que la compensación recaudatoria conseguida procede realmente de la amplísima extensión de bases que permite el IRAP, bien es cierto que siguiendo una fórmula diferente a la utilizada por el resto de países de la OCDE(4).

El segundo cambio importante consistió en la incorporación del mecanismo denominado DIT (*Dual Income Tax*)(5) para la tributación de los beneficios empresariales en la imposición central sobre la renta. El DIT es una solución especial, aplicable tanto en la imposición personal como en la societaria, que divide la renta de las empresas en dos partes: una *renta ordinaria*, determinada mediante imputación al 7 por 100 sobre el incremento del capital propio de la empresa (reservas + *cash*). La renta así estimada se separa del beneficio empresarial antes de impuestos y se le aplica un tipo reducido del 19 por 100, premiando de esta forma el esfuerzo de autofinanciación. Y una *renta residual*, que sería el beneficio resultante luego de restar la *renta ordinaria*, sometida al tipo vigente, que sería el estándar del 37 por 100 en sociedades y el marginal correspondiente en personas físicas.

El principal objetivo del DIT es reducir la tributación de la auto-financiación empresarial, bien sea con nueva suscripción de capital o con beneficios no repartidos y acumulados a reservas. No obstante, con esta finalidad es difícil justificar la distinción entre el capital según su fecha de entrada en la empresa y aplicar un tratamiento fiscal diferenciado con base en este criterio. Como puede verse, el DIT fue inicialmente definido como tasa de rentabilidad imputada sobre el capital nuevo, básicamente para evitar excesivas pérdidas recaudatorias en su entrada en funcionamiento. Con posterioridad, sin embargo, el Ministerio de Hacienda ha introducido diversas correcciones en el sistema de cálculo, de manera que las empresas han determinado su renta ordinaria imputada mediante múltiplos de su valor inicial (1,2 en 2000 y 1,4 en 2001). Cabe esperar, por tanto, que en el inmediato futuro el DIT impute una renta ordinaria para todo el capital propio (viejo y nuevo), lo que prácticamente hará desaparecer la renta residual.

b) *La reforma fiscal verde para el periodo 2000-2005*

La segunda iniciativa reformista de Italia en los últimos años se concretó en la Ley 23/12/1999, que supuso la definición de nueva imposición sobre las emisiones de CO₂, a partir de las accisas existentes sobre los combustibles fósiles(6). Los nuevos impuestos ambientales incorporados al sistema tributario italiano son de dos tipos:

En primer lugar, las accisas reformadas so-

CUADRO 8
LA REFORMA FISCAL PORTUGUESA PARA EL PERIODO 2000-2002

PRIMERA FASE

Impuesto sobre la renta de las personas físicas

- Reducción tarifaria limitada, fundamentalmente para los tramos inferiores de renta, convirtiendo la estructura de tipos (14-15-25-35-40) vigente en 2000 al (12-14-24-34-38-40) aplicado a partir de 2001.
- Mejora de la protección familiar, incrementando notablemente (un 33 por 100) las deducciones por descendientes y gastos educativos.
- Incorporación al impuesto como categoría independiente de la renta de actividades empresariales y profesionales de carácter personalista, con el mismo proceso declaratorio y sometida a tarifa general. En general, el método de estimación de este tipo de renta es directo, con libros contables y normas generales. No obstante, opcionalmente las actividades empresariales y de servicios con una renta anual inferior a 149.639 y 99.760 euros, respectivamente, pueden utilizar un sistema simplificado de cálculo que determina la renta mínima computable por un procedimiento objetivo de coeficientes.
- Las ganancias del capital financiero (desde 1-1-2001) y los dividendos (desde 1-1-2002) son gravados a tarifa general, como el resto de la renta ordinaria. No obstante, las ganancias de capital verán reducido su importe neto en un 25 por 100, 40 por 100, 60 por 100 ó 70 por 100 según su período de tenencia aumente desde menos de 1 año, entre 1 y 2, de 2 a 5 años y más de 5 años, respectivamente.

Impuesto sobre sociedades

- Reducción del tipo estándar desde el 35,2 por 100 vigente en 2000 al 32 por 100 en 2002 y al 25 por 100 en 2005.
- Incorporación de un sistema simplificado de cómputo de la base imponible por coeficientes similar al incorporado en el impuesto personal.
- Nuevas normas y métodos para determinar precios de transferencia en las operaciones "inter-grupo".
- Nueva Deducción por Inversión, con extensión por las actividades de I+D.
- Abolición de la exención de facto (tributación aplazada al mismo ritmo que su distribución durante un período máximo de 5-10 años según fecha de obtención) aplicada a las ganancias de capital obtenidas y reinvertidas por las sociedades *holding*.

SEGUNDA FASE

- *Impuestos especiales*: revisión de las accisas energéticas para adaptarlas a la propuesta de directiva Armonizadora de la UE (con un sustancial incremento).
- *Imposición sobre vehículos*: sustitución del impuesto vigente sobre motores de vehículos por dos nuevas figuras: un "impuesto de registro o matriculación", aplicado en el momento de la compra, y un impuesto anual sobre la circulación, aplicado sobre vehículos nuevos y viejos.

Fuente: Bronchi y Gomes (2001: 34-35), y elaboración propia.

bre combustibles fósiles, adaptando sus hechos imposables y la carga tributaria a su contenido de carbono y a sus potenciales efectos sobre el cambio climático. Este cambio se propuso de manera gradual para el periodo 1999-2005(7), con una elevación anual de los tipos comprendida entre el 10 por 100 y el 30 por 100 de la diferencia entre los vigentes y los fijados para el final del periodo.

Y, en segundo lugar, un nuevo impuesto sobre el consumo de carbón, coque y gas natural en las térmicas de combustión, de acuerdo con la Directiva 88/609 de la Unión Europea, establecido a un tipo fijo de 1.000 liras por tonelada.

La incorporación de estos impuestos ambientales forma parte de un modelo de reforma fiscal verde con ciertas particularidades. Así se produce en un esquema compensado en el que los incrementos recaudatorios obtenidos (1.125 millones de euros en 1999 y 5.420 millones en 2005) son utilizados para reducir las cotizaciones sociales, pero sólo en un 60,5 por 100 de la recaudación adicional esperada; del 39,5 por 100 restante, un 31,1 por 100 es dedicado a medidas compensatorias y un 8,4 por 100 a medidas que pretenden mejorar la eficiencia ambiental del consumo energético.

2.6. Portugal

Portugal ha vivido un reciente proceso reformista, concretado en dos disposiciones legislativas (la Ley de Reforma Fiscal de 2000 y la Ley de Presupuestos de 2001) y dos fases de actuación que resume el cuadro 8.

Como puede observarse, la reforma se plantea tres tipos de objetivos. La primera fase, centrada en la imposición sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades, insiste en la extensión de bases y en la reducción de tipos en ambos impuestos, con metas adicionales de reducción de la fiscalidad salarial, reequilibrio con la fiscalidad soportada por las actividades empresariales y profesionales y mejora de la fiscalidad familiar. Hay también en estas medidas un componente importante de reforma administrativa, de gestión tributaria y medidas anti-elusión, pero también, desde luego, un objetivo competitivo que se manifiesta en la preocupación explícita por la movilidad internacional del capital, tanto financiero, como real (Bronchi y Gomes 2001: 4).

La segunda fase plantea de forma explícita un objetivo armonizador y, con muy poca decisión, también un objetivo ambiental; pero la fi-

alidad principal está implícita en la búsqueda de compensaciones recaudatorias para financiar, al menos parcialmente, las reducciones impositivas puestas en marcha en la primera fase, incluyendo la reducción de siete puntos (al 25 por 100) del tipo estándar en el impuesto sobre sociedades. La solución de las accisas más el impuesto de circulación conforman en este sentido un paquete fiscal de considerable potencia financiera.

3. CONCLUSIONES

La reforma fiscal sigue siendo un objetivo prioritario en la agenda política de los países avanzados en los primeros años del siglo XXI. En particular, algunos de nuestros socios en la Unión Europea han puesto en práctica cambios fiscales muy importantes durante el bienio 2000-2002. Este trabajo ha centrado su atención en los contenidos de las reformas fiscales puestas en práctica por Alemania, Francia, Holanda, Irlanda, Italia y Portugal.

Como puede apreciarse, los esquemas fiscales dominantes son diversos, combinando propuestas y soluciones de diferentes naturaleza y objetivos. Ahora bien, dentro de esta diversidad se aprecian, como vector principal de evolución de los sistemas, cuatro tendencias claramente dominantes:

a) Continuidad de los aplanamientos tarifarios, tanto en la imposición sobre la renta de las personas físicas, como de las sociedades.

b) Claro predominio de los argumentos de competencia fiscal internacional, con soluciones muy simples y suaves, en general, para filiales y no residentes.

c) Inserción de las reducciones tarifarias en esquemas anti-cíclicos de política fiscal, tratando de aprovechar los excedentes recaudatorios de la reciente fase expansiva del ciclo.

d) Las reformas fiscales más recientes, además, muestran una inclinación dominante hacia los esquemas de dualización de las bases y la introducción de mecanismos de imposición verde.

Probablemente se incorporen en el futuro nuevos referentes de reforma fiscal para los países avanzados, en línea, por ejemplo, con los

procesos de armonización y dualización en el ámbito de la Unión Europea (Cnossen, 1999) (Vanintendael, 2001). En todo caso, los esquemas y soluciones descritos en este trabajo reflejan cambios fiscales recientes, que debieran ser tomados muy en cuenta por cualquier país dispuesto a mantenerse dentro de la modernidad fiscal.

NOTAS

(*) Universidad de Vigo.

(1) También están exceptuadas en este cómputo, entre otras, las denominadas inversiones "verdes" (hasta 45.380 euros por persona), las reservas naturales y forestales y ciertos seguros de vida. Ver De Wilde (2000: 279).

(2) Esta solución de imputación para las rentas de capital puede considerarse única a nivel internacional. Otros países, incluyendo EE.UU. y la mayoría de los miembros de la Unión Europea, aplican un impuesto sobre las ganancias de capital, bien independiente o en conjunción con la imposición sobre la renta. Véase Cnossen y Bovenberg (2001: 471).

(3) Existe una exención adicional de 22.500 euros para mayores de 65 años.

(4) La propuesta de gravar los pagos de interés a nivel empresarial no es nueva en la literatura hacendística. Una propuesta similar fue defendida por el *U.S. Treasury Department* con el nombre de *Comprehensive Business Income Tax (CBIT)* en 1992. Experiencias prácticas con figuras parecidas se han producido también en EE.UU. a nivel estatal, con el *Single Business Tax* aplicado en Michigan desde 1976 y el *Business Enterprise Tax* vigente en New Hampshire desde 1993. Ver Bordignon (2001: 197).

(5) Que quizás convendría denominar DCIT (*Dual Corporate Income Tax*) para no confundir con las propuestas duales aplicables en exclusiva a los impuestos sobre la renta de las personas físicas.

(6) Esta Ley fue inicialmente prevista para el periodo 1999-2005, pero la primera fase de la reforma fiscal prevista fue pospuesta hasta el final de septiembre de 2000 a causa del incremento en los precios del petróleo producido en 1999 y en los tres primeros meses de 2000.

(7) La reforma de las accisas se propone en la práctica según un procedimiento que puede tener un interés particular para el caso español. Según la descripción que hace Majocchi (2000: 22), el nuevo sistema de tipos es determinado de la siguiente manera:

$$T = C \cdot Am + Bk,$$

siendo:

T = tipo de gravamen aplicado en cada accisa.

Am = Parte proporcional correspondiente a los tipos mínimos establecidos por la UE en su propuesta de directiva sobre la armonización de la fiscalidad energética.

C = Coeficiente de corrección que tiene en cuenta la comparación entre el nivel impositivo europeo y el italiano, con la pretensión de asegurar la estabilidad del flujo recaudatorio obtenido.

Bk = Parte proporcional correspondiente al impacto ambiental causado sobre el efecto invernadero.

La determinación de Bk guarda relación con la cantidad de CO2 generada en la combustión de 1 kg. de cada producto

energético. Dadas estas cantidades, la carga fiscal es fijada en valores unitarios por kg. de CO2 emitido, con un incremento lineal de 400 liras por cada kilogramo adicional de emisión. Estos tipos son reducidos cuando son aplicados en la producción de energía eléctrica, puesto que en Italia la electricidad ya está gravada como *output*.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Bordignon, M., Giannini, S. y Panteghini, P. (2001): "Reforming Business Taxation: Lessons from Italy?", *International Tax and Public Finance* 8: 191-210.
- Bronchi, Ch. y Gomes, J.C. (2001): "Reforming the Tax System in Portugal", *OCDE Economic Department Working Paper* nº 302, París.
- Crossen, S. (1999): "Taxing Capital Income in the Nordic Countries: a Model for the European Union?", *Finanzarchiv* 56 (1): 18-50.
- Crossen, S. y Bovenberg, L. (2001): "Fundamental Tax Reform in Netherlands", *International Tax and Public Finance* 7: 471-484.
- Demenge-Beauchesne, P. (2000): "France aims to win the tax rates race", *International Tax Review*, Noviembre: 25-27.
- De Wilde, G. (2000): "The new Dutch Income Tax Act 2001: International Tax Implications", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 5 (54): 227-233.
- García-Herrera, C. (2000): "Las medidas fiscales contenidas en el Proyecto de Ley de Finanzas para el año 2001 en Francia: la reducción de la tributación sobre empresas y familias", *Cuadernos de Información Económica* 159: 67-71.
- Hartmann, J. (2000): "Germany", *International Tax Review*, suplemento especial "Tax Developments 2000", 9-13.
- Hennig, H-J. (2000): "Germany: Tax Reform. Foreigners offered equality", *International Tax Review*, septiembre: 41-45.
- International Tax Review (2000): "Dutch set for taxation by boxes", Diciembre-Enero: 11-16.
- Joumard, I. (2001): "Tax Systems in European Union Countries", *OECE Economic Department Working Paper* nº 301, París.
- Vanistendael, F.J. (1998): "European Taxation in the 21st Century: the Road towards Integration", *European Taxation* 38 (10): 331-335.