

# LA FISCALIDAD Y LA CEE: APROXIMACION AL TEMA

Por JUAN ZURDO RUIZ-AYUCAR

*Sumario:* INTRODUCCIÓN.—I. MERCADO COMÚN Y FISCALIDAD: A) Los objetivos. B) El sustrato de los problemas reales. C) Fuentes de la política comunitaria fiscal. D) Los resultados de la armonización. E) Proyectos y perspectivas.—II. FISCALIDAD EN LOS PAÍSES MIEMBROS. MAGNITUDES: A) Ideas generales. B) Cifras. Índices generales. C) Cifras. Índices por categorías. D) Subcategorías. E) Conclusiones.—III. FISCALIDAD EN LOS PAÍSES MIEMBROS. RASGOS DESCRIPTIVOS: A) Impuesto sobre la renta personal. B) Impuesto sobre Sociedades. C) IVA. D) Reparto de la carga de Seguridad Social, 1974. E) Contribución a los recursos comunitarios.—IV. CONCLUSIÓN.—Anexo I: Una nota sobre el IVA. Anexo II: Breve referencia bibliográfica.

## Introducción

1. En su más elemental significación, el Mercado Común es el espacio geográfico correspondiente a varios países soberanos que acuerdan sustancialmente facilitar el libre intercambio de bienes entre ellos así como la adopción de unas políticas comunes que los orienten hacia una progresiva convergencia económica.

Este acuerdo se basa en la creencia de que la supresión de obstáculos arancelarios y la aproximación de las economías permiten una escala mayor a la acción económica; los países se quedan pequeños; sus mercados, reducidos, y el mundo se orienta históricamente hacia integraciones y polarizaciones en bloques. Las unidades de producción encuentran un espacio superior al que dirigir su oferta y en el que programar el crecimiento de sus inversiones; las escalas productivas permiten competir con otras grandes áreas y van posibilitando una presencia política más efectiva.

2. Sin embargo, la formación de un mercado común es algo esencialmente movedizo y cambiante; en un primer momento, los aranceles pueden ser el obstáculo principal para la integración, pero en se-

guida se aprecia claramente que el ejercicio secular de acciones soberanas se ha traducido en multitud de formas de intervención que requieren ser replanteadas a la vez que se procede a la unión aduanera; por ello, junto a este tipo de problemas, el Tratado Constitutivo atisba exigencias de las que los forjadores de la CEE eran conscientes: hay dificultades públicas, administrativas, burocráticas y tributarias; hay divergencia de objetivos políticos; hay discrepancia en la realidad económica subyacente de los países miembros y, por tanto, en sus prioridades de acción política y presupuestaria; al mismo tiempo, el sistema capitalista genera riesgos para el correcto funcionamiento del mercado: la acumulación del capital conlleva un potencial abuso en las condiciones de concurrencia, y la asignación de recursos que efectúa no siempre es la idónea; los países manejan entonces un sector público compensatorio que satisfaga la demanda de bienes públicos, pero, a su vez, se comprueba que este sector público puede resultar tan perturbador como inevitable; finalmente, la teoría de las economías externas reclama un planteamiento a escala superior en el que sustituir la política de enfrentamiento con una política vaga de coopeación.

El Mercado Común, en definitiva, demanda mucho más que la desaparición de los aranceles, implica aproximar gradualmente criterios, políticas e instituciones; es incluso una mentalidad nueva que se requiere del político, del empresario y del funcionario; es, en conclusión, una tarea muy larga.

3. Otra idea que conviene tener presente es la del carácter instrumental de los objetivos a alcanzar en la formación del Mercado Común; por ejemplo, la unión aduanera es un objetivo claro y relativamente asequible, pero una vez lograda, lo que se satisface es una finalidad más profunda; quiero decir con ello que cualquier política común debe ser contemplada desde esta perspectiva instrumental: no es un fin en sí misma, sino más bien parte de un entramado que coopera—en su desarrollo—al logro de objetivos en constante definición.

4. Con estas ideas introductorias quiero enmarcar el tema del significado de la política fiscal comunitaria; primero, es una política ineludible para lograr los objetivos genéricos de formación de un Mercado Común; segundo, esta política no es un fin en sí misma, sino que se concibe en función instrumental de los objetivos más o menos próximos.

Metodológicamente la formación de esta política común, como la de cualquiera otra, es fruto de tanteos, aciertos y errores que operan sobre realidades e intereses tan diversos; ello significa que—sin una intensa voluntad política de todos los afectados—esta política fracasaría y, por tanto, que los logros de la hora actual evidencian en qué medida se ha puesto esfuerzo político en su empeño.

5. La apreciación de este esfuerzo debe ponderar otra idea: la fiscalidad es uno de los instrumentos típicamente expresivos de la soberanía; con la recaudación los países financian su sector público: sus

gastos, sus prioridades y sus intervenciones; la tributación recae sobre realidades económicas tangibles: las rentas, los capitales, los bienes y su circulación; tanto directamente, vía impuesto, como indirectamente, vía gasto, los tributos están ordenando la economía de cada país: la asignación de sus recursos, la distribución de la riqueza y la evolución de la coyuntura.

De aquí el gran conflicto que potencialmente se plantea: es necesario conciliar el objetivo supranacional a que se aspira con un instrumento esencial para la conformación política de un Estado. Creo que esta idea, puesta en escena en tantos países como miembros haya, explica en buena medida la realidad que hoy se haya alcanzado en la formación de la política fiscal ¿quién prevalece?, ¿cómo se transige?

## I. Mercado Común y fiscalidad

### A) LOS OBJETIVOS

¿Qué exigencias plantea la formación del Mercado Común al instrumento fiscal? Podemos distinguir tres clases de objetivos:

1.º El primero, más próximo, es el de «no distorsionar el mercado», es decir, permitir la circulación libre y no discriminada de bienes, mercancías y servicios de capitales y de sujetos (personas físicas titulares de rentas y sociedades).

Los efectos de esta exigencia se pueden definir también en términos como los siguientes: desaparición de las barreras a la libre circulación, fin de toda discriminación fiscal por razón del origen, no falseamiento de las condiciones de competencia y desaparición del fenómeno de la doble imposición internacional en cualquiera de sus manifestaciones.

2.º El segundo es el de la cooperación administrativa, y es un corollario elemental del anterior. La escala internacional de las operaciones es siempre una puerta abierta al fraude, a la evasión más o menos legal y al oportunismo de la ausencia de controles.

Si se quieren cumplir las exigencias de la no distorsión del mercado es indispensable reforzar internamente la estructura administrativa encargada de vigilar las operaciones internacionales y de cooperar en la coordinación de las administraciones que—en ausencia de autoridad superior—deben promover los objetivos anteriores.

3.º El tercer objetivo sería el más remoto e ideal: lograr que la soberanía tributaria fuese neutral, es decir, que no dé un trato diferente a sectores y agentes económicos, sino que el régimen tienda a la convergencia, lograr que las políticas fiscales nacionales sean coherentes en su servicio a la política económica nacional y, en definitiva, permitir la realidad del principio de origen, sin efectos perturbadores, como inspirador de la imposición. En una palabra, que se logre la

indiferencia tributaria por razones de actividad o de residencia, cualquiera que sea el lugar de emplazamiento y que el Mercado Común funcione fiscalmente como un mercado interior.

En este sentido el Mercado Común demuestra una inexorable constante histórica: la dimensión de la fiscalidad se desplaza desde el ámbito del arbitrio municipal sobre consumos al del impuesto global sobre la renta, uniforme y generalizado en espacios geográficos cada vez más amplios. El tipismo, el fuero y los «derechos históricos» en materia fiscal son un anacronismo, resabio de un pasado de privilegios y de tratamientos excepcionales *intuitu personae*; el ciudadano comunitario ha de ser igual ante la ley fiscal y ni la distancia ni el paisaje son ya explicaciones convincentes de una singularidad para escapar al fenómeno de la supranacionalidad tributaria.

## B) EL SUSTRATO DE LOS PROBLEMAS REALES

Los objetivos anteriores lo son en cuanto expresivos de unos problemas; veamos rápidamente cómo se configuran algunas muestras de tales problemas:

1. En primer lugar la fiscalidad puede operar discriminaciones de forma burda y directa cuando concede un trato diferenciado en función del origen o de la nacionalidad. Tal ocurre cuando la ley fiscal condiciona incentivos al «interés nacional» o a actividades «beneficiosas» para la economía nacional o —simplemente— cuando se penaliza a una persona o actividad por el hecho de ser extranjero, residir en el exterior o retirar rendimientos. Naturalmente esta discriminación puede ser tanto de origen legal como administrativo o práctico.

2. Pero la realidad que más preocupaba a los inspiradores del Tratado de Roma era otra y bien pedestre, por cierto: evitar las discriminaciones encubiertas que se amparan tras las barreras fiscales y los procesos de ajustes en frontera.

Sabido es que —de los seis países miembros originarios— cinco aplicaban impuestos indirectos generales sobre ventas de tipo multifásico y acumulativos o en cascada (es decir, el impuesto de la fase anterior se acumula a la siguiente y así sucesivamente, de modo que al final el último tributo recae en buena medida sobre el componente fiscal procedente de las fases anteriores).

La cascada es, por definición, incierta, pues en un entramado de interrelaciones sectoriales como muestran las tablas de entradas y salidas, es imposible saber al final de un proceso cuál ha sido la carga real y efectiva que soporta el producto vendido.

Ocurre que los bienes se colocan en el mercado internacional libres de impuestos indirectos: siguen el principio de gravamen indirecto en destino, pues el impuesto sobre consumos debe girarse sobre quien manifiesta su capacidad económica en el momento de consumir (y los

países que exportan no pueden extender su soberanía tributaria hasta ese instante).

Así las cosas, es obvio que esa «limpieza» de impuestos, ese ajuste a la salida (desgravación) o a la entrada (impuesto compensatorio) se efectúa inciertamente, por definición, si el impuesto interior es acumulativo y a esa incertidumbre se puede añadir el fenómeno de la manipulación: los países se pueden ver tentados de incentivar sus exportaciones desgravando a la exportación más de lo que se tributa en el interior y, a la inversa, cargando sobre el producto importado más de lo que soporta en el interior; con ello se distorsiona el mercado internacional y más aún las condiciones de competencia que suponen la formación del Mercado Común; se orienta artificiosamente la asignación de recursos a un sector primado si exporta o protegido más que arancelariamente si se importa; el Estado estimula falsamente producciones en aras de intereses superiores, como el empleo o el crecimiento y deforma el valor real del tipo de cambio; es decir, interviene, falsea y contradice el objetivo de saneamiento que, por otro lado y por otras razones puede predicar; permite el fomento de actividades improductivas o no rentables en otras circunstancias y, en definitiva, subvenciona a los consumidores extranjeros con recursos que los demás tributos han exigido de los residentes nacionales. Se crea así una red de la que difícilmente se puede salir.

Esta indisciplina es a todas luces abiertamente contraria al libre comercio internacional y su manejo es tan tosco y visible que la primera preocupación de los países miembros fue la de declarar expresamente su deseo de evitarla (tarea en la que tardaron quince años).

3. Otra forma en que se perturba el mercado es por la vía de políticas fiscales nacionales de incentivos sectoriales o selectivos; prescindiendo de la vía del gasto, o subvenciones del presupuesto a determinadas actividades o producciones, los impuestos pueden bonificarse en mayor o menor medida cuando se trata de estimular sectores concretos; los impuestos actúan en tal caso al servicio de la política económica nacional: dada una tributación determinada sobre la economía, se aligera su aplicación cuando se produce en un sector determinado o cuando se exporta, o cuando se invierte, o cuando se emplea; interiormente, se atiende a una prioridad mediante el desequilibrio que produce el aligeramiento comparativo del gravamen, pero exteriormente en un ámbito supranacional los objetivos pueden no coincidir y se está perturbando por el estímulo a la asignación de recursos de origen estatal el adecuado funcionamiento del Mercado.

Hay que advertir que tales estímulos serían comunitariamente válidos cuando de esa perturbación de las condiciones de competencia se espera un resultado más favorable para el equilibrio económico y la convergencia, como ocurre con las ayudas estatales, aceptables desde la perspectiva regional o incluso sectorial.

4. Otra idea expresiva de las perturbaciones tributarias resulta del inevitable fenómeno de la doble imposición internacional, sin perjuicio

de que—como es sabido—existan remedios para solucionarla o atenuarla; sin perjuicio de estos remedios, repito, el fenómeno es inevitable, porque cuando un Estado impone sus tributos, se fija en criterios contingentes, cuales son los de la jurisdicción territorial y de la jurisdicción personal; paralelamente existen los principios de gravamen en origen y en destino y el fenómeno de la doble imposición económica. Todo ello se traduce en un conflicto de soberanías tan pronto como la realidad de los agentes y bienes económicos demuestra una movilidad.

El fenómeno de la doble imposición escapa ahora de nuestro estudio, pero está claro que en un ámbito comunitario recaba una atención mucho más puntual y concreta que en el ámbito internacional ordinario, ya que en el primero los países han acordado, por encima de tratados bilaterales, concertarse en otros muchos niveles y materias.

5. Para hacer frente a todas estas realidades surge otro problema sustancial: las autoridades administrativas, verdaderos guardianes de la soberanía estatal, deben estar dispuestas a cooperar más allá de los simples procedimientos amistosos o de la coordinación ocasional; estas autoridades guardan materias e informaciones reservadas, delicadas y de importancia para la actividad económica; de otra parte, son sensibles a la presión nacional y a los intereses económicos del Estado; de su buena voluntad dependen soluciones, trámites engorrosos, tiempo, molestias y dinero, en definitiva; de su mentalidad supranacional depende que los mecanismos imaginados para un buen concierto internacional, en el que la fiscalidad perturbe lo menos posible, funcionen armoniosamente. Sin su cooperación no hay convergencia fiscal posible. Esta idea es tanto más difícil cuanto menor sea el ámbito de decisión a que responde la exigencia o la gestión de un tributo: cuanto menor sea la jurisdicción mayor será el celo preservador de las esencias propias.

6. Simultáneamente, mal se puede predicar la libertad comunitaria cuando cada país conserva discrecionalidad de trato tributario. Por ejemplo, el Mercado Común pretende que los capitales circulen libremente, que las personas y los servicios se emplacen en condiciones naturales de no perturbación de origen estatal y que los agentes económicos ofrezcan sus bienes al mercado por razones de oportunidad neutralmente definida. Sin embargo, el país A ofrece trato preferente a tal sector, el país B grava menos que el país C la inversión extranjera o le permite mayor movilidad; el Estado D ofrece a las compañías de seguros una capitalización libre de impuestos, que otro Estado no llega a ofrecer; otro Estado concede mejores condiciones de reposición fiscal de los bienes de equipo, el otro alienta más el ahorro o desgrava más por unidad familiar, el otro es tolerado para que bonifique los beneficios procedentes de tales inversiones, o de sus exportaciones, etcétera.

En una palabra, ni los sectores ni los agentes económicos están en condiciones de optar neutralmente; la competencia de cada Estado,

la fuerza innegable de los intereses nacionales, el problema estructural del desarrollo, o coyuntural del paro, y las exigencias del éxito político de cada familia de partidos en el gobierno, conducen a una situación confusa y errática en la que —no sería extraño— probablemente los contribuyentes empleen más tiempo en examinar las opciones más ventajosas que en cumplir las leyes comunes (como recordaba Richard Goode en otro contexto).

Simultáneamente la fiscalidad sirve como uno más de los mil artificios al servicio del proteccionismo, de la recaudación nacional inviolable o de las exigencias de una clientela electoral determinada; el ejemplo de la armonización fiscal en tabacos o en bebidas alcohólicas es bien expresivo, como luego veremos.

7. Un orden adicional de realidades expresivas de las dificultades que entraña la fiscalidad para la formación del Mercado Común es el de la política económica de cada país. El grado de intervencionismo condiciona la presión fiscal y, por tanto, el peso que cada Estado concede a los tributos y la incidencia de éstos en el quehacer económico; cada tributo produce sus efectos y la diversidad de su uso o de su intensidad responde a políticas distintas y provoca efectos también distintos. En este sentido la fiscalidad se configura a su vez de manera diferente según la actitud nacional ante el déficit presupuestario y la presión inflacionista y salarial; la política económica interior fuerza a la búsqueda de recursos tributarios alternativos o sustitutivos; un ejemplo bien expresivo de ello es el diferente grado de financiación de la Seguridad Social con cargo al presupuesto estatal; es claro que quien la financia escasamente con impuestos está recurriendo a una fórmula alternativa muy diversa, por razón de su incidencia (más que por razón de la detracción cuantitativa de recursos del sector privado), que si hubiese acudido a instrumentos fiscales propiamente dichos (imposición personal sobre la renta o impuestos indirectos).

### C) FUENTES DE LA POLÍTICA FISCAL COMUNITARIA

1. Las normas de la Comunidad se clasifican en Derecho originario y derivado, siendo el primero el que dimana inmediatamente de los Tratados constitutivos y el segundo el que resulta de su aplicación y desarrollo, integrándose Directrices, Resoluciones y Recomendaciones.

2. Para precisar la política fiscal conviene hacer algunas delimitaciones; de una parte se excluyen ahora instrumentos que, como los tributos, son recaudatorios y ordenadores, pero que caen fuera de la noción propia de los tributos, cuales son el arancel común y las exacciones comunitarias sobre importaciones de productos agrícolas (simplificadamente, TEC y «prélèvements agricoles»). Estos instrumentos pueden estudiarse como figuras al servicio de las políticas respectivas, comercial, industrial y agrícola, o como financiadores del presupuesto comunitario; en este último sentido pueden estudiarse, por ejemplo, en los libros de Strasser y de Dionisio Martínez citados en la biblio-

grafía, así como en el trabajo de Eduardo Abril en esta misma publicación.

De otra parte excluyo también el llamado «prélèvement CEEA» o impuesto girado directamente por dicha Comunidad sobre valores medios de producciones siderúrgicas y que financia en parte el presupuesto propio de la CEEA, con igual referencia de consulta.

Excluyo también el impuesto sobre las percepciones de los funcionarios de la Comunidad. Finalmente conviene recordar que la fiscalidad de la CEE se mueve también enmarcada en las líneas acordadas en el seno del GATT y a través de los convenios internacionales para evitar la doble imposición, suscritos por los Estados miembros.

3. El Tratado de Roma incluye la política fiscal en los artículos 95 a 99 dentro del título de reglas comunes a los países miembros.

Estos preceptos son de una gran generalidad y, como dice Ricardo Calle, deben ser objeto de interpretación extensiva, no literal; en tal sentido las reglas comunes de fiscalidad ordenan sustancialmente los principios de neutralidad en los ajustes en frontera y no discriminación por razón de origen de los productos, ordenándose la vigilancia de la Comisión y su iniciativa para los procesos de armonización. Bien es verdad que del Tratado resulta una prioridad en la atención a la imposición indirecta.

Esta preocupación primordial se vuelve a manifestar en el artículo 112 del Tratado cuando —a propósito de una política comercial exterior común— se prevé que las condiciones de competencia entre las empresas comunitarias en relación con terceros países no sean falseadas, para lo que se excluye de dicha armonización la desgravación por exportaciones, hacia un país tercero, de derechos arancelarios, tasas de efecto equivalente, e impuestos indirectos «en la medida en que estas desgravaciones no excedan las cargas interiores equivalentes efectivamente soportadas». Por otra parte, el artículo 220 proclama el compromiso de eliminar la doble imposición en el interior de la Comunidad.

Junto a estas disposiciones, más o menos precisas, hay que situar todas las normas que incorporan los grandes principios de funcionamiento del Mercado Común, cuales son los que declaran la libre circulación, la no discriminación, la libre competencia y el derecho de establecimiento, bajo el criterio general de adecuado funcionamiento del mercado, así como las normas cautelares y procedimentales relativas al aseguramiento institucional de la CEE, que en cualquier momento podrían ser invocadas en el terreno fiscal.

4. El método seguido por la política fiscal comunitaria se desarrolla, entonces, bajo dos grandes concepciones operativas; la primera es la denominada bajo el nombre de «armonización fiscal».

La alternativa que se ofrece en materia fiscal es o unificar, como por ejemplo se ha hecho con el Arancel, o armonizar. Pero si la unificación es relativamente asequible en el tiempo en materia arancelaria, por razones comerciales, no lo es tanto en materia fiscal por

el tipo de realidades antes expuesto; la unificación fiscal es una tarea difícil en una primera época; es preferible definir objetivos comunes, para cuyo logro se dictan disposiciones que dirigen armoniosamente las legislaciones nacionales; éstas son las normas Directrices, dictadas para cumplimiento de un fin de interés general para el funcionamiento del Mercado y a las que deben acomodarse las normas de cada Estado.

La segunda gran concepción que orienta la política fiscal comunitaria es la que responde al llamado «método institucional»; ninguna política de la CEE opera aisladamente, sino que unas son función de las otras; un ejemplo bien expresivo es el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), principal resultado práctico de la armonización fiscal. Cuando la CEE decide armonizar sus impuestos generales sobre ventas bajo el modelo del valor añadido, está pensando—desde luego—en la eliminación de distorsiones a la competencia exterior en los procesos de ajustes fiscales en frontera; se implanta así el IVA, pero, simultáneamente, la Comunidad piensa financiar su presupuesto propio contando con un recurso procedente de los impuestos estatales sobre el valor añadido; naturalmente esta financiación, para ser equitativa, debe hacerse sobre bases uniformes, ya que de lo contrario cada Estado podría manejar discrecionalmente su contribución al presupuesto, restringiendo la base imponible con el ámbito objetivo del impuesto o con exenciones; ante la ineludible urgencia financiera se dicta la sexta Directriz de IVA, en 1977, que resuelve el problema presupuestario a la vez que impone un gravamen ya sobre bases armonizadas; he aquí cómo intereses diferentes se vinculan al instrumento común que es el impuesto armonizado; simultáneamente los sistemas estadísticos y las armonizaciones contables cuentan con un refuerzo sustancial, cual es el de la armonización de todas las fases de producción y distribución en su tratamiento tributario.

Estas dos grandes concepciones son, como he dicho, las que permiten avanzar operativa y prácticamente la política fiscal comunitaria.

#### D) LOS RESULTADOS DE LA ARMONIZACIÓN

El tiempo transcurrido desde la fundación del Mercado Común hasta finales de 1979 ha permitido alcanzar unos resultados poco espectaculares; la armonización fiscal prácticamente se ha reducido a la aplicación generalizada del IVA desde 1973 y sobre base uniforme desde 1979. Las razones antes expuestas y la propia dificultad de aproximar soberanías, economías y administraciones son obstáculos realmente difíciles para permitir, al menos en estos primeros tiempos, mejores logros. Ello no debe servir para descalificar la acción armonizadora; un proceso de este tipo requiere tentativas y tiempo de maduración; existe un gran volumen de documentación que acredita los esfuerzos realizados.

Pasemos a examinar rápidamente el inventario de los resultados de la armonización.

1. En desarrollo del artículo 97 del Tratado CEE que prevé un posible cálculo uniforme de los ajustes en frontera, mientras no se aplique el IVA en todos los países miembros, se dictó la Directriz de 30 de abril de 1968 (68/221 CEE), que establece el método de cálculo uniforme. Se define el tipo medio de carga fiscal sobre un producto como la media ponderada de todas las cargas fiscales que recaen sobre aquél en los distintos estadios representativos de su producción y en función de la importancia relativa de cada estadio respecto del producto final; seguidamente se determinan las formas de calcular la incidencia fiscal en las diversas fases de producción, computando a su vez la carga correspondiente a factores o componentes que han intervenido en cada fase.

Esta Directriz no ha tenido aplicación práctica, aunque habrá influido sin duda en la autodisciplina de los países originarios sin IVA (especialmente Italia) durante el tiempo en que no aplicaron este impuesto y habrá motivado su implantación.

## 2. El IVA

La normativa del IVA ha respondido a dos consideraciones sustanciales ya mencionadas: la necesidad de neutralizar el comercio exterior intracomunitario y la fijación de una base común de tributación, con el fin inmediato de permitir el cálculo de los recursos propios con que se contribuye al presupuesto comunitario y el fin mediato de forzar la homogeneidad normativa. Fruto de la primera idea son las Directrices primera y segunda; la segunda idea generó la sexta Directriz.

Las razones de comercio exterior neutral son claras; para su mejor comprensión y para una aproximación elemental al mecanismo del IVA remití al Anexo de este trabajo; sigamos ahora con los resultados normativos comunitarios.

Las Directrices primera y segunda son de 11 de abril de 1967 (67/227 y 67/228, respectivamente). La primera ordena la vigencia del IVA antes del 1 de enero de 1970, prevé el método común del cálculo antes reseñado para el periodo intermedio y ordena la elaboración de la segunda, relativa a la estructura del impuesto. La segunda Directriz define los elementos del impuesto: hecho imponible, ámbito espacial, sujeto pasivo, nociones de entrega de bienes, prestación de servicios e importaciones, base imponible, estructura de los tipos de gravamen (que deben coincidir para importaciones y ventas interiores de productos idénticos), sistema de deducciones y modificaciones nacionales del régimen común, destacándose la exclusión de las transacciones de productos agrícolas. La Segunda Directriz queda prácticamente derogada por la Sexta. Las Directrices Tercera, Cuarta y Quinta tuvieron por objeto autorizar a Italia el retraso en la vigen-

cia del IVA, a 1 de enero de 1972, 1 de julio de 1972 y 1 de enero de 1973, fecha en que definitivamente entró en vigor.

La Sexta Directriz es consecuencia operativa de la Decisión de 21 de abril de 1970, que ordena la financiación del presupuesto comunitario con los llamados recursos propios, entre los cuales se encuentra el porcentaje residual, con tope del 1 por 100, de la base uniforme del IVA; mientras tanto la diferencia no cubierta con TEC y «*prélèvements*» agrícolas se cubriría según clave PNB.

El 17 de mayo de 1977 se dicta por fin esta norma (77/388) con vigencia a partir del 1 de enero de 1978, pero el retraso de siete de los países miembros impedía su aplicación, por lo que fue necesario dictar la Novena Directriz, de 26 de junio de 1978, aplazando la vigencia de la Sexta hasta 1 de enero de 1979, en que, finalmente, entró en vigor.

La Sexta Directriz es hoy la norma básica reguladora del IVA comunitario y a ella han de adaptarse inevitablemente las legislaciones de los países miembros en la materia. Lo destacable de esta Directriz es que las normas nacionales sobre IVA han quedado vinculadas a los conceptos que estructuran el impuesto: ámbito territorial, hecho imponible y sus nociones, exenciones, mecanismos de deducción, criterios de localización, etc. En algunos aspectos la Directriz establece un régimen de opción a efectos de la sujeción al impuesto, singularmente en el caso de exenciones y régimen de la agricultura.

Los Estados miembros a duras penas consiguieron alinearse, en los días finales de 1978 y primeros de 1979, con la Directriz en cuestión. Únicamente Alemania pospuso la vigencia por razones de delimitación territorial interior: concurso de competencias con los Estados federados y definición del territorio en relación a la RDA; la Comisión interpuso recurso ante el Tribunal de Justicia, pero tras la aceptación en noviembre, el recurso ha sido sobreseído.

Pendiente de aprobación hay, al tiempo de escribir estas líneas, varios proyectos de directrices comunitarias concernientes al IVA.

La Sexta Directriz dejaba a la discrecionalidad de los Estados miembros el régimen de IVA aplicable a objetos de arte, antigüedades y artículos de ocasión; la Séptima Directriz establece el régimen aplicable a estos artículos; la Directriz define las tres categorías de objetos; exige las ventas e importaciones de objetos de arte al artista, y—en relación con los objetos—concede al sujeto pasivo el derecho de optar entre el régimen común o el especial de la séptima Directriz, estipulando además que el derecho a deducir no puede intervenir más que en el momento de la entrega por el revendedor (el texto del proyecto se contiene en el «JOC» de 26 de febrero de 1978, p. 2).

El 11 de febrero de 1978 la Comisión presentaba al Consejo un proyecto de Octava Directriz («JOC» de 1 de febrero de 1978, p. 5) desarrollando el artículo 17.4 de la Sexta Directriz y regulando las modalidades de reembolso del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el interior del país que ha girado el gravamen. Efectivamente, si un su-

jeto pasivo del IVA en un país miembro realiza en el extranjero entregas o servicios que habrían dado derecho a deducción, de haberse efectuado en el interior del país, se encontrará con que el país en que efectúa la operación la somete a gravamen y genera un derecho a deducir interno al país de realización, pero que el sujeto no residente no podrá hacer efectivo en el suyo propio; se produce así una doble imposición económica que obstruye la libre circulación comunitaria y que el artículo 17.4 de la Sexta Directriz prevé se resuelva armoniosamente, a cuyo objeto se elabora el mencionado proyecto; se ordena (artículo 2.º) el reembolso del IVA que haya recaído sobre bienes o servicios que le hayan sido prestados en el otro país o hayan gravado las importaciones, sin posibilidad, por su parte, de compensarlo contra operaciones sujetas en el interior del otro país. Esta Directriz ha sido aprobada el 6 de diciembre de 1979.

El proyecto de Décima Directriz tiene por finalidad resolver problemas planteados por la interpretación del alcance territorial del gravamen cuando se trata de arrendamiento de bienes inmuebles, insuficientemente precisos en la Sexta Directriz.

Finalmente, a primeros de diciembre de 1979 la Comisión ha presentado un proyecto de Undécima Directriz concerniente al ámbito de aplicación de la Sexta Directriz; el artículo 227,2 del Tratado preveía que los Departamentos franceses de Ultramar (DOM) aplicarían inmediatamente sólo algunas disposiciones del Tratado, concediéndose el plazo de dos años para las demás adaptaciones. La Sexta Directriz, en su artículo 3.º-2, señalaba los territorios excluidos de su aplicación y no se mencionaba a los DOM. Con motivo de una sentencia de 10 de octubre de 1978, la Corte de Justicia entendía que aquellas disposiciones del Tratado no adaptadas expresamente a los DOM no podían aplicarse automáticamente, especialmente por razón de la situación geográfica, económica y social específica de tales territorios; así las cosas, el proyecto de Undécima Directriz extiende esta doctrina al IVA y propone añadir los DOM al artículo 3.º-2 de la Sexta Directriz, excluyéndolos del ámbito territorial en el que se entiende efectuada la entrega de un bien.

### 3. *Impuestos especiales: el tabaco manufacturado*

Tradicionalmente determinados productos han sido sujetos a tributación por medio de los llamados impuestos especiales o sobre consumos específicos; se trata de una forma de gravamen básicamente ordenadora y de recaudación; productos como el tabaco, combustibles y bebidas alcohólicas, así como el café, té, cerveza o azúcar han sido sometidos a estos impuestos; desde la perspectiva fiscal tienen cierta lógica de diferenciación, pero —desde el punto de vista de libre circulación y no discriminación en un ámbito comunitario— es fácil comprender que una fiscalidad de esta naturaleza resulta perturbadora.

La Comunidad se ha planteado el tema singularmente en relación

con el tabaco y con las bebidas alcohólicas, pero sólo ha conseguido resultados en el tabaco.

Sobre el tabaco manufacturado recae, pues, una fiscalidad indirecta especial que sirve para recaudar y que—a la vez—da un determinado trato a clases de tabaco, gustos y calidades, y—con ello—sirve de elemento protector frente al tabaco importado, con lo que dificulta la libre circulación. El principio comunitario exige trato uniforme nacional.

Pero el trato uniforme nacional no basta; el impuesto se puede articular técnicamente de dos formas: como impuesto *ad valorem* (proporcional) o específico (a tanto por unidad).

La técnica proporcional favorece las labores baratas, típicamente meridionales y de un cierto gusto, y perjudica las labores caras, típicamente nórdicas y con tabaco rubio de calidad especial; el impuesto específico, al tratar igual el cigarrillo con independencia del valor (tantas pesetas por unidad, cualquiera que sea el precio), prima la calidad.

En esta situación la fiscalidad está actuando de forma perturbadora y potencialmente discriminatoria. Para resolverlo se han dictado dos Directrices, la primera de 19 de diciembre de 1972 (72/464), con varias modificaciones posteriores, y la segunda de 18 de diciembre de 1978 (79/32).

Estas Directrices prevén un calendario de aproximación en la armonización de modo que al final se llegue a un gravamen nacional mixto, compuesto por dos elementos de peso equivalente, el proporcional (incluido el IVA) y el específico; el calendario va cerrando progresivamente un abanico de equivalencias entre ambos elementos. Entre 1 de julio de 1978 y 31 de diciembre de 1980 la equivalencia es: dada una carga fiscal procedente del impuesto proporcional, más el específico, más el IVA, el elemento específico debe situarse entre el 5 por 100 como mínimo y el 55 por 100 como máximo. Los Estados quedan facultados para excluir los derechos de aduana del impuesto proporcional, y se señala el tope del 90 por 100 sobre el precio máximo de venta al por menor, por acumulación de los dos componentes.

Es de prever que, a lo largo de 1980, se prorrogue el régimen actual o se dicte una Directriz con nueva ordenación de la próxima etapa.

#### 4. Régimen de franquicias fiscales

La formación de un espacio interior supone una circulación libre de personas, bienes y capitales. Sin embargo, este principio es de difícil realización práctica mientras los países miembros conserven autonomía normativa sobre aspectos sustanciales que inciden en la libre circulación; esto es obvio en el caso del capital, pero también ocurre con la fiscalidad indirecta: al no estar unificada, los productos tienen distinto precio en cada país, siendo el IVA diferente un factor que provoca la distorsión; una libertad de circulación auténtica supon-

dria que—por ejemplo—un ciudadano belga comprase libremente un automóvil en Francia y no tuviese que pagar nada a la entrada del vehículo en Bélgica; sin embargo esto no es así: el ciudadano comunitario todavía tiene que pasar unos controles aduaneros establecidos en función de las diferentes normas interiores y, en buena medida, porque el tipo de gravamen es distinto.

Para salir al paso de este incordio a la coacción psicológica que el control en frontera representa, se han elaborado unas Directrices que establecen un régimen de franquicia parcial.

La franquicia en régimen de viajeros se concede en relación al IVA e impuestos especiales por importaciones de efectos personales, entre los que se encuentran mercancías sin valor comercial o dentro de un tope; los límites son distintos según que se trate de viajes entre países miembros o procedencia de terceros países; también hay régimen especial para residentes en zonas fronterizas de los países miembros. La franquicia de viajeros es fijada desde 1979 en 180 unidades de cuenta en tráfico interno y en 40 para el tráfico externo; hay cifras especiales por unidades para cigarrillos, cigarrillos, perfumes y bebidas; se autoriza el régimen de desgravación del IVA en ventas interiores para exportación en equipajes personales.

Se ha establecido también una franquicia de IVA e impuestos especiales para los pequeños envíos sin valor comercial, hasta 40 unidades de cuenta.

##### 5. *Impuestos sobre aportaciones de capital*

La diversidad de legislaciones fiscales sobre aportaciones de capital interfiere, igualmente, el principio de libre circulación; por ello se dictó la Directriz 69/335, de 17 de julio de 1969, estableciendo que, dentro de la CEE, la aportación al capital de las compañías deberá gravarse solamente una vez, en régimen de estructura y tipo armonizado, y que deberán desaparecer los impuestos de caracteres análogos o en forma de timbres sobre títulos para evitar discriminaciones, doble imposición e interferencias al libre movimiento.

Las aportaciones sólo se gravarán en el país miembro en cuyo territorio se encuentre el centro efectivo de dirección de la sociedad de capital, en el momento en que la transacción se efectúe. Si se trata de una dependencia o sucursal de sociedad situada en tercer país, el gravamen o la aportación a su capital compete al Estado de emplazamiento.

Los países miembros definen en la Directriz las entidades sujetas; las transacciones afectadas son: constitución de una sociedad de capital, la transformación en dicha sociedad de un negocio sin tal carácter, el aumento de capital por aportación de activos de cualquier clase; dicho aumento se hace en contrapartida de derechos distintos a la titularidad de la acción (derecho de voto, de dividendo o de parte en la liquidación), así como la constitución en un país miembro de

compañías de capital por transferencia de emplazamiento del centro efectivo del negocio o de una oficina registrada, procedente de un país tercero o de otro Estado miembro cuando en éste no tiene aquella calificación; pueden considerarse transacciones sujetas la capitalización de beneficios o de reservas, los préstamos a la sociedad por persona con crédito sobre los beneficios y otros conceptos análogos. Se excluyen de sujeción: la conversión simple en la forma social, el traslado del centro efectivo de dirección de un país a otro cuando ambos tienen calificación análoga, el cambio de objeto o la ampliación del periodo de duración previsto. La base, en el supuesto ordinario, es el valor real de las aportaciones, deducidos los gastos y cargos asumidos por la sociedad y facultándose al Estado a girar el gravamen al tiempo de la realización efectiva. El tipo de gravamen es fijado, desde la Directriz 73/80, en el 1 por 100, a partir del 1 de enero de 1976; no hay gravamen (tipo cero) cuando se traspasa todo o parte del negocio a otras compañías existentes o en formación con ciertas condiciones y se reduce el 0,50 por 100 cuando se aportan a una sociedad partes representativas, por lo menos, del 75 por 100 del capital emitido por otra sociedad de capitales (ver Directriz 73/79).

#### 6. *Cooperación administrativa*

La necesidad de esta cooperación ya ha sido explicada; se ha traducido en una Resolución del Consejo de 10 de febrero de 1975 previendo la acción concerniente al intercambio recíproco de informaciones y datos entre los Estados miembros, así como la armonización de medios legales y administrativos para combatir el fraude y la evasión fiscal internacional. Igualmente se ha dictado la Directriz 77/779, de 19 de diciembre, relativa a la asistencia recíproca de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, sobre la renta, el patrimonio y las sociedades, y asimilados. Hay tres formas de intercambio de información: a petición, para casos concretos; automático, para categorías de casos que se determinen en el marco del procedimiento de consulta previsto, y espontáneo, cuando se observen circunstancias sospechosas sobre la forma de contribuir: reducciones excesivas de gravamen, transferencias ficticias de beneficios en el seno de grupos de sociedades, etc. Se garantiza el secreto de la información, se prevén posibles limitaciones al intercambio de informes, así como un sistema de consultas y de comunicación de experiencias, singularmente, se dice, en materia de precios de transferencias en grupos de sociedades. Existe un proyecto de Directriz extendiendo el ámbito de esta cooperación al IVA («JOC» 127/8, de 1 de junio de 1978), proyecto que se ha aprobado el 6 de diciembre de 1979.

## E) PROYECTOS Y PERSPECTIVAS

Lo expuesto en el apartado anterior resume los resultados reales logrados en materia de armonización fiscal en la CEE. Sin embargo son abundantes los proyectos existentes para formar el ritmo; naturalmente, cuanto mayor sea la convergencia económica de las políticas de los países miembros tanto más fácil será lograr resultados progresivos de armonización. Sin embargo estas perspectivas encontrarán durante largo tiempo una dificultad sustancial; esta dificultad consiste en que cada país decide el ámbito y el alcance de sus tributos por razones distintas a las que impone el proceso armonizador; un impuesto sobre la renta es un instrumento redistributivo; ¿puede un Gobierno realizar la misma política que otro en este punto?, difícilmente: ni las condiciones sociales ni las necesidades instrumentales son las mismas; la capacidad económica, las formas de las retribuciones a los factores y los hábitos sociológicos son también diferentes; un impuesto sobre sociedades desempeña funciones de control administrativo; las legislaciones mercantiles son diferentes; los impuestos integran un complejo mecanismo recaudatorio para subvenir necesidades sociales; un Estado financia la Seguridad Social de manera distinta a otro; un tipo de gravamen en el IVA alcanza toda la actividad económica y provee recursos en una proporción financiera por la que se ha optado políticamente y económicamente; las formas de financiación de las empresas son también distintas, así como sus hábitos y sus posibilidades de financiación; las estructuras económicas, las balanzas de pagos, la productividad, el grado de desempleo, el nivel de equipamiento y desarrollo, la pirámide de población, las características familiares, en suma, todo lo que constituye el escenario de la acción fiscal presenta unas divergencias tan grandes, pese a la aparente homogeneidad, que es muy difícil hacer progresar al pobre instrumento recaudatorio haciéndole converger en intereses supranacionales. En una palabra, la fiscalidad comunitaria es posible en la medida en que la instancia comunitaria tiene poder político real sobre los países miembros, en la medida en que puede superponer sus fines y sus medios; hay áreas en que parece posible, pero la realidad es que aún prevalecen las opciones políticas nacionales. Mientras tanto, la política fiscal comunitaria responde, inevitablemente, a una metodología de parcheo y de eliminación paulatina de los obstáculos más llamativos a la formación del mercado interior. En esta perspectiva realista, posibilista y casi simplificada, es en la que hay que situar los proyectos actuales y las líneas de evolución hoy previsibles. Examinaremos, pues, estos proyectos.

### 1. *Impuestos especiales sobre bebidas alcohólicas*

Las bebidas alcohólicas, comprendiendo en este término el vino en sus diversas clases, la cerveza y los licores, son uno de los más típicos

exponentes de la producción de un país, se vinculan a su agricultura y se conforman a unos gustos peculiares. Al mismo tiempo las bebidas generan importantísimos costes sociales, al crearse una moda, una necesidad y una dependencia cuyo coste recae luego sobre toda la comunidad; es un producto típicamente calificado de necesidad a desincentivar, y para ello el impuesto cumple una función claramente ordenadora, a la vez que recauda importantes sumas al tesoro público, actuando, y nunca mejor dicho, como impuesto «anestésico»; se consume alegremente el impuesto a la vez que se realiza el papel social o se satisface el impulso. Es el gravamen por excelencia: al que bebe, no le importa; al que no bebe, le parece muy bien: reduce su cuota.

En este planteamiento, fácil es comprender las implicaciones en juego; un país como Dinamarca castiga el alcohol muy fuertemente; para no crear dependencia resulta que su presupuesto es muy vulnerable a una minoración recaudatoria; armonizar el impuesto con otros países supondrá minorar el gravamen; recaudará menos y hará felices a los bebedores daneses, lo que a los responsables públicos no debe agradar.

Otro país, como Francia, produce «cognac» y excedentes de vino; para salir al mercado le interesa que otros países no discriminen el vino frente a las demás bebidas, en lo que coincide con Italia, pero Alemania tiene una gran capacidad de producción cervecera. A su vez Gran Bretaña inunda el continente con el «scotch», que compete con la ginebra holandesa y con el «cognac» francés. Francia, entonces, establece un gravamen especial sobre la bebida alcohólica cuya fermentación no procede de la uva; es decir, castiga indirectamente al whisky. Dinamarca produce un aguardiente local de graduación idéntica al whisky, pero que cuesta la tercera parte; lógicamente establecerá un impuesto especial de tipo proporcional al valor, de modo que a igual grado de intoxicación, pague más el que gasta más; pero al productor de la bebida cara le interesa el argumento de que el alcohol es nocivo por sus grados y no porque aligere el bolsillo del ciudadano más o menos, con lo que implantará un impuesto especial por grados. Italia, productora de vinos de vermut, tratará de que este producto no sea considerado como vino de mesa si ello lleva aparejado un gravamen más fuerte; en definitiva, cada cual hace lo que le conviene, exactamente al revés de lo que conviene al interés comunitario de libre circulación y no discriminación. Este panorama, tan poco edificante, preocupa intensamente a los responsables de las políticas comunitarias, singularmente de competencia y de agricultura, y se agrava ante la adhesión de tres candidatos de importancia productora, singularmente España en el caso de vinos.

Fruto de esta preocupación son, de una parte, los procedimientos iniciados ante la Corte de Justicia contra casi todos los países miembros por prácticas discriminatorias y, de otra parte, toda la serie de informes y recomendaciones que se hacen sobre la materia; así, la

Recomendación de 5 de diciembre de 1975, en el sentido de reducir los impuestos especiales sobre productos vinícolas, el Informe de la Comisión de Agricultura sobre tributación del vino y bebidas alcohólicas (Informe Pisoni, Doc. PE, 205/78), los debates e interpelaciones parlamentarios sobre el tema y las proposiciones de directrices que se vienen discutiendo desde 1972; en 1979 todo ello culmina en una Comunicación de la Comisión al Consejo, de 22 de junio, cuyas líneas son: correlación entre los tipos aplicables a la cerveza y al vino en función del grado alcohométrico de una misma cantidad; clasificación de los vinos en tres categorías, tributación de la cerveza como producto terminado (no por las materias primas) y exclusión de cualesquiera otros gravámenes distintos al especial y al IVA que recaigan indirectamente sobre estos productos. El 16 de octubre de 1979 el Consejo de Ministros examinó el tema en profundidad, esclareció posiciones pero no resolvió a la espera de las sentencias judiciales y siendo probable una solución definitiva durante 1980.

## 2. *Impuesto de sociedades*

El juego de este gravamen es fundamental para la neutralidad económica de las inversiones y efectividad de la libre circulación de capitales. Ante la imposibilidad de armonizarlo íntegramente, como el IVA, la Comisión se ha preocupado de dos aspectos que inciden básicamente en aquellos objetivos: el problema de la integración del impuesto con el que recae sobre las personas físicas (doble imposición económica de dividendos) y el problema de retención del impuesto en la fuente; estos temas se abordan en la proposición de Directriz de 1 de agosto de 1975; se señala un tipo normal del impuesto comprendido entre el 45 por 100 y el 55 por 100, sin perjuicio de excepciones justificables; la imputación permitirá un crédito entre el 45 por 100 y el 55 por 100 del impuesto normal en la cuota resultante del impuesto personal, sobre los dividendos distribuidos; naturalmente este crédito se concede a los residentes de los Estados miembros, lo que supone que la minoración recaudatoria en la renta del residente tiene como causa el pago del impuesto de sociedades a otro Estado; en cuanto al sistema de retención en la fuente se prevé aplicable el tipo común del 25 por 100 sobre los dividendos; la proposición prevé cautelas y compensaciones en relación con la efectividad de estas normas destinadas a operar supranacionalmente.

Esta proposición se completa con la proposición de Directiva de 24 de julio de 1978, relativa a los organismos de inversión colectiva en cuanto afectados por el sistema de imputación y de retención.

## 3. *Otras instituciones*

La Comisión ha abordado temas fiscales a propósito de otras instituciones empresariales; en tal sentido podemos destacar: el proyecto

de Resolución respecto de los problemas planteados por empresas multinacionales (8 de noviembre de 1973), proyecto de reglamento regulador del Grupo Europeo de Cooperación («JOC» 14, de 15 de febrero de 1974) y su modificación («JOC» 103, de 28 de abril de 1974) y proyecto de reglamento de la Sociedad Anónima Europea (presentado el 30 de junio de 1970).

#### 4. *Doble imposición: procedimiento arbitral*

Para evitar los perjuicios derivados de una corrección unilateral de los beneficios de una empresa asociada a otra, en función de las especiales relaciones existentes entre ellas, y que es decidida por un Estado miembro, en cuanto que de esta forma se produce doble imposición internacional y se distorsiona la competencia y la libre circulación, la Comisión ha presentado un proyecto de Directriz el 29 de noviembre de 1976 estableciendo un procedimiento de arbitraje; como ha puesto de relieve Ricardo Calle, esta norma se inspira, con ciertas matizaciones, en el Convenio Modelo de la OCDE de 1963 y responde a preocupaciones coincidentes.

#### 5. *Transmisión de valores mobiliarios*

Como en el caso anterior, este es un tema que ha preocupado a la OCDE, que en 1970 elaboró un informe (Nortcliffe) sobre los problemas suscitados y la situación comparada en los países miembros.

Fruto de estas preocupaciones, la CEE, en una primera etapa, armonizó el gravamen sobre aportaciones de capital, según hemos visto; pero este logro no es suficiente para eliminar obstáculos fiscales a la libre circulación de capitales, ya que—singularmente—el gravamen sobre las transacciones de títulos representativos del capital genera discriminaciones y provoca divergencias para lo que serían corrientes normales del tráfico de capitales. En tal sentido se ha elaborado el proyecto de Directriz presentado el 2 de abril de 1976.

Se define como transmisión sujeta la cesión o adquisición a título oneroso de títulos cuando intervenga un residente en un Estado miembro; se establece la exención de la emisión y de la primera adquisición de los títulos emitidos, las cesiones y adquisiciones de obligaciones de duración inferior a cinco años, la adquisición por el emisor de sus obligaciones para amortizarlas y otras; la mediación de profesional no genera el impuesto, aunque se puede aprovechar para su exacción; se señalan criterios de localización de las operaciones y de los sujetos que intervienen; se fija como base del impuesto el precio convenido o su valor real, y se señalan como tipos de gravamen máximos el 1,5 por 100 para las obligaciones y el 3 por 100 para los demás títulos valores.

## 6. *Perspectivas*

Las tareas que tiene la fiscalidad comunitaria por delante son, como vemos, importantes y numerosas.

En un orden de objetivos ideales la armonización fiscal debería tender hacia el tipo unificado del IVA para hacer del Mercado Común un verdadero mercado interior; el impuesto sobre sociedades debería tener una estructura normativa muy aproximada en cuanto a ámbito subjetivo y objetivo, base imponible y tipos de gravamen; el impuesto sobre la renta debe tender a un trato equitativo de los ciudadanos comunitarios, pero esto no es posible mientras cada país siga calculando sus tipos en función de las capacidades económicas propias; mientras tanto, es claro que cuestiones como el tratamiento de la unidad familiar o la oportunidad de formación de patrimonios siguen soluciones muy diferentes según los países de residencia y escapan, prácticamente, a las posibilidades de armonización.

En un orden más inmediato la Comisión tenderá a una mayor aproximación de los regímenes del IVA, a un incremento de las franquicias, a resolver el problema de las bebidas alcohólicas, a avanzar en los proyectos existentes en materia de sociedades y títulos valores y —posiblemente— a un trato uniforme de la fiscalidad sobre los productos energéticos; en tal sentido se ha hablado con cierta insistencia a fines de 1979 en relación con la importación y consumos de productos petrolíferos.

Mientras tanto la acción de las instituciones comunitarias seguirá imparable: informes de comisiones parlamentarias, interpelaciones de los representantes en el Parlamento, informes de expertos, estudios y proyectos de la Comisión y recursos y sentencias de la Corte de Justicia. Será esta labor pragmática y cotidiana la que vaya desvelando paulatinamente urgencias, prioridades y soluciones de compromiso en la difícil tarea de lograr una armonización fiscal europea. Sin olvidar que, en cualquier caso, esta política sufrirá las consecuencias del proceso de integración económica, de sus retrasos y del grado de voluntad común que se ponga en su avance.

## II. Fiscalidad en los países miembros. Magnitudes

### A) IDEAS GENERALES

1. Dado un sistema económico determinado, cual es el de economía de mercado (en un posible ámbito de libertades democráticas formales), es una ley económica que el sistema fiscal es función del grado de desarrollo.

La estructura impositiva evoluciona con el desarrollo económico, el cual hace evolucionar de una parte magnitudes impositivas y de otra la provisión de bienes públicos y las intervenciones estatales.

Dada una homogeneidad en las estructuras económicas, los sistemas fiscales tienden a aproximar sus instrumentos. Así en los países occidentales desarrollados los instrumentos fiscales básicos son cuatro: el impuesto sobre la renta, el de sociedades, el indirecto general sobre las ventas y la imposición sobre nóminas para financiar la seguridad social. Los países en vías de desarrollo se articulan sobre impuestos directos de producto, impuestos indirectos específicos y aranceles, y posiblemente, gravámenes sobre ciertas exportaciones.

El desarrollo económico incide sobre la utilización cualitativa y cuantitativa de estos instrumentos. También incide sobre la búsqueda de otros medios más complejos de financiar un sector público cuya presencia económica trasciende de las simples partidas presupuestarias de gasto público.

2. La fiscalidad es también función de las características socio-políticas de los países.

En este sentido son factores a considerar: el sistema político (el tránsito de un sistema autoritario a uno democrático determina un cambio fiscal), el sistema de organización política territorial (federalismo o centralismo), las características de Administración (su capacidad de gestión), el partido en el poder (derechas o izquierdas) y el temperamento nacional (Schmolders); en Europa podría hablarse de una mentalidad nórdica y de otra latina; esto condiciona dos cosas: el recurso a categorías impositivas en una u otra proporción (directos o indirectos) y el grado de presión fiscal nominal, es decir, que un ciudadano de tipo meridional puede aceptar el pago de impuestos insensibles (tasa del juego, impuesto en precios) en la misma proporción en que un ciudadano de tipo nórdico puede aceptar el pago de impuestos directos; esto tiene que ver con su predisposición a intervenir como ciudadano y a sensibilizarse ante la tangibilidad de los bienes públicos que se le ofrecen y su calidad; y condiciona el grado de presión fiscal nominal; es decir, si por ejemplo Alemania e Italia tienen un grado de presión fiscal real similar del 40 por 100 del PNB, y el fraude estimado en Alemania es del 20 por 100 y del 50 por 100 en Italia, esto quiere decir que la presión nominal de Alemania es del 50 por 100 y del 80 por 100 en Italia, lo que motiva un despliegue de instrumentos fiscales muy superiores en este último país, y, con ello, un intervencionismo potencial muy superior y, por tanto, más perturbador para el sector privado; el margen de discrecionalidad de la acción administrativa y de su eficiencia es algo que el sector privado computa entre sus costes (en una especie *sui generis* de deseconomía externa).

3. En tercer lugar, la fiscalidad de un país se estructura también en función de la coyuntura y de los fines y prioridades particulares de cada política económica. Ello conduce también a ventajas comparativas: en la medida en que esta política sea idónea o acertada, se reduce el efecto perturbador que se produce al sector privado; efecto que deriva de la necesidad de ajustarse a criterios y moldes rígidos

de gestión impuestos por las leyes tributarias; otro tanto cabe decir de la eficacia gestora de los instrumentos intervencionistas: a igual recaudación se perturba menos por aquella Administración que gestiona mejor los fondos recaudados.

Reconocidos estos condicionantes, los sistemas fiscales utilizan instrumentos homogéneos con la máxima heterogeneidad, ya que los problemas económicos pueden no ser los mismos o de igual prioridad (paro, inflación, necesidades presupuestarias, inversión, redistribución, etc.).

4. Sobre las ideas anteriores hay que considerar, sin embargo, la formación de un mercado común, la integración paulatina de espacios, agentes económicos y actividades, la presencia de agentes supranacionales y la aproximación del desarrollo permiten realmente la existencia de una base real de estructuras, normas y técnicas fiscales sobre las que continuar el proceso de armonización tributaria.

Hecha esta introducción, pasemos al lenguaje más expresivo, que es el de las cifras.

## B) CIFRAS. INDICES GENERALES

### 1. *Presión fiscal*. Véase tabla 1. Año 1977. OCDE

Media CEE: 40,91.

Máxima CEE: 49,97 (Luxemburgo).

Mínima CEE: 35,22 (Irlanda).

Línea tendencial CEE: 31,22 (1965) a 40,91 (1977).

Línea tendencial Italia: 29,18 (1965) a 37,55 (1977).

Línea tendencial Francia: 34,97 (1965) a 38,17 (1977).

### 2. *Presión fiscal sin Seguridad Social*. Tabla 1

Media CEE: 29,37.

Máxima CEE: 41,43 (DK).

Mínima CEE: 21,15 (Italia).

Línea tendencial CEE: 23,50 (1965) a 29,37 (1977).

Línea tendencial Italia: 19,21 (1965) a 21,15 (1977).

Línea tendencial Francia: 23,03 (1965) a 22,09 (1977).

### 3. *Seguridad Social sobre PIB*

Media CEE: 11,54.

Máxima CEE: 17,20 (Holanda).

Mínima CEE: 0,52 (DK).

Línea tendencial CEE: 7,72 (1965) a 11,54 (1977).

Línea tendencial Italia: 9,97 (1965) a 16,40 (1977).

Línea tendencial Francia: 11,94 (1965) a 16,58 (1977).

#### 4. Seguridad Social sobre presión fiscal total

Media CEE: 28,01.

Máxima CEE: 43,68 (Italia).

Mínima CEE: 1,25 (Italia).

Línea tendencial CEE: 24,14 (1965) a 28,01 (1977).

Línea tendencial Italia: 34,17 (1965) a 43,68 (1977).

Línea tendencial Francia: 34,15 (1965) a 41,90 (1977).

	1977			
	Tributación sobre PIB	Tributación sin S. Social sobre PIB	S. Social sobre PIB (1-2)	S. Social sobre tributación total (3 x 100/1)
Bélgica .....	42,89	29,62	13,27	30,94
Dinamarca .....	41,95	41,43	0,52	1,25
Francia .....	39,57	22,99	16,58	41,90
Alemania .....	38,17	25,22	12,95	33,93
Irlanda .....	35,22	30,46	4,76	13,52
Italia .....	37,55	21,15	16,40	43,68
Luxemburgo .....	49,97	34,77	15,20	30,40
Holanda .....	46,32	29,12	17,20	37,13
Gran Bretaña .....	36,60	29,54	7,06	19,30
CEE .....	40,91	29,37	11,54	28,01
España .....	22,52	11,32	11,20	49,72
Portugal .....	27,15	19,13	8,02	29,54
Grecia .....	28,07	20,19	7,88	28,04
Estados Unidos .....	30,30	22,78	7,52	24,82
Canadá .....	31,08	28,46	3,52	10,99
Japón .....	22,22	15,38	6,84	30,79
OCDE .....	36,19	27,46	8,73	24,24

#### 5. Comentarios

Las cifras se comentan solas. Sin embargo, conviene destacar algunas ideas:

1.<sup>a</sup> La presión fiscal total tiene poca dispersión; los cuatro grandes países comunitarios se mueven entre el 36 y 39 por 100.

2.<sup>a</sup> La presión fiscal sin Seguridad Social tiene ya dispersión sustancial, lo que demuestra cómo financian su sector público los países y el peso que dan a su financiación de la Seguridad Social por cuotas. El mayor peso sobre PIB corresponde a Holanda; el menor, a Dinamarca; Francia e Italia se sitúan en el 16,5 por 100.

3.<sup>a</sup> Como porcentaje de la recaudación la dispersión también es importante. Francia e Italia superan el 40 por 100. Alemania está a la tercera parte. Gran Bretaña, a la quinta parte.

4.<sup>a</sup> Las líneas tendenciales muestran:

- Incremento sustancial de la presión fiscal;
- incremento importante de los impuestos en la media CEE;
- sin variación en el aumento de los impuestos en Francia e Italia;
- por tanto, el incremento de la presión fiscal en estos dos países se ha hecho exclusivamente con Seguridad Social.

### C) CIFRAS. INDICES POR CATEGORÍAS

#### 1. *Impuesto sobre la Renta Personal*

##### A. Como porcentaje del PIB:

Gran dispersión: del 5,22 por 100 en Francia. al 21,87 por 100 en Dinamarca; la media comunitaria se sitúa en el 12 por 100.

##### B. Como porcentaje de la recaudación:

Dinamarca nutre más de la mitad de su presupuesto total con este impuesto; Alemania, Bélgica y Gran Bretaña dependen del mismo en una tercera parte, aproximadamente, de sus ingresos; Italia y Francia se sitúan en torno al 15 por 100.

C. Tendencialmente la CEE ha pasado del 7,27 por 100 (1965) al 11,98 por 100 (1977). Italia ha pasado del 3,19 por 100 al 7,04 por 100, es decir, ha duplicado con exceso este gravamen. Francia ha pasado del 3,71 por 100 al 5,22 por 100. El hecho de que estos países no hayan aumentado la presión fiscal estricta quiere decir que han alterado el significado relativo del uso de los tributos.

#### 2. *Impuesto sobre Sociedades*

Con la excepción de Luxemburgo, tiene escasa significación como porcentaje del PIB y de la recaudación (media del 3 por 100 y 7 por 100, respectivamente).

### 3. Impuestos Indirectos

#### A. Como porcentaje de PIB:

Los países que utilizan más este instrumento son Irlanda y Dinamarca, seguidos de Bélgica, Francia, Italia y Holanda. El menor peso corresponde a Alemania y Gran Bretaña.

#### B. Como porcentaje de recaudación:

Tienen una significación muy sensible en Irlanda y Dinamarca, que son precisamente los países en los que la Seguridad Social tiene una

	IMPUESTO SOBRE LA RENTA		IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES		IMPUESTOS INDIRECTOS	
	Porcentaje P. I. B.	Porcentaje recaudación total (incluida S. S.)	Porcentaje P. I. B.	Porcentaje recaudación total (incluida S. S.)	Porcentaje P. I. B.	Porcentaje recaudación total (incluida S. S.)
Bélgica .....	14,25	33,22	2,65	6,17	12,74	25,91
Dinamarca .....	21,87	52,12	1,30	3,10	14,73	35,11
Francia .....	5,22	13,19	2,21	5,58	11,74	29,66
Alemania .....	11,86	31,08	2,09	5,48	8,96	23,48
Irlanda .....	9,75	27,68	1,44	4,10	15,92	45,21
Italia .....	7,05	18,75	2,38	6,34	10,12	26,95
Luxemburgo .....	13,18	26,37	9,34	18,69	8,89	17,80
Holanda .....	12,21	26,36	3,13	6,76	11,13	24,04
Gran Bretaña .....	12,49	34,12	2,51	6,86	8,77	23,97
CEE .....	11,98	29,21	3,01	7,01	11,26	28,01
España .....	3,65	16,19	1,41	6,25	5,04	22,53
Portugal .....	2,74	10,08	—	—	10,51	38,72
Grecia .....	300,00	10,70	1,14	4,06	11,08	39,46

menor incidencia; en el caso de Irlanda, sin embargo, la imposición personal sobre la renta no tiene la importancia que en Dinamarca, y por ello la Seguridad Social tiene un peso superior y la imposición indirecta representa casi la mitad de los ingresos presupuestarios. En los demás países se sitúan en torno al 25 por 100 de ingresos presupuestarios, destacándose Francia casi con el 30 por 100, diferencia que se produce respecto de Italia por la mayor participación de este país con el Impuesto sobre la Renta.

C. Tendencialmente, la CEE ha pasado del 10,59 por 100 a 11,26 por 100 en términos PIB, pero ha bajado del 34,31 por 100 al 28,01 por 100 en significado relativo al presupuesto.

Conviene destacar que, como categoría general impositiva, la primera adhesión no repercutió en la línea tendencial mostrada en Dinamarca, Irlanda y Gran Bretaña.

**CUADRO RESUMEN DE PARTICIPACION DE LOS INGRESOS FISCALES  
EN LA RECAUDACION TOTAL 1977**

	S. Social	Renta	Indirectos	Sociedades	Patrimoniales	
Bélgica .....	30,94	38,22	25,91	6,17	2,77	(1,19)
Dinamarca .....	1,25	52,12	35,11	3,10	5,80	(2,43)
Francia .....	41,90	13,19	29,66	5,58	3,43	(1,36)
Alemania .....	33,93	31,08	23,48	5,48	3,23	(1,23)
Irlanda .....	13,52	27,68	45,21	4,10	7,87	(2,77)
Italia .....	43,68	18,75	26,95	6,34	3,65	(1,37)
Luxemburgo .....	30,40	26,37	17,80	18,69	5,28	(2,64)
Holanda .....	37,13	26,36	24,04	6,36	3,89	(1,80)
Gran Bretaña .....	19,30	34,12	23,97	6,86	12,08	(4,42)
CEE .....	28,01	29,21	28,01	11,26	5,33	(2,13)
España .....	49,72	16,19	22,39	6,25	5,34	(1,20)

Las cifras no llegan a 100 a falta de conceptos menores.

La última columna lleva entre paréntesis el significado sobre PIB.

**D) SUBCATEGORÍAS**

**1. Cuotas de Seguridad Social**

Se reparten equivalentemente entre patrono y empleado en Dinamarca y en Holanda; la proporción es superior a cargo del patrono en Luxemburgo, Irlanda y Alemania, pero sin que se llegue a una relación del doble; se duplica la relación en Bélgica, y se multiplica más que por tres en Italia, Francia y Gran Bretaña.

Sobre el PIB, destacan, por arriba, las cifras a cargo de empleados de Holanda y Alemania, y a cargo de la empresa, en Gran Bretaña, Francia e Italia.

En términos de participación presupuestaria, Italia financia más de la tercera parte de su presupuesto de ingresos con cuotas de Seguridad Social a cargo de patronos, y Francia se sitúa en el 30 por 100; Dinamarca está en el 0,58 por 100.

	Seguridad Social				TVA		Renta + S. S.		Soc. + S. S.	
	Empleado		Patrono		A	B	Empleado		Patrono	
	A	B	A	B			A	B	A	B
Bélgica .....	3,75	8,75	8,55	19,92	7,48	17,43	18,00	41,97	11,20	27,09
Dinamarca .....	0,28	0,68	0,24	0,58	8,01	19,10	22,15	52,80	1,54	3,68
Alemania .....	5,72	14,97	6,96	18,22	5,25	13,76	17,58	46,05	9,05	23,70
Irlanda .....	1,84	5,24	2,92	8,29	5,98	16,97	11,59	32,91	4,36	12,39
Luxemburgo .....	5,84	11,70	8,37	16,75	5,14	10,29	19,02	38,07	17,71	35,44
Holanda .....	7,31	15,78	7,88	17,02	7,38	15,93	19,52	42,14	11,01	23,78
Gran Bretaña .....	2,84	7,76	12,92	10,94	3,03	8,27	15,33	41,89	15,43	17,80
Francia .....	3,84	9,70	11,72	29,61	8,39	21,21	9,06	22,90	13,93	35,19
Italia .....	3,28	8,74	13,12	34,94	5,44	14,50	10,32	27,49	15,50	41,28
CEE .....	3,86	9,28	7,08	17,36	6,23	15,27	15,84	38,47	10,09	24,37
España .....	2,16	9,61	9,03	40,11	1,68	7,47	5,81	25,80	10,44	46,36

Tendencialmente, la media de la CEE ha pasado, en el caso de cuotas a cargo de empleados, del 2,79 por 100 al 3,86 por 100 entre 1965 y 1979 en términos PIB, y del 8,63 por 100 al 9,26 por 100 en términos presupuestarios; en el caso de empresarios, las cifras respectivas son del 4,24 por 100 al 7,08 por 100 (PIB) y del 13,04 por 100 al 17,36 por 100 (presupuesto). Las cifras españolas han sido, en el caso de empresarios, del 3,48 por 100 al 9,03 por 100 (PIB), y del 21,73 por 100 al 40,11 por 100 (presupuesto).

## 2. Imposición general sobre ventas (TVA)

A. En términos PIB, la situación es también de mucha dispersión; frente al 3,03 por 100 de Gran Bretaña, Francia representa el 8,39 por 100.

B. En términos presupuestarios, Francia financia con la TVA más de la quinta parte de su presupuesto, seguida de Dinamarca y Bélgica, con el 19 por 100 y 17 por 100. Italia, Irlanda y Holanda están en torno a la media comunitaria, y Gran Bretaña, muy por debajo.

C. En términos tendenciales, la media comunitaria pasa del 13,35 por 100 al 15,27 por 100 entre los dos años dados de referencia; en general, no hay grandes saltos en los países durante esos años. La tabla siguiente recoge la situación entre el año anterior a la implantación del IVA y el año de implantación en los ocho países que no lo tenían.

Bélgica (1970) .....	22,35	22,01	7,71	7,77
Dinamarca (1968) .....	12,58	18,72	4,15	6,77
Alemania (1970) .....	16,65	17,13	5,65	5,62
Irlanda (1973) .....	9,45	13,09	4,54	5,11
Italia (1973) .....	11,32	16,85	3,51	4,81
Luxemburgo (1970) .....	10,16	11,93	3,11	3,28
Holanda (1970) .....	14,57	15,53	4,79	5,81
Gran Bretaña (1973) .....	6,34	7,03	8,78 (1974)	2,27
			2,27	3,17

Como se ve, el impacto del IVA ha sido considerable en varios casos: Dinamarca aumentó 2,5 puntos su presión fiscal en este impuesto; Irlanda, más de medio punto; Italia, 1,5 puntos; Holanda, un punto, y Gran Bretaña, 0,90 puntos; la implantación apenas tuvo significación en términos PIB en Luxemburgo, Bélgica y Alemania. Otro tanto puede servirse en cuanto a repercusión en la estructura presupuestaria, destacando el impacto en Dinamarca, Italia e Irlanda. En el caso de Gran Bretaña se da la cifra de 1978 porque el IVA se implantó iniciado por 1973, en sustitución del Purchase Tax y del SET.

### 3. Significado sobre imposición personal

Los empleados tienen, vía renta y cuotas a su cargo, una participación muy desigual en términos PIB y financiación; el país que mejor los trata es Francia, seguida de Italia; por el contrario, son una base imponible fundamental en el Benelux, Alemania y Dinamarca.

A la inversa, los patronos sociales están espléndidamente tratados (en concepto de fiscalidad directa) en Dinamarca, donde la recaudación por Impuesto de Sociedades y cuotas a su cargo es reducidísima. Los países latinos, por el contrario, cargan sobre ellos cifras sustanciales del presupuesto; esto ocurre también en Luxemburgo, pero debido al peso especial del Impuesto sobre Sociedades.

### 4. Costes fiscales indirectos

Suponiendo la repercusión íntegra de los impuestos indirectos totales más las cuotas de Seguridad Social a cargo de patronos, los productos incorporan una carga fiscal en los términos siguientes (sin computar el Impuesto sobre Sociedades, de peso reducido, ni los impuestos patrimoniales), referidos al PIB:

Francia .....	23,46	9,06
Italia .....	23,24	10,32
Gran Bretaña .....	21,99	15,33
Bélgica .....	21,29	18,00
Holanda .....	18,94	19,52
Irlanda .....	18,84	11,59
Luxemburgo .....	17,26	19,02
Alemania .....	15,92	17,58
Dinamarca .....	14,97	22,15
CEE .....	18,28	15,84
España .....	14,07	5,81

La segunda columna representa los costes fiscales de los particulares, es decir, renta más cuotas a su cargo; esta columna permite comparar ya claramente la sustancia del sistema fiscal de cada país: impuestos directos, indirectos, a falta de matizaciones a veces importantes, como veremos.

Predomina la imposición directa sobre personas físicas en Dinamarca, Holanda, Luxemburgo y Alemania; predomina muy básicamente la indirecta en Francia e Italia; en Gran Bretaña, Bélgica e Irlanda supera la indirecta, pero sin el grado latino.

Pero computando el peso de la imposición patrimonial, se produce casi el equilibrio en Gran Bretaña y se reducen diferencias en Irlanda.

5. *Recaudaciones*

La recaudación en dólares por habitante ha sido:

Bélgica .....	3.456	Luxemburgo .....	3.385
Dinamarca .....	3.822	Holanda .....	3.557
Francia .....	2.845	Gran Bretaña .....	1.599
Alemania .....	3.196	CEE .....	9.355
Irlanda .....	1.035	España .....	710
Italia .....	1.304		

6. *Niveles de gobierno 1976, porcentaje recursos*

País	Esfera central	Esfera no central	S. Social	Supra-nacional
Bélgica .....	63	5	30	2
Dinamarca .....	68	30	1	1
Francia .....	52	7	40	1
Alemania .....	32	32	35	1
Irlanda .....	77	7	13	3
Italia .....	53	1	46	—
Luxemburgo .....	55	12	32	2
Holanda .....	58	2	38	2
Gran Bretaña .....	72	11	16	1
España .....	49	5	45	—

El año de la adhesión supuso para Dinamarca un incremento de recaudación del 13,83 por 100 (normal e incluso inferior a años precedentes), del 21,49 por 100 para Irlanda (muy superior a años precedentes) y del 8,23 por 100 para Gran Bretaña (normal o inferior), la cual, sin embargo, subió al 26,13 por 100 en 1974, 28,59 por 100 en 1975 y 19,64 por 100 en 1976.

Esta tabla permite apreciar la diferente estructura del origen de los ingresos por países, primero en función de la Seguridad Social; aspecto ya examinado, y luego, por razón de la descentralización de los ingresos. Países fuertemente descentralizados son Alemania y Dinamarca; con cierta descentralización se encuentran Gran Bretaña y Luxemburgo; con descentralización reducida, Irlanda y Francia, y prácticamente nula, en los casos de Holanda e Italia.

E) *CONCLUSIONES*

Las estructuras fiscales son homogéneas en cuanto a los instrumentos utilizados, pero no en cuanto a su empleo relativo.

1. El orden de presión fiscal total es muy aproximado.

2. La financiación con cargo a la Seguridad Social presenta grandes dispersiones: de 1 a 34 (entre Dinamarca e Italia).

3. La imposición personal sobre la renta está en relación de dispersión de 1 a 4 entre Francia y Dinamarca.

4. La imposición indirecta se mueve entre la relación de 1 y 2 (Gran Bretaña, Irlanda).

5. La imposición patrimonial se sitúa entre 1 y 4 (Bélgica y Gran Bretaña).

6. La distribución de las cuotas de Seguridad Social difiere también entre los países en términos sustanciales.

7. La TVA tiene un peso parecido en todos los países (entre el 5 por 100 y el 8 por 100 del PIB), con la excepción de Gran Bretaña.

8. Algunos países acusaron fuertemente la implantación del IVA (Italia, Irlanda, Dinamarca y Gran Bretaña).

9. Los países latinos han optado por un sistema fiscal basado, sobre todo, en la traslación de costes fiscales a los precios (Francia e Italia) frente a los nórdicos. Existe un grupo intermedio equilibrado.

10. El reparto de competencias fiscales entre niveles de gobierno es muy desigual.

11. Los instrumentos fiscales tienen una incidencia recaudatoria muy diferente en los presupuestos de cada país.

12. En definitiva, en estos términos, puede pensarse que la armonización fiscal es viable en cuanto a la naturaleza de los instrumentos empleados, pero resultará muy difícil en cuanto a la significación de cada figura tributaria sobre la recaudación presupuestaria. Los países resistirán, de una parte, a acomodaciones que les representen pérdidas de recursos, y de otra, a las que les supongan aumento de presión fiscal.

13. La armonización fiscal viable deberá ir, en estos próximos años, a la remoción de obstáculos claramente visibles a la formación de un espacio común de libre comercio y a la eliminación de discrepancias menores; la acción, por ejemplo, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, con tan escaso peso en el PIB y en el presupuesto, será más simbólica que real.

Las divergencias sustanciales se centrarán en que unos países prefieren cargar sobre los precios (impuestos indirectos y cuotas patronales) el esfuerzo fiscal, mientras que otros han optado por cargar dicho esfuerzo sobre la renta personal.

Creo que hoy es imposible pensar en un cambio importante en este panorama.

### III. Fiscalidad en los países miembros. Rasgos descriptivos

El análisis de la fiscalidad de los países miembros puede hacerse por países o por figuras. Creo que un análisis horizontal, por figuras, responde mejor a la idea de comparación, por lo que seguiré este mé-

todo sin perjuicio de concretar cuando sea conveniente. Dos advertencias que estimo necesarias son, de una parte, que todo estudio comparado tiene unas limitaciones claras de información completa y actualizada, y de otra, que todas las características de esta colaboración mi descripción no pasará de las generalidades.

#### A) EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERSONAL

En general, debe saberse que este impuesto tiene una configuración estructural muy parecida en todos los países; sin embargo, hay especialidades dignas de mención.

Del capítulo anterior resulta clara la evidente repercusión que el tributo tiene en los países miembros de la CEE; por otra parte, los parlamentarios europeos están inquietos con su diferente incidencia sobre los ciudadanos y hacen frecuentes interpelaciones; en todas ellas la respuesta de la Comisión es que —por ahora— no hay intención de armonizar nada en este impuesto.

##### 1. *Articulación general del gravamen*

a) Países con un solo impuesto: Bélgica y Francia.

b) Sistema alemán: un solo impuesto sintético articulado sobre dos gravámenes de gestión separada sobre materias imposables típicas: trabajo y capital, Alemania, Luxemburgo y Holanda.

c) Sistema británico: imposición cedular sobre la renta, globalizable, con eventual *surtax* y con tributación separada de las ganancias del capital: Gran Bretaña e Irlanda.

d) Casos especiales: Italia con dos impuestos locales: a cuenta y estatal; Dinamarca, con sistema complejo: tres tributos de diferente ámbito especial, con límites recaudatorios; el impuesto estatal actúa con dos subgravámenes sobre rentas de trabajo asalariado y profesional, subgravamen a cuenta sobre dividendos, gravamen especial sobre gentes de mar, impuesto especial al 50 por 100 sobre ganancias por enajenación e impuesto complementario al 40 por 100 sobre herencias.

##### 2. *Sujetos pasivos*

a) Sujetos individuales y régimen de transparencia generalizado.

b) Sujeción personal y real como criterios aplicables (en Alemania, sujeción ilimitada y limitada, respectivamente).

##### 3. *Unidad familiar*

a) *Principios:*

— Unidad familiar típica, con acumulación: Francia, Italia y Bélgica; no obstante, en estos dos últimos países hay separación

hasta ciertos límites para rentas del trabajo; Francia admite separación en régimen matrimonial de separación de bienes.

- Separación: Holanda y Dinamarca.
- Tributación separada para rentas del trabajo: Alemania, Luxemburgo, Gran Bretaña e Irlanda; Alemania y Gran Bretaña conceden régimen de separación por opción para todas las rentas.

b) *Mecanismos:*

- Francia: cociente familiar.
- Alemania: *splitting* más subvenciones por hijos.
- Luxemburgo: cociente o *splitting*.
- Crédito impositivo por matrimonio: Bélgica, Italia y Dinamarca; los dos primeros dan también crédito progresivo por hijos; Dinamarca no da crédito alguno por hijos.
- Deducciones en la base: Gran Bretaña, Irlanda y Holanda; Gran Bretaña con peculiaridades por razón de edad.

4. *Materia imponible: uniforme, aunque con importantes diferencias metodológicas*

a) *Clasificación:* simple, por su origen (Italia, Alemania y Holanda); extensa (Francia, Bélgica y Luxemburgo), y cédular (Gran Bretaña e Irlanda).

b) *Ganancias de capital:* tributan en todos los países; como renta ordinaria (Alemania, Luxemburgo y Holanda); como renta sujeta de modo especial en el impuesto (Francia y Bélgica); como renta sujeta a impuesto especial (Gran Bretaña, Dinamarca e Irlanda), y como renta sujeta a impuesto local y luego al general (Italia).

c) *Rentas inmobiliarias:* tributan por importación en Bélgica e Italia; en los demás países, por contraprestación.

d) *Rentas societarias y del capital:* Italia y Holanda no aplican *avoir fiscal*; Alemania lo aplica potencialmente pleno; los demás, de modo parcial. Todos aplican *precomple*, aunque difieren los conceptos de renta del capital en los países; el tipo de retención es muy diverso, moviéndose entre el 20 por 100 y el 38,5 por 100 liberatorios para pagos al exterior.

e) *Rentas del trabajo:* Se sujetan netas, en ocasiones con mínimo exento y con retención en relación dependiente; Bélgica, Francia y Alemania permiten deducciones de gasto a tanto alzado o en *forfait*.

Para profesionales se siguen dos sistemas: el separado de las demás explotaciones (latinos: Bélgica, Francia e Italia) y el común. El régimen separado permite calcular el ingreso por vía directa (Bélgica e Italia) o de *forfait* (Francia) por opción y limitado; Bélgica e Italia aceptan *forfait* para deducción de gastos. Alemania y Luxemburgo aplican el método común de las explotaciones, y con ello el llamado sistema de estimación administrativa.

f) *Explotaciones*: Tienen un ámbito conceptual diverso (rentas agrarias, inmobiliarias, profesionales, etc.) según los países; la transparencia está generalizada; cinco países, los latinos, Alemania y Luxemburgo aplican régimen especial para pequeñas y medianas explotaciones (*forfait*, excedente, declaración simplificada, contabilidad simplificada y deducción alzada de gastos). Sistemas para definir el beneficio son tres: diferencias de activos netos, balance final y definición directa.

La mecánica de determinación del beneficio real presenta pequeñas variaciones: *stocks*, títulos, atípicos, mercancías y amortizaciones; Gran Bretaña propuso el valor de reposición en 1978; el régimen libre es aplicable en Gran Bretaña e Irlanda, todos incluyen amortizaciones aceleradas y regímenes especiales de dotación a fondos y provisiones; también aceptan traslación de pérdidas con diverso alcance.

g) *El régimen de plusvalías presenta características muy diversas*:

- Con separación, o no, del impuesto principal.
- Distinguiendo las mobiliarias de las inmobiliarias.
- Con diferenciación de que se produzcan o no en explotaciones.
- Con especialidades por la causa (onerosa, gratuita, por causa de muerte).
- Con diferentes plazos.
- Con diferentes condiciones de reinversión con distinta potestad administrativa para exigir el tributo.
- Con distintos tipos de gravamen.
- Con ponderación o no del índice de inflación.

##### 5. *Liquidación*

En este punto se globaliza la renta y se aplican normas muy diferentes, por países de gastos deducibles, pérdidas, ingresos del exterior y tarifa aplicable.

##### 6. *Evaluaciones indiciarias*

Se dan en Bélgica, Francia, Italia y Alemania con características diferentes.

##### 7. *Conclusiones*

Los regímenes de renta presentan dificultades sustanciales para su unificación; el proceso armonizador, sin especiales ambiciones aproximativas, se limitaría a terminar con toda clase de medidas discriminatorias e incentivadoras que perturbasen el funcionamiento del

mercado; sin embargo, la tarea es difícil por el empleo del impuesto al servicio de políticas económicas nacionales y porque cada nación propende—como dice Neumark— a una desvertebración cualitativa de su impuesto unitario por razón de tantas especialidades como las que se presentan en la estructura del impuesto y que responden a convicciones estrictamente peculiares.

## B) IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Este gravamen presenta grandes divergencias normativas entre los países miembros, en función de su aplicación o políticas diversas y de la diferente legislación mercantil de base. Ello impide su adecuada comparación; no obstante, es posible indicar sus caracteres más destacados según se encontraban a primeros de 1979.

a) El régimen de transparencia se aplica con generalidad en Alemania, Italia, Francia y Bélgica.

b) Los tipos normales son:

Bélgica: 48; Dinamarca: 37; Alemania: 56 (sin distribuir) y 36 (distribuidos); Francia: 50; Irlanda: 35/45; Italia: 25; Luxemburgo: progresivo; Holanda: 48, y Gran Bretaña: 52.

c) El crédito del impuesto, para aliviar la doble imposición económica sobre los dividendos, tampoco está uniformado; Alemania lo concede potencialmente al 100 por 100 sobre los beneficios distribuidos; Dinamarca concede un crédito del 15 por 100 de los dividendos; Bélgica acredita el 57,5 por 100 del impuesto satisfecho tras la deducción de la retención; Francia acredita el 50 por 100 del impuesto satisfecho.

d) En cuanto a la retención en la fuente, todos los países retienen un porcentaje, sin detallar las numerosas especialidades; podemos indicar como tipos normales: 15 por 100 en Luxemburgo, 20 por 100 en Bélgica, 10 y 30 por 100 en Italia, 25 por 100 en Holanda y Alemania, 30 por 100 en Dinamarca y gravamen cedular en Irlanda y Gran Bretaña; Francia aplica un «precomple» del 50 por 100 sobre el dividendo neto distribuido a los accionistas:

## C) EL IVA

El régimen del IVA está armonizado en función de la Sexta Directriz comunitaria. Podemos destacar la exención de los servicios de banca y de seguros dentro del régimen de opción que concede aquella Directriz.

Los tipos aplicables son, a mediados de 1979, los siguientes:

	Reducido	Normal	Incrementado	Tipo cero
Bélgica .....	6	18	— 25	—
Dinamarca .....		23		—
Alemania .....	6,5	13		—
Francia .....	7	17,6	33,3	—
Irlanda .....	10 11,11	20		Sí
Italia .....	6, 9, 12	14	18 y 35	—
Luxemburgo .....	2,5	10		—
Holanda .....	4	18		Sí
Gran Bretaña .....		15		Sí

#### D) REPARTO DE LA CARGA DE SEGURIDAD SOCIAL EN 1974

	Patronos	Empleados y no asalariados
Dinamarca .....	60,45	39,55
Francia .....	73,68	26,32
Alemania .....	51,5	48,5
Italia .....	81,64	18,35
Bélgica .....	65,27	34,72
Luxemburgo .....	54,62	45,37
Gran Bretaña .....	50,49	49,50
Holanda .....	44,90	55,09
Irlanda .....	57,00	42,99

FUENTE: Informe Fredersdorf, Anexo 5.

Los resultados de estas tablas deben ponerse en relación, naturalmente, con los índices de participación de la financiación de la Seguridad Social con cargo a estas cuotas, en relación con los ingresos presupuestarios y con su incidencia sobre el PIB.

## E) CONTRIBUCIÓN A LOS RECURSOS COMUNITARIOS

*Incidencia de las contribuciones al Presupuesto Comunitario sobre los ingresos nacionales (excluido el recargo TVA) (sin computar entre ingresos nacionales la Seguridad Social).*

	CECA	Derechos sobre importaciones	Total
Dinamarca .....	0,001	0,484	0,485
Francia .....	0,022	1,083	1,106
Alemania .....	0,037	1,253	1,291
Italia .....	0,032	1,779	1,811
Bélgica .....	0,054	1,948	2,002
Luxemburgo .....	0,442	0,926	1,368
Gran Bretaña .....	0,028	0,844	0,872
Holanda .....	0,013	2,088	2,101
Irlanda .....	0,003	0,770	0,773

FUENTE: Informe Fredersdorf, anexo 5.

## VI. Conclusión

En las páginas anteriores he tratado de dar una rápida ojeada a lo que representa la fiscalidad en la perspectiva de la Comunidad y su realidad en los países miembros.

Muchos son los detalles que se podrían haber incluido, con mayor extensión o acierto que el que ahora ha sido posible. Confío, sin embargo, que quien se aproxime a la información ahora vertida, pueda extraer de ella algunas conclusiones sobre lo que la integración en las Comunidades pueda representar para nuestro sistema fiscal, así como sobre la realidad tributaria de los países con los que nos queremos asociar. Salta a la vista que el esquema fiscal español tiene problemas de los que ocuparse con su armonización, así como necesidades lógicas de alineamiento en las estructuras generales de los impuestos, en cuanto opciones de financiación del sector público; por su enorme significación, el responsable de este sector deberá orientar sus decisiones teniendo en cuenta exigencias de equidad y de eficacia, y, desde luego, de acomodación por las normas comunitarias vigentes en cuanto necesarias para cooperar a la formación de la Comunidad Europea.

## ANEXO I

*Una nota sobre el IVA*

La entrada en España en la CEE exigirá la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido. Como ocurrió en su día en algunos

países miembros, también en España se comienza a detectar una inquietud sobre los efectos del gravamen. La presente nota pretende ilustrar algunos aspectos sobre el IVA, ya que es bastante probable que numerosas opiniones se formulen desde posiciones insuficientemente informadas o dispuestas a manipular en su provecho el coste que toda implantación tributaria computa.

## I. DESCRIPCIÓN DEL MECANISMO DEL IVA

1. El IVA es una opción técnica de imposición indirecta. Se caracteriza por su racionalidad, transparencia y neutralidad económica. Sustituirá, en su día, a los actuales impuestos sobre tráfico de empresas y lujo, básicamente. Es un impuesto aparentemente complejo, sobre todo si se le compara con fórmulas simplificadas de imposición, pero en mi opinión la complejidad se origina con su mecanismo, por lo demás harto elemental; no se prejuzga la complejidad de su interpretación jurídica, común por otra parte a todo tributo.

2. Seguidamente se expone un ejemplo simplificado de aplicación de IVA tomado de Due.

Fase	Compras	Ventas	IVA 10 %	Precio venta	Valor añadido	Crédito	Neto
Agricultor .....	250	1.000	100	1.100	750	—	100
Molinero .....	1.100	1.500	150	1.650	500	100	50
Panadero .....	1.650	2.500	250	2.750	1.000	150	100
Vendedor .....	2.750	4.000	400	4.400	1.500	250	150
			900			500	400

Se supone que un producto atraviesa cuatro fases desde su comienzo hasta su venta al consumidor final. Un IVA al 10 por 100 recae sobre el valor final de cada fase y se añade al precio; el contribuyente, o agente económico sujeto, incorpora el impuesto sobre el precio final del producto y lo repercute expresamente en factura; pero sólo es deudor por el IVA correspondiente al valor que efectivamente añade; para ello se le concede un «crédito» por el impuesto que a él se le ha repercutido desde la fase anterior, y que deduce de la cantidad fiscalmente debido por el valor final. En el ejemplo anterior, tomando ahora como muestra la fase tercera, el panadero debe el 10 por 100 del precio final de venta de su producto, es decir, 250, que incorpora a su factura; declara 2.500 de base imponible y 250 de IVA, lo que supone un precio final de 2.750; pero como la base segunda le repercutió 150, deduce esta cantidad de 250, con lo que la deuda neta a pagar es de 100; 100, a su vez, es el 10 por 100 de 1.000, o valor efectivamente añadido por la fase tercera.

En el ejemplo conviene hacer una observación: en la fase primera el impuesto neto indicado es 100, cuando debería haber sido 75, ya que el agricultor podría deducir 25 de impuesto correspondiente a sus compras; pero, para simplificar y dar un resultado final exacto se ha hecho la ficción de que el agricultor no acredita el IVA de sus compras; la cifra final de 10 por 100 correspondiente a 400 resultaría, en realidad, de 375 más 25 procedentes de la fase anterior al agricultor y no incluida en el cuadro.

3. La recaudación con IVA es el 10 por 100 del valor final del producto; esta exactitud ha sido posible por el mecanismo del crédito; si no hubiese habido crédito por las fases anteriores, como ocurre actualmente con el IGTE, la recaudación habría sido de 900.

El IVA equivale, por tanto, a un impuesto sobre fase final de minoristas del 10 por 100, o a un impuesto en cascada, tipo IGTE, de 4,5 por 100 aproximadamente, sin computar efecto acumulativo de unas fases sobre otras.

4. La cascada de un impuesto acumulativo, tipo IGTE, implica una traslación completa, a la fase siguiente, de dos elementos impositivos:

- uno es el componente fiscal estricto; es decir, la segunda fase hace tributar, además del valor añadido el valor correspondiente al impuesto repercutido. La fase dos, al tributar al 10 por 100, sujetaría también el 10 por 100 del impuesto procedente de la fase uno, es decir 10.
- otro es el componente fiscal completo, es decir, si cada fase mantiene el margen que le corresponde por el valor que añade, «pirámida» el impuesto íntegro de la fase anterior, y así sucesivamente.

Veamos los ejemplos de estos componentes:

- cascada estricta: fase 2: 10 por 100 de 100, impuesto repercutido, 10 por 100 de 150, más 10 por 100 de 250, es decir, un total acumulativo de 50.
- cascada real con mantenimiento de márgenes:
  - Fase 2: compra a 1.100, añade 500 y vende a 1.600; impuesto, 160 y precio 1.760.
  - Fase 3: compra a 1.760, añade 1.000 y vende a 2.760; impuesto, 276 y precio 3.036.
  - Fase 4: compra a 3.036, añade 1.500 y vende a 4.536; impuesto, 453 y precio 4.989.

Esto representa lo siguiente: la fase uno soporta cuatro veces el 10 por 100 acumulativo del valor que añade, es decir, 100, 110, 121 y 133; la fase dos soporta tres veces el 10 por 100 de 500 o valor que añade, es decir, 50, 55 y 60,5; la fase tres soporta dos veces el 10 por 100 de 100, es decir 100 y 110, y la fase final soporta una vez el 10 por 100 de 150. La suma de estas cantidades representa 989.

5. El lector con paciencia para seguir hasta aquí los cálculos efectuados, podrá observar que los problemas de incidencia fiscal no son precisamente los planteados por el IVA, sino los planteados por la cascada.

Sobre esta aclaración, podemos apreciar que—con tipos iguales—la cascada ha aumentado casi en 600, más del doble, el precio final que lo provocado por el IVA.

Naturalmente, el IGTE actual no es del 10 por 100, sino que funciona con un tipo medio del 2 por 100. Pues bien, con el ejemplo anterior puede calcularse que un ITE al 4 por 100 recaudaría 374, dejando el precio de venta a 4.374. Ello lleva a concluir que—para cálculos homogéneos no se debe comparar el tipo del IVA con su correspondiente en IGTE, sino inferior en más de 50 por 100. Un IGTE del 2 por 100 debería compararse con un IVA aproximado del 5 por 100.

6. Sin embargo una idea debe quedar clara: la cascada es *estructuralmente inflacionista*, lo que no ocurre con el IVA. Si pasamos a una cascada intersectorial, con muchas más acumulaciones que las del ejemplo simplificado, podría demostrarse que a partir de la sexta acumulación un IGTE del 4 por 100 eleva los precios más que un IVA del 10 por 100.

Esta idea ya fue expresada académicamente por Friedlaender. No debe olvidarse que el IVA absorberá, además, otros gravámenes indirectos actuales de efecto aún más acumulativo que el propio IGTE.

La afirmación de que el IVA es inflacionista debe rechazarse categóricamente; la economía española se verá estructuralmente sañeada desde el punto de vista fiscal, y ello sólo reportará beneficios comparativamente a la situación actual. Ello no supone desconocer los problemas de tensiones de precios originados coyunturalmente por la sustitución de impuestos.

7. Por todo lo dicho queda claro un efecto adicional importante; las *inversiones* se estimulan con el tránsito al IVA y este es un fenómeno comprobable empíricamente en otros países; la razón es que—ahora—la inversión se grava dos veces, en la compra y en su incorporación al coste en el proceso de amortizaciones. Con el IVA el impuesto repercutido por la compra se deduce del debido por las ventas, y en la modalidad seguida en España, como en la CEE, la deducción es instantánea y total.

8. Si se comprende el mecanismo del IVA se apreciará lo difícil que es eximir fases o bienes concretos, porque—aunque no tributen—si se incorporan a fases o bienes no exentos, se recupera el valor, la exención queda inoperante y con el perjuicio de que no hay crédito del impuesto porque no se repercutió gravamen alguno. Con todo, son posibles exenciones excepcionales y específicas, así como el régimen «suspensivo» del impuesto para no gravar las exportaciones.

9. El tránsito al IVA implicará transparencia en los ajustes fiscales en frontera, es decir, en el ICGI a las importaciones y en la desgravación fiscal a la exportación.

Este es, posiblemente, el punto más sensible para el sector empresarial; en mi opinión este sector, en cuanto exportador, tiene la intuición de que el mecanismo actual le puede favorecer, porque cobra en metálico. Es una opinión muy respetable, que un sector económico salga al mercado exterior en la creencia de que compite favorablemente porque el tesoro le ayuda. Pero se podrían hacer varias observaciones: ¿es así realmente? Nadie lo puede demostrar. ¿Qué efecto tiene la inflación interior inducida fiscalmente sobre la capacidad de exportar? ¿Existe un trato homogéneo, por ejemplo, de los agricultores con la industria, y aún, dentro de ésta, entre los diversos productos? Tampoco se puede demostrar.

El mecanismo de la cascada induce a integrar el mayor número de fases posibles de los circuitos de producción y venta. ¿Es racional desgravar por igual a sabiendas de la arbitrariedad y de la discriminación que se efectúa por razón de la diversa estructuración de cada circuito?

Si se pretende la adhesión a un mercado no distorsionado fiscalmente, hay que ser coherente con el objetivo final; el problema real no es rechazar lo inevitable (si es que realmente se quiere) como hacer lo posible para evitar traumas. El comercio con Estados Unidos y las decisiones recientes del GATT deben ser ilustrativos en este asunto.

En el comercio intracomunitario las barreras aduaneras habrán desaparecido, lo que podría ponderarse también a la hora del resultado final. Por último todas las orientaciones de la actual política económica y comercial del Gobierno apuntan hacia el saneamiento, liberalización y transparencia. ¿Será el presupuesto la excepción a la regla?

10. El IVA es temido por razones adicionales; obliga a racionalizar estructuras industriales y prácticas administrativas de los agentes productivos; permite el control cruzado dentro del impuesto y con otros impuestos; es también un instrumento de mayor presión fiscal, indirecta, a la que el ciudadano es políticamente sensible.

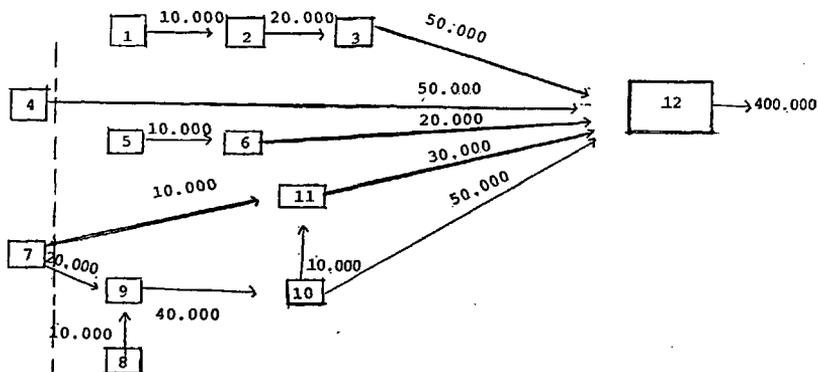
Pero estos argumentos no deben ser absolutos; se debe tener conciencia de que la inflación inducida por la cascada es un impuesto aún peor que el IVA; adicionalmente, la recaudación efectiva puede ser utilizada para evitar mayores gravámenes, inevitables y más indeseables, como ocurre con las cargas para la financiación de la Seguridad Social. España, además, está aún lejos de los índices de presión fiscal de nuestros futuros competidores. Países como Ecuador, Madagascar, Marruecos, Senegal, etc... tienen implantado el IVA desde hace casi diez años.

11. Todo ello no supone desconocer los graves problemas que a nuestro país le supondrá el tránsito al IVA. Es deber de todos los afectados, detectarlos y preverlos, para que se haga en las mejores

condiciones posibles. Pero pienso que no sería correcto situar el tema fuera de una información clara y veraz, en el intento de manipular en provecho propio intereses de todos los ciudadanos.

## II. EJEMPLO SIMPLIFICADO

1. El diagrama adjunto muestra un proceso de fabricación de un producto X al que llegan cinco clases de «inputs». Se supone que las fases originales no tienen «inputs», sino que generan totalmente el valor añadido. Las cifras situadas sobre las flechas indican el valor final del «output» del sector, o del «input» del siguiente, sin efecto fiscal. Los procesos cuatro y siete son exteriores y dan lugar a importaciones, que en un caso se incorporan directamente al producto final y en otro a productos intermedios.



Fase	Compras	Ventas	Valor añadido
1	—	10.000	10.000
2	10.000	20.000	10.000
3	20.000	50.000	30.000
4	—	50.000	50.000
5	—	10.000	10.000
6	10.000	20.000	10.000
7	—	30.000	30.000
8	—	10.000	10.000
9	30.000	40.000	10.000
10	40.000	60.000	20.000
11	20.000	30.000	10.000
12	200.000	730.000	200.000
	330.000	400.000	400.000

2. *Aplicación de un impuesto acumulativo tipo IGTE, al 2 por 100.*

Se supone un ICGI del 10 por 100 sobre los productos importados.

- Fase 1. Ventas:  $10.000 + 2 \text{ por } 100 = 10.200.$
- Fase 2. Compras: 10.200.  
V. añadido: 10.000.  
Ventas:  $20.200 + 2 \text{ por } 100 = 20.604.$
- Fase 3. Compras: 20.604.  
V. añadido: 30.000.  
Ventas:  $50.604 + 2 \text{ por } 100 = 51.616.$

Impuestos recaudados: 1.616.

- Fase 4. Importación:  $50.000 + 10 \text{ por } 100 = 55.000.$
- Fase 5. Ventas:  $10.000 + 2 \text{ por } 100 = 10.200.$
- Fase 6. Compras: 10.200.  
V. añadido: 10.000.  
Ventas:  $20.200 + 2 \text{ por } 100 = 20.604.$

Impuestos recaudados: 5.604.

- Fase 7. La importación es «input» para fases 9 y 11 y se contempla en éstas.
- Fase 8. Ventas:  $10.000 + 2 \text{ por } 100 = 10.200.$
- Fase 9. Compras: 10.200.  
Importación:  $20.000 + 10 \text{ por } 100 = 22.000.$   
V. añadido: 10.000.  
Ventas:  $42.200 + 2 \text{ por } 100 = 43.044.$

Impuestos recaudados: 3.044.

- Fase 10. Compras: 43.044.

Supongamos que afecta la octava parte de las compras a la venta a fase 11 (es decir 5.000 más 380), y que —del valor que añade (20.000)—incorpora la cuarta parte (5.000) a las ventas a fase 11.

$$\begin{aligned} \text{Ventas a 11: } & 10.380 + 2 \text{ por } 100 = 10.587. \\ \text{Ventas a 12: } & 37.664 + 15.000 = 52.664 + 2 \text{ por } 100 = \\ & = 53.716. \end{aligned}$$

Impuestos recaudados: 1.259.

- Fase 11. Compras: 10.587.

$$\begin{aligned} \text{Importaciones: } & 10.000 + 10 \text{ por } 100 = 11.000. \\ \text{V. añadido: } & 10.000. \\ \text{Ventas: } & 31.587 + 2 \text{ por } 100 = 32.217. \end{aligned}$$

Impuestos recaudados: 1.630.

Suma de precios finales de «inputs» de fase 12: 213.153.

Suma de impuestos devengados: 13.153, de los cuales 8.000 corresponden a ICGI, incluido el IGTE sobre importaciones.

En términos de valor añadido al 10 por 100, la recaudación habría sido de 20.000 y el «input» del sector 12 sería 220.000. En el ejemplo la importación representa el 40 por 100 del valor final del «input» del sector 12. En estas condiciones el IGTE más ICGI están actuando con igual efecto que un IVA del 6,57 por 100.

— Fase 12. Compras: 213.153.  
Valor añadido: 200.000.  
Ventas: 413.153 + 2 por 100 = 421.415.

Sujetando el bien final a IVA el precio sería de 440.000, la tributación actual a tipos de 2 y 10 por 100 de ICGI (la importación representa ya un 20 por 100 del valor final) está actuando como un IVA, algo superior al 5 por 100.

Ello quiere decir que no es homogéneo comparar presiones fiscales nominales y que un IVA al 10 por 100 sería equivalente a una cascada; en este caso, superior al 6 por 100 nominal.

De aquí se puede inferir que cuanto mayor sea el componente importación en el valor final, menor es el peso del tipo nominal del IGTE para equivaler a un IVA del 10 por 100 y que es más aconsejable sustituir la cascada al presionar el ICGI inflacionariamente. A efectos de comercio exterior y por el mecanismo desgravador se puede apreciar discriminación entre productos iguales en función del componente no importado, lo que implica un proteccionismo.

Por otro lado el fabricante final soporta una incidencia, con cascada de 21.415, mientras que con IVA, al acreditar el 10 por 100 de los «inputs», soportaría una deuda de 20.000.

En término de exportación, una desgravación real (en este caso, simplificada al suponer que el fabricante final no ha sufrido gravamen alguno en su propio proceso de protección) sería del 3,25 por 100, o 13.153 sobre el valor final. En régimen de IVA la desgravación por supresión del impuesto sería de 20.000.

Una desgravación legal superior a la incidencia efectiva traería importantes consecuencias: o reducir costes, manteniendo el beneficio, o mantener costes, minorando el margen en el precio final y compensándolo con el exceso; como efecto adicional este proceso puede cubrir el importe del impuesto sobre beneficios de exportación, y en la medida en que este gravamen se traslade, o en que se minore el margen por el ahorro, se obtendría una competencia ventajosa.

Si los capitales predominantemente exportadores son extranjeros (o en su caso comunitarios) resultaría un trato preferencial para la inversión extranjera frente a la inversión interior que no exporta; la implantación del IVA no permitiría estas distorsiones entre destinos de la inversión.

Debe recordarse que estas perturbaciones, de producirse, se harían a costa del Presupuesto del Estado, que estaría utilizado así para falsear la concurrencia exterior (e inducidamente, la interior), a sostener quizá sectores marginales o antieconómicos indefinidamente (sin visos de reconversión) y a detraer recursos para otros países. Es evidente que—de no planificarse una solución, al plazo que sea—, las leyes económicas y las reglas del comercio serán aún más implacables, como ya lo ha demostrado la experiencia.

Una desgravación fiscal imprecisa puede originar un problema adicional; los posibles efectos de distorsión seguramente tendrán una incidencia involuntaria sobre las economías regionales en función de la importancia de su sector exportador y de la naturaleza de los productos; sin embargo, puede ocurrir que la desgravación se utilice, además de como instrumento de política comercial, como medio de política regional, auténtica cuadratura del círculo; a los conflictos potenciales del exterior habría que añadir el agravio comparativo interior y el efecto de colocar, ante una eventual integración en la CEE con tránsito al IVA, a las regiones en posiciones distintas, generando resistencias aún mayores que las meramente sectoriales y estableciendo una causa para futuras compensaciones de «derechos adquiridos».

### 3. *Impuesto sobre el lujo.*

Con la nueva Ley de Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta, a la cifra anterior, de 413.153, si el bien escogido es por ejemplo un automóvil, habría que añadir el 26 por 100 del precio final neto (sin impuesto indirecto sobre la misma operación), es decir, 107.419; con ello resultarían dos efectos: uno, que el precio final sería de 528.834 al que añadir el IGTE de la venta final, es decir, 8.262, con precio final, impuestos incluidos, de 537.096; el otro efecto es que el 26 por 100 se piramida no sólo sobre el valor añadido final (400.000), sino también sobre el impuesto acumulado hasta entonces (13.153), por lo que el consumidor final paga 3.419 adicionales de impuesto sobre el lujo, lo que supone casi un punto más de presión fiscal debida a la cascada y que coloca el gravamen del 26 por 100 en casi el 27 por 100.

En términos de valor añadido, al 30 por 100, la tributación final sería de 520.000; con el sistema actual el IVA necesario para alcanzar el precio final habría de ser del 34,2 por 100.

En definitiva, una cascada al 2 por 100 y un impuesto de lujo al 26 por 100 en el ejemplo citado, aumentan la presión fiscal y los precios más que un IVA al 30 por 100. Debe tenerse en cuenta que el ejemplo es simplificado y que en relaciones intersectoriales es muy probable que la diferencia será aún mayor en detrimento del sistema actual. Por añadidura el IVA, en cuanto repercutido en «inputs» de otros sectores, sería acreditable, minorando de nuevo el efecto acumulativo y la presión inflacionista.

### Conclusión

El análisis del IVA y la ponderación de sus caracteres deben hacerse considerando su mecánica y sus efectos. Sin desconocer, una vez más, los problemas de su implantación, creo necesario el informe sobre su funcionamiento y clarificarlo como alternativa frente al régimen actual.

Sería deseable que las posiciones que sobre su vigencia se tomen en España, por sectores y grupos de presión, tengan presentes los numerosos aspectos que el IVA ofrece, alejándose de posiciones viscerales las más de las veces y cuyas motivaciones reales están lejos de la claridad.

## ANEXO II

### Breve referencia bibliográfica

#### I. ARMONIZACIÓN FISCAL

*Informe Fredersdorf*. CES 141, 77, Bruselas, 20 de junio de 1978. Instituciones y Fiscalidad Europeas. Vols. I y II. IEF, 1979. Cuadernos del Centro de Estudios Fiscales sobre Comunidades Europeas.

EDUARDO ABRIL ABADIN: *La política fiscal comunitaria*. Conferencia pronunciada en la Universidad de Oviedo, publicada por dicha Universidad, entre otros estudios, en 1979.

«Estructura fiscal en España y en la CEE», CECA, *Coyuntura Económica* número 11/12.

*Los Impuestos Especiales en la CEE*. Carlos SALGADO, IEF, CEF, CC. EE., 1979.

RICARDO CALLE: Numerosas publicaciones, entre las que destacan: *La Teoría de la Armonización Fiscal* y *la Armonización Fiscal Europea*, HPE número 817; *Sistemas Fiscales Contemporáneos*, CEU, 1974.

XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, sobre *Relaciones Fiscales Internacionales*, con trabajos sobre el tema, especialmente de J. L. CERÓN, P. NASINI y C. GARCÍA VINUESA.

XXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, sobre *la Empresa Multinacional*.

XXV Semana de Estudios de Derecho Financiero, especialmente el trabajo de ROMÁN ORTIZ GUTIÉRREZ sobre *Armonización Fiscal en la CEE*.

*Fiscalidad sobre el Tabaco*, de JAIME SÁENZ DE TEJADA, en Seminario sobre Perspectivas del sector tabaquero español en la CEE, Servicio Nacional del Cultivo y Fermentaciones del Tabaco, Madrid, 7 y 8 de noviembre de 1979.

La revista *Hacienda Pública Española*, del IEF, contiene numerosos artículos sobre armonización y Derecho comparado.

#### II. DERECHO COMPARADO

Son obras de necesaria consulta los *Cahiers Fiscaux Fonteneau*, con descripción paralela de los impuestos básicos de los países miembros, el volumen editado por la Comisión periódicamente, denominado *Inventario de*

*Impuestos*, última edición de 1979, y las publicaciones de la OCDE, singularmente las que recogen temas monográficos a las estadísticas fiscales, que han sido las utilizadas en este trabajo.

### III. IVA

Publicaciones españolas básicas son la obra de JOAQUÍN SOTO GUINDA, la de RICARDO CALLE, la de CLARA SULLIVAN y el *IVA y Mercado Común* (presentación de M. GARCÍA MARGALLO-RIAZA), todas ellas del Instituto de Estudios Fiscales. Entre los artículos destacan el de FÉLIX DE LUIS, publicado en la XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero, así como todo el contenido de dicha Semana de Estudios, algunos de cuyos artículos se publicaron luego por el Instituto de Estudios Fiscales en la edición de «Libros de Bolsillo»; igualmente el trabajo de JOSÉ MANUEL GARCÍA MARGALLO-MARFIL en el número 31 de *Hacienda Pública*.

Debe destacarse, también, el contenido de la Memoria que acompaña a la presentación del proyecto español de IVA, remitido a las Cortes el 14 de abril de 1978.

### IV. OTRAS OBRAS

- CARTOU, Louis: *Droit financier et fiscal européen*. Paris, Dalloz, 1972.
- COMUNIDADES EUROPEAS (Comisión): *Inventaire des impôts perçus dans les Etats membres des Communautés européennes au profit de l'Etat et des collectivités locales Lux*. Office des publications officielles, 1979.
- DECOURCELLE, Gérard: *L'imposition des bénéficiaires des sociétés dans le Marché Commun*. Paris, Cujas, 1970.
- DEL GIZZO, Hutchings: *La imposizione nella comunità europea della operazioni bancarie*. Istituto per l'Economia Europea. Roma, 1974.
- DEROUIN, Philippe: *La taxe sur la valeur ajoutée dans la Communauté économique européenne*. Paris, Júpiter, 1977.
- Dispositions fiscales Harmonisation des législations*. Bruxelles, Ed. Université de Bruxelles, 1973.
- DOSSER, Douglas: *British taxation and the common Market*. A volume of essays. London, Knight, 1973.
- DOSSER, Douglas; HAN, S. S.: *Taxes in the EEC and Britain. The problem of harmonization*. London, Chatham House, PEP, 1968.
- DUFOUR, Gruy: *La TVA, un impôt indirect à vocation européen*. Strasbourg, 1974.
- FONTENEAU, Pierre: *L'influence de la France sur la politique fiscale communautaire*. Paris, LGDJ, 1975.
- FONTENEAU, Pierre: *L'influence de la politique fiscale communautaire sur la fiscalité française*. Paris, LGDI, 1975.
- MICHELLI, G. A.: *La TVA les directives communautaires à la loi italienne*. 1975.
- MONTAGNIER, G.: *Fiscalité*. Paris, 1976.
- PONSIN, Jean Pierre: *Le régime fiscal des provisions dans la Communauté E. E. Brux.*, Bruylant, 1978.
- ROELANS, Jacques: *Régimes fiscaux applicables aux fusions de sociétés dans les Etats membres de la CEE et perspectives communautaires*. Bruxelles, Bruylant, 1970.

- 
- SESSA, Giuseppe: *La politica fiscale della Comunità europea. Motivazioni, realizzazioni, prospettive.* Padova, Cedam, 1969.
- SCHOLSEM, Jean Claude: *La TVA européenne face au phénomène immobilier. Essai de problématique en droit fiscal comparé.* Liege, Faculté de Droit, 1975.
- SNOR, Bernard: *Taxes in direct investment income in the EEC. A legal and economic analysis.* New York, Praeger, 1975.
- TEL, Pierre: *Le régime fiscal des filiales et sucursales de sociétés étrangères.* Brux., Bruylant, 1973.