

# LA ARMONIZACION FISCAL EN LAS COMUNIDADES EUROPEAS

(XX Semana de Estudios de Derecho Financiero. 1972)

Por

**D. PIETRO NASINI**

Jefe de la Dirección de Impuestos en la Dirección General de Mercado Interior y Armonización Legislativa de la Comisión de las Comunidades Europeas

Señores :

Como es sabido, en el seno de la Comisión de las Comunidades Europeas está en curso desde hace años un proceso de armonización fiscal que deberá conducir gradualmente al establecimiento de una verdadera y auténtica política fiscal comunitaria.

Ante todo, es necesario subrayar a este respecto que si la Comisión ha abordado el problema de la armonización fiscal, a pesar, de que las disposiciones del Tratado de Roma sobre esta materia son bastante limitadas, no ha sido por un puro afán armonizador, sino porque lo ha considerado imprescindible para conseguir los objetivos del Tratado. Este prevé la creación de una vasta área económica que, tras la integración de la economía de los seis países, deberá presentar las mismas características que un mercado interno en el que pueda asegurarse la libre circulación de bienes, capitales, personas y servicios.

Para conseguir tales objetivos es necesario que las estructuras económicas de los seis países, que todavía difieren unas de otras, se adapten gradualmente, así como las correspondientes legislaciones, entre las cuales presentan una importancia notable las de orden fiscal. En efecto, durante los trabajos emprendidos para establecer las distintas políticas comunitarias previstas en el Tratado de Roma, como la agrícola, la de transportes y otras, se ha podido constatar que no podían realizarse completamente si al mismo tiempo no se adaptaban las legislaciones fiscales relacionadas con ellas.

La necesidad de la armonización fiscal ha sido confirmada el año pasado por el Consejo de Ministros de la CEE, el cual, al adoptar el plan por etapas para la realización de la unión económica y monetaria (Resolución del 22 de marzo de 1971), ha reconocido que esto no podría realizarse sin una armonización fiscal simultánea. Y con este objeto ha fijado una serie de medidas fiscales respecto a las cuales el Consejo de Ministros se ha comprometido a adoptar una decisión, sobre la base de las propuestas de la

Comisión, en el curso de una primera etapa de tres años, esto es, antes de que concluya el año 1973.

Teniendo presente estos objetivos, así como el calendario de trabajo que el Consejo de Ministros ha establecido sobre la base de la citada Resolución, trataré de exponer la orientación comunitaria en materia fiscal que deberá conducir a la instauración gradual, como he dicho antes, de una verdadera política fiscal comunitaria, señalando lo que ha sido ya realizado y lo que está previsto que se realice tanto en el campo de los impuestos directos como de los indirectos.

## I. IMPUESTOS INDIRECTOS

### Impuesto sobre las ventas

Los impuestos sobre las ventas son los que tienen una mayor influencia sobre la circulación de mercancías, por su generalidad y por la incidencia directa que pueden tener sobre los costes de producción. Era, por tanto, evidente que la Comisión de la Comunidad, como ya lo habían hecho anteriormente los negociadores del Tratado, prestase el mayor interés a estos impuestos desde el comienzo de su actividad.

El examen de los sistemas de impuestos sobre las ventas en vigor en los seis países de la Comunidad Europea permitió comprobar que, a excepción de Francia, que tenía un impuesto sobre el valor añadido, todos los demás países contaban con un impuesto de tipo acumulativo o en cascada.

La característica de los llamados impuestos en cascada es, como se sabe, su carácter acumulativo: el impuesto se percibe sobre el importe bruto de los bienes en todas las fases de producción y de distribución de los productos. De esta manera el impuesto recae sobre los elementos del precio de un producto que ya ha soportado el impuesto en fases anteriores. Esto origina el efecto llamado acumulativo, en virtud del cual los tipos impositivos fijados en la Ley no corresponden a la incidencia final del impuesto sobre los productos terminados, incidencia que varía según la longitud de los ciclos de producción y de distribución.

La característica del impuesto sobre el valor añadido es que, por el contrario, todo vendedor puede deducir del importe del impuesto correspondiente a las operaciones realizadas en un determinado período el impuesto soportado por sus adquisiciones en el mismo período. De esta forma, los agentes económicos no soportan el impuesto más que por la fracción del precio del producto que excede del precio de compra, esto es, por el valor añadido. En virtud de este sistema, y cualquiera que sea la longitud del ciclo de producción y del de distribución la incidencia, final del precio sobre los productos coincidirá con los tipos establecidos en la Ley.

En un mercado único, que, como ya he señalado, después de la

integración de la economía de los seis países, deberá presentar las mismas características de un mercado interior, era imposible la coexistencia de sistemas tan distintos de impuesto sobre las ventas.

El estudio comparativo de los sistemas en vigor realizado por los servicios de la Comisión ha mostrado que los impuestos sobre las ventas del tipo en cascada eran los que daban lugar a mayores inconvenientes en relación con la integración económica prevista en el Tratado de Roma. Efectivamente, para aplicar el llamado principio de la imposición en el país de destino es imprescindible proceder a realizar compensaciones en las fronteras con objeto de equiparar la carga fiscal de los productos procedentes del extranjero y la de los productos nacionales similares. Estos ajustes en fronteras (devoluciones a la exportación y derechos compensatorios a la importación), por motivos evidentes tienen que calcularse de forma forfataria, y el Tratado de Roma, en el artículo 97, ha tenido que admitir esto expresamente. Es claro que estas compensaciones así fijadas encubren muchas veces verdaderas primas a la exportación, de las que se benefician especialmente las empresas muy integradas, o dan lugar a protecciones a la importación, cuando los derechos compensatorios se fijan en medida superior a la incidencia fiscal efectiva que soportan los productos nacionales similares.

La posibilidad que esto otorga a los países miembros de manipular tales medidas, con tal de que no superen la incidencia efectiva, la que, por otra parte, es imposible de controlar de manera precisa, da lugar a una continua incertidumbre para las empresas, las cuales, al fijar los precios de los productos objeto de intercambios internacionales, no se encuentran siempre en situación de calcular las consecuencias derivadas de tales manipulaciones.

Además, la ventaja que esto supone para las empresas integradas constituye muchas veces un incentivo, o al menos un premio, a la concentración vertical, la cual, desde el punto de vista económico, no es deseable.

Por último, debe señalarse que con objeto de realizar la integración económica prevista en el Tratado de Roma, que deberá conducir, a la larga, a la creación del mercado único, es indispensable que no sólo se supriman los derechos arancelarios y las demás formalidades aduaneras, sino que se supriman también los controles fiscales que son necesarios para aplicar las medidas compensatorias. En otras palabras, habrá que llegar a la supresión de las fronteras fiscales aún si en este momento esta supresión puede parecer ilusoria en cuanto requiere una voluntad política muy acusada por parte de los Estados.

Estas consideraciones han llevado a los servicios de la Comisión, desde el primer momento, a dirigir sus esfuerzos hacia la supresión de los impuestos sobre las ventas en cascada y a su sustitución por un impuesto que asegurase la neutralidad en los intercambios internacionales y, al mismo

tiempo, la realización de todos los demás objetivos previstos en el Tratado de Roma.

Teniendo en cuenta todo esto, el Consejo de Ministros de la CEE ha adoptado, desde abril de 1967, como ustedes saben, dos directrices que prevén la sustitución de los impuestos sobre las ventas de naturaleza acumulativa por un impuesto sobre el valor añadido.

La primera de estas directrices, que puede ser considerada como una «Ley Marco», fija los principios informadores de este impuesto. Se trata de un impuesto sobre el consumo que se aplica mediante el sistema de pagos fraccionados. Desde el punto de vista económico, produce los mismos efectos que se derivarían de la aplicación de un impuesto de fase única en el último momento de la distribución, o. sea, en la venta al consumidor.

La segunda directriz establece ya algunas modalidades de la aplicación de estos impuestos. Determina, en particular, los sujetos pasivos, el hecho imponible, la base imponible, dejando pendientes varios problemas como los de los tipos impositivos, el de las exenciones y el régimen de las pequeñas empresas, así como el de la agricultura. Se ha considerado oportuno dejar, en el primer momento, libertad los Estados Miembros en estos aspectos con objeto de evitar repercusiones económicas demasiado graves que podrían derivarse del paso de un sistema a otro.

El Impuesto sobre el Valor Añadido se aplica en el momento presente en todos los países miembros, con excepción de Italia, la cual deberá implantarlo el 1 de julio próximo, pero que, por razones especialmente de carácter político, ha solicitado una prórroga hasta 1 de enero del próximo año.

La libertad de aplicación, en cuanto a las características del Impuesto sobre el Valor Añadido que ha dejado esta directriz, debe tender, cada vez más, a restringirse, en cuanto para llegar a alcanzar los objetivos finales previstos en el Tratado de Roma es indispensable llegar a una armonización de las estructuras y a una aproximación de los tipos impositivos.

En el seno de la Comisión se encuentra ya en curso los trabajos para una estructura uniforme del IVA; en particular se quieren establecer criterios en relación con las prestaciones de servicios y los profesionales que han de ser sometidos al impuesto y fijar las exenciones que habrán de otorgarse, así como los regímenes particulares para la agricultura y para las pequeñas empresas.

De acuerdo con el calendario fijado por el Consejo de Ministros, en la Resolución de 22 de marzo de 1971, estos trabajos deberán terminarse en el curso de este año, con objeto de permitir al Consejo de Ministros decidir, sobre la base de las propuestas que formule la Comisión, antes del final del año próximo.

Es necesario advertir también que la armonización de las estructuras es indispensable para poder fijar en 1975 los recursos propios de las Comunidades Europeas. En efecto, por una decisión adoptada por el Consejo de Ministros el 21 de abril de 1970 se ha establecido que en la citada fecha de 1975 deberán afluir al presupuesto de la Comunidad como recursos propios no sólo los derechos arancelarios y las exacciones agrícolas, sino también una parte de los ingresos derivados del Impuesto sobre el Valor Añadido obtenidos por la aplicación de un tipo impositivo que no deberá superar el 1,1 por 100, sobre una base uniforme del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicado en los Estados miembros.

En el momento en que se realice la unión económica y monetaria deberá procederse a suprimir las citadas fronteras fiscales, y para esto será necesario asegurar la aproximación de los tipos tributarios. Se están realizando estudios en este campo para cuantificar las consecuencias económicas, sociales y financieras que pueden derivarse para los Estados Miembros de la aproximación de los tipos tributarios.

#### Otros impuestos indirectos (impuestos especiales)

La armonización de los impuestos sobre las ventas no es la única necesaria para asegurar la libre circulación de bienes, así como para crear las condiciones de una sana competencia. Es necesario, además, pensar en la armonización de todos los demás impuestos indirectos actualmente en vigor en los Estados Miembros que pueden influir sobre la circulación de mercancías.

Después de largos estudios efectuados por la Comisión, recientemente se han sometido al Consejo de Ministros algunas directrices relativas a la armonización de estos impuestos. La primera de estas directrices, que puede considerarse como una «Ley Marco», fija los impuestos indirectos de este tipo que podrían mantenerse por los Estados Miembros a partir del 1 de enero de 1974, previa una armonización de estructuras.

Se trata de los impuestos especiales sobre los productos petrolíferos, sobre el tabaco, sobre el alcohol, sobre la cerveza y sobre el vino. Se ha establecido igualmente que los Estados Miembros podrán dejar en vigor otros tributos que formen parte de un sistema fiscal e incluso introducir otros nuevos, siempre que se adapten de forma que no requieran compensaciones en las fronteras.

Se han presentado ya las directrices de armonización de todos estos impuestos, excepto la relativa a los productos petrolíferos, en la que se está ya trabajando. De momento se prevé sólo la armonización de las estructuras, dejando para una segunda etapa la aproximación de sus tipos tributarios.

## II IMPUESTOS DIRECTOS

El Tratado de Roma no contiene disposiciones especiales para la armonización de los impuestos directos, pero la Comisión ha considerado oportuno, igualmente, abordar este problema, especialmente por motivos presupuestarios. El día en que se haya conseguido un alto grado de armonización de los impuestos indirectos, tanto en lo que se refiere a su estructura como a sus tipos tributarios, será indispensable proceder a una cierta adaptación de los impuestos directos con objeto de no crear desequilibrios en los presupuestos de los Estados.

Pero además de este motivo de orden general existen otras dos razones de orden económico que han llevado a la Comisión a enfrentarse con este problema:

a) Para hacer posible las concentraciones de empresas en el área comunitaria, concentraciones que son necesarias para poder crear complejos industriales económicamente importantes que puedan hacer frente a la competencia de complejos de estas características existentes en terceros países.

b) Para asegurar la libre circulación de capitales, que muchas veces resulta obstaculizada por motivos de orden fiscal, y para permitir que las inversiones se decidan sólo por razones económicas, sin interferencia de las consideraciones fiscales.

En lo que se refiere a las concentraciones de empresas, debe tenerse en cuenta que esto puede realizarse bien sea mediante fusiones internacionales, bien sea mediante tomas de participación.

En el caso de las fusiones internacionales, el costo de las operaciones puede influir sobre las mismas fusiones. En esto influyen, de un lado, los impuestos que gravan las aportaciones relativas a las fusiones, problema que ha sido resuelto por una directriz del Consejo de Ministros adoptada en 1969. Por otro lado, el obstáculo a las fusiones internacionales puede derivarse del gravamen de las plusvalías que se pongan de manifiesto en el momento de la absorción de una empresa por otra. Como se sabe, normalmente estas plusvalías se gravan en el momento en que figuran en la contabilidad, pero en cuanto se refiere a las fusiones nacionales, todos los países han adoptado algún procedimiento para aplazar su tributación hasta el momento en que se realicen mediante la transmisión de los activos; esto no presenta problemas siempre que la nueva empresa se encuentre en el mismo país en el que tenga su sede la empresa absorbida. En cambio, cuando se trata de fusiones internacionales no es posible este aplazamiento, debido a que la nueva empresa tendrá su sede en un país distinto. A este respecto, se ha sometido al Consejo de Ministros una directriz que prevé en el caso de las fusiones internacionales el aplazamiento del impuesto hasta el momento en que se realicen las plusvalías, a condición de que todos los bienes materiales cedidos a la nueva sociedad queden afectos a un establecimiento permanente que tenga la nueva sociedad en el país donde se encontraba la sociedad absorbida y que estos bienes figuren en la contabilidad del establecimiento permanente y lo hagan por los mismos valores que tenían en la contabilidad de la última sociedad citada.

En el caso de participaciones en una empresa, el mayor obstáculo fiscal que se presenta es de la doble imposición que puede producirse sobre los beneficios remitidos por una sociedad filial a otra sociedad matriz situada en otro país. También para este supuesto se ha preparado una directriz, ya sometida al Consejo de Ministros, que prevé la eliminación de esta doble imposición. Para ello se prevé la exención en la sociedad matriz de los dividendos procedentes de una filial situada en el otro país que hayan sido sometidos a tributación en él. Además, los Estados miembros renunciarán a aplicar la retención en la fuente a los beneficios distribuidos por la sociedad filial a su matriz.

Estas directrices se encuentran en el Consejo de Ministros desde 1.970 y cabe esperar que se adopten definitivamente durante este año.

En lo que se refiere a las medidas de carácter fiscal, que pueden obstaculizar la libre circulación de capitales, el problema es distinto según se acuda al mercado de capitales mediante la emisión de acciones o de obligaciones.

En el caso de emisión de obligaciones, el único obstáculo fiscal está constituido por la retención en la fuente sobre los intereses, retención que en los seis países miembros oscila del 0 al 30 por 100. En 1969, la Comisión había lanzado la idea de proponer por motivos económicos, el tipo 0.

Pero con objeto de tener en cuenta también motivos de justicia fiscal, la cuestión está siendo objeto de examen nuevamente por la Comisión y no debe excluirse la posibilidad de que se admita la retención en la fuente, con carácter temporal, a un tipo no superior al 10 por 100, aunque se mantenga el objetivo final de llegar a la supresión.

En cuanto a los dividendos, los movimientos de capitales pueden verse influidos no sólo por la retención en la fuente, sino también por los mecanismos que tienen algunos países para atenuar la doble imposición económica de los dividendos gravados, primero como beneficios de la sociedad y después como renta de los accionistas.

En el momento presente existen varios regímenes para atenuar la doble imposición económica: el sistema de imputación, aplicado en Francia y en Bélgica; el sistema de doble tipo para los beneficios distribuidos y los mantenidos en reserva, que rige en la República Federal Alemana; y, por último, el sistema clásico, que no contiene ninguna medida para atenuarla y que existe en Holanda y en Luxemburgo y se aplicará en Italia en el momento en que entre en vigor su reforma fiscal.

La Comunidad todavía no se ha pronunciado por alguno de estos sistemas ni tampoco sobre el nivel de la retención en la fuente sobre los dividendos, para lo cual es preciso conocer qué régimen de imposición será propuesto.

Finalmente, en lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas cabe decir que hasta el momento la Comisión no ha considerado oportuno proceder a la armonización, en cuanto que las diferencias relativas a la aplicación de este impuesto en los seis países no tienen influencia sobre la realización de la integración económica prevista en el Tratado de Roma. Lo esencial es que en todos los países miembros exista un impuesto progresivo sobre la Renta de las Personas Físicas que, en principio, tenga la misma estructura, circunstancia que se producirá sin más el año próximo, cuando Italia introduzca en su sistema fiscal un impuesto de este tipo.

De lo expuesto hasta ahora puede deducirse que en el momento en que se realice la unión económica y monetaria se encontrará en vigor un sistema fiscal que, en general, se basará en los siguientes impuestos:

a) Un Impuesto sobre el Valor Añadido, con una estructura uniforme y tipos impositivos muy próximos, acompañado de algunos importantes impuestos especiales sobre el consumo, igualmente armonizados.

b) Un Impuesto sobre las Sociedades que tenga la misma estructura, con tipos impositivos no muy diferentes de un país a otro.

c) Un impuesto personal sobre la Renta de las Personas Físicas que tenga la misma estructura.