

LA POLÍTICA FISCAL COMUNITARIA Y SU INCIDENCIA PARA ESPAÑA

Por FRANCISCO JAVIER DE LA RIVA GARRIGA

Inspector de Finanzas del Estado.

Vicesecretario General Técnico para Asuntos Financieros del Ministerio de Economía y Hacienda.

Sumario: 1 DISPOSICIONES DE CONTENIDO FISCAL EN EL TRATADO DE ROMA.—2. LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LOS INFORMES TÉCNICOS Y PROGRAMAS DE LA COMISIÓN.—3. LA POLÍTICA FISCAL COMUNITARIA EN EL ÁMBITO DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS: 3.1 Proposiciones de la Comisión. 3.2 Referencia al Impuesto español sobre Sociedades.—4. LA ARMONIZACIÓN FISCAL COMUNITARIA EN EL ÁMBITO DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS: 4.1 *Impuestos sobre la cifra de negocios. El IVA:* 4.1.1 La armonización comunitaria. 4.1.2 La introducción del IVA en España. 4.1.2.1 Aspectos normativos. 4.1.2.2 Aspectos económicos y financieros. 4.2 *Impuestos especiales. Accisas.* 4.2.1 Normativa comunitaria. 4.2.2 Adaptación de la normativa española. 4.3 *Impuestos relativos a la concentración de capitales:* 4.3.1 Normativa comunitaria. 4.3.2 Adaptación de la normativa española. 4.4 *Régimen armonizado de franquicias para viajeros y pequeños envíos:* 4.4.1 Normativa comunitaria. 4.4.2 Aplicación en España.—5. **NORMATIVA SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL:** 5.1. *Normativa comunitaria.* 5.2 *Aplicación en el caso español.*

Es ya un tópico la afirmación de que el Mercado Común supone mucho más que la desaparición de los aranceles. En último término está en juego la convergencia económica y quizá la convergencia política entre los Estados.

En esta perspectiva las políticas agrícola, regional o fiscal no son un fin en sí mismas sino instrumentos al servicio de los objetivos comunitarios, por cierto, cambiantes y, como se ha dicho, forjados a golpes de crisis.

En el curso de las próximas líneas se analizan algunos aspectos de la política fiscal comunitaria, pero al mismo tiempo, desde una plataforma más amplia se hace referencia a determinados aspectos financieros implícitos en las disposiciones fiscales.

La diversidad de los regímenes fiscales existentes en los distintos paí-

ses de la Comunidad representa un factor de distorsión en los intercambios comerciales comunitarios.

El objetivo prioritario de la política fiscal comunitaria podría resumirse con la palabra neutralidad. Se trata en síntesis, de evitar las discriminaciones que se ocultan tras las barreras fiscales y los procesos de ajustes en frontera en aplicación del principio de gravamen en el país de destino.

En esta comunicación se expone el estado en que se encuentra la armonización tanto de la imposición directa como de la indirecta, en la Comunidad Económica Europea, para, a continuación, referirnos a aquellos conceptos impositivos que podrían verse afectados por la citada armonización indicando cuál es su actual situación en nuestro país.

1. Disposiciones de contenido fiscal en el Tratado de Roma

La normativa fiscal se encuentra fundamentalmente recogida en los artículos 95 a 99 del Tratado CEE. Conviene, no obstante, tener en cuenta otras disposiciones que indirectamente comportan la referencia a una fiscalidad común.

El artículo 3.º se refiere a la abolición de los derechos de aduana y medidas de efecto equivalente que están directamente ligadas a la supresión de discriminaciones fiscales, hasta el punto que su distinción respecto de las disposiciones fiscales propiamente dichas ha planteado serios problemas al Tribunal de Justicia. Asimismo, el establecimiento de un sistema para evitar el falseamiento de la competencia (art. 3.º *f*), es una obligación igualmente válida en cuanto concierne a la fiscalidad, de la misma manera que lo son: la necesidad de supresión de obstáculos a la libre circulación de personas, servicios y capitales; y la introducción de políticas comunes, como por ejemplo la de transportes, cuya consecución, hace necesaria la adopción de medidas tributarias armonizadas.

Por otra parte, con carácter general, cabe recordar lo establecido en el artículo 3.º *h*), cuando entre las acciones previstas para el logro de los objetivos comunitarios se hace referencia a «la aproximación de legislaciones nacionales».

Las disposiciones de carácter estrictamente fiscal están recogidas, como se indicó en los artículos 95 a 99 a las que cabe añadir el artículo 220 que se refiere a la doble imposición.

— El artículo 95 establece en su párrafo 1, que ningún Estado puede, directa o indirectamente, aplicar a los productos importados de otros paí-

ses miembros, gravámenes interiores superiores a los que recaen sobre productos nacionales similares. Por su parte, el párrafo 2, establece que ningún país puede aplicar a productos de otros Estados miembros gravámenes interiores que tiendan a proteger indirectamente otras producciones. Así pues, dos son las reglas fundamentales que introduce este artículo: la imposición en el país de destino y la no discriminación fiscal por el origen de los productos.

— El artículo 96 por su parte, completa lo dispuesto en el artículo precedente respecto de los ajustes en frontera. Se fija el importe máximo de las devoluciones entre Estados miembros, de tal manera, que se prohíben los reembolsos de impuestos pagados en el interior en cuantía superior al importe que afecte directa o indirectamente a ese producto.

— El artículo 97 permitía a los Estados miembros establecer tipos medios de compensaciones equivalentes a las cargas fiscales acumuladas sobre los productos nacionales. El Consejo adoptó el 3 de abril de 1968 una Directiva determinando el método para el cálculo de dichos tipos medios.

— El artículo 98, limita los ajustes fiscales en frontera a los impuestos indirectos. Los artículos anteriores hacen referencia exclusiva a los «gravámenes interiores», sin especificar si éstos engloban impuestos directos e indirectos o solamente estos últimos. Sin embargo, y en consonancia con las reglas internacionales del GATT (Acuerdo General de Tarifas y Comercio), el artículo 98 integra los artículos 95 y 96 estableciendo implícitamente que los impuestos sobre el volumen de ventas, los derechos de accisa y demás impuestos indirectos, constituyen, como regla general, los únicos gravámenes interiores objeto de ajustes fiscales en frontera. Por último decir que, excepcionalmente, prevé el artículo derogaciones a este principio previa autorización del Consejo y por tiempo limitado.

— El artículo 99 es el único artículo del Tratado donde explícitamente se alude a la acción armonizadora en materia fiscal. Concretamente el artículo dispone que: «La Comisión examinará la forma en que resulte posible armonizar, en interés del mercado común, las legislaciones de los distintos Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, sobre los consumos específicos y otros impuestos indirectos, incluidas las medidas compensatorias aplicables a los intercambios entre los Estados miembros».

2. La armonización fiscal en los informes técnicos y programas de la Comisión

La problemática fiscal adquiere especial relieve en la perspectiva de la unión económica y monetaria. Un mínimo de armonización fiscal en Europa es indispensable para llevar a cabo la unión económica y monetaria que la Comisión, constantemente, proclama como norte de su actuación.

La Comisión, con ocasión del análisis de la unión económica y monetaria, ha insistido en la necesidad de avanzar en el campo de la armonización fiscal.

Sólo haremos referencia aquí de manera somera a los trabajos e informes más relevantes.

El *informe Neumark*, redactado en julio de 1962, en el marco del Comité Fiscal y Financiero creado por la Comisión para definir las grandes líneas de la política económica y financiera, fija como objetivo de la política fiscal comunitaria hacer del Mercado Común un territorio fiscal unificado, fundado sobre la armonización de las legislaciones nacionales, ya que la política fiscal no es una política de uniformización o de centralización sino, sobre todo, de armonización. Como el objetivo es ambicioso, las iniciativas fiscales deberán ser tomadas con prudencia y realizadas por etapas, sin olvidar que la política fiscal forma parte de un conjunto económico-financiero más amplio en el cual se integran otras políticas como la presupuestaria, la monetaria, la crediticia, etc. Después de señalar los problemas técnicos que esta línea de conducta comporta y de sentar las bases para la armonización de ciertos impuestos, el informe propone un calendario para la realización de la política fiscal.

Al definir los objetivos de una unión económica y monetaria, los textos que constituyen lo que se ha llamado el *plan Werner*, incluyen disposiciones fiscales. La unión económica y monetaria deseada, basada sobre la convertibilidad ilimitada y a tipos fijos de monedas, significa una libertad total de transferencias y pagos. Por esta razón, las divergencias fiscales falsearán la unión económica y monetaria al llevar aparejadas desplazamientos artificiales de actividades y de capitales.

Pues bien, el plan Werner, con el fin de reforzar la armonización de las fiscalidades, estableció las medidas a tomar en una primera etapa a finalizar antes de 1973. En líneas generales se trataba, en el campo de los impuestos indirectos, de realizar una aproximación de legislaciones de manera que fuese posible suprimir el control en las fronteras, y, en el

campo de los impuestos directos, de armonizar aquellos que tuviesen una influencia sobre el movimiento de capitales.

Sobre esta base, la Comisión de las Comunidades Europeas ha venido haciendo a lo largo de su existencia una serie de propuestas importantes. Los programas de la Comisión, como más adelante veremos, sólo han sido realizados parcialmente.

El 23 de noviembre de 1966 fue preparado por la Comisión para la reunión del Consejo un Documento en el que se proponía que los sistemas fiscales de los países miembros se apoyasen esencialmente sobre los tres impuestos siguientes:

- Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Impuesto sobre la renta de Sociedades armonizado en su estructura.
- Impuesto sobre la renta de las personas físicas, que podrá ser distinto, en principio, en los Estados pero que se irá armonizando progresivamente.

Dos programas fueron presentados en 1967 por la Comisión al Consejo. El primero se refería a la imposición indirecta y más concretamente a la necesaria armonización del impuesto sobre el consumo, de los impuestos sobre vehículos y del de los seguros. Por su parte el plan de armonización de la imposición directa, llama la atención sobre la necesidad de armonizar con prioridad, el tratamiento fiscal de los movimientos de capitales, de las retenciones en la fuente de los dividendos e intereses de obligaciones, del crédito de impuestos en los sistemas francés y belga, de los fondos de inversión, de las Sociedades holdings, de la concentración de las empresas y del régimen de amortizaciones.

En el Programa de acción en materia fiscal 1975 la Comisión, tras haber lamentado la falta de voluntad política de los Estados miembros que ha obstaculizado el progreso en la política de armonización fiscal, propone un nuevo programa de armonización fiscal a corto plazo: emanación de una directiva para uniformar la base imponible del IVA y para simplificar el procedimiento aduanero relativo a la recaudación del IVA; armonización del objeto y de la base imponible de los impuestos del consumo; armonización de la tasa sobre circulación de títulos-valores y sobre los seguros; régimen fiscal de las fusiones de Sociedades matrices y filiales; estudios sobre la base imponible de los beneficios empresariales, sobre el impuesto personal sobre la renta; problemas de la evasión fiscal; problemas fiscales de las empresas multinacionales. A largo plazo, el Programa cree necesario proceder a la armonización de los tipos de los impuestos

de consumo, al acercamiento de los tipos del IVA, a la armonización del impuesto sobre los autovehículos, de los incentivos y reservas en el impuesto de Sociedades y de la alícuota de este impuesto.

Por último, especialmente significativo es el *Informe Burke*, de 1980, sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad. El documento en cuestión, indica que es necesario:

- unificar los diversos tipos del impuesto sobre el valor añadido, y unificar los bienes sujetos a diversos tipos o cuotas;
- limitar los impuestos indirectos a los impuestos de consumo del vino, tabaco y carburantes, armonizando su estructura y acercando los tipos y suprimiendo los demás impuestos de consumo;
- proceder a la armonización del impuesto sobre las Sociedades, acercando los tipos dentro de determinados límites (entre el 45 al 55 por 100) e introduciendo un crédito de impuesto en el impuesto sobre Sociedades.

3. La política fiscal comunitaria y los impuestos directos

3.1 PROPOSICIONES DE LA COMISIÓN

La armonización de los impuestos directos es uno de los objetivos más difíciles de conseguir no sólo por los problemas de índole técnica que suscita sino también por las reticencias políticas que produce en los Estados miembros. A pesar de que la Comisión ha trabajado activamente en este sentido presentando al Consejo diversas propuestas, la mayor parte de ellas no ha logrado aún su aprobación lo que impide, al menos de momento, establecer resultados concretos.

Las propuestas más importantes, de aprobación, que afectan a los impuestos directos se refieren a los siguientes temas:

- Armonización de los sistemas del impuesto sobre sociedades y de los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos. (Propuesta de Directiva de 1-8-1975; JO núm. C 253 del 5-11-1975.)
- Régimen fiscal de sociedades matrices y filiales. (Propuesta de Directiva del 16-1-1969; JO núm. C 39 del 22-3-1969.)
- Estatuto de la sociedad anónima europea. (Propuesta de Reglamento.)
- Organismos de inversión colectiva. (Propuesta de directiva que completa la relativa a la de armonización de los sistemas del impuesto sobre sociedades y de los regímenes de retención en la fuen-

te sobre los dividendos, antes señalados de 27-7-1978; JO núm. C 184 de 2-8-1978.)

- Eliminación de dobles imposiciones en el caso de correcciones de beneficios entre empresas asociadas. (Propuesta de directiva de 29-11-1976; JO núm. C 301 de 21-12-1976.)
- Armonización de disposiciones relativas a la imposición de las rentas en relación con la libre circulación de trabajadores en el interior de la Comunidad. (Propuesta de directiva de 21-12-1979.)

La simple enumeración que acabamos de realizar permite ver la amplitud que alcanza la armonización fiscal pretendida impidiéndonos un estudio, por superficial que fuese, de cada una de las propuestas elaboradas por la Comisión. Por ello, y dentro del limitado espacio que esta comunicación debe tener, vamos a referirnos a la propuesta de directiva que, a nuestro juicio, reviste una mayor importancia por afectar a los dos conceptos impositivos que gravan la renta de las personas físicas y morales, es decir, la relativa a la armonización de los sistemas del impuesto sobre sociedades y de la retención en la fuente de los dividendos.

En los últimos años diversos países europeos han producido una abundante literatura para estudiar el problema de la conexión que puede existir entre los impuestos sobre sociedades y el de la renta de las personas físicas, tema al que también han dedicado mucha atención los poderes legislativos correspondientes, dado que la dependencia o independencia de ambos impuestos influye en gran medida en las políticas que las empresas afectadas pueden adoptar en materia de distribución de beneficios, autofinanciación, recurso en mayor o menor medida a empréstitos o a aumento de capitales propios, etc.

En el marco del impuesto de sociedades y de la tributación de los dividendos, la Comisión elevó al Consejo, el 1 de agosto de 1975, una propuesta de directiva para armonizar los sistemas de impuesto de sociedades y los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos. La Comisión se pronuncia en favor de un sistema común de imputación o integración, a pesar de los problemas técnicos que tal solución plantea en el ámbito de las relaciones internacionales. La Comisión considera que las ventajas del método de integración de impuesto o de imputación de accionistas (y que supone integrar el dividendo en la renta total individual del beneficiario concediéndole un crédito fiscal contra su impuesto sobre la renta en base al impuesto de sociedades ya satisfecho sobre los dividendos distribuidos, de modo que dicho crédito fiscal se deduzca del impuesto personal del accionista) superan ampliamente aquellas dificultades, ya

que asegura, por un lado, la neutralidad impositiva frente a las distintas formas de financiación de las empresas y frente a las distintas formas jurídicas que las mismas pueden revestir y, por otro lado, una mayor justicia fiscal.

En esta propuesta se establece más concretamente que los Estados miembros aplicarán un tipo único de gravamen sobre los beneficios obtenidos —sean o no distribuidos— que puede oscilar entre el 45 por 100, como mínimo, y el 55 por 100, como tipo máximo. Se deja para una etapa ulterior la armonización de bases imponibles ya que se trata de un problema muy amplio que engloba temas tales como el tratamiento de las armonizaciones, valoración de existencias, plusvalías, incentivos a la inversión, etc.

Todo dividendo distribuido produce, en favor del accionista, un «crédito de impuesto», que no debe ser inferior al 45 por 100 ni superior al 55 por 100 del impuesto sobre sociedades soportado por tales dividendos, y que se recupera en el impuesto sobre la renta. Este crédito de impuesto se concede a los residentes en los Estados miembros y se imputa al país donde el accionista está sujeto al impuesto sobre la renta pero, con objeto de que el coste presupuestario del crédito de impuesto recaiga sobre la nación donde ha sido gravada la sociedad distribuidora de los dividendos, previéndose un principio de compensaciones financieras entre los Estados afectados.

La Comisión ha creído oportuno regular también en la propuesta de la directiva una retención en la fuente del 25 por 100 sobre los dividendos distribuidos salvo si este dividendo es satisfecho por una filial a la sociedad matriz.

Esta retención en la fuente obedece principalmente a la preocupación de la Comisión de evitar el fraude fiscal ya que considera que el crédito de impuesto concedido al accionista (que actúa también como una retención en la fuente), puede no ser suficiente estímulo para efectuar una declaración correcta del impuesto sobre la renta, especialmente cuando se trata de contribuyentes con altos tipos impositivos. Por ello la retención en la fuente propuesta más el crédito de impuesto eleva la retención global a un porcentaje próximo al 50 por 100 del dividendo.

3.2 REFERENCIA AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

A la vista de las anteriores consideraciones, cabe recordar algunos de los elementos estructurales del Impuesto sobre Sociedades español que en

el futuro, si las propuestas de la Comisión llegaran a aprobarse, requerirían una adaptación.

El tipo general del Impuesto es del 33 por 100 —elevado al 35 por 100 durante los años 1983 y 1984 por las respectivas Leyes de Presupuestos.

En el Impuesto sobre Sociedades español está prevista una imputación de parte de la fiscalidad soportada por los dividendos cuando el perceptor de los mismos sea una entidad jurídica y consiste en una deducción de la cuota del Impuesto del 50 por 100 de la parte proporcional que corresponde a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones; es decir, el 17,50 por 100 del importe de los dividendos íntegros distribuidos en el caso de aplicación del tipo general previsto para 1984, siempre que la sociedad pagadora de los mismos no goce de exención al amparo del artículo 5.º de la Ley 61/1978, reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

Esta deducción se eleva al 100 por 100, es decir, el 35 por 100 de los dividendos íntegros, cuando estos dividendos sean percibidos por las Sociedades o Fondos de Inversión Mobiliaria y cuando sean distribuidos por una sociedad dominada, en favor de la entidad dominante. También tienen derecho a esta deducción los dividendos procedentes de las Sociedades de Empresas.

La imputación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por los dividendos percibidos, es del 15 por 100 del importe íntegro de los mismos, siempre que hubiesen tributado efectivamente sin bonificación ni reducción alguna por el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, durante el ejercicio de 1984 esta imputación ha quedado reducida al 10 por 100.

En ambos impuestos —Sociedades y Renta de las Personas Físicas— está establecida una retención en la fuente del 18 por 100 (durante 1984) sobre los dividendos satisfechos, porcentaje bastante alejado del propuesto por la Comisión.

Se reproduce por otra parte, un cuadro que permite ver las conexiones entre los impuestos sobre Sociedades y sobre la renta de las personas físicas, en nueve de los países miembros de la CEE y España, en el caso de distribución de un dividendo bruto de 100 unidades y percibido por una persona física residente.

Los sistemas impositivos existentes en cada país difieren bastante y comprenden desde el sistema clásico, aplicado en Holanda y Luxemburgo, hasta el sistema de imputación que no puede considerarse perfecto en ninguno de los casos considerados dado que sólo evitan parcialmente la

**SISTEMAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
TRATAMIENTO FISCAL DE LOS DIVIDENDOS PERCIBIDOS POR ACCIONISTAS RESIDENTES**

	Bélgica	Dinamarca	Francia	Alemania	Irlanda	Italia	Luxemburgo	Países Bajos	Gran Bretaña	España
Beneficios antes del Impuesto de Sociedades ¹	192	159	200	156	182	133	167	185	208	149
% Impuesto Sociedades aplicado a los beneficios ²	48	37	50	36	45	25	40	46	52	33
Cuota del Impuesto Sociedades ³	92	59	100	56	82	33	67	85	108	49
Dividendo Bruto ⁴	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Retención en la fuente ⁵	20	30	—	25	—	10	15	25	—	15
Dividendo neto percibido por el accionista ⁶	80	70	100	75	100	90	85	75	100	85
«Crédito-impuesto» concedido al accionista ⁷	46	15	50	56	43	33	—	—	43	15
Base imponible en el Impuesto sobre la Renta ⁸	146	115	150	156	143	133	100	100	143	100
Retención en la fuente a imputar al I. s/lz Renta ⁹	20	30	—	25	—	10	15	25	—	15
Total crédito impuesto y de la retención en la fuente ¹⁰	66	45	50	81	43	43	15	25	43	30

Fuente: OCDE, año 1979.

¹ En esta línea figura el beneficio que debe obtener una sociedad para que una vez deducido el impuesto sobre sociedades quede un beneficio neto de 100 que se aplica totalmente a dividendos.

² Tipo del impuesto de sociedades aplicado sobre los beneficios distribuidos.

³ Importe de la cuota del Impuesto de Sociedades.

⁴ Dividendo bruto distribuido.

⁵ Retención en la fuente aplicado a los dividendos.

⁶ Dividendo neto percibido por el accionista.

⁷ «Crédito impuesto» del accionista para evitar la doble imposición.

⁸ Base imponible, por los dividendos, en el Impuesto sobre la Renta.

⁹ Retención en la fuente imputable al Impuesto sobre la renta.

¹⁰ Suma del «crédito impuesto» y de la retención en la fuente.

doble imposición de los dividendos, aunque Alemania sea el país que más se aproxima al conceder al accionista un crédito-impuesto equivalente a la totalidad del impuesto sobre sociedades soportado por los beneficios distribuidos pero sin tener en cuenta la incidencia de los impuestos locales sobre beneficios.

4. La armonización fiscal comunitaria en el ámbito de los impuestos indirectos

Por lo que se refiere a los impuestos indirectos, la armonización comunitaria se ha centrado fundamentalmente en la imposición sobre la cifra de negocios, mediante la introducción de un Impuesto sobre el Valor Añadido. Existen, no obstante, importantes realizaciones en el terreno de los impuestos especiales o accisas y en el régimen de tributación de la aportación a sociedades.

4.1 IMPUESTOS SOBRE LA CIFRA DE NEGOCIO: EL IVA

4.1.1 La armonización comunitaria

De los países originarios de la Comunidad, salvo Francia, todos aplicaban impuestos generales sobre las ventas de tipo acumulativo o en cascada. Los impuestos en cascada hacen imposible conocer con precisión la carga fiscal soportada por un producto al final del proceso de producción y distribución. Parece claro por tanto, que el mecanismo de ajuste en frontera adolece de falta de precisión y certidumbre.

Se explica así que haya sido en el campo de la imposición indirecta y especialmente de la imposición sobre las ventas donde se han producido los principales avances de la política fiscal comunitaria.

El Tratado de Roma contiene en los artículos 95 a 98 lo que se ha denominado principio de «juego limpio» en los ajustes en frontera, y atribuye en artículo 99 a la Comisión el impulso de la armonización.

El IVA constituye el resultado más brillante de ese proceso de armonización en el que cabe distinguir dos etapas que corresponden a las dos grandes funciones que la Comunidad asigna al IVA.

— Neutralidad en los intercambios comerciales.

— Instrumento de financiación del Presupuesto Comunitario.

A la consecución del objetivo de neutralidad responden la primera y

segunda directiva de 1967, que imponen a los Estados miembros la obligación de sustituir sus anteriores impuestos en cascada, salvo Francia, por un sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Se dejaba, no obstante, a los Estados un amplio margen para determinar la estructura del impuesto.

La primera directiva de 1967 estableció como plazo límite para la introducción del IVA, el 1 de enero de 1970.

Dos países, Bélgica e Italia, no pudieron cumplir el compromiso inicial, de tal manera que en 1969, solicitaron respectivamente uno y dos años de prórroga para la implantación del Impuesto. Nuevas prórrogas se conceden a Italia, a través de las oportunas directivas, hasta la introducción del impuesto del 1 de enero de 1973.

Cuando se produce la ampliación de la Comunidad, Dinamarca contaba ya con un IVA en el momento de firmar el acta de adhesión en 1972, Inglaterra lo introdujo en julio de 1973, e Irlanda el 1 de enero de 1974.

Se cierra así, la primera etapa del proceso de armonización del IVA en la Comunidad en cumplimiento a aquel principio de neutralidad o juego limpio.

Pero, además, el IVA es instrumento de autonomía financiera de las Comunidades.

Esta nueva dimensión tiene su origen en la Decisión del Consejo de 21 de abril de 1970, que estableció la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados como fórmula de financiación de la Comunidad, por «recursos propios» de aquélla. Se configuran como tales los «prélèvements» agrícolas, el Arancel Exterior Común y una cifra hasta el 1 por 100 de la base del IVA.

La puesta en funcionamiento de la decisión de 1970 y atribución al Presupuesto Comunitario del 1 por 100 de la base del IVA, exigió como paso previo, la armonización de dicha base, a lo que responde la Sexta Directiva, de 17 de mayo de 1977.

La Sexta Directiva preveía para su aplicación el plazo de 1 de enero de 1978.

A finales de 1978 sólo habían efectuado su adaptación el Reino Unido, Dinamarca, Bélgica, Holanda y Francia. Durante 1979 lo hicieron Italia e Irlanda y a principios de 1980, Luxemburgo y Alemania.

La Sexta Directiva, como se ha indicado, tiene por objeto la armonización de la base del Impuesto, sin embargo, regula explícitamente otros aspectos de la relación tributaria, tales como el hecho imponible, sujetos

pasivos, las exenciones, mecanismos de deducción, prorrata, devolución, regímenes especiales, etc., cuyo examen excedería lógicamente al alcance de este trabajo.

La referencia al derecho derivado comunitario debe completarse con la indicación de las siguientes disposiciones en vigor:

— Tercera Directiva del Consejo de 9 de diciembre de 1969 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas. Introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en los Estados miembros:

a) Cuarta Directiva del Consejo de 20 de diciembre de 1971 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas. Introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en Italia.

b) Quinta Directiva del Consejo de 4 de julio de 1972 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas. Introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en Italia.

— Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas. Sistema común de imposición sobre el valor añadido: Base uniforme.

— Octava Directiva del Consejo de 6 de diciembre de 1979 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas: Modalidades de reembolso del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país.

— Novena directiva del Consejo de 26 de junio de 1978 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas: Prórroga concedida a Dinamarca, Alemania, Francia, Irlanda, Italia, Luxemburgo y Holanda para aplicar la sexta Directriz.

— Undécima Directiva del Consejo de 26 de marzo de 1980 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas: Exclusión del campo de aplicación de la sexta Directriz sobre el IVA de los territorios y Departamentos franceses de ultramar.

— Decimoquinta Directiva del Consejo de 19 de diciembre de 1983 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas. Prórroga para la apli-

cación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido en Grecia.

Finalmente existen las siguientes proposiciones de directivas:

— Propuesta de una séptima Directiva presentada por la Comisión al Consejo el 11 de enero de 1978, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas. Régimen común de Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable en el campo de objetos de arte, de colección de antigüedades y de bienes de ocasión.

— Propuesta de una décima Directiva presentada por la Comisión al Consejo, el 23 de abril de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas, completando la sexta Directiva: Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los alquileres de bienes muebles corporales.

— Propuesta de una duodécima Directiva presentada por la Comisión al Consejo, el 25 de enero de 1983, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas. Sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido: Gastos que no tienen derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

— Propuesta de una decimotercera Directiva presentada por la Comisión al Consejo, el 19 de julio de 1982, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas: Modalidades de reembolso del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.

— Propuesta de una decimocuarta Directiva presentada por la Comisión al Consejo, el 9 de julio de 1982, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas: Aplazamiento del pago del Impuesto sobre el Valor Añadido debido a la importación por los sujetos pasivos.

4.1.2 La introducción del IVA en España

La introducción del IVA en España deberá producirse a más tardar desde la fecha de adhesión a las Comunidades Europeas.

Las dos razones por las que la Comunidad ha exigido, desde el comienzo de las negociaciones para la adhesión, la introducción del IVA en España se han referido obviamente a la doble función que el IVA desem-

peña en la Comunidad: neutralidad en los intercambios comerciales internacionales y contribución al Presupuesto General comunitario.

El acuerdo adoptado en el Capítulo de Fiscalidad implica por otra parte ajustar estrictamente el Impuesto a la Sexta Directiva comunitaria sin que sean, por tanto, de aplicación al caso español los regímenes excepcionales (exenciones, tipo «O», etc.), que con carácter transitorio se aplican, en base al artículo 28 de la propia Directiva, a determinados Estados miembros. La única salvedad al Régimen General de la Directiva se refiere al límite de la franquicia que ha sido elevado de 5.000 a 10.000 ECUS.

4.1.2.1 Aspectos normativos

La Reforma Fiscal que se inicia con la Ley 50/1977, de Medidas Urgentes, se ha referido a la totalidad del sistema tributario.

En el ámbito de la imposición indirecta su objetivo se centra en la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido, desapareciendo el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, el Impuesto de Lujo y los mecanismos de ajustes en frontera a través del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores y Desgravación Fiscal a la Exportación.

Se produce así una interpenetración muy técnica entre todos los tributos del sistema fiscal.

La implantación en su día, del IVA constituirá el momento final en el proceso de reforma de la imposición indirecta. Sin embargo, en dicho proceso han existido etapas intermedias: por una parte la Ley 6/1979 del Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta, que supuso una importante simplificación de la actual imposición Indirecta, empresarial y su extensión al tráfico inmobiliario; asimismo han sido objeto de nueva regulación los Impuestos especiales y el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, que no obstante, sufrirán nuevas modificaciones en el momento de la entrada en vigor del IVA.

El proceso legislativo del IVA cuenta ya con una amplia trayectoria; un primer proyecto de Ley fue remitido a las Cortes en el año 1978, posteriormente, en el año 1981, se aprobó por el Gobierno e incluso se inició la discusión parlamentaria de un segundo Proyecto de Ley. Finalmente está a punto de ser aprobado por el Gobierno con vistas a su aplicación en el año 1986, un nuevo Proyecto.

El Impuesto sobre el Valor Añadido incorporado a los sucesivos Pro-

yectos, responde a la modalidad denominada tipo consumo en su variedad de sustracción indirecta.

Pudiera definirse como un impuesto indirecto general sobre el consumo y que grava el valor añadido que se produce con ocasión de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el ámbito empresarial o profesional, así como en todo caso las importaciones.

Es un impuesto general porque va a afectar a todos los sectores económicos y a todas las fases del circuito de producción y distribución, incluso la minorista.

Es «tipo consumo» porque admite la deducción inmediata y total con relación a los bienes de inversión.

La determinación de la cuota a ingresar por el impuesto, se realiza a través de un procedimiento sencillo (sustracción indirecta o impuesto de impuesto) en virtud del cual, del impuesto que grava las operaciones del sujeto pasivo y que éste repercute a los clientes, se deduce el impuesto que le viene repercutido por sus adquisiciones. La diferencia constituye la cuota a ingresar, que si es negativa se deduce en el período siguiente o en su caso, se solicita la devolución del Tesoro.

De lo dicho se desprende la gran diferencia existente entre un IVA y la imposición acumulativa en cascada, que grava en cada fase el valor total (en lugar del valor añadido) del producto.

Finalmente es de destacar como característica fundamental su neutralidad.

El IVA es neutral porque:

— La carga fiscal es la misma cualquiera que sea la longitud del proceso de producción y distribución; no discrimina por razón de la integración o no de los procesos.

— No discrimina contra los procesos mecanizados frente a los que utilizan mano de obra, por el mecanismo de deducción de las inversiones; la cascada implica la doble imposición de los bienes de inversión.

— Es neutral en los intercambios internacionales porque permite, sabiendo el precio final impositivo, conocer exactamente la carga fiscal que soportó el producto hasta la frontera.

Los criterios que inspiran el nuevo Anteproyecto en la versión dada a conocer por el Ministerio de Economía y Hacienda el 12 de noviembre de 1984 son los siguientes según se desprende del propio preámbulo:

El Impuesto sobre el Valor Añadido se configura como el tributo básico de la imposición indirecta española. Absorberá la totalidad de los tributos actualmente establecidos sobre la cifra de negocios de las empresas

determinando la desaparición de los mismos y de los actuales mecanismos de ajustes fiscales en frontera.

En torno al nuevo eje de la imposición indirecta se reordenará el sistema tributario indirecto español en el que subsistirán como figuras más importantes, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los Impuestos Especiales y los Derechos del Arancel Aduanero.

Ambito objetivo de aplicación

Aunque el Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que incide sobre el consumo, se exige fundamentalmente con ocasión de las transacciones, entregas de bienes y prestaciones de servicios, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, si bien el mantenimiento de su neutralidad en el comercio internacional hace preciso gravar las importaciones de bienes con independencia de la condición del importador, es decir, tanto si se realizan por empresarios o profesionales como si se efectúan por particulares.

El artículo cuatro del Proyecto de Ley determina el concepto de empresario o profesional en coherencia con el cuatro de la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas de 17 de mayo de 1977 y el dieciocho de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Lo que caracteriza a la actividad empresarial o profesional según dicho artículo del Proyecto de Ley es la realización de una actividad económica con habitualidad e independencia jurídica.

La nota de habitualidad califica subjetivamente al empresario o profesional pero no objetivamente a las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido que, a diferencia del vigente Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, somete a gravamen la totalidad de las transacciones de contenido económico efectuadas por empresarios o profesionales, tanto si son típicas y habituales como si tienen un carácter meramente ocasional.

Ambito espacial

El ámbito de aplicación del Impuesto queda limitado al territorio peninsular e Islas Baleares, no extendiéndose a Canarias, Ceuta ni Melilla.

La no aplicación del Impuesto en Canarias, Ceuta y Melilla hace imprescindible el establecimiento de los mecanismos característicos de los

ajustes fiscales en frontera en las transacciones efectuadas entre dichos territorios, por exigencias de la propia naturaleza del Impuesto y de las normas de armonización vigentes en la Comunidad Económica Europea.

Razones históricas, y las especiales características económicas de los citados territorios, justifican las evidentes complicaciones técnicas que la diferenciación territorial antes descrita introduce en la normativa del Impuesto.

Al igual que respecto de los demás tributos básicos, se dispone que en los territorios forales el Impuesto se exigirá sin perjuicio de las normas reguladoras de sus respectivos regímenes de concierto o convenio.

El hecho imponible

Siguiendo los precedentes del Derecho Comparado y de la Sexta Directiva de la Comunidad Económica Europea, el Proyecto de Ley distingue tres categorías de hechos imposables. Las dos primeras, entregas de bienes y prestaciones de servicios, corresponden exclusivamente a operaciones realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. La tercera, importaciones de bienes, es independiente de la condición del sujeto que las realiza.

Se considera entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

De acuerdo con los principios inspiradores de las normas de armonización comunitaria se incluyen entre las entregas de bienes no solamente las operaciones cuya eficacia traslativa es evidente, sino también otras de contenido económico análogo.

En coherencia con la Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que inciden sobre aportaciones de capitales, el Proyecto de Ley establece en su artículo 6, número 2, apartado 6.º, que la sujeción al IVA de las aportaciones de bienes a sociedades y comunidades de bienes se efectuará sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, conceptos «actos jurídicos documentados» y «operaciones societarias».

Finalmente, el artículo 6.º citado del Proyecto de Ley conceptúa como entrega el denominado autoconsumo de bienes en sus diversas modalidades.

Exenciones

El establecimiento de exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido constituye un factor perturbador del funcionamiento del tributo y de sus efectos en el sistema económico general.

No obstante, la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas considera conveniente establecer una lista común de exenciones que, incorporada a las legislaciones internas de todos los Estados miembros asegure un régimen equitativo en la contribución de todos ellos al Presupuesto comunitario, garantizando al mismo tiempo la neutralidad exterior del Impuesto.

La adopción de la lista común de las exenciones establecida en las normas de armonización comunitaria, requisito insoslayable para la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea, supondrá una modificación importante del sistema de beneficios fiscales actualmente vigente en el Impuesto General sobre el tráfico de las Empresas.

Las exenciones introducidas en el Proyecto de Ley afectan al tráfico interior y al exterior.

El artículo 8 del Proyecto de Ley regula las exenciones en operaciones interiores en concordancia con el artículo 13 de la Sexta Directiva comunitaria.

La vigente exención de los servicios estatales de Correos y Telégrafos y de los prestados por la Compañía Telefónica Nacional de España quedará limitada a los servicios públicos postales, sin perjuicio de las efectos que ello pudiera producir en las relaciones contractuales existentes entre el Estado y la citada Compañía.

El ámbito de las actuaciones sanitarias constituye uno de los sectores que determinarán el reconocimiento de más amplios beneficios fiscales en el Impuesto sobre el Valor Añadido si bien, tanto el artículo 13 de la Sexta Directiva comunitaria como el 8 del Proyecto de Ley, limitan los citados beneficios a la sanidad humana, sin extenderlos a la sanidad animal.

De indudable trascendencia social son las exenciones establecidas respecto de las prestaciones de servicios indirectamente relacionadas con la protección a la infancia y a la juventud, la asistencia social, la seguridad social, las actividades educativas, la cultura y la práctica del deporte o la educación física, cuyo alcance y límites se ajustan estrictamente a las normas de armonización vigentes en la CEE.

Aunque la sujeción al Impuesto se produce cualesquiera que sean los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o

en cada operación en particular, se establecen exenciones concretas en favor de determinadas entidades sin fines de lucro.

No obstante su discutible fundamento objetivo, las mismas razones de armonización fiscal comunitaria determinan el establecimiento de una amplia gama de exenciones relativas a operaciones de seguro y financieras.

El carácter peculiar de los bienes inmuebles y las especialidades de su tráfico jurídico justifican la oportunidad de instrumentar especialidades normativas en el Impuesto sobre el Valor Añadido que incide sobre dichos bienes y operaciones.

Puesto que una parte relevante de los juegos de azar, son explotados directamente por organismos públicos en régimen de monopolio y las actividades de esta naturaleza explotadas por particulares están sujetas ordinariamente a una tasa fiscal, razones económicas y técnicas justifican su exoneración del Impuesto, para evitar la doble imposición y reducir la presión fiscal indirecta.

La exención de las entregas de objetos artísticos efectuadas por sus autores responde a orientaciones normativas de próxima vigencia en la Comunidad Económica Europea, plasmadas en el artículo 2, número 2, de la Proposición de Séptima Directiva presentada por la Comisión al Consejo de la citada Comunidad el 11 de enero de 1978.

El artículo 8.º, número 2, del Proyecto de Ley define el concepto de entidades o establecimientos de carácter social de conformidad con el artículo 13, letra A, número 2, de la Sexta Directiva Comunitaria.

Las exenciones de las entregas de bienes con destino a la exportación y la concesión al sujeto pasivo del derecho a recuperar la carga impositiva soportada en las adquisiciones de bienes y servicios utilizados en dichas operaciones, constituye una parte del mecanismo que garantiza la neutralidad del Impuesto en las transacciones internacionales. Los mencionados beneficios fiscales se regulan en el artículo 9.º del Proyecto de Ley en el que se amplía el ámbito de la exención para incluir también a las prestaciones de servicios accesorias directamente relacionadas con las exportaciones de bienes. Asimismo estarán exentas las prestaciones de servicios de intermediarios cuando intervengan en las operaciones descritas en el artículo 9.º o en las realizadas fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15, número 5 y siguientes de la Sexta Directiva comunitaria el artículo 10 del Proyecto de Ley reconoce la exención de una serie de operaciones que se consideran asimiladas

a las exportaciones, tales como las entregas y determinados servicios relativos a los buques y aeronaves que se utilizan en la navegación internacional, las entregas de avituallamiento para los citados buques y aeronaves y las prestaciones de servicios realizadas para atender las necesidades directas de dichos medios de transporte.

Y en el artículo 11 del Proyecto, que se adapta a la normativa comunitaria contenida en el artículo 16 de la Sexta Directiva, se declaran exentas las entregas de bienes con destino a las Zonas Francas, Depósitos Francos y demás depósitos aduaneros, así como las prestaciones de servicios relacionados con dichas entregas y las operaciones relativas a los mencionados bienes y efectuadas en las áreas indicadas. La circunstancia de que los bienes introducidos en estas áreas se destinan finalmente al extranjero ha motivado adelantar el beneficio de la exención, y de la consecuente devolución de los impuestos anteriores, a un momento anterior al de la efectiva exportación.

Lugar de realización del hecho imponible

La localización del hecho imponible en el contexto internacional tiene una gran relevancia en orden a la determinación de la sujeción del Impuesto.

Las Directivas de la Comunidad Económica Europea han establecido normas minuciosas reguladoras de los criterios de localización del hecho imponible, de necesaria aplicación por los Estados miembros, con el fin de evitar posibles supuestos de doble imposición o no sujeción al IVA en el ámbito comunitario.

El Proyecto de Ley establece reglas de localización del hecho imponible a los exclusivos efectos de la determinación de la jurisdicción del Impuesto en el contexto internacional y, en su caso, de las relaciones con Canarias, Ceuta y Melilla. Dichas normas no son de aplicación a los efectos de la determinación de la competencia gestora de las Comunidades Autónomas.

Devengo del Impuesto

Los criterios de fijación del devengo del Impuesto en operaciones interiores son parcialmente similares a los actualmente vigentes en el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, cuyo fundamento viene avallado por una larga experiencia.

Por regla general, el Impuesto se devengará en el momento en que se

realicen las prestaciones que constituyen el contenido de las operaciones sujetas a gravamen.

La propia naturaleza de las operaciones de tracto sucesivo hace preciso instrumentar un criterio alternativo de devengo: el momento en que sea exigible el precio correspondiente a cada prestación parcial.

Asimismo, cuando las operaciones sujetas a gravamen originan pagos anticipados a cuenta de la futura prestación, se adelantará el devengo al momento del cobro por las cantidades efectivamente percibidas.

Sujeto Pasivo

En coherencia con lo establecido en el artículo 21 de la Sexta Directiva comunitaria, estarán obligados al pago del Impuesto en operaciones interiores las personas o entidades que realicen las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo.

No obstante, al ser el Impuesto sobre el Valor Añadido un tributo establecido sobre el consumo, la repercusión obligatoria de las cuotas íntegras traslada la carga impositiva a las fases posteriores del proceso de producción o distribución de bienes y servicios hasta alcanzar al consumidor final.

La base imponible

Las Directivas comunitarias han determinado los criterios de configuración de la base imponible aplicables en los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea. El fundamento de la labor armonizadora radica, de una parte, en la oportunidad y conveniencia de salvaguardar la neutralidad del tributo en las transacciones internacionales y, de la otra, en la política de financiación de la Comunidad Económica Europea mediante los denominados «recursos propios».

En armonía con lo dispuesto en el título octavo de la Sexta Directiva, el Proyecto de Ley establece reglas de fijación de la base imponible diferenciadas respecto de las operaciones interiores (entregas de bienes y prestaciones de servicios) y de las importaciones.

En las operaciones interiores la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo. Este criterio de determinación de la base imponible en la imposición sobre la cifra de negocios de las empresas no constituye ninguna novedad en nuestro sistema fiscal, por cuanto ya regía respecto de otros tributos indirectos tras la reforma llevada a cabo por la Ley de Régimen Transito-

rio de la Imposición Indirecta. Las partidas positivas y negativas que configuran la base imponible son muy semejantes a las recogidas en el artículo 12 del actual texto refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

Las importaciones

1. Dada la peculiaridad de las importaciones frente a los otros dos hechos imposables del Impuesto (entregas de bienes y prestaciones de servicios), y siguiendo el precedente de las legislaciones de algunos países comunitarios, el Proyecto de Ley regula en un título específico, concretamente el segundo, todo lo relativo a dichas operaciones de importación.

2. *Hecho imponible.*—En el artículo 20 del Proyecto se contiene el concepto de importación.

La delimitación a los efectos del IVA de dos áreas territoriales independientes —el territorio peninsular español y las Islas Baleares de una parte y las Islas Canarias, Ceuta y Melilla de la otra— hace preciso instrumentar los mismos mecanismos establecidos con terceros países respecto de las relaciones comerciales que se produzcan entre ambas zonas territoriales para mantener la neutralidad del Impuesto en los intercambios comerciales. Por ello se define la importación en el territorio peninsular español e Islas Baleares como la entrada de bienes en dichos territorios, cualquiera que sea su procedencia, incluso de Canarias, Ceuta y Melilla.

El régimen de beneficios fiscales establecidos en favor de los bienes importados o situados al amparo de regímenes aduaneros suspensivos o de áreas exentas, determina la necesidad de gravar como importaciones las declaraciones a consumo de los bienes que se hubiesen colocado y permanecido en las indicadas situaciones beneficiándose de las exenciones establecidas al efecto.

3. *Exenciones.*—Con el fin de garantizar la neutralidad del Impuesto se declaran exentas las importaciones de aquellos bienes cuya entrada en el interior goza de exención, como ocurre con los buques y aeronaves destinados a la navegación internacional o con los avituallamientos de estos medios de transporte.

También disfrutan de exención las reimportaciones de bienes en el mismo estado en que se exportaron para evitar la doble imposición que se produciría si se gravasen.

La protección a la pesca, que tradicionalmente inspira a las legislaciones fiscales comunitarias, justifica la exención de la importación por vía

marítima de los productos no transformados que hayan sido capturados por los armadores de los buques de pesca.

Para evitar la doble incidencia del Impuesto se declaran también exentas las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes.

En el artículo 22 del Proyecto se comprenden las exenciones que se refieren a las importaciones de bienes en regímenes suspensivos o de áreas arancelarias exentas.

Las exenciones relativas a los regímenes suspensivos se justifican por razones de simplificación administrativa y eliminación de costes innecesarios, ya que los bienes importados en dichos regímenes normalmente se reexportan y el Impuesto exigido a la entrada habría de devolverse a la salida; y en cuanto a las áreas exentas, el carácter cuasi extraterritorial de las mismas determina posponer la exacción del Impuesto al momento en que, eventualmente, los bienes fuesen introducidos en el territorio común para su consumo.

4. *El devengo.*—Con el fin de eliminar posibles distorsiones en la aplicación del Impuesto, el Proyecto de Ley, acogiéndose a la facultad que atribuye a los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea el artículo 10, número 3, párrafos 2.º y 3.º de la Sexta Directiva, hace coincidir el devengo en las importaciones con el momento establecido al efecto para los derechos aduaneros: el de la solicitud de importación a la Aduana cuando dicha solicitud es admitida por esta oficina al cumplirse los requisitos exigidos por la legislación aduanera.

5. *Sujeto pasivo.*—En las importaciones de bienes son sujetos pasivos quienes realicen las importaciones, con independencia de su condición.

6. *Base imponible.*—De los posibles criterios aplicables para la determinación de la base imponible en las importaciones de bienes, el Proyecto de Ley ha optado por el de adicionar al Valor en Aduana los tributos satisfechos con ocasión de la importación y los gastos que se produzcan hasta el primer lugar de destino en el interior del país. De esta forma se objetiviza en lo posible la base imponible.

El tipo impositivo

El Impuesto sobre el Valor Añadido, además de ser medio para recaudar ingresos públicos, constituye un instrumento de política económica de singular eficacia. La determinación de los tipos impositivos del citado tri-

buto deben responder a los criterios de política económica vigentes en cada momento.

La proliferación excesiva de tipos impositivos dificulta notoriamente el funcionamiento de un tributo que, como el Impuesto sobre el Valor Añadido, es eminentemente formal, pues obligaría a instrumentar una organización completa que permita distinguir en cada factura las bases y cuotas correspondientes a las operaciones gravadas según los tipos impositivos aplicables, lo cual resultaría especialmente costoso para determinadas empresas, en particular los establecimientos minoristas. Contribuyendo en forma patente a incrementar la presión fiscal indirecta. Por ello, la generalidad de los países que tienen implantado el IVA han ido reduciendo progresivamente el número de tipos impositivos en vigor, siendo la tendencia general en la Comunidad Europea, la reducción de la variedad a únicamente dos o tres tipos impositivos.

El Proyecto de Ley se ajusta a las orientaciones descritas, plasmadas en las normas y resoluciones comunitarias y reduce los posibles tipos impositivos a tres categorías: el ordinario, que se fija en el 11 por 100 el reducido, 6 por 100, aplicable a las operaciones referentes a los bienes y servicios de carácter social y el 33 por 100, que se aplicará a las operaciones referentes a bienes o servicios de carácter suntuario.

Deducciones

El Proyecto de Ley perfecciona y completa sustancialmente la normativa reguladora del régimen de deducciones contenida en anteriores Proyectos de Ley del IVA, con el fin de concretar los elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

Son objeto de regulación los requisitos y el procedimiento de la deducción de acuerdo con las normas y el espíritu de la Sexta Directiva Comunitaria. Los criterios orientadores de las exclusiones y restricciones del derecho a deducir son los contenidos en las propuestas de Directiva Duodécima y Decimotercera que sintetizan la experiencia del régimen vigente en los diversos países comunitarios.

En los casos en que un mismo sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales distintas, cuyo régimen de deducciones sea diferente, se dispone la obligatoriedad de aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada una de ellas, salvo autorización en contrario.

Con el fin de fomentar la inversión productiva el Proyecto de Ley

autoriza la deducción inmediata de las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión.

Devoluciones

En los supuestos en que el montante de las cuotas deducibles exceda del de las repercutidas en el mismo período de tiempo, el saldo a favor del sujeto pasivo deberá imputarse al período impositivo inmediatamente posterior.

No obstante, con el fin de evitar dificultades financieras a la actividad empresarial, se reconoce el derecho a la devolución del saldo existente a favor del sujeto pasivo el día 31 de diciembre de cada año. Tratándose de contribuyentes que hayan realizado exportaciones u operaciones asimiladas cuyo importe global sea superior a 30 millones de pesetas, el derecho a la devolución se adelanta al término de cada uno de los períodos impositivos con las limitaciones cautelares que en el Proyecto de Ley se prevén.

Regímenes especiales

El elevado número de sujetos pasivos del futuro Impuesto sobre el Valor Añadido y la diferente condición de los mismos aconseja establecer regímenes especiales de aplicación del mencionado tributo.

1. Respecto de las pequeñas empresas se regulan dos regímenes especiales: el de franquicia o exención sin derecho a efectuar deducciones de las cuotas soportadas, aplicable a los sujetos pasivos cuya cifra de negocios no exceda de un millón de pesetas anuales, y el simplificado aplicable en los casos en que la mencionada cifra de negocios no supere los cincuenta millones de pesetas.

2. El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca será aplicable únicamente respecto de las actividades agrarias y las de pesca en agua dulce o piscifactorías, de carácter primario, excluyéndose las explotaciones que realicen operaciones de transformación industrial de sus productos.

3. El régimen especial de los bienes usados se inspira en los criterios normativos de la Propuesta de Séptima Directiva presentada por la Comisión al Consejo de la Comunidad Económica Europea de 11 de enero de 1978 y las modificaciones a la misma de 16 de mayo de 1979. No obstante, se introducen las variaciones necesarias para simplificar su funcionamiento.

4. La regulación del régimen especial de las Agencias de Viajes se ajusta a las orientaciones contenidas en el artículo 26 de la Sexta Directiva comunitaria. Se aplicará a las operaciones realizadas por las Agencias de Viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros.

La base imponible será el margen bruto de las Agencias de Viajes. Habida cuenta la dificultad y, en ocasiones imposibilidad de conocer «a priori» el margen bruto de cada operación, se establece que, a efectos de cumplimentar sus declaraciones-liquidaciones, los sujetos pasivos podrán determinar la base imponible globalmente para cada período impositivo respecto de las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial.

5. Finalmente, se establece un régimen especial para el comercio minorista con el fin de evitar las distorsiones que pudieran derivarse de la multiplicidad de tipos impositivos aplicables a las diversas clases de operaciones realizadas por los mismos (1).

Régimen transitorio

La entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá un importantísimo cambio en la tributación de las actividades empresariales y profesionales, determinando la conveniencia de establecer medidas correctoras que garanticen la equidad tributaria y eviten previsibles desequilibrios en la actividad empresarial.

Con tal finalidad se establecen los correspondientes mecanismos destinados a corregir la doble incidencia de los impuestos soportados con anterioridad, a evitar perturbaciones en el ritmo de inversión empresarial que pudieran producirse ante la perspectiva de la puesta en vigor del Impuesto y, finalmente, a prevenir posibles efectos inflacionistas.

4.1.2.2 Aspectos económicos y financieros

El IVA y los precios

Probablemente el aspecto más controvertido del IVA es el relativo a su incidencia sobre los precios. En el análisis de los efectos que la imposición sobre el valor añadido puede producir en este ámbito conviene distinguir dos aspectos:

(1) Actualmente se encuentra en fase de estudio la posibilidad de introducir un sistema de Tasa o Recargo de equivalencia en la línea del sistema vigente en Bélgica.

- Análisis del Impuesto en sí mismo.
- Transición de la imposición en cascada al IVA.

a) *El Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto neutral.*—En este sentido son evidentes sus ventajas con relación al impuesto en cascada que implica una doble acumulación: cuando más numerosas sean las fases del circuito de producción y distribución de bienes, mayor es la carga fiscal, pero además se produce un efecto de piramidación porque en la base imponible de la fase siguiente se incluye el impuesto repercutido por el proveedor.

Ese doble efecto acumulativo desaparece en el IVA: la carga fiscal es la misma, cualquiera que sea la longitud del circuito y además el mecanismo de las deducciones evita la piramidación.

b) *La introducción del IVA implicará la alteración de la carga fiscal soportada por los diferentes productos.*—El efecto acumulativo del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas determina que los productos obtenidos en virtud de procesos muy integrados soportan menos carga fiscal que los obtenidos en virtud de procesos menos integrados y los obtenidos a través de procesos intensivos en capital resultan más gravados que los obtenidos a través de procesos que emplean preferentemente mano de obra.

El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas discrimina contra los procesos menos integrados (a más fase mayor carga) y más mecanizados (doble imposición de los bienes de inversión).

La neutralidad del IVA determinará lógicamente alteraciones en los precios relativos de los diferentes productos, en unos aumentarían, como consecuencia del incremento de la carga fiscal y, en otros, disminuirán por el efecto contrario. En principio, si los operadores económicos actúan en el sentido indicado, no deben producirse alteraciones en el índice general de precios, suponiendo, ciertamente, que la carga total (impuesto y seguridad social) no resulte alterada.

Existe sin embargo el riesgo de que se produzca una cierta «viscosidad» en los precios cuyo alcance vendría dado por la medida en que los precios de los productos no reproduzcan con precisión, hacia arriba o hacia abajo, la carga fiscal soportada tras la implantación del nuevo impuesto.

La elevación de los precios pudiera también derivarse de una aplicación de la técnica de la deducción del IVA por inercia con el sistema del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. En un impuesto acumulativo, el precio de coste se calcula incluyendo el impuesto, mientras

que con el IVA los cálculos deben realizarse excluyendo aquél, ya que es objeto de deducción.

Los tipos impositivos más elevados (11 por 100) pueden también constituir un factor psicológico importante; sobre todo si no se conoce con precisión la naturaleza del nuevo impuesto.

Los estudios económicos disponibles sitúan el efecto inflacionista en torno a dos puntos.

Son frecuentes las referencias al efecto inflacionista que ofrece la experiencia comparada de implantación del IVA.

Ciertamente no existían hasta fecha reciente estudios serios y ponderados sobre la materia, quizá por la dificultad de deslindar la influencia en los precios debido al impuesto o a otras causas.

Un reciente estudio (2) del Fondo Monetario Internacional analiza con detalle la experiencia de 31 países que han adoptado el IVA. La gama de países cubierta es enormemente amplia: adopción del IVA antes o después de la crisis energética de 1973, sustitución del IVA por impuestos indirectos distintos e implantación del IVA acompañada de muy diversas medidas de política económica.

El estudio en cuestión establece las siguientes conclusiones:

— En 21 de los 31 países examinados (el 69 por 100 del total) la implantación del IVA no tuvo incidencia apreciable en el índice de los precios al consumo. Entre ellos se citan Alemania, Bélgica, Francia, Irlanda, Luxemburgo, Suecia, Inglaterra, Argentina, Brasil, Bolivia, Chile, etc.

— En seis países (19 por 100 del total) en los que se perseguía un incremento en la carga fiscal, se produjo un efecto de desplazamiento (*shift effect*) en la medida en que la mayor carga se traslada al consumidor final. Estos países fueron: Dinamarca, Holanda, Ecuador, Panamá, Uruguay y Noruega (en este país hubo además un efecto inflacionista).

— En cuatro países (Noruega, Italia, Israel y Perú) el IVA pudo haber contribuido a una aceleración importante de la inflación pero ésta coincidió con un elevado crecimiento salarial y del crédito.

— Es claramente posible introducir el IVA (a veces, incluso, con incrementos recaudatorios) sin que se produzcan cambios apreciables en el índice de precios al consumo. No hay nada que sea inherentemente inflacionista en la introducción del IVA.

(2) Alan Tait. Finances and Development/juin '81. Estudio del Fiscal Affairs Department del Fondo Monetario Internacional preparado por Alan Tait (noviembre de 1980).

— El IVA y la inversión:

Unánimemente, la doctrina hacendística destaca las ventajas del IVA desde el punto de vista del tratamiento de la inversión con relación a otras modalidades impositivas y especialmente con respecto a la imposición en cascada.

El IVA es neutral con respecto a la utilización de los diferentes factores de producción, en tanto que el IGTE discrimina contra los procesos mecanizados, frente a los que utilizan preferentemente mano de obra.

La neutralidad del IVA se produce como consecuencia del mecanismo de deducción incorporado al impuesto. El impuesto repercutido a la empresa, con ocasión de la compra de un bien de inversión, se deduce inmediata y totalmente (IVA tipo consumo) del impuesto que la empresa en cuestión repercute por sus ventas. Así, pues, la maquinaria adquirida por la empresa sólo resultará gravada en la medida que su coste se va incorporando a los productos terminados.

La experiencia empírica una vez más avala las consideraciones científicas. Laure (3) señala como este efecto económico ha durado en Francia de cinco a diez años, permitiendo un considerable aumento de las inversiones durante tal período, situado prácticamente entre 1954 y 1962. Este fenómeno ha estado presente en otros países. Ha tenido un peso importante en el interés que la industria alemana mostró en favor de la implantación del IVA, lo que condujo a que los industriales germanos presionasen sobre la Administración Fiscal de la Alemania Federal para anticipar la adopción del IVA, incluso antes de los plazos fijados por la Comunidad Económica Europea. Que indica que la exclusión de los bienes de inversión fue la razón principal por la que Dinamarca y Suecia introdujeron IVA, estando especialmente interesados en eliminar todo elemento impositivo de la fabricación para la exportación.

— El IVA y la exportación:

Un aspecto delicado e importante, a considerar, sería el de la incidencia de la implantación del IVA en la capacidad exportadora de nuestras empresas, como consecuencia de la sustitución del vigente sistema de Desgravación Fiscal a la Exportación (e Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores) por el mecanismo del IVA. El tipo de desgravación a la exportación pretende desgravar el producto exportado de la to-

(3) LAURE: Los fundamentos económicos del IVA. XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero.

talidad de la imposición indirecta soportada. La fijación de estas tarifas, ante la imposibilidad en la imposición en cascada, de precisar con exactitud la carga fiscal del producto en cuestión, se realiza en función de estudios por sectores y procesos de fabricación. Lógicamente, el importe de la desgravación no coincide exactamente en cada producto con la carga fiscal en cada caso soportada.

El IVA es neutral desde el punto de vista del comercio internacional merced al sistema de gravamen de las importaciones como ventas interiores y exención plena de las exportaciones con deducción o devolución del impuesto correspondiente a los impuestos.

— Aspectos financieros y administrativos para la empresa:

Desde el punto de vista financiero el IVA implica para la empresa la introducción en su gestión de tesorería de un factor que debe ser tenido en cuenta con objeto de minimizar los costes financieros que pudieran producirse como consecuencia de su papel recaudatorio y el sistema de deducción de impuestos.

Desde el punto de vista administrativo, el IVA implica un esfuerzo para las empresas de integración en su gestión administrativa y contable.

La técnica del IVA es más complicada que la de un impuesto en cascada y, concretamente que la del IGTE. En éste basta con conocer el volumen de operaciones, los «outputs» de las empresas. En cambio, el IVA descansa, no sólo en las salidas de las empresas sino también en sus entradas. Con el método de deducción del impuesto generalmente adoptado en los derechos positivos, los sujetos pasivos parten de su volumen de operaciones, pero del impuesto correspondiente a las mismas, pueden deducir el que han soportado en sus adquisiciones. Para evitar que el IVA se considere como un coste y se produzca el llamado efecto «piramidación», el impuesto correspondiente a las compras deberá contabilizarse por separado del valor de estas normalmente, en una cuenta transitoria especial para este fin.

Desde el punto de vista económico, la mayor ventaja del IVA reside en la neutralidad de forma que el impuesto no interfiera las decisiones empresariales. Ello exige que el impuesto sea gestionado con efectividad. El fraude o evasión originaría graves perturbaciones en la competencia empresarial, impidiendo la eficaz organización de la economía. Si determinadas empresas evaden el impuesto y otras no, se impedirá el crecimiento de estas últimas, obligándoselas a abandonar la industria aunque

fueran más eficaces. El control del impuesto se verá facilitado porque en sí mismo existe un cierto valor de autocontrol o comprobación cruzada entre empresas como consecuencia de la cadena de deducciones. Esta comprobación cruzada, sin embargo, no tiene lugar en las ventas finales al consumidor.

4.2 IMPUESTOS ESPECIALES. ACCISAS

4.2.1 Normativa comunitaria

La armonización de las accisas (impuestos especiales sobre ciertos consumos) siguiendo el mandato del artículo 99 del Tratado de Roma, que establece la necesidad de armonizar las legislaciones fiscales de los Estados miembros, es asumida por la Comisión a partir de 1972.

Como paso previo, se establece una clasificación de las accisas en diversas categorías:

- Accisas a armonizar de forma necesaria.
- Accisas que pueden mantenerse sin armonizar.
- Accisas que deben desaparecer.

Dentro de la primera categoría, la que aquí nos interesa, la Comisión incluyó las accisas correspondientes a productos petrolíferos, tabacos elaborados, alcoholes y bebidas alcohólicas y azúcares.

A lo largo del citado año 1972, el Consejo recibe de la Comisión una serie de propuestas de Directiva tendentes a lograr la citada armonización, así como una propuesta de decisión por la que se crea un Comité de Accisas.

La primera propuesta consiste en la adopción de una «directiva cuadro», en la que se recogen las líneas maestras de la imposición sobre el consumo distinta del IVA. Dicha «directiva-cuadro» prevé la armonización de cinco accisas:

- Tabacos manufacturados.
- Aceites minerales.
- Alcohol.
- Vino.
- Cerveza.

En el «paquete» presentado por la Comisión al Consejo, el 7 de marzo de 1972, se incluían, además de la propuesta de «directiva-cuadro», otras cinco propuestas de Directiva que se referían a las cinco accisas mencionadas más arriba.

Sin embargo, y por diversas razones, hasta hoy únicamente ha prosperado en el Consejo el tema de la accisa sobre el Tabaco, permaneciendo las demás a nivel de propuesta. En consecuencia, centraremos nuestra atención en la armonización de la citada accisa.

El Consejo, siguiendo la propuesta de la Comisión, adoptó el 19 de diciembre de 1972, la Primera Directiva sobre armonización de accisas sobre tabacos manufacturados en la que se establece como criterio de armonización un sistema de doble imposición complementaria (*ad valorem* y específica) sobre cigarrillos. La misma Directiva previó un período de armonización de dos años que ha tenido que ser sucesivamente prorrogado, dadas las dificultades encontradas para conseguir dicha armonización.

Posteriormente la Directiva 805, de 19 de diciembre de 1977, estableció que, durante la segunda etapa de armonización, que cubre el período de 1 de julio de 1978 a 31 de diciembre de 1980, el importe de la accisa específica para cigarrillos, no podrá ser menor del 5 por 100, ni mayor del 55 por 100, del total del impuesto.

En diciembre de 1978, una nueva Directiva del Consejo clasifica y define las diversas labores del tabaco en cinco grupos (cigarros, cigarrillos, tabaco de fumar, tabaco de mascar).

En julio de 1980, la Comisión pasa al Consejo una propuesta de tercera etapa de armonización, para cigarrillos, que se extendería hasta finales de 1986, con la pretensión de que la accisa específica sobre los cigarrillos oscile entre el 10 por 100 y el 35 por 100 del impuesto final.

Por último, una nueva propuesta (7-12-1984) de la Comisión al Consejo, solicita la prórroga de la etapa de armonización una vez más.

4.2.2 Adaptación de la normativa española

La tributación del tabaco en España se constriñe hoy al ámbito del IGTE (en el que goza de exención, art. 34-6º del texto refundido) y del Impuesto sobre el Lujo (art. 15 del texto refundido).

Sin embargo, en base tanto a la necesaria modernización y racionalización de nuestra imposición indirecta, como a la próxima adhesión de nuestro país a la CEE, en virtud de la cual deben desaparecer tanto el Impuesto General del Tráfico de Empresas, como el Impuesto de Lujo, siendo sustituidos por el IVA, se hace preciso modificar la fiscalidad del tabaco, al igual que la de los restantes impuestos especiales.

Dicha modificación consistirá básicamente, en la adaptación de nues-

tra legislación a la normativa comunitaria, aunque hay que recordar aquí que únicamente existen Directivas de armonización respecto de las labores de tabaco,

En este sentido, dentro del marco general de las negociaciones para la adhesión de España a la CEE, se ha llegado al acuerdo de que nuestro país aplique la normativa comunitaria desde el momento de la adhesión, aunque se ha negociado una derogación, a título de medida transitoria, en virtud de la cual España podrá suprimir progresivamente la diferencia actual de 15 puntos entre los gravámenes *ad valorem* de los cigarrillos negros y rubios, a lo largo de un período de cuatro años a partir de la fecha de la adhesión. Dicha aproximación se hará en cinco escalones anuales iguales, cada primero de enero.

Del mismo modo, la adaptación del Monopolio de Tabacos a las exigencias comunitarias constituye ya un capítulo cerrado en las negociaciones con la CEE.

Lógicamente, el compromiso español en materia de legislación comunitaria exige, como ya se ha señalado más arriba, una modificación profunda de nuestro sistema de impuestos especiales. Fruto de dicho compromiso se encuentra en curso de elaboración el Proyecto de Ley de los Impuestos Especiales que sigue las orientaciones comunitarias, bien a nivel de Directiva (caso de la accisa sobre el tabaco) o de propuesta de Directivas (como sucede con el resto de las accisas).

El contenido del citado Proyecto en relación con el Impuesto sobre las labores del tabaco, puede resumirse, siguiendo la Memoria que se acompaña, de la siguiente manera:

1) El impuesto gravará los cigarros puros, los puritos y los cigarrillos que contengan tabaco en cualquier proporción, así como el rapé y el tabaco para fumar y mascar; se consideran como labores del tabaco los cigarrillos y la picadura aunque no contengan tabaco siempre que sean susceptibles de ser fumados.

2) Siguiendo la normativa comunitaria, la base del impuesto debe estar constituida por el precio máximo de venta al público, incluidos todos los impuestos;

3) Los tipos impositivos en principio previstos son del 20 por 100 para la picadura, del 25 por 100 para el rapé y el tabaco de mascar, del 10 por 100 para los cigarros puros y puritos y del 40 por 100 más un tipo específico de 100 pesetas por cada mil cigarrillos para estas labores.

Los tipos se aplicarán sin discriminación en razón del origen ni de la clase de tabaco, si bien el tipo único del 40 por 100 para los cigarrillos,

empezará siendo del 26 por 100 para los cigarrillos negros en 1986, aumentando en 2,8 puntos el día 1 de enero de cada año siguiente hasta llegar al 40 por 100.

4.3 IMPUESTOS RELATIVOS A LA CONCENTRACIÓN DE CAPITALES

4.31 *Normativa comunitaria*

Con objeto de facilitar la libre circulación de capitales en la Comunidad, el 17 de julio de 1969 se aprueba la Directiva 69/335/CEE posteriormente modificada por las Directivas 73/79/CEE, de 9-4-73, y 74/553/CEE, de 7-11-1974.

Los tributos a que se refieren las anteriores directivas son *a)* el derecho de aportación que recae sobre constitución y ampliaciones de capital de sociedades; *b)* el derecho de timbre sobre emisión de títulos representativos de capitales; *c)* el derecho de timbre sobre la introducción de títulos extranjeros en el mercado nacional, y *d)* otros gravámenes indirectos de similares características. Con el fin de evitar supuestos de doble tributación o discriminaciones fiscales, se suprimen los impuestos de timbre y similares y se procede a la armonización de las aportaciones a sociedades.

Conforme a su artículo 3.º, la Directiva es de aplicación no sólo a las sociedades de capitales propiamente dichas (anónimas, limitadas y comanditarias por acciones) sino también a las sociedades, asociaciones o personas jurídicas cuyas partes representativas del capital social sean negociables en Bolsa y todas las que persiguiendo fines de lucro, sus miembros puedan sin autorización ceder a terceros sus participaciones sociales y respondan de las deudas sociales hasta el límite de su aportación. Se asimila a una sociedad de capitales, toda asociación o persona jurídica que persiga fines lucrativos, pero se deja a la voluntad de los Estados miembros la aplicación del precepto.

En lo que respecta al hecho imponible, el artículo 4.º distingue entre operaciones necesariamente gravadas y otras que pueden serlo a elección de los respectivos Estados miembros. Entre las primeras cabe citar la constitución de sociedades, el aumento del capital o del haber social con nuevas aportaciones, la transformación en una sociedad de capitales de otra que no lo es y el cambio de sede efectiva o estatutaria, bien de un país tercero a un país miembro, o bien de un país miembro en el que la sociedad no se considera de capitales a efectos del tributo a otro país miembro en el que sí tiene dicha consideración.

Las operaciones potestativamente sometidas a gravamen son el aumento de capital por incorporación de beneficios, reservas o provisiones, el aumento de haber social por medio de ciertas prestaciones efectuadas por los socios y dos categorías de empréstitos contraídos por las sociedades. La regla general es que la emisión de obligaciones no está gravada por el Impuesto; por excepción cada país miembro puede optar por gravar el empréstito que concede al acreedor el derecho a participar en los beneficios de la sociedad prestataria y el concedido a esta última por su propio socio (su cónyuge, hijos o garantizado por aquél), siempre que realice la misma función que un aumento de capital. Este régimen facultativo podrá ser objeto de una armonización ulterior en el caso de que se observe una convergencia sobre estos puntos.

En el caso de gravamen obligatorio, la base imponible, conforme al artículo 5.º, es el valor real de los bienes y, por ello, el valor líquido, previa deducción de las obligaciones y cargas asumidas o soportadas por la sociedad. En el caso de aumento de capital no integran la base los fondos sociales propios destinados a aumentar el capital (capitalizando, por ejemplo, la reserva por prima de emisión de acciones) que hayan satisfecho el impuesto al constituirse tales fondos; sin duda para evitar la doble imposición.

En el caso de la imposición opcional el tributo recae, bien sobre el importe nominal del aumento de capital, bien sobre el valor real de las prestaciones efectuadas, o bien sobre el importe nominal del empréstito contraído.

Los tipos impositivos son del 1 por 100 y del 0,50 por 100 (Directiva 73/80/CEE). Por último, la Directiva declara una compatibilidad muy amplia del derecho de aportación con los impuestos o derechos que gravan transmisiones de bienes en ciertas condiciones e incluso con el IVA (art. 12).

4.3.2 Adaptación de la normativa española

Para la aplicación por parte española de la normativa comunitaria anteriormente indicada en materia de *droit d'apport*, no se ha previsto en el Capítulo de Fiscalidad ninguna derogación transitoria, por lo que debe aplicarse desde la adhesión.

Ciertamente, está ya prevista la correspondiente adaptación normativa en la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Pa-

trimoniales y Actos Jurídicos Documentados y su reglamento aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre.

El artículo 36 del mencionado Reglamento, en el marco del título II relativo a «Operaciones Societarias» (art. 26 del texto refundido), establece:

«Art. 36. La cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos de gravamen:

a) Operaciones societarias realizadas por Sociedades anónimas, 1 por 100.

b) Operaciones societarias realizadas por Sociedades no anónimas, 0,75 por 100.»

Por otra parte, el artículo 37 regula lo que pudiéramos llamar un régimen transitorio, previo a la plena armonización fiscal, al establecer:

«Art. 37. No obstante lo dispuesto en los artículos anteriores hasta la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido se aplicarán las siguientes reglas en las operaciones societarias:

a) La base imponible en la constitución, aumento de capital y fusión de Sociedades consistirá en el valor real de las aportaciones en su favor realizadas. En este sentido, todo acto que dé lugar a nuevas aportaciones de todos o de alguno de los socios, se considerará como aumento de capital, incluso cuando las aportaciones se hagan para compensar pérdidas sociales al amparo de los artículos 99 y 150, 3.º de la Ley de Sociedades Anónimas.

b) Los tipos de gravamen serán del 3 por 100 en la constitución, aumento de capital, transformación y fusión de Sociedades Anónimas, y del 1,90 por 100 en la reducción de capital y disolución de sociedades anónimas y en las operaciones societarias realizadas por Sociedades no anónimas.

c) Continuarán en vigor los preceptos tendentes a evitar la elusión fiscal mediante Sociedades contenidas en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, y se considerarán transmisiones onerosas y se liquidarán como tales las adjudicaciones de bienes inmuebles que, al disolverse las Sociedades o disminuir su capital social, se hagan a un socio distinto del que lo apartó, si entre una y otra transmisión mediase un plazo inferior a tres años (disposición transitoria tercera, tres del texto refundido).

4.4 RÉGIMEN ARMONIZADO DE FRANQUICIAS PARA VIAJEROS Y PEQUEÑOS ENVÍOS

4.4.1 Normativa comunitaria

Con objeto de simplificar los controles en las fronteras y facilitar el tránsito de viajeros en la Comunidad han sido adoptadas las directivas que a continuación se indican relativas a un sistema homogéneo de franquicias para viajeros y pequeños envíos (Directivas 69/169/CEE, de 28 de mayo de 1969; Directiva 72/230/CEE, de 12 de junio de 1972; Directiva 77/800/CEE, de 19 de diciembre de 1977; Directiva 78/1.032/CEE, de 19 de diciembre de 1978; Directiva 78/1.033/CEE, de 19 de diciembre de 1978).

MONTANTE DE LAS FRANQUICIAS FISCALES APLICABLES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 1979 (Expresado en UCE)

Franquicias concedidas a los viajeros	En el interior de la Comunidad	180 UCE
	Provenientes de países terceros	40 UCE
Franquicias concedidas a los pequeños envíos	En el interior de la Comunidad	60 UCE
	Provenientes de países terceros	30 UCE

4.4.2 Su aplicación en España

Las normativa comunitaria en materia de franquicias fiscales anteriormente apuntada, deberá aplicarse en España desde la adhesión ya que no existe ninguna salvedad al respecto en el Capítulo de Fiscalidad.

La incidencia de dichas franquicias fiscales (prescindiendo aquí de la posible incidencia arancelaria) se refiere especialmente al Impuesto sobre el Valor Añadido en el concepto importaciones, cuyo Proyecto de Ley debe contempar aquéllas.

5. Normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal

5.1 NORMATIVA COMUNITARIA

La armonización fiscal anteriormente expuesta, tanto en la imposición indirecta, como en la directa, se completa con la ayuda administrativa en ese ámbito.

Esta ayuda administrativa, que descansa en el intercambio recíproco de información y en la armonización de medios legales y administrativos para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional, ha sido objeto fundamentalmente de la Directiva 77/799/CEE de 19 de diciembre de 1977.

Dicha Directiva prevista en principio para los impuestos directos se extiende al IVA a través de la Directiva 79/1070/CEE, de 6 de diciembre de 1979.

La Directiva 77/799/CEE prevé tres tipos de intercambios de informaciones:

- Intercambio previa petición: los intercambios pueden pedirse para casos concretos por un Estado miembro, a condición de que sus autoridades hayan agotado las fuerzas habituales de información sobre su territorio.
- Intercambio automático: se refiere a las informaciones que un comité *ad hoc* podría señalar para el buen funcionamiento de la directiva.

5.2 ADOPCIÓN POR ESPAÑA

La asistencia mutua en sus diferentes modalidades se aplicará en España desde la adhesión sin que su adopción, mediante las oportunas normas reglamentarias, deban provocar trastorno alguno.

