

La fiscalidad europea

Para comprender en su debida dimensión el alcance y el significado de la política fiscal de la CEE es necesario abordar con carácter previo una cuestión fundamental, cual es la de los fundamentos y los objetivos perseguidos en la creación de la Comunidad. Porque, en efecto, en la creación de la CEE intervinieron lógicamente múltiples factores, y asumiendo los riesgos inherentes a toda simplificación, puede decirse que los objetivos principales en la construcción de la Europa Comunitaria fueron esencialmente tres:

En primer término, la reconciliación y el acercamiento entre los pueblos de la Europa occidental con el objeto de superar disensiones seculares que han caracterizado la historia europea y que habían dado lugar a múltiples conflictos políticos, económicos y bélicos, y, sobre todo, se trataba de alcanzar la reconciliación franco-germánica.

En segundo lugar, la recuperación del nivel de vida material de la Europa occidental, enormemente depauperada como consecuencia de la Segunda Guerra Mundial.

Y, finalmente, y en tercer lugar, dotar de garantía al régimen democrático liberal que es común a los distintos Estados signatarios del Tratado de Roma.

Pues bien, la consecución de estos objetivos imponía forzosamente la unificación política de los distintos Estados europeos, cabiendo en ese sentido dos grandes alternativas: o bien, por una parte, proceder sin más a la unificación política de los distintos Estados fundadores, o bien, por el contrario, intentar alcanzar esa unión política de los distintos Estados, precedida de una unión económica y monetaria, de manera que fuera la interpenetración de las economías de los diferentes Estados miembros la que hubiese de configurarse como la base, como el fundamento sobre el cual se asentaba o se asentaría en el futuro esa unión política. Esta última tesis, esto es, alcanzar la unificación política, precedida de la unión económica y monetaria, fue la que, finalmente, inspiró a los autores

del Tratado y fue la tesis sugerida por el gran patrocinador de la Comunidad, Jean MONET.

De la misma manera, en consecuencia, que la unión económica y monetaria se configuraba como la base de la unión política, a su vez, la unión económica y monetaria forzosamente tenía que descansar y basarse en la unión aduanera de los diferentes Estados miembros. Y esta unión aduanera comportaba dos consecuencias fundamentales: la primera de ellas consistía, y consiste, en la desaparición de las barreras arancelarias en el interior de la Comunidad, esto es, en la supresión de los derechos de Aduana a la importación de mercancías en el seno de la CEE. Y, de otra parte, como es lógico, la desaparición de los derechos arancelarios frente al exterior, propios de cada uno de los diferentes Estados, y su sustitución por un arancel aduanero exterior común a los diferentes Estados miembros.

Y es precisamente dentro de este marco, dentro del marco de la unión aduanera, donde alcanzan su pleno significado las cinco libertades básicas consagradas en el Tratado, que al mismo tiempo que se constituyen como los instrumentos precisos y necesarios para alcanzar esa unión aduanera, es interpenetración de las economías de los diferentes Estados: el principio de la libre circulación de las personas, el principio de la libre prestación de servicios, el principio del derecho de establecimiento, el principio de la libre circulación de capitales y, sobre todo y fundamentalmente, el principio de la libre circulación de mercancías.

Desde esta perspectiva es desde donde hay que contemplar la política fiscal de la Comunidad. Porque, en efecto, en el Tratado constitutivo de la CEE, la política fiscal comunitaria no se constituye ni como fundamento de la Comunidad ni como una de las políticas comunes previstas en aquél. De ahí, por consiguiente, que quepa sentar ya una primera característica de la política fiscal, cual es la de que dicha política no es una política autónoma, sino que es una política funcional. De lo que es trata, en definitiva, es esencialmente de que los distintos Estados, que conservan lógicamente sus potestades tributarias, no puedan utilizar el tributo, no puedan, en definitiva, servirse de la fiscalidad para obstaculizar la realización del Mercado Común. En definitiva, para hacer efectivas esas cinco libertades básicas, anteriormente puestas de manifiesto.

Y esto es así, fundamentalmente, desde tres perspectivas:

En primer término, es evidente que las relaciones entre los Estados en el seno de la Comunidad no son relaciones normales, sino que son relaciones derivadas, como es lógico, de la previa existencia entre ellos de una unión aduanera. Por consiguiente, de lo que se trata fundamentalmente es de que suprimidas las barreras arancelarias en el interior de

la CEE, los distintos Estados, mediante mecanismos de carácter fiscal, sustituyan las barreras aduaneras por las barreras fiscales, para de esa manera obstaculizar, limitar o condicionar la libre circulación de mercancías, personas o capitales.

En segundo lugar, la CEE persigue que las políticas económicas de los diferentes Estados miembros sean armónicas y equilibradas, y es evidente que desde una perspectiva fiscal, los distintos Estados pueden ejercer sus potestades tributarias con el objeto de distorsionar ese desarrollo equilibrado y armónico de las políticas económicas. Piénsese, por ejemplo, en disposiciones de naturaleza fiscal que puedan suscitar movimientos artificiales de capitales, o piénsese, por ejemplo, que alguno de los Estados de la CEE, en el ejercicio de sus potestades tributarias, pueda crear paraísos fiscales a través de los cuales se pretenda atraer inversiones frente, en contra o en perjuicio, evidentemente, de los demás Estados miembros.

Y, finalmente, y en tercer lugar, la CEE sigue una serie de políticas comunes, de las cuales la política agrícola es, sin duda alguna, la política por excelencia. Evidentemente también, desde una perspectiva fiscal, los distintos Estados pueden obstaculizar la realización plena y efectiva de esas diferentes políticas.

En consecuencia, se pueden resumir los objetivos de la política fiscal de la CEE desde una doble perspectiva: por una parte, la política fiscal debe servir a la unión aduanera, eliminando las posibles discriminaciones fiscales internas que puedan existir en cada uno de esos Estados, y en segundo lugar, ha de servir a la unión económica, sometiendo los sistemas fiscales propios de cada uno de los diferentes Estados miembros a los objetivos que se persiguen. En definitiva, la idea más gráfica es la de señalar que lo que se pretende es que los tributos estatales produzcan efectos neutrales frente a la libre circulación de personas, mercancías, etc.

Desde esa perspectiva voy a abordar el tema de la política fiscal, aludiendo a dos cuestiones fundamentales: por una parte, a las normas que el Tratado de la CEE contiene sobre la política fiscal, y de otra parte, voy a hacer referencia a la política seguida por la CEE armonizando los distintos sistemas fiscales de cada uno de los distintos Estados miembros.

En cuanto a lo primero haré referencia esencialmente a tres cuestiones: primero, en qué medida quedan suprimidos los derechos arancelarios en el interior de la CEE; en segundo lugar, al principio de no discriminación o el principio de igualdad de trato fiscal, y, finalmente, en tercer lugar, al problema de la prohibición del subvencionismo fiscal.

Y en cuanto a la segunda de las cuestiones, esto es, el análisis del

Derecho derivado de la política de armonización, veremos en qué medida la CEE ha dictado normas tendentes a armonizar los impuestos directos y los impuestos indirectos de cada uno de los distintos Estados miembros.

En cuanto a la primera de las cuestiones, esto es, análisis del Tratado y concretamente del primero de los principios, el primero de ellos, como indicaba con anterioridad, estriba en la supresión de los derechos de Aduana.

Los derechos de Aduana, evidentemente, son los instrumentos clásicos del proteccionismo estatal y no solamente se constituyen como elementos recaudadores para la Hacienda del Estado, sino también como elementos protectores de la propia producción nacional. En este sentido, el artículo 12 del Tratado de la CEE sienta la regla general al decir que «los Estados miembros se abstendrán de establecer entre sí nuevos derechos de Aduana de importación, exportación o exacciones de efecto equivalente, y de incrementar los que estén aplicando en sus relaciones comerciales recíprocas». Esto, en definitiva, lo que significa es que en el momento de la firma del Tratado por los seis Estados que originariamente lo firmaron y en su momento, como es lógico, como consecuencia de la incorporación de un nuevo Estado o de nuevos Estados a la CEE, los Estados no pueden introducir nuevos derechos de Aduana ni pueden al mismo tiempo incrementar los tipos impositivos existentes en el momento de la firma. Por consecuencia, en este sector concreto y específico se produce un desplazamiento total de la competencia soberana que ostenta el Estado para legislar sobre esa materia y se transfiere a los órganos de la CEE, y esta obligación es, desde luego, clara, absolutamente incondicional y no admite ningún tipo de excepción. Se conoce esta regla como la regla *standstill* en la terminología comunitaria.

Pero, naturalmente, junto a esta regla del *standstill*, el propio Tratado sienta la regla de la progresividad; no basta, evidentemente, con que los Estados no puedan incrementar sus derechos de Aduana o no puedan introducir nuevas figuras impositivas aduaneras, es necesario acometer el desarme arancelario. Y en ese sentido, el artículo 13 del Tratado establece que «los derechos de Aduana de importación y las exacciones de efecto equivalente en vigor entre los Estados miembros serán suprimidos progresivamente por éstos durante el período transitorio».

En efecto, en el propio Tratado se fijaba un período transitorio de desarme arancelario, y, naturalmente, cuando se produzca el ingreso de España en la CEE habrá que atender al correspondiente período transitorio que haya sido pactado entre la Comunidad y España, y allí se fijarán, desde un punto de vista temporal, los plazos para el progresivo

desarme arancelario, que consistirá, en una primera fase, en una reducción de los tipos impositivos, hasta, finalmente, concluir con un desarme total y con una desaparición de los derechos aduaneros españoles.

Esto en cuanto a lo que hace referencia al comercio intracomunitario; naturalmente, frente al exterior existe un arancel exterior común, que viene regulado en un Reglamento, el Reglamento 3000/82 y su correspondiente anexo, y que, naturalmente, ha sido promulgado por órganos comunitarios, concretamente por el Consejo de Ministros de la CEE. Sus tracción, por tanto, plena de la competencia o de la potestad legislativa de cada uno de los diferentes Estados en este sector concreto.

Si se observa con detenimiento, el artículo 12 del Tratado no solamente suprime los derechos de Aduana, sino también las denominadas exacciones de efecto equivalente a los derechos de Aduana; es ésta una categoría jurídica que progresivamente ha sido perfilada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y probablemente haya sido la Sentencia de 1 de julio del año 1979 la más clarificadora al respecto.

En efecto, dice la mencionada sentencia que «los derechos de Aduana están prohibidos independientemente de cualquier consideración acerca de la finalidad para la que fueron constituidos, así como el destino de los ingresos que proporcionan», y a continuación añade: «Una carga monetaria, aunque sea mínima, unilateralmente impuesta, cualquiera que sea su denominación y técnica, que grave a las mercancías extranjeras que franqueen la frontera, sin ser un derecho de Aduana propiamente dicho, constituye una exacción de efecto equivalente, en el sentido de los artículos 9, 12, 13 y 16 del Tratado, aun cuando el Estado no lo haya percibido en su propio beneficio, no ejerza ningún efecto discriminatorio protector y el producto impuesto o gravado no se encuentre en competencia con una producción nacional».

La definición que proporciona la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades sobre las llamadas exacciones de efecto equivalente es, en consecuencia, lo suficientemente amplia para evitar todo tipo de discusiones doctrinales acerca de si para estar en presencia de una exacción de efecto equivalente es necesario que esa exacción produzca todos y cada uno de los mismos efectos que produce un derecho de Aduana. La definición es sumamente amplia. Se trata de una tasa o de exacción que grava exclusivamente sin ser un derecho de Aduana, la importación de mercancías o la exportación de mercancías en el interior de la propia CEE, y, evidentemente, no es el instrumento clásico del proteccionismo de los diferentes Estados, pero sí es un instrumento indirecto de proteccionismo que los distintos Estados pretenden, como es lógico, introducir con el objeto de proteger su propia producción nacional. La

única excepción que existe con respecto a las exacciones de efecto equivalente, son todas aquellas exacciones o tasas que se satisfagan en el correspondiente despacho de la Aduana, siempre que sean contraprestación de un servicio que se preste, en definitiva, al importador o al exportador. Naturalmente, esta excepción ha sido objeto de una interpretación enormemente restrictiva por parte del Tribunal de Justicia, de manera que para que esta exacción o esta tasa sea conforme al Derecho comunitario es necesario que el servicio prestado implique una ventaja para el producto que traspasa la frontera intracomunitaria, y que al mismo tiempo exista una proporcionalidad entre el gravamen que se repercute y los beneficios que se derivan de tal sujeción para la mercancía que es objeto de exportación de un Estado a otro de la Comunidad.

Esto en cuanto hace referencia al primero de los principios anteriormente puestos de manifiesto.

En segundo lugar es necesario proceder al estudio del principio de no discriminación o el principio de igualdad de trato fiscal. Y para ello es necesario hacer una breve introducción.

Cuando los autores del Tratado tuvieron que redactar las disposiciones de naturaleza fiscal, tuvieron lógicamente que realizar una opción en cuanto al establecimiento de la política fiscal de la Comunidad Económica Europea, sobre todo en el ámbito de la imposición indirecta, que es la que afecta a los intercambios comunitarios. O bien, en primer término, optar por el principio fiscal del gravamen en el país de origen, o bien por el principio del gravamen en el país de destino. Y en segundo lugar, al mismo tiempo tuvieron que determinar cuál fuese la naturaleza jurídica del impuesto que gravase las ventas empresariales. Esta segunda cuestión la abordaré más detenidamente en el estudio de las directrices sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido. Pero lo que me interesa es subrayar la primera de las cuestiones apuntadas.

El principio de gravamen en el país de destino implica lógicamente que la mercancía, en el momento de su correspondiente tránsito, es objeto de gravamen en el país donde se consume, lo cual implica que si esa mercancía traspasa distintas fronteras o traspasa, como regla general, una sola frontera, es preciso proceder a una devolución de todos aquellos tributos o cargas tributarias que haya soportado ese producto, y al mismo tiempo, en su tránsito hacia el territorio al cual va o es objeto de la correspondiente exportación, soportar la carga tributaria que soportan las mercancías similares con las cuales la exportada va a competir en ese correspondiente mercado. Naturalmente, el principio de gravamen en el país de destino es la regla general en el ámbito de la imposición indirecta de la Comunidad que tiene, aparte de un problema psicológico,

en cuanto que no desaparece la frontera propiamente hablando, un problema de ajuste fiscal en frontera, en cuanto que es necesario calcular cuál es la carga tributaria soportada por el producto en cuestión, y al mismo tiempo establecer un gravamen o una compensación interna. Esto precisamente fue una de las causas determinantes por la cual el impuesto sobre el volumen de ventas fuese el IVA, porque, como tendremos ocasión de comprobar, este impuesto permite, en efecto, saber con toda claridad cuál es la carga fiscal que soporta el correspondiente producto.

Pues bien, desde esta perspectiva, el principio de igualdad o el principio de no discriminación en materia fiscal, viene recogido en el artículo 95. En principio, este artículo 95 resultaría aplicable a todo el ámbito de la imposición indirecta, puesto que el Tratado en sus orígenes no preveía específicamente que el impuesto sobre el volumen de ventas fuese el IVA; hay que tener presente que en el momento de la firma del Tratado, de los seis países, cinco de ellos tenían un impuesto sobre volumen de ventas en su forma de cascada. Hoy en día este artículo 95 se aplica fundamentalmente dentro del ámbito de los impuestos sobre consumos específicos, puesto que, como tendremos ocasión de comprobar, el problema, en cuanto a la carga tributaria, queda perfectamente resuelto por vía del IVA. Pues bien, este artículo 95 dice en su apartado primero que «ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares», y en su párrafo segundo dice que, «asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones».

Estos dos apartados exigen un análisis detenido.

El apartado primero del artículo 95, en definitiva, lo que está significando es que es posible que desde la perspectiva de la legislación existente, en uno de los Estados miembros se establezcan cargas tributarias sobre productos que son objeto de importación. Ahora bien, lo que en cualquier caso prohíbe es que la carga tributaria que soporta el producto que es objeto de exportación sea superior a la carga tributaria que tiene que soportar un producto nacional similar a aquél. Porque, en definitiva, estos dos productos van a competir en el mismo mercado y, en consecuencia, tienen que soportar la misma presión fiscal.

Desde esta perspectiva, por consiguiente, deba el gravamen interno, pero siempre que no sea discriminatorio, siempre que, en definitiva, no encarezca el producto que es objeto de exportación y lo sitúe en ese

mercado en condiciones de peor competitividad con quien, en definitiva, va a luchar, por decirlo de alguna forma, en el propio mercado.

Y, naturalmente, esa discriminación se produce no solamente en aquellos casos en los que a ese producto exportado se le somete a un impuesto distinto del que grava la producción nacional similar, sino cuando se le aplica el mismo impuesto, pero con un tipo de gravamen diferente. Esto en cuanto hace referencia al apartado primero del artículo 95, y el apartado segundo, en definitiva, es un apartado complementario. Quizá haya sido la Sentencia de 4 de abril del año 1967 la que mejor ha definido cuál es el ámbito de aplicación del mencionado apartado. Dice concretamente la sentencia que «el apartado segundo del artículo 95, suplementario del apartado primero, prohíbe la percepción de cualquier imposición interior que o bien grava un producto importado más fuertemente que un producto nacional, que sin ser similar, en el sentido del apartado primero del artículo 95, se encuentra, no obstante, en competencia con él, o bien en ausencia de competencia directa hace soportar al producto importado una carga tributaria especial, de forma que proteja a ciertas actividades, incluso distintas a las que han servido para la fabricación del producto importado». Se trata, por consiguiente, y esto es lo que se prohíbe, de que un Estado, a través de sus propias normas fiscales internas, establezca sobre productos que son objeto de la correspondiente exportación, gravámenes cuya finalidad ya no sea tanto la de proteger su propia producción nacional similar, cuantas otras producciones que no son similares a las que se corresponden con el producto exportado, pero que, sin embargo, se encuentran en competencia con él.

Finalmente, restaría por analizar el principio de la prohibición del subvencionismo fiscal; sobre él no me voy a detener. Como ya he expresado con anterioridad, existe la posibilidad, y no sólo existe la posibilidad, sino existe una obligatoriedad, de proceder a la devolución de todos aquellos tributos que graven o que hayan gravado a un producto que va a ser objeto de exportación; lo único que prohíbe precisamente el artículo 96, en donde se contiene el principio de la prohibición del subvencionismo fiscal, es que en las deducciones que hayan de realizarse, se realicen más deducciones fiscales de la carga fiscal que ha soportado ciertamente ese producto, para de esa forma indirecta subvencionar, desde un punto de vista fiscal, a la propia producción nacional. El artículo 96, en ese sentido, no tiene mayor complejidad y es corolario lógico de los principios que anteriormente he puesto de manifiesto.

Esto por cuanto hace referencia a las disposiciones contenidas en el Tratado, dado que restaría por analizar, y no vamos a entrar en ello, el artículo 220 del Tratado, en donde se contiene una simple afirmación,

cual es la de que los distintos Estados no ya tanto tienen la obligación cuanto sí la conveniencia de concertar con los propios Estados de la CEE Tratados para evitar la doble imposición interna de la propia Comunidad.

Estas son las únicas normas que existen en el Tratado de la CEE en materia de política fiscal. Naturalmente, la Comunidad ha seguido una política de armonización de los distintos sistemas fiscales, y la ha seguido, entre otras circunstancias, porque así lo imponía el propio Tratado; en efecto, el artículo 99, último del capítulo de disposiciones fiscales, dice lo siguiente: «La Comisión examinará la forma en que resulte posible armonizar el interés del Mercado Común, las legislaciones de los distintos Estados miembros relativas a los impuestos sobre volumen de negocio, impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, incluidas las medidas compensatorias aplicables a los intercambios entre los Estados miembros. Obsérvese, y sobre ello volveremos con posterioridad, que la política de armonización, en principio, de la CEE única y exclusivamente debería de tender hacia la armonización de la imposición indirecta; no se menciona para nada a la imposición directa.

Y antes de pasar al estudio de la armonización en el seno de la imposición directa y de la imposición indirecta, es necesario señalar cuáles han sido las grandes líneas que ha seguido la política armonizadora de la Comunidad, y esas grandes líneas se contienen en dos informes, uno, el informe NEUMARK del año 1962, y otro, el informe WERNER, sobre los que es necesario detenerse.

Efectivamente, en base al artículo 99 del Tratado, la Comisión de la CEE constituyó en la década de los sesenta una Comisión que tenía por objetivo esencial y básica establecer las grandes líneas de la política económica y de la política fiscal de la Comunidad. Este Comité rindió su informe en el año 1962, informe que se conoce bajo el nombre del Presidente del propio Comité, el profesor NEUMARK. Este Comité tenía por finalidad confrontar los objetivos perseguidos por la CEE y las divergencias o las disparidades existentes entre las legislaciones nacionales de los diferentes Estados miembros. Examinar, como es lógico, los medios o los instrumentos para eliminar esas divergencias y definir una política financiera que permitiese que la competencia en el interior de la CEE no fuese falseada. Naturalmente, para ello el informe señala los objetivos a perseguir, la situación de hecho y los principios generales y, por último, las proposiciones a adoptar.

El objetivo definido por el informe NEUMARK es el objetivo esencial de la CEE en una primera fase: la constitución de un espacio económico unificado, y más concretamente, el informe señala que el objetivo básico de la política de armonización debe de consistir en establecer las

condiciones de fiscalidad y de gastos públicos semejantes a aquellas que existirían entre un espacio económico unificado. Este es el objetivo, por consiguiente, esencial.

La situación de hecho de la que se parte es la divergencia de las legislaciones existentes entre los distintos Estados miembros, y el principio básico en el que debe inspirarse la armonización fiscal es muy simple: se debe única y exclusivamente limitar a eliminar las disparidades legislativas existentes; en consecuencia, no es necesario encontrar una fórmula que permita unificar o centralizar todo el sistema fiscal de la CEE, simplemente armonizar todas aquellas legislaciones que estén en contradicción, dejando subsistentes, como es lógico, todas y cada una de las peculiaridades propias de cada Estado. Y a continuación el informe señala cuáles serán las proposiciones que han de ser adoptadas o acordadas por la propia Comunidad. Estas proposiciones fundamentalmente inciden en el ámbito de la imposición indirecta: creación de un Impuesto sobre el Valor Añadido, armonización de los impuestos sobre consumos específicos. En el ámbito de la imposición directa, fundamentalmente armonización en el Impuesto sobre Sociedades. Veremos luego en qué medida este informe se llevó o no a la práctica.

Por su parte, el informe WERNER del año 1979, es un informe genérico en donde se sientan las bases de lo que sería la Unión Económica y Monetaria de la Comunidad, que, finalmente, no llegó a buen éxito. Naturalmente, al definir las bases de la Unión Económica y Monetaria, se señalaron al mismo tiempo cuáles eran las medidas que desde un punto de vista fiscal debían de ser adoptadas por la Comunidad.

En materia de imposición indirecta, fundamentalmente la armonización de los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el ámbito de la imposición directa, aparte de alcanzar la armonización en la imposición sobre los beneficios de las Sociedades, armonizar igualmente también la imposición sobre los movimientos de capital y la imposición sobre la tributación de los valores mobiliarios.

Hasta aquí, por tanto, los grandes principios en los que se ha inspirado la política de armonización de la Comunidad. Vamos a comenzar entonces, en primer término, con un breve análisis de la armonización seguida en el seno de la imposición directa.

Que existan razones para armonizar la imposición directa son claras.

En primer término, es evidente que si se armoniza la imposición indirecta y se endurece la estructura de dicha imposición, lo que va a suceder es que los Estados acudan a la imposición directa para esos fines de política económica coyuntural. Y ahí, por consiguiente, que sea necesario, ante todo, proceder a una armonización de esa imposición directa.

En segundo lugar, la armonización fiscal, obviamente, no puede contemplarse desde una perspectiva única de armonización de la imposición indirecta; es necesario, como es lógico, una armonización global, y si se postula una unión económica y monetaria, es absolutamente imprescindible unificar la tributación de los capitales.

Y, finalmente, y en tercer lugar, es obvio que la presión fiscal indirecta sobre una determinada manifestación de capacidad contributiva es fácilmente cuantificable. No lo es ya tanto en el campo de la imposición directa, pero es evidente que una armonización sobre la base y sobre los beneficios y la tributación de las Sociedades es esencial, puesto que, naturalmente, el Impuesto de Sociedades incide en el coste de producción de las distintas mercancías, que van lógicamente a competir en el seno de la Comunidad.

Lo que sucede es que ciertamente no ha habido armonización en la imposición directa. Han existido proyectos de directivas, por parte de la propia Comisión, y ninguna de ellas, salvo una, a la que haré breve referencia y que realmente no tiene tampoco excesiva importancia, ha conseguido armonización alguna.

Como decía con anterioridad, el Tratado, en su artículo 99, solamente hablaba de la armonización en el seno de la imposición directa. En el año 1961, en una Conferencia de Ministros de Hacienda de la Comunidad, se invitó a la propia Comisión a que iniciara la política de armonización. En cualquier caso, los esfuerzos fueron absolutamente estériles. Porque, en efecto, la única directiva aprobada y en vigor actualmente es una directiva del Consejo de 19 de diciembre de 1977, que se denomina «Directiva concerniente a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el campo de los impuestos indirectos». La directiva no modifica en modo alguno la estructura de la imposición directa de cada uno de los distintos Estados miembros, y lo único que hace es exclusivamente establecer un sistema de intercambio de informaciones entre los diferentes Estados miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal internacional.

Existen tres clases de intercambio que la propia directiva menciona: intercambio previa petición de los distintos Estados, intercambios automáticos sobre determinados extremos y, finalmente, y en tercer lugar, intercambios espontáneos, posibilitándose incluso la presencia de agentes para poder conocer los problemas de la evasión y del fraude fiscal en cada uno de los diferentes Estados miembros. El resultado, por consiguiente, es ciertamente pobre. Por lo demás, como decía anteriormente, existieron propuestas de directivas, todas ellas sin ser finalmente aprobadas por el propio Consejo de Ministros. Las propuestas fueron: una

propuesta de directiva sobre régimen fiscal de fusiones, escisiones o aportaciones de activo producidas entre Sociedades o Estados miembros; una propuesta de directiva sobre régimen fiscal aplicable a las Sociedades matrices y filiales; una tercera propuesta de directiva sobre armonización de la legislación sobre el Impuesto de Sociedades y retención en la fuente sobre dividendos, y una propuesta de directiva sobre eliminación de la doble imposición sobre el beneficio de las Sociedades. Naturalmente, como ya he indicado con anterioridad, estas directivas fueron propuestas por la Comisión de la Comunidad al Consejo y no aprobadas en el seno del Consejo de Ministros.

Esto es lo que hace referencia a la armonización en el seno de la imposición directa; por el contrario, a la armonización en el seno de la imposición indirecta puede calificarse auténticamente como un éxito de la Comunidad. Y me voy a referir básicamente a tres cuestiones:

En primer término, existe una directiva de la CEE, que es la Directiva de 17 de julio de 1969, que establece diversas disposiciones armonizadoras sobre lo que se denomina Impuestos sobre Aportaciones de Capital, esto es, sobre las fuentes de financiación de las empresas.

La necesidad de esta armonización derivaba lógicamente de que las legislaciones fiscales sobre aportaciones de capital a las distintas Sociedades en la CEE eran divergentes; existían tipos impositivos diferenciados, figuras impositivas distintas y, naturalmente, procedía una armonización. La propia directiva va citando las entidades que se consideran sujetas; las transacciones afectadas por la propia directiva, que van desde la constitución de la propia Sociedad, la transformación de la Sociedad, el aumento de capital en sus diversas modalidades, etc. Señala, al mismo tiempo, una serie de actos que afectan a los Estatutos propios de las distintas Sociedades que no son objeto de gravamen, y también señala, al mismo tiempo, que la base consistirá en el valor real de las distintas aportaciones o de las distintas financiaciones de la propia Sociedad. Los tipos, en este sentido, son muy reducidos: se fijaban en aquel momento en el 1 por 100 y en el 0,50 por 100, dependiendo de las distintas circunstancias. Evidentemente, ésta es una directiva que se tuvo presente en el momento de la redacción de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. En ese sentido, se recordará la existencia de una disposición transitoria que prevé específicamente la reducción de los tipos para las distintas operaciones societarias en el momento de la entrada en vigor del IVA, que precisamente será la fecha en la que teóricamente España tenga que adherirse a la CEE.

En segundo lugar, el éxito sin duda más destacado ha consistido en el establecimiento de un Impuesto sobre el Valor Añadido. El IVA, como

se conoce, es un impuesto que lo que hace es gravar única y exclusivamente el valor que se añade a cada producto en cada una de las fases por las que atraviesa. Existen, desde un punto de vista doctrinal, dos técnicas para el establecimiento del gravamen: o bien como una diferencia entre las ventas y las compras de un empresario, es decir, el valor que añade ese empresario a ese producto en esa fase, y a ese valor se le aplica el tipo correspondiente para obtener la cuota, o bien como el resultado de deducir del impuesto que recae sobre las ventas de un empresario, el impuesto que recae sobre las compras.

Estas dos fórmulas, al final, conducen exactamente a la misma cuota; lo único que sucede es que la segunda de ellas, que es precisamente la que asume las directivas de la CEE y el proyecto de IVA español, no exige calcular el valor añadido. Basta con hacer simplemente una resta.

Las razones por las que se introdujo en la CEE esta forma específica de gravar el volumen de ventas son muy claras, porque los defectos de la imposición en cascada son ya de todos conocidos. La imposición en cascada, típicamente nuestro Impuesto General sobre Tráfico de Empresas, es un impuesto no neutral, tanto desde el punto de vista del comercio interior como desde el punto de vista del comercio internacional. Al mismo tiempo, y en segundo lugar, en la medida en que no permite deducciones, puesto que se va gravando el producto o el correspondiente servicio en todas y cada una de sus diferentes fases sin deducciones, se producen dobles imposiciones y se produce un encarecimiento del producto. A la vez, y como es lógico, produce, desde un punto de vista exclusivamente económico, concentraciones verticales de empresas, con el objeto de eliminar cargas impositivas, y desde luego la razón fundamental por la que se introdujo el IVA estribó en lo que yo indicaba con anterioridad. El IVA permite conocer en cada momento cuál es la carga fiscal que ha soportado el correspondiente producto, y en la medida en la que de lo que se trata es precisamente de favorecer el intercambio dentro de la CEE a través de la libre circulación de mercancías, en el momento de penetración de una mercancía en un Estado miembro se permite o se sabe conocer perfectamente cuál es la carga fiscal que ha soportado, con el objeto de realizar la oportuna deducción y, al mismo tiempo, el correspondiente gravamen en el momento de la entrada del producto. A todo ello, naturalmente, las ventajas de la imposición sobre el volumen de ventas en su manifestación de valor añadido, se unen tales como su racionalidad, su generalidad, su uniformidad, etc., y sobre ello no voy a insistir.

La Comunidad dispone esencialmente de seis directivas sobre el IVA:

La primera Directiva es de 11 de abril del año 1967 y consta de seis

artículos. En el artículo primero se fija el principio de que los Estados tienen que establecer en su legislación interna un IVA no más tarde del 1 de enero del año 1970; este plazo no fue respetado, pero en la actualidad todos los Estados miembros de la Comunidad disponen de esta modalidad de imposición. El artículo segundo se limita solamente a establecer las grandes líneas maestras del IVA como un impuesto que lo que grava es precisamente el consumo con un tipo proporcional al valor del correspondiente producto. Y, finalmente, el artículo tercero no hace nada más que anunciar la segunda directiva, que es de la misma fecha, y el artículo cuarto contiene un principio de armonización en materia de imposición indirecta, que en la actualidad no ha llegado a buen éxito.

La segunda directiva es la básica y la fundamental, es la Directiva de 11 de abril del año 1967, y en esta directiva ya se recoge el hecho imponible, la base imponible, el tipo de gravamen, las exenciones, en definitiva, la estructura del IVA.

A ello siguieron una tercera, cuarta y quinta directiva, que realmente no tienen trascendencia, porque son directivas dirigidas a cada uno de los diferentes Estados miembros para resolver problemas específicamente puntuales.

Y, finalmente, la sexta directiva, que sí tiene una gran importancia porque modificó en parte la estructura del impuesto, tal y como había quedado reflejado en la segunda. Fundamentalmente esta sexta directiva incidió sobre la uniformidad de las bases imponibles del IVA en todos los países de la CEE; de acuerdo con el propio Tratado, se financiaba a través de contribuciones o de aportaciones que anualmente realizaban cada uno de los Estados; a partir precisamente de la fecha de esa directiva, se sustituyó el sistema de financiación de la CEE, el sistema de las contribuciones de los Estados miembros, al sistema de recursos propios. De manera que hoy en día la CEE y su presupuesto se financia por los derechos arancelarios exteriores, por los *prelevements* agrícolas, que son unos derechos aduaneros específicos que gravan la importación a la CEE de productos agrícolas y el 1 por 100 de la base imponible del IVA. De ahí, por consiguiente, que fuese necesario la armonización de las bases imponibles en todos y cada uno de los distintos Estados.

Bien, examinar con detenimiento la segunda y la sexta directivas lógicamente no va a ser posible; sí conviene señalar que, naturalmente, el hecho imponible en la segunda y sexta directiva son las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso en el interior de un país con un sujeto pasivo, primer gran capítulo de Derecho imponible, y en segundo lugar, las importaciones de bienes. Se considera, como es lógico, sujeto pasivo a, según dice la directiva, «cualquiera que

realice de manera independiente y a título habitual operaciones referentes a las actividades de productor, comerciante o de quien presta servicios, sea o no con fines lucrativos».

En lo que hace específicamente referencia a la base imponible, está constituida, en lo referente a entregas y prestaciones de servicios, por todo lo que constituye la contrapartida de la entrega del bien o de la prestación de los servicios, comprendidos todos los gastos impuestos, con excepción naturalmente del propio IVA.

En lo que hace referencia a los tipos impositivos, es necesario señalar que hoy por hoy los Estados gozan de plena libertad para la fijación de los tipos impositivos que tengan por conveniente. Es decir, que está uniformado el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base, las exenciones, como tendremos ocasión de comprobar, pero no los tipos. Los tipos, en este sentido, como uno de los mecanismos básicos para la actuación económica de los distintos Estados, quedan a su entera voluntad. Se recomienda, no obstante, que exista un tipo normal del IVA y que, al mismo tiempo, puedan existir tipos incrementados, fundamentalmente que se aplicarán a todos aquellos productos que anteriormente estaban gravados por el Impuesto sobre el Lujo y tipos lógicamente reducidos para bienes de primera necesidad.

Y, finalmente, en lo que hace referencia al capítulo de exenciones, la segunda directiva inicialmente facilita a los distintos Estados la posibilidad de que establecieran las exenciones que tuviesen por conveniencia. Al uniformarse la base imponible en el IVA, es la propia directiva, la sexta, la que establece el capítulo de las distintas exenciones del impuesto.

Finalmente, cabe señalar que existe un régimen específico dentro de esta sexta directiva para determinadas cuestiones. Concretamente, existe un régimen especial para las pequeñas y medianas empresas, para las agencias de viaje, y un régimen especial para la agricultura.

Y para terminar, simplemente subrayar los intentos de armonización que se han pretendido alcanzar en el seno de la imposición sobre consumos específicos. Las denominadas *accisas*, mencionadas en el propio Tratado. En el informe NEUMARK se hizo una enumeración de los distintos impuestos especiales que era preciso armonizar, y se clasificaron esencialmente en cuatro grandes categorías: por una parte, impuestos especiales a armonizar, que eran los que recayesen sobre tabacos elaborados, alcoholes y bebidas alcohólicas, productos petrolíferos y asimilados, azúcares; *accisas* que exigían un detenido examen antes de tomar decisiones concretas, bebidas no alcohólicas y sustitutivos del azúcar; *accisas* que pueden mantenerse sin armonización, es decir, impuestos especiales que prácticamente no afectan a los intercambios, y, finalmente, *accisas* a su-

primir, que deberían de ser posteriormente incorporadas al seno del IVA: lujo, ciertos productos tropicales, sal, cerillas y naipes. El grado de armonización que se ha alcanzado en esta materia ha sido ciertamente muy escaso. Unicamente existen dos directivas, una de 19 de diciembre de 1972 y otra de 19 de diciembre de 1977, por las que se han armonizado todas las *accisas* o impuestos especiales en lo referente a tabacos manufacturados. Todos los demás proyectos de directiva sobre armonización de la imposición especial han sido un mero intento, y han tenido el mismo resultado que todos los intentos de armonización en el seno de la imposición directa. Existe al mismo tiempo otra serie de disposiciones de carácter fiscal, pero en cuyo estudio no podemos entrar y que, por otra parte, tampoco plantean excesivos problemas ni tienen, a la vez, una gran importancia.

JAI ME ALFONSÍN ALFONSO
Abogado del Estado