

# **MARIO BURGIO: «La armonización fiscal en la C. E. E.: Balance y perspectivas.» \***

Traducido por JOSE ALBERTO PAREJO GAMIR  
Profesor de Hacienda Pública

En primer lugar, algunas explicaciones en lo que concierne a la expresión "armonización fiscal": esta expresión es de uso corriente a raíz de la puesta en marcha del Tratado de Roma en 1957 para designar las modificaciones esenciales o accesorias, en sentido convergente, de los sistemas fiscales de los Estados miembros para que la unión aduanera, prevista por el tratado de Roma en un plazo fijado en principio de doce años, sea efectiva y para que la unión económica a más largo plazo, sin embargo no determinado, sea realizada (Plan de Werner, 1971).

En otras formas de cooperación económica entre estados europeos tales como la A. E. L. E. o el Benelux, la armonización fiscal no es necesaria para alcanzar los fines limitados de una zona de libre cambio o de un acuerdo sobre tarifas en materia aduanera.

Incluso en el marco del tratado de París que en 1952 instituyó la C. E. C. A., el problema de una armonización fiscal no se había presentado; en el mejor de los casos, se había planteado a nivel de principios, pero en la práctica, a raíz sobre todo de la opinión de un comité de expertos, presidido por el premio Nobel profesor Timbergen, no se había dado nunca lugar a acciones concretas.

Por el contrario, la oportunidad de una armonización fiscal se ha mostrado necesaria para realizar una unión económica entre estados, en la medida en que el grado de una unión tal alcance un mínimo de armonización de las políticas económicas de los estados miembros; el tratado de Roma, aunque imperfectamente, proporciona algunos instrumentos para realizar tal armonización.

---

\* El título responde al de la conferencia pronunciada por el doctor Mario Burgio en la Subsecretaría de Planificación de la Presidencia del Gobierno el día 18 de enero de 1977. El doctor Burgio es funcionario de la Dirección General de Asuntos Fiscales de la C. E. E. y profesor de la Escuela de Altos Estudios Fiscales de Bruselas.

En el momento de poner en marcha el tratado de Roma, en todos los estados miembros de la Comunidad de los Seis se había planteado la cuestión de saber si era necesaria una armonización más o menos presionada de los sistemas fiscales de los estados de la Comunidad.

La pregunta se justificaba por dos tipos de razones: por un lado, el alcance limitado de las disposiciones fiscales del Tratado; por otro, las divergencias de las políticas económicas de los estados miembros en función de las cuales las políticas fiscales se han establecido.

La respuesta a la pregunta fundamental de saber si es necesaria una armonización de los sistemas fiscales de los estados miembros debe ser buscada, a mi parecer, en una tricotomía esencial de la problemática fiscal comunitaria, que debe ser indicada como sigue:

a) Armonización fiscal limitada al buen funcionamiento de la unión aduanera.

b) Armonización en función de la supresión total de las fronteras fiscales.

c) Armonización programada para el conjunto de la fiscalidad, pero limitada a lo que sea efectivamente necesario para el establecimiento o buen funcionamiento del Mercado Común.

Las disposiciones fiscales del tratado, es decir, los artículos 95-99, se limitan esencialmente a impedir que la fiscalidad de los países miembros se oriente en el sentido de establecer obstáculos a los movimientos de los "productos", obstáculos que precisamente no deberían reemplazar a los que la supresión de los derechos de aduana habría eliminado.

En el artículo 220 del Tratado de Roma, situado fuera de las "disposiciones fiscales", se reconoce la posibilidad para los estados miembros de entablar negociaciones con vistas a eliminar la doble imposición en favor de sus competidores.

En síntesis, las reglas fiscales del Tratado de Roma pueden ser divididas en dos grupos; según se trate de disposiciones de aplicación inmediata o de disposiciones que establezcan un programa que la Comisión o los estados, en colaboración con la Comisión, podrán realizar.

Constituyen, pues, disposiciones imperativas de aplicación inmediata y establecen prohibiciones formales cuya infracción por parte de los estados miembros autoriza a la Comisión de la C. E. E. a acudir al Tribunal de Justicia de Luxemburgo:

— La prohibición para todos los estados miembros de gravar directa-

mente o indirectamente los productos de los otros estados miembros con impuestos interiores, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que gravan directa o indirectamente los productos nacionales similares (art. 95).

— Prohibición para todos los estados miembros de gravar los productos de los otros estados miembros con impuestos interiores que traten de proteger indirectamente otras producciones.

— Corrección por parte de los estados miembros, al principio de la segunda etapa como muy tarde, de las disposiciones existentes en el momento de la entrada en vigor del Tratado que fueran contrarias a las reglas de las dos prescripciones precedentes (art. 95).

— Prohibición de hacer beneficiar a los productos exportados hacia los territorios de uno de los estados de algunas bonificaciones de las imposiciones interiores superior o los impuestos con que hayan sido gravados directa o indirectamente (art. 96).

— Prohibición de establecer, en lo que concierne a impuestos distintos a los impuestos sobre los volúmenes de ventas, los derechos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos, exenciones y reembolsos en la exportación hacia los otros estados miembros, así como prohibición de establecer tasas de compensación a la importación que proviene de los estados miembros, a menos que las medidas examinadas hayan sido previamente aprobadas para un período limitado por el Consejo, estatuyendo por mayoría cualificada a propuesta de la Comisión (art. 98).

Esta primera serie de reglas constituye verdaderamente lo esencial y el fundamento del Tratado de Roma en materia de fiscalidad, y es el aspecto jurídico el que resulta esencial para este conjunto de medidas; en efecto, nosotros encontramos en la fuerza apremiante de estas reglas toda la autoridad del Tribunal de Justicia de la C. E. E., que puede intervenir para hacer respetar el derecho del Tratado.

Este respeto está impuesto por decisiones judiciales que pueden crear derechos individuales para todos los ciudadanos de los estados miembros. Una decisión célebre del Tribunal de Justicia de la C. E. E., tomada el 16 de julio de 1966 en el asunto Luttiche, ha declarado el artículo 95, párrafo 1, directamente aplicable a las personas físicas.

En otros términos, esta declaración del Tribunal significa que elevando el contraste entre el Tribunal de Justicia y los estados miembros a sus últi-

mas consecuencias, un ciudadano de cualquier estado miembro tendría derecho a no obedecer a las leyes fiscales de su propio país si estas leyes se reconocieran contrarias al Tratado de Roma, imponiendo, por ejemplo, el pago de un impuesto cuya aplicación esté prohibida por el artículo 95, y no eso sólo, sino que los ciudadanos podrían incluso pedir el reembolso de los impuestos pagados. A decir verdad, este caso límite no se ha planteado nunca porque los estados miembros han respetado lealmente la autoridad del Tribunal de Justicia de la C. E. E., modificando su legislación en todos los casos en que se hubiera reconocido que ésta era contraria a las normas imperativas del Tratado de Roma.

Ahora bien, una de las consecuencias de estas normas imperativas del Tratado de Roma para los asuntos en los cuales el Tribunal de Justicia puede intervenir, emitiendo juicios que modifiquen los derechos fiscales internos, es una cierta armonización mínima de las legislaciones fiscales de los estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos.

Esta armonización mínima no establece ningún problema ni desde el punto de vista de las relaciones entre estados miembros ni desde el punto de vista de la política, siendo sus bases jurídicas seguras y sólidas: el propio Tratado de Roma, que es de aplicación inmediata. Los problemas y las dificultades se presentan cuando se abandona esta primera serie de disposiciones a las cuales se refiere la armonización fiscal limitada al buen funcionamiento de la unión aduanera, para ahondar en el dominio de las disposiciones fiscales del Tratado que tengan un carácter de programa al cual deban referirse las dos acciones que hemos citado anteriormente, una para una armonización en función de la supresión total de las fronteras fiscales y otra para una armonización programada respecto al conjunto de la fiscalidad, pero limitada a lo que es efectivamente necesario, bien para el establecimiento, bien para el buen funcionamiento del Mercado Común.

Las reglas que proporcionan una base jurídica a la armonización programada son poco numerosas y no son bastante precisas.

Se trata primeramente de las reglas del artículo 97 del Tratado, que están a mitad de camino entre las disposiciones de aplicación inmediata y las disposiciones de carácter programático. En realidad, estas disposiciones se han vuelto caducas y, por tanto, sin ningún interés para los estados miembros, dado que, por una parte, estas reglas conciernen a las posibilidades de aplicación de regímenes particulares o transitorios en materia de impuestos en cascada sobre el volumen de ventas, y que, por otra parte, todos los estados miembros aplican el impuesto sobre el valor añadido.

El artículo 97 del Tratado de Roma da la posibilidad a los estados miembros que perciban el impuesto sobre el volumen de ventas según el sistema de impuesto acumulativo de cascada, en lo que concierne a las imposiciones interiores con las que gravan los productos importados, o para las bonificaciones que conceden a los productos exportados, de proceder a la fijación de tipos medios por producto o grupo de productos, sin afectar a los principios que están enunciados en los artículos 95 y 96.

Estas disposiciones revisten un interés para los estados que negocian su adhesión a la Comunidad, como Grecia en este momento.

El único artículo que ofrece a la Comunidad una base jurídica para una acción de cierta envergadura es el artículo 99 del Tratado de Roma, que da a la Comisión la posibilidad de examinar de qué manera las legislaciones de los diferentes estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas, a los impuestos sobre consumos específicos y a otros impuestos indirectos, comprendidas las medidas de compensación aplicables a los cambios entre estos estados miembros, puedan ser armonizadas en interés del Mercado Común. La Comisión somete proposiciones al Consejo, que estatuye por unanimidad, sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 100 y 101.

Por otro lado, estos dos artículos, 100 y 101 del Tratado de Roma, constituyen ellos mismos, indirectamente, una base jurídica válida para la acción comunitaria en este sector, que ha sido utilizada en varias ocasiones para la realización de medidas comunitarias que veremos a continuación.

Finalmente, para completar el cuadro de bases jurídicas es necesario mencionar el artículo 220, un artículo residual en cuanto a su colocación en el Tratado de Roma, puesto que no está comprendido entre las "disposiciones fiscales", pero se encuentra incluido en una serie de otras disposiciones de carácter general.

Este artículo 220 estipula que los estados miembros establecerán entre ellos, en tanto que sea necesario, negociaciones con vistas a asegurar, en favor de sus competidores, "... la eliminación de la doble imposición en el interior de la Comunidad".

Ahora bien, es necesario precisar inmediatamente que este artículo ha encontrado siempre la oposición de la Comisión, puesto que da a los estados miembros los poderes prácticamente exclusivos de negociar convenios con vistas a eliminar las dobles imposiciones. Sin embargo, entre 1964 y 1968, la Comisión había estudiado la posibilidad de elaborar un convenio unilateral entre todos los estados miembros de aquella época,

la Comunidad de los Seis. Pero este estudio ha quedado como un simple proyecto interno en los servicios de la Comisión, porque, a nivel de la estrategia de la construcción europea, se había constatado que el instrumento convencional, en cuanto tal, incluso unilateral, habría dejado subsistir ciertas discriminaciones importadas en las legislaciones fiscales nacionales en materia de impuestos directos que impiden el buen funcionamiento del Mercado Común.

Por esta razón, la Comisión ha preferido la acción llevada con otros instrumentos más aptos para determinar una incidencia directa en las legislaciones de los estados miembros en materia de impuestos directos. Estos instrumentos son, sobre todo en el ámbito fiscal, las "directrices", que son "leyes" comunitarias previstas por el Tratado de Roma. Las directrices se dirigen directamente a los estados miembros, que deben promulgar las leyes para volver ejecutivas las disposiciones de la directriz en su territorio. Otro instrumento que hasta el momento no ha sido utilizado en materia fiscal es el "reglamento", que se aplica inmediatamente en todos sus detalles en todos los estados miembros, que no deben, pues, legislar más en la materia disciplinada por el reglamento.

La expresión "armonización" es utilizada en el contexto del artículo 99, con referencia inmediata a los impuestos sobre el volumen de ventas, a los impuestos de consumos específicos y a otros impuestos indirectos.

Tal artículo justifica jurídicamente la armonización con vistas a la supresión de las fronteras fiscales que arriesgan reemplazar las barreras aduaneras entre los estados miembros y esto, siguiendo la letra del artículo, en interés del Mercado Común.

En efecto, si la supresión de las fronteras fiscales no debe limitarse a la supresión de los controles (en las fronteras) para un solo impuesto, el impuesto sobre el volumen de ventas, sino debe lógicamente extenderse a todos los controles para todos los impuestos, gravando directa o indirectamente los productos exportados o importados, implica no sólo la introducción de un tipo de impuesto uniforme sobre el volumen de ventas en todos los estados miembros (lo que se está realizando con el I. V. A. comunitario), sino también una armonización de los impuestos de fabricación o de otros impuestos indirectos.

Ahora bien, tal armonización no podrá realizarse sin tener en cuenta los problemas presupuestarios que se plantearán, entre otros, a los estados miembros, que verán cambiar la composición de sus ingresos fiscales.

Por tanto, una acción en materia de fiscalidad directa, bajo forma, al

menos, de una coordinación, se impondrá ya por esta razón, haciendo abstracción de las razones económicas de carácter general que la aconsejaron: igualación de las condiciones operacionales de las empresas en relación a los diferentes pesos de la fiscalidad directa, alivio de la doble imposición económica, eliminación de los obstáculos fiscales a la concentración y a la creación de un mercado único de capitales.

Ahora bien, el Tratado de Roma no prevé la armonización de los impuestos directos, incluso de forma general e indirecta. ¿Por qué?

Dos razones parece que deben ser consideradas; la primera, de carácter técnico y económico; la segunda, de orden político. En lo que concierne a la primera razón, está basada en la dificultad de calcular la incidencia de la fiscalidad directa sobre los precios. Esta incidencia, sin embargo, es importante, porque ciertos impuestos directos, particularmente los que son sostenidos por las empresas (impuestos sobre los beneficios industriales y comerciales, impuestos sobre las sociedades patentes, ejercen una influencia no depreciable sobre los precios y pueden ser en consecuencia, en grados variables, una fuente de distorsión en el seno de la Comunidad.

Una de las dificultades importantes para apreciar el efecto de un impuesto sobre la renta es debida al hecho de que si tal impuesto se repercute por la empresa sobre el comprador, su importe susceptible de repercusión va a aumentar el beneficio y, por tanto, el impuesto sobre el beneficio. (No es menos verdad que los impuestos sobre la renta son elementos del coste de la producción.)

La segunda razón, de orden político, reside en la voluntad de los redactores del Tratado de Roma de limitar la armonización fiscal a los aspectos técnicos, no habiendo querido plantear el problema de la limitación de la soberanía fiscal.

En efecto, prever también una armonización de los impuestos directos significa establecer el principio de una armonización fiscal de conjunto y, por tanto, una reducción sustancial y drástica de la autonomía fiscal de los estados miembros en el sentido de condicionarla y dirigirla hacia elecciones predeterminadas, en cuanto a los instrumentos o en cuanto a los fines.

Sin embargo, sobre la base de las realizaciones y de la vía que la Comisión ha elegido en su programa, el ámbito dramático de tal constatación, hecho hace diez años, puede ser cambiado.

En efecto, los estados miembros han manifestado la voluntad de extender la competencia de la Comisión en materia fiscal más allá de los lími-

tes fijados por la letra del Tratado de Roma; en el curso de una reunión celebrada en Dusseldorf en primavera de 1961, los ministros de Hacienda de los Seis habían lamentado que la Comisión se hubiera ocupado, hasta ese momento, solamente de los impuestos indirectos y habían invitado a la Comisión a extender su competencia a los impuestos directos, tomando como punto de partida el problema de las inversiones de los terceros países en la C. E. E. y el reparto desigual de las cargas fiscales directas e indirectas que podrían ejercer una influencia fuera de los intercambios internacionales, ya que no existen medidas compensatorias más que para los impuestos indirectos.

Por otra parte, si es cierto que la armonización de los sistemas fiscales es un postulado parcialmente esencial de las uniones económicas, los límites de la armonización son proporcionales al grado de unificación de todos los demás sectores, sobre todo económicos: el grado de cohesión política determina la posibilidad de una armonización de los sectores económicos.

Por otro lado, si no existe aún tal cohesión en todos los ámbitos económicos, se ha manifestado no obstante en algunos sectores particulares, como el de la política económica a medio plazo, donde las iniciativas de la Comisión por la vía del primero y segundo programas de la política económica a medio plazo han podido inspirar parcialmente ciertos programas económicos nacionales de los países miembros.

Siendo la fiscalidad un elemento de la política económica, se ha establecido de esta forma un importante vínculo de interdependencia.

Los trabajos de la Comisión, situados en este contexto, son de efectos ciertamente no inmediatos, pero a largo plazo eficaces y útiles.

La convergencia que se está dibujando en el ámbito técnico facilitará ciertamente, en el momento oportuno, la convergencia de las políticas fiscales.

Hay todavía un argumento a menudo utilizado contra el principio de una armonización, al cual parece oportuno responder: se dice que una armonización fiscal a nivel de las estructuras entre los estados de la Comunidad no es necesaria, porque los estados federales, tales como Suiza y los Estados Unidos —en el interior de los cuales subsisten diversidades de estructuras tan importantes que ha habido que prever acuerdos para eliminar las dobles imposiciones entre estados federales—, constituyen sin embargo mercados únicos perfectamente integrados.

Hay, sin embargo, una diferencia importante entre Comunidad y esta-

dos federales: en estos últimos existe una autoridad suprema única que coordina las políticas fiscales locales y, sobre todo, hay principios y criterios únicos a los cuales se conforman todas las actuaciones del Fisco. En efecto, pueden ser fácilmente obviadas las diferencias de censos fiscales entre las diferentes zonas del mercado interior único de los Estados Unidos y de Suiza por compensaciones que son realizadas en base a la unicidad de las estructuras mencionadas. Tales compensaciones son actualmente imposibles entre los Seis porque precisamente no existe ni un poder fiscal único, ni una "normalización" de los instrumentos técnicos.

Por otro lado, el programa de armonización de la Comisión se ha inspirado implícitamente en la necesidad de actuar esencialmente en el campo de la técnica fiscal.

Una armonización de las fiscalidades que concluya en una suspensión total de las fronteras fiscales y en una transparencia completa de los sistemas es difícil de realizar, pero existen razones suficientemente válidas para que sea entablada.

Para llegar a resultados lo más concretos posibles, la Comisión se ha orientado hacia una armonización que, abarcando el conjunto de la fiscalidad, no prevé modificaciones más que en los sectores que efectivamente condicionan el establecimiento del Mercado Común.

Se trata pues, esencialmente, de una armonización "vertical".

Este principio presenta ventajas importantes y algunos inconvenientes, sin embargo, menores.

La armonización técnica elaborada por grupos de expertos de los países miembros, bajo la presidencia de la Comisión, proveerá a través de intercambios de opiniones en el nivel técnico la difusión de ideas y de principios por un procedimiento de ósmosis, que a largo plazo dará ciertamente resultados positivos.

### *Conjunto de realizaciones*

Para referirse al conjunto de realizaciones es necesario hacer distinción entre, por un lado, las medidas en vigor, es decir, las directrices de la Comunidad, que son parte integrante de la legislación de cada estado miembro, y, por otra parte, las directrices y otros instrumentos elaborados por la Comisión y sometidos al Consejo, pero que este último no ha aprobado.

Se trata del contraste, que a veces resulta agudo, entre, por un lado, las iniciativas de la Comisión y, por otro, las decisiones políticas del Consejo, en el cual reside el poder final respecto a las disposiciones comunitarias.

La distinción, pues, que debe hacerse concierne, por una parte, al “derecho derivado (del Tratado de Roma) en vigor” y, por otra, al “derecho derivado propuesto”.

El derecho derivado en vigor comprende once medidas:

## IMPUESTOS INDIRECTOS

### I. IMPUESTO SOBRE EL VOLUMEN DE VENTAS

— Primera Directriz del Consejo de 11 de abril de 1967 en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas (67/227/C. E. E.). J. O. C. E. número 1301/67 del 14-4-67.

— Directriz del Consejo de 30 de abril de 1968 instituyendo un método común para el cálculo de los tipos previstos en el artículo 77 del Tratado (68/221/C. E. E.). J. O. C. E. número L/115/14 del 18-5-68.

— Directriz del Consejo de 28-5-1969 concerniente a la armonización de las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas relativas a las franquicias de impuestos sobre el volumen de ventas y de los impuestos sobre consumos específicos percibidos por la importación en el tráfico internacional de viajeros (69/169/C. E. E.). J. O. C. E. L. 133 del 4-6-1969.

— Segunda Directriz del Consejo del 12-6-1972 que concierne a la armonización de las disposiciones legislativas reglamentarias y administrativas relativas al régimen de los impuestos sobre el volumen de ventas y de los impuestos sobre consumos específicos aplicables en el tráfico internacional de viajeros (72/230/C. E. E.). J. O. C. E. L. 139 del 17-6-1972.

— Directriz del Consejo del 19-12-1974 relativa a las franquicias fiscales aplicables a la importación de mercancías que sean objeto de pequeños envíos sin carácter comercial en el seno de la Comunidad (74/651/C. E. E.). J. O. C. E. L. 354 del 30-12-1974.

### II. OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS

— Directriz del Consejo del 19-7-1968 que concierne a la uniformidad de las disposiciones relativas a la admisión en franquicia del carburante contenido en los depósitos de los vehículos automóviles utilitarios (68/297/C. E. E.). J. O. C. E. L. 175 del 23-7-1968.

— Directriz del Consejo del 17-7-1969 concerniente a los impuestos indirectos que gravan las concentraciones de capitales (69/395). J. O. C. E. L 249 del 3-10-1969).

— Directriz del Consejo del 9-4-1973 que modifica el campo de aplicación del tipo reducido del derecho de ayuda previsto en favor de ciertas operaciones de estructuración de sociedades por el artículo 7.º, párrafo 1, subpárrafo b, de la directriz que concierne a los impuestos indirectos que gravan las concentraciones de capitales (73/79/C. E. E.). J. O. C. E. número L 103 del 18-4-73.

— Directriz del Consejo del 7-11-1974 que modifica el artículo 5.º, párrafo 2, de la directriz número 69/335/C. E. E. del 17-7-69, que concierne a los impuestos indirectos que gravan las concentraciones de capitales (74/553/C. E. E.). J. O. C. E. L 103 del 13-11-1974.

— Directriz del Consejo del 19-12-1972 que concierne a impuestos distintos a los impuestos sobre el volumen de ventas que gravan el consumo de tabacos manufacturados (72/464/C. E. E.). J. O. C. E. L 303 del 31-2-1972.

En cuanto al derecho derivado propuesto:

## I. GENERALIDADES

— Programa de acción en materia fiscal (C. O. M./75/391 final).

## II. IMPUESTOS DIRECTOS

— Proposición de la directriz que concierne al régimen fiscal de las fusiones entre sociedades de estados miembros diferentes (C. O. M./69/5).

— Proposición de directriz concerniente al régimen fiscal de las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes (C. O. M./69/6).

— Informe sobre el régimen fiscal de las sociedades holding (C. O. M./73/1008).

— Problemas del fraude y de la evasión fiscal internacionales (proyecto de resolución y texto de la resolución) (J. O. C. E. C35/1 del 14-2-75) (C. O. M./74/1971).

— Proposición de directriz del Consejo que concierne a la armonización de los sistemas de impuestos de las sociedades y de los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos (C. O. M./75/392 final).

— Proposición de directriz del Consejo que concierne a la asistencia

mutua de las autoridades competentes de los estados miembros en el campo de los impuestos directos (C. O. M./76/119 final).

— Proposición de directriz que concierne a la eliminación de las dobles imposiciones fiscales en caso de rectificación de los beneficios transferidos entre empresas asociadas (procedimiento arbitral) (2-12-1976).

### III. IMPUESTOS INDIRECTOS

#### a) I. V. A.

— Nueva proposición para la armonización del I. V. A. (sexta directriz; base imponible uniforme), suplemento 11/73 al Boletín de la CEE.

— Modificaciones a la proposición de sexta directriz, base imponible uniforme (COM/74/795 final).

— Decisión del Consejo del 21 de abril de 1970 relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de la Comunidad (JOCE L94/19 del 28-4-70 y L3/1 del 5-1-71).

— Proposición de directriz del Consejo relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de ciertos medios de transporte (COM/75/527 final).

#### b) OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS.

— Propuestas de armonización de los impuestos de consumo distintos al I. V. A. (suplemento 3/72 del Boletín de la CEE).

— Propuesta de directriz que concierne a la armonización de los impuestos sobre consumos específicos sobre los aceites minerales (COM/73/1.234).

— Proposición de directriz relativa a los impuestos indirectos sobre las transacciones de los títulos (COM/76/124 final del 31-3-1976).

En materia de impuestos sobre el volumen de ventas, la acción de las instituciones de la Comunidad trata de garantizar la neutralidad de la concurrencia (interna y externa), constantemente amenazada por la existencia, en la mayoría de los países, de impuestos "en cascada" y por la aplicación de compensaciones forfetarias en las fronteras, y de preparar una interpretación económica tan estrecha como sea posible con vistas a la creación de un gran espacio económico que tenga las características de un mercado interior .

En esta perspectiva, la filosofía de la Comisión para solucionar el problema planteado por las fronteras fiscales, consiste en la instauración de

un sistema que considere el paso de bienes y servicios de un nivel a otro como si se verificara siempre en el interior de un solo país, incluso en el caso de atravesar varias fronteras políticas. La percepción se realizará a nivel del lugar del librador o prestatario del servicio (no del país).

Además, para mantener el carácter del impuesto de consumo al I. V. A., cuyos ingresos deben atribuirse al país del consumo, las deducciones del impuesto pagado en el país de origen serán reembolsadas por etapas al país de consumo a través de un sistema de compensación entre Estados miembros.

Si la realización de este objetivo parece, por el momento, muy difícil y muy lejana de alcanzar, en parte al menos el objetivo de la realización de una mayor apertura económica en el ámbito comunitario ha sido realizada con la adopción por el Consejo en 1976 de dos primeras directrices, que han concluido en la introducción del I. V. A. en todos los Estados miembros.

En la actualidad, en 1976, la Comisión ha continuado este esfuerzo estimulando al Consejo a estudiar sobre la propuesta de una Sexta Directriz que concierne a la uniformidad de la base imponible del I. V. A., presentada en junio de 1973.

Esta directriz es indispensable para permitir la aplicación efectiva, a primeros de enero de 1978, del régimen de recursos propios, instaurado por la decisión del Consejo de 24 de abril de 1970.

El funcionamiento correcto del mecanismo de los recursos propios basados sobre el pago del 1 por 100 como máximo de una base imponible uniforme del I. V. A., hace necesaria la adopción de medidas uniformes para el cobro de estos recursos.

El Consejo ha estatuido finalmente sobre esta propuesta de la directriz que le había sido sometida en 1973: este texto, muy importante, es, pues, aprobado en los principios, pero puesto que las modificaciones propuestas por el Consejo eran tan numerosas que han desfigurado completamente el texto, se ha pedido a la Comisión la redacción de uno nuevo que deberá ser hecho público en el mes de febrero o marzo de 1977.

En el sector particularmente delicado de los impuestos sobre consumos específicos, la Comisión ha propuesto ya, desde 1972, una amplia acción, puesto que los impuestos sobre consumos específicos son la prolongación de los impuestos sobre el volumen de ventas (estos impuestos forman ambos parte de la categoría de impuestos sobre el consumo) y, por tanto, su suerte debe estar estrechamente ligada.

Por esta razón es necesario considerar, por un lado, que la supresión de las fronteras fiscales en el campo de los impuestos sobre consumos específicos no podrá ser realizada más que a través de una aproximación muy fuerte de los tipos de estos impuestos, y por otro que la armonización de las estructuras de los impuestos sobre consumos específicos constituye la etapa previa e indispensable a la de la aproximación de los tipos. Por consiguiente, incluso si la supresión de las fronteras fiscales no puede ser realizada de inmediato, conviene, desde este momento, prepararla, realizando esta armonización de las estructuras.

La Comisión ha cumplido su mandato, puesto que ha transmitido al Consejo, el 7 de marzo de 1972, un conjunto de propuestas de directrices en materia de derechos sobre los impuestos sobre consumos específicos y de impuestos indirectos, distintos al impuesto sobre el valor añadido, que graven directa o indirectamente el consumo de productos.

El conjunto de estas medidas ha sido propuesto particularmente en función de la resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros de 22 de marzo de 1971 (esta resolución es conocida bajo el nombre de "Plan Werner") que concierne a la realización por etapas de la Unión Económica y Monetaria.

Ahora bien, al final del proceso emprendido con vistas a poner en marcha esta Unión, la Comunidad debe "constituir una zona en el interior de la cual las personas, los bienes, los servicios y los capitales circulen libremente y sin distorsión de la competencia".

Esta resolución prevé, en particular, que a fin de acelerar la circulación de los bienes y la interpenetración de las economías, el Consejo, a propuesta de la Comisión, estatuya en un equilibrio apropiado, en el curso de una primera etapa de tres años, empezando el 1 de enero de 1977, sobre medidas que conciernen a la estructura de los impuestos sobre consumos específicos, es decir, que conciernen a "la armonización del campo de aplicación, la base imponible y las modalidades de percepción de los impuestos sobre consumos específicos, especialmente de aquéllos que ejercen una influencia sensible sobre los cambios".

Teniendo en cuenta consideraciones de estrategia general, tales como:

- La importancia de los ingresos de los impuestos sobre consumos específicos.
- La relación entre los impuestos sobre consumos específicos y los productos de primera necesidad, es decir, los productos casi indispensables

para la vida, que no deben estar en principio gravados por estos tipos de impuestos.

— El hecho de que el impuesto sobre consumo específico debe evitar, tanto como sea posible, gravar los productos utilizados como materias primas por la industria, como medios de producción o como agentes de fabricación.

Según las perspectivas de la Comisión, deberían ser mantenidos y armonizados en el marco comunitario los impuestos sobre consumos específicos sobre:

- Los aceites minerales.
- Los tabacos manufacturados.
- Los alcoholes.
- La cerveza.
- El vino.

En cuanto a los otros impuestos sobre consumos específicos, dado que la armonización tiene como fin realizar la circulación libre y sin distorsión de la competencia de los bienes entre los Estados miembros, deberían ser suprimidos a plazo, a menos que no den lugar a confusiones y controles en las fronteras en los cambios entre los Estados miembros, no pudiendo, sin embargo, tales impuestos ser mantenidos más que si gravan un producto determinado o un grupo de productos determinados.

Es de resaltar, sin embargo, que el hecho de no mantener en el momento actual más que cinco impuestos sobre consumos específicos no debería ser obstáculo, si la necesidad se hiciera sentir—en el marco, por ejemplo, de la política de protección ambiental—, para el establecimiento posterior, a nivel comunitario, de otros impuestos sobre consumos específicos evitando que graven productos que afecten exclusivamente a la producción de los países en vías de desarrollo.

La armonización de los impuestos sobre consumos específicos, al igual que la del I. V. A., deberá realizarse por etapas. El conjunto de medidas propuestas por la Comisión en 1972 concierne esencialmente a la reestructuración de los impuestos sobre consumos específicos en cuanto a sus métodos de aplicación, estandarizando, al menos en grandes líneas, sus criterios técnicos de aplicación a los productos afectados.

Ahora bien, el gran plan de armonización del conjunto de los impuestos sobre consumos específicos que acabo de mencionar, ha quedado desgraciadamente hasta el presente sin aprobación por parte del Consejo, y

al menos por el momento, las perspectivas de un acuerdo no parecen dibujarse positivamente. Ciertos Estados miembros, especialmente los tres nuevos Estados miembros, los que se han adherido en 1973 y entre ellos Dinamarca, han manifestado una oposición obstinada a nuestro proyecto.

Si el plan general de armonización encuentra graves dificultades, por el contrario, a nivel sectorial, una directriz en materia de impuestos sobre consumos específicos ha entrado en vigor en 1972, seguida, es cierto, por otras directrices que han modificado la fecha de aplicación prolongando el período de transición en varias ocasiones.

Se trata de la directriz del 19-12-1972, concerniente a los impuestos distintos al impuesto sobre el volumen de ventas, que gravan el consumo de tabacos manufacturados.

Esta directriz establece una primera fase de la armonización de estos impuestos en lo que concierne a su estructura, volviéndole comparable en todos los Estados miembros.

La directriz fija el principio de que todos los cigarrillos nacionales e importados estén sometidos, en cada Estado miembro, a un impuesto de consumo proporcional, calculado sobre el precio máximo de venta al detalle, comprendidos los derechos de aduana, y a un impuesto de consumo específico calculado por unidad de producto.

El montante del impuesto específico percibido sobre los cigarrillos está fijado, la primera vez, por referencia a los cigarrillos pertenecientes a la categoría más solicitada, según los datos conocidos el 1 de enero de 1973. El montante no puede ser inferior al 5 por 100 ni superior al 75 por 100 del importe acumulativo del impuesto proporcional y del impuesto específico percibidos sobre tales cigarrillos.

Aparte de los impuestos sobre consumos específicos, en materia de impuestos indirectos, el otro éxito comunitario hay que registrarlo en materia de impuestos que gravan la concentración de capitales. Esta directriz, aprobada el 17 de julio de 1963, es aplicada enteramente por todos los Estados miembros desde 1976. Tiene como finalidad eliminar los obstáculos a los movimientos de los capitales destinados para la constitución de las sociedades más allá de las fronteras.

La directriz fija las operaciones gravables por el impuesto sobre las aportaciones, en el artículo 4 y en el artículo 7; fija en el 1 por 100 el tipo máximo del derecho de aportación normal y en un margen que varía del 0 por 100 al 0,5 por 100 cuando una o varias sociedades de capitales apor-

tan la totalidad de sus fortunas, o una o varias ramas de su actividad, para una o varias sociedades de capitales en vías de creación o ya existentes.

A parte de estas directrices importantes en vigor, es necesario recordar el conjunto de las directrices concernientes a las franquicias fiscales sea en materia del I. V. A. o de impuestos sobre consumos específicos en favor de los viajeros, así como a las franquicias para los pequeños envíos de carácter comercial.

Estas medidas tienen una importancia sobre todo psicológica respecto a los ciudadanos europeos, para hacerles conocer la existencia de una Comunidad que con frecuencia tiene el aspecto de ser un laboratorio misterioso donde están elaborados reglamentos incomprensibles e inaccesibles.

En lo que concierne al derecho derivado propuesto en materia de impuestos indirectos, no en vigor todavía, a parte la sexta directriz I. V. A. de la cual hemos hablado ya, es necesario señalar una propuesta de directriz que concierne a la armonización de los impuestos sobre consumos específicos sobre los aceites minerales que desde su presentación, en 1973, no ha entrado en vigor.

Para esta directriz, que regula los elementos estructurales de la base imponible de las diferentes categorías de aceites minerales, es necesario hacer la señal inversa de la que se ha hecho para los tabacos manufacturados.

En materia energética no existe una política comunitaria bien definida y, en consecuencia, también las iniciativas paralelas en el sector fiscal se encuentran comprometidas.

La última propuesta concierne a una directriz relativa a los impuestos indirectos sobre las transacciones de títulos, presentada por la Comisión al Consejo en marzo de 1976. Esta directriz trata de completar las directrices sobre las concentraciones de capitales, puesto que prevé la supresión de las dobles o múltiples imposiciones que resultan con frecuencia en las transacciones de títulos entre Estados miembros, sobre todo a causa de los intermediarios de bolsa.

El paso por intermediarios no sería un acto gravable. Los tipos serán limitados al 1,5 por 100 para las obligaciones y al 3 por 100 para los otros títulos.

Vayamos ahora a los impuestos directos.

En este campo no hay desgraciadamente más que el derecho derivado propuesto: ninguna medida ha entrado en vigor hasta el momento.

Desde 1969 dos directrices en materia de régimen fiscal de fusiones y de régimen fiscal de las tomas de participación más allá de las fronteras,

esperan todavía en el seno del Consejo el momento político favorable a su aprobación.

Otra iniciativa importante ha sido la propuesta de directriz que concierne a la armonización de los sistemas de impuestos de sociedades y de los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos, que el 23 de julio de 1975 ha sido presentada por la Comisión al Consejo. Esta propuesta representa la conclusión de estudios y reflexiones que se han completado en la elección del criterio del crédito de impuesto con exclusión de los sistemas clásicos y del doble tipo. El sistema propuesto por la Comisión consiste en la concesión de un haber fiscal o crédito de un impuesto igual a la mitad del impuesto de sociedades a deducir del impuesto sobre la renta a pagar por el accionista persona física. El tipo del impuesto de sociedades debería variar, en todos los Estados miembros, entre el 45 por 100 y el 55 por 100.

El nivel del crédito del impuesto debería variar en cada Estado miembro también en el interior del mismo margen. El criterio fundamental de la armonización en este sector es el siguiente: cada empresa que reside en el interior de la Comunidad debe otorgar el crédito de impuesto a todos sus accionistas, no importa donde sean residentes (en la Comunidad). En lo que concierne a las relaciones exteriores, la Comisión está dispuesta a negociar con los países terceros la concesión del crédito de impuesto como en el interior de la Comunidad, a condición de reciprocidad.

La Comisión está estudiando las modalidades de aplicación de esta propuesta de directriz a los fondos de inversión.

En fin, algunas palabras sobre una importante iniciativa comunitaria: la lucha contra la evasión y el fraude fiscal internacionales.

Esta iniciativa fue ya tratada entre 1961 y 1963, pero por razones políticas no había concluido en resultados concretos.

En febrero de 1975 el Consejo de Ministros confirmó la voluntad política por una lucha contra el fraude y la evasión fiscales.

Esta acción de la CEE se perseguía en tres líneas directrices:

— La puesta en marcha de una asistencia recíproca más profunda entre los Estados miembros que la tradicional.

— El estudio de una reglamentación de los problemas de evasión que resultan de los precios de transferencia (transfer pricing) y que dan lugar a beneficios anormales especialmente en los países refugios.

— El estudio de un sistema de cambio de la carga de la prueba en el caso de rentas que provienen de países con fiscalidad anormalmente baja.

La primera de estas acciones se ha concretado en una directriz presentada al Consejo en marzo de 1976; este texto prevé entre otras cosas que el Estado al cual se dirige la demanda de informes podrá sustraerse a esta demanda, si le parece que el Estado demandante no ha agotado todas las fuentes de información.

— El cambio automático de informes, que parte sobre ciertas categorías preestablecidas (dividendos, cánones, remuneraciones de los trabajadores fronterizos, etc.).

— El cambio espontáneo de informes, en cierto número de casos, tales como la reducción, la exoneración anormal de impuestos, presunción de transferencias ficticias de beneficios, etc.

Además, lo que es particularmente interesante, la directriz autoriza, sobre una base no apremiante, una colaboración bajo forma de encuesta que los agentes de un Estado miembro serán autorizados a efectuar sobre el territorio de otro Estado miembro.

Finalmente, muy recientemente, el 25 de noviembre de 1976, la Comisión presentó al Consejo una directriz para regular los casos de dobles impositions resultantes de las rectificaciones de los beneficios transferidos entre empresas asociadas. Esta iniciativa se justifica por el hecho de que cada Estado modifica los niveles de los beneficios de las sociedades situadas sobre su territorio sin tener en cuenta jamás las modificaciones de los beneficios realizados en las sociedades creadas en el extranjero. La solución óptima hubiera sido imponer a nivel comunitario, a cada Estado miembro el tener en cuenta todas las modificaciones producidas en el extranjero.

La Comisión, por el contrario, ha propuesto un sistema basado sobre un arbitraje (comisión mixta: funcionarios de las administraciones de los Estados afectados y personalidades independientes) internacional para los casos no resueltos.

He aquí, en grandes líneas, el balance de las realizaciones de la Comisión. ¿Cuáles son las perspectivas?

Pueden ser descritas sobre la base del programa de acción en materia fiscal que la Comisión ha presentado al Consejo el 23 de julio de 1975.

Los impuestos, que representan una función notable del producto nacional bruto de los Estados miembros, son uno de los elementos determinantes de la vida económica y social de los países. Influyen, en efecto, por su importancia, sobre numerosos factores, entre los cuales hay que citar la estructura del consumo y, en consecuencia, la de la producción. la ren-

tabilidad de las empresas, la localización de las inversiones y, de una manera general, las condiciones de competencia.

En una comunidad de Estados estrechamente integrados, no sólo económicamente sino también, en cierta medida, políticamente, estos diferentes factores no deben estar influenciados artificialmente por unas diferencias de cargas fiscales. Por tanto, un acercamiento de estas cargas fiscales es, pues, necesario.

Dado el papel de la fiscalidad como instrumento de la política económica y social, esta aproximación es también necesaria en la perspectiva de una coordinación cada vez más estrecha de las políticas nacionales y del desarrollo de verdaderas políticas comunes en los sectores esenciales de la vida económica y social.

La acción en perspectiva de la Comisión está, pues, siempre orientada hacia tres sectores:

- Impuesto sobre el valor añadido.
- Impuesto sobre consumos específicos.
- Impuestos directos.

En lo que concierne al impuesto sobre el valor añadido, una aproximación estrecha de los tipos es una exigencia evidente en un mercado común que tenga las características de un *mercado interior*.

Consciente de las dificultades para tal objeto, la Comisión considera que esta acción no podrá realizarse más que muy progresivamente.

La base imponible uniforme que deberá estar en vigor próximamente, y en todo caso en 1978, no eliminará las diferencias entre los sistemas nacionales no sólo en cuanto a los niveles de los tipos, sino igualmente en cuanto al número de estos tipos y a su campo de aplicación respectiva. Necesariamente se debería buscar un acuerdo sobre el número de los tipos.

En materia de impuestos sobre consumos específicos, la armonización de los tipos es también indispensable como en materia del I. V. A. Los problemas a resolver son, en gran medida, idénticos o similares a los que se presenten en materia del I. V. A. y serán, pues, abordados con el mismo espíritu.

No obstante, para estos impuestos es necesario tener en cuenta un elemento suplementario: ciertos impuestos sobre consumos específicos constituyen, en efecto, unos sectores privilegiados de políticas sectoriales, tanto a nivel nacional como a escala comunitaria (tales como la política de la

energía, la política de los transportes, la política del medio ambiente, la política agrícola y la política regional).

La fijación de los tipos armonizados en materia de impuestos sobre consumos específicos dependerá, pues, de los objetivos que hayan sido establecidos en lo que concierne a estas políticas comunes.

En materia de impuestos directos las disparidades existentes serán cada vez más sentidas a medida que progrese la integración económica y que sean aproximados los otros factores que influyen en la vida económica y deberán, por tanto, ser eliminados.

En esta óptica, convendrá preocuparse de las medidas de carácter incitativo a las cuales recurren los Estados miembros, en el marco de la base imponible de estos impuestos.

Se trata de medidas permanentes o temporales destinadas a promover las inversiones de una manera general o selectiva; se puede actuar sobre la coyuntura, conceder verdaderas ayudas a ciertas actividades o incluso favorecer el desarrollo de ciertas regiones.

Según el caso, estas medidas, de las cuales es difícil con frecuencia apreciar el alcance exacto, consisten de hecho, sea en una aceleración de la amortización que no justifica las depreciaciones técnicas o económicas, sea en una exoneración total o parcial de los beneficios, generalmente bajo condición de reinversión, sea incluso en una exoneración del impuesto.

Tienen una acción no despreciable ya sobre el conjunto de la economía, ya sobre la situación de la competencia particular de las ramas aventajadas y de las regiones ayudadas.

En la perspectiva de la realización completa de la unión económica y monetaria, parece inconcebible que tales medidas sean tomadas por los Estados miembros sin que se inscriban en una política de conjunto, incluso si no son contrarias a las disposiciones del Tratado de Roma como tales ayudas.

A medida que sean definidas y puestas en marcha unas políticas económicas concertadas, llegará en efecto cada vez más la necesidad de coordinar la utilización del impuesto como instrumento de intervención.

Aquí se sitúa el punto crucial de los informes entre, por una parte, la fiscalidad, y por otra, las políticas de ayudas y de incentivos, especialmente en materia de desarrollo regional.

Los servicios competentes en materia fiscal de la Comisión han combatido siempre en la oposición la manipulación unilateral de la fiscalidad en función incitativa.

Esto se explica, evidentemente, por el hecho de que la armonización de los sectores afectados, especialmente el del I. V. A., el de los impuestos sobre consumos específicos y el del impuesto de las sociedades vuelve más rígidas las estructuras fiscales y reduce el campo de maniobra de la utilización de la fiscalidad en función coyuntural incitativa.

La Dirección "Fiscalidad" es, pues, favorable a la intervención directa por parte de los Estados miembros a través de financiaciones o de "concesiones" de forma autónoma por regiones.

La institución de un Fondo de Desarrollo Regional, que llegó a ser operativa el 2 de marzo de 1975, va en la dirección preconizada por la Dirección "Fiscalidad".

La creación de este Fondo, propuesta en la conferencia cumbre de Copenhague en 1973 y hecha ejecutiva en la conferencia de París en 1974, marca una etapa más, importante en la evolución de la construcción europea.

Incluso si hasta el presente las sumas de las cuales dispone el Fondo no son colosales, los Estados miembros han dirigido a la Comunidad numerosas peticiones de intervención.

El Fondo Europeo de Desarrollo Regional ha dispuesto:

En 1975: 300.000.000 de unidades de cuenta.

En 1976: 500.000.000 de unidades de cuenta.

En 1977: 500.000.000 de unidades de cuenta.

Estos fondos son destinados a corregir los principales desequilibrios regionales en la Comunidad resultando, especialmente, de un predominio agrícola de transformaciones industriales y de subempleo estructural.

Una parte del importe total de los tres años, 1975-76-77, está financiada por créditos del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola (FEOGA) no utilizados (150.000.000 unidades de cuenta).

Los recursos del Fondo están repartidos según el esquema siguiente:

Italia, 40 por 100.

Reino Unido, 28 por 100.

Francia, 15 por 100.

Alemania, 6,4 por 100.

Irlanda, 6 por 100.

Países Bajos, 1,7 por 100.

Bélgica, 1,5 por 100.

Dinamarca, 1,3 por 100.

Luxemburgo, 0,1 por 100.

Sin embargo, a Irlanda se le ha atribuido una suma de 6.000.000 unidades de cuenta que vendrá en deducción de la cuarta parte de los otros Estados miembros, excepción hecha de Italia.

La característica operativa del Fondo de Desarrollo Regional es que las peticiones de financiaciones no son dirigidas directamente por las regiones o por las entidades locales análogas, sino por los Estados (esto por una razón, entre otras, práctica, habida cuenta que en la Comisión solamente 40 funcionarios pueden ocuparse del examen de estos proyectos de financiación: en toda la Comunidad los proyectos son, cada año, varias decenas de millares).

Otra característica del funcionamiento del Fondo es que los proyectos deben concernir a regiones que formen ya parte de un plan nacional de ayudas regionales.

Y así, en Italia el Fondo ha intervenido en favor del Mezzogiorno, en el Reino Unido el 83 por 100 de los créditos del Fondo han ido hacia Irlanda del Norte y a las "áreas de desarrollo especial".

En Irlanda el 63 por 100 de los créditos han sido concedidos en favor de proyectos situados en las "áreas designadas". En Bélgica a las regiones designadas por una Ley del 30-12-1910.

En Dinamarca el 85 por 100 y en Alemania el 73 por 100 de los recursos del Fondo han ido también a parar a zonas específicas.

El Fondo está dirigido por la Comisión, asistida del Comité de Política Regional compuesto de altos funcionarios de la Comisión y de los Estados miembros y presidido por uno de estos últimos, y el Comité de Fondos presidido por un representante de la Comisión.

Por otro lado, el Fondo fue más celebrado ya que el año 1975 fue, en materia económica, el más difícil al que la Comunidad tuvo que hacer frente después del fin de la guerra.

El producto nacional bruto disminuyó el 3,5 por 100 en volumen, el volumen de inversiones aumentó el 6,5 por 100, la producción industrial el 7 por 100 y las exportaciones el 6 por 100 (1).

En 1975 la tasa de inflación en el conjunto de la CEE fue del 12,5 por 100 y cinco millones de personas estaban sin empleo.

---

(1) Según los datos publicados por la Comunidad.

Dejando estas sombrías constataciones y volviendo a una conclusión general en lo que concierne a las perspectivas de la armonización fiscal, la Comisión, en su programa de acción en materia fiscal, afirma que examinará periódicamente este programa en función de los progresos que sean realizados para la definición y establecimiento de la unión económica y monetaria.

Es, en efecto, imposible prever "a priori" todos los casos donde podrá ser oportuno utilizar la fiscalidad para alcanzar unos objetivos determinados a nivel económico y social.

La Comisión, muy atenta en este sentido, incluirá las medidas necesarias en las propuestas que lleve a cabo en estos campos.