

Commission des Communautés européennes

«Rapport de la Commission du Conseil sur les Perspectives de Convergence des Systèmes Fiscaux dans la Communauté»,
marzo 1980, 109 págs.

RICARDO CALLE SAIZ
Catedrático de Hacienda Pública
y Derecho Fiscal

De un nuevo «Informe Neumark» cabe calificar este documento comunitario que consideramos urgente e importante comentar, sin perjuicio de que se incorpore su contenido a una próxima publicación nuestra que, bajo el título «Reflexiones Fiscales. La adaptación de España a Europa», intenta exponer el proceso de aproximación del sistema fiscal español al comunitario desde la perspectiva de la realidad 1980.

Centrándonos en el Informe de la Comisión, que insistimos es quizá el más importante después del Informe Neumark, digamos que ninguno de sus cinco capítulos merece pasarse por alto, sin contar la relevancia de las conclusiones. Y como este comentario pretendemos que tenga mucho de síntesis, vamos a seguir la sistemática que el mismo nos ofrece.

a) Objetivos y límites de la armonización fiscal

El punto de vista actual de la Comisión es que, en materia fiscal, las decisiones esenciales corresponden a los Estados miembros y que transferencias importantes del poder de decisión no podrán realizarse más que si se realizan avances importantes en el proceso de integración. En concreto se señala que la armonización fiscal, tal como se ha concebido, no pretende establecer una política fiscal comunitaria y no constituye un fin en sí misma; forma parte de los medios y de los poderes atribuidos a la Comunidad con el fin de cumplir sus objetivos.

Pero, además, se reconoce que aproximar los sistemas fiscales no es una tarea simple y ello por diferentes razones:

- La soberanía fiscal es uno de los elementos esenciales de la soberanía nacional y los Estados miembros están actualmente todos sujetos al respeto de esta soberanía. A este respecto es preciso resaltar que el voto del impuesto es una de las prerrogativas fundamentales de los Parlamentos nacionales.
- Pueden surgir conflictos entre dos objetivos igualmente necesarios: entre la aproximación progresiva de la política económica de los Estados miembros prevista en el artículo 2 del Tratado y la armonización de sus sistemas fiscales. No se excluye, en efecto, que las divergencias existentes entre las políticas económicas nacionales necesiten, para ser superadas, una utilización diferente por parte de los Estados de los instrumentos de los que disponen para aplicar estas políticas. El instrumento fiscal, fundamentalmente porque determina muy ampliamente la política de gastos públicos y los incentivos a las inversiones, es a este respecto muy importante: Su importancia no va a disminuir, ya que la entrada en vigor del sistema monetario europeo impide a los Estados utilizar el instrumento monetario tan libremente como antes.
- La opinión pública es cada vez más sensible a la evolución de la fiscalidad, discutiendo a la vez el nivel y la complejidad.
- Es extremadamente difícil superar las desigualdades que se refieren a la estructura del sistema fiscal, a la presión fiscal global y a la distribución de los ingresos fiscales entre los diferentes impuestos, ya que estas desigualdades tienen causas profundas, entre las que la Comisión incluye: *a)* Diferencias en las estructuras económicas y sociales; *b)* Diferencias de concepción sobre el papel del impuesto en general o sobre el de un impuesto en particular; *c)* Diferencias de mentalidad; *d)* La complejidad de los sistemas fiscales actuales, que hace técnicamente difíciles los trabajos de armonización fiscal; y *e)* La ampliación de la Comunidad

a doce Estados, lejos de simplificar la tarea la complicará más.

En definitiva, lo que queremos destacar es que, para la Comisión de las Comunidades, todas las anteriores consideraciones explican las reticencias que se manifiestan en los Estados miembros y la lentitud del proceso de armonización fiscal. Lógicamente, la Comisión no puede quedarse en este plano y como compensación reconoce que, a pesar de estas considerables dificultades, se han conseguido éxitos en la armonización fiscal, debido a la conjunción de diferentes factores: un acuerdo se ha alcanzado sobre determinados objetivos prioritarios (libre circulación de personas, de bienes, de servicios y de capitales; neutralidad fiscal en los intercambios de mercancías; establecimiento de un régimen que asegure que no se falsea la competencia; supresión de las fronteras fiscales; atribución de recursos propios a la Comunidad) y una voluntad política real se ha manifestado para realizar al menos parcialmente algunos de ellos. Además, no ha sido necesario hacer recaer los esfuerzos sobre los gravámenes soportados personalmente por los ciudadanos (impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio) que son los que motivan una mayor sensibilidad política. Finalmente, las medidas adoptadas o simplemente propuestas, que se refieren a los impuestos sobre el volumen de ventas, impuestos sobre consumos específicos, impuestos indirectos que gravan la obtención de capitales y el impuesto sobre sociedades, no afectan por el momento, salvo excepción, más que a las estructuras y bases imponibles. En tanto se evite el problema de los tipos de gravamen —piensa la Comisión— los Estados pueden evitar discutir el equilibrio que se ha establecido entre los diferentes impuestos, conservando su libertad en cuanto a la utilización con fines presupuestarios o económicos de los impuestos contemplados por la armonización. Así, han podido evitarse los conflictos entre la armonización fiscal y la libre disposición por los Estados miembros de la función presupuestaria y económica del impuesto.

Pero este balance —positivo para la Comisión— es, sin embargo, limitado en función de las dificultades y retrasos importantes que se han acumulado al nivel de Consejo en lo que concierne a los impuestos sobre consumos específicos e impuestos directos.

Es así —se señala— cómo a pesar de los esfuerzos de la Comisión, el Consejo no ha estado en disposición de manifestarse sobre las propuestas referentes a los impuestos específicos sobre el vino, cerveza, alcohol y aceites minerales que afectan a la estructura de estos impuestos, pero no a los tipos.

Claro está, por evidente, que dificultades mayores se plantearán cuando la aproximación de las legislaciones afecte a los tipos de gravamen. Es por ello por lo que la Comunidad entiende que este tema —aproximación de los tipos— sólo podrá contemplarse cuando la integración económica haya alcanzado una fase más avanzada. Pero se considera absolutamente necesario, desde una perspectiva de futuro, una superación de la armonización de las estructuras y de las bases impositivas.

En cualquier caso, la Comisión no se atreve, en esta ocasión, a fijar un calendario preciso; lo condiciona a la distribución de poderes que se realice entre los Estados miembros y la Comunidad y las transferencias de soberanía que se lleven a cabo a favor de la Comunidad. Pero el que esto sea así no soslaya su definitivo comentario: «No es inútil señalar que la aproximación de las cargas fiscales que será preciso abordar será mucho más difícil de realizar que la armonización de las estructuras y bases impositivas, pues afectará al principio de la libre utilización por los Estados del impuesto como instrumento de la política presupuestaria y de la política económica y social y tendrá repercusiones importantes... Es evidente que no se puede progresar en este campo más que con mucha prudencia, más que con un margen de maniobra suficiente dejado a los Estados miembros y con un estrecho paralelismo entre la armonización fiscal y la integración económica».

b) *Balance y perspectivas de la armonización fiscal*

De este capítulo segundo importa menos la insistencia en los logros de la armonización de la imposición sobre el volumen de ventas (impuesto sobre el valor añadido), de la imposición sobre consumos específicos, de la imposición sobre derechos de aportación de sociedades y de la imposición directa, fundamentalmente en lo que concierne al régimen fiscal de los intereses de obliga-

ciones y de los dividendos. Este tema nos parece bien conocido. Más importante nos parece el epígrafe dedicado a analizar las acciones a emprender en los próximos años en la perspectiva de una mayor integración económica.

Según la Comisión, no es posible determinar en estos momentos todas las acciones fiscales que deben emprenderse para realizar realmente la unión económica y monetaria, aunque estima que en el futuro deberá concederse prioridad a dos objetivos:

- En materia de impuestos indirectos, se tratará de realizar el mercado único, es decir, un mercado que tenga características análogas a las de un mercado interior. Este es un objetivo que no podrá alcanzarse plenamente más que suprimiendo las fronteras fiscales, es decir, con la eliminación de la imposición de las importaciones, de la desgravación de las exportaciones y de los controles en las fronteras intracomunitarias.
- En lo que concierne a los impuestos directos, conviene proceder a una aproximación de las cargas fiscales de las empresas para que los costes de producción, la localización de las inversiones y la rentabilidad de los capitales invertidos no estén influidos de una forma muy diferente de un país a otro por la fiscalidad y para que pueda establecerse una competencia equitativa entre las empresas de diferentes Estados.

A estos dos objetivos la Comisión considera que podrá añadirse el de la utilización de la fiscalidad como instrumento de las políticas comunes si, como es deseable, se adoptan estas políticas. Pero las acciones en este campo entiende la Comisión que no podrán precisarse más que cuando los objetivos a alcanzar se definan claramente.

Profundicemos en estos aspectos, siguiendo el propio planteamiento de la Comisión. En primer lugar, destacar que la supresión de las fronteras fiscales es un objetivo fijado por la Comunidad al comienzo de su existencia. En este orden de ideas, el tema más importante es la armonización de los tipos del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos sobre consumos específicos. Bien

entendido, y la Comisión insiste sobre ello, que la aproximación de los tipos no significa uniformidad, aunque entiende que deben cumplirse las siguientes condiciones previas:

- En lo que se refiere al impuesto sobre el valor añadido, será preciso: *a)* armonizar la base, poniendo fin a las derogaciones al principio de base uniforme; y *b)* determinar si el sistema comunitario debe tener uno o varios tipos y, en este último caso, fijar la relación entre los tipos y la lista de los bienes y servicios sometidos a diferentes tipos. En la actualidad, el número de tipos varía de uno (Dinamarca) a ocho (Italia).
- En lo que concierne a los impuestos sobre consumos específicos, la armonización iniciada en materia de tabacos manufacturados, que afecta a la estructura del impuesto, debe alcanzarse. Además, es preciso que el Consejo adopte las propuestas que le ha transmitido la Comisión sobre los cuatro impuestos a armonizar (cerveza, alcohol, vino y aceites minerales) y que se supriman y prohíban los restantes impuestos de esta naturaleza, salvo que no supongan control en las fronteras, como, por ejemplo, los impuestos sobre los espectáculos o los juegos.

La supresión de las fronteras fiscales implica también —según la Comisión— que se resuelva el problema de la atribución de ingresos fiscales procedentes del impuesto sobre el valor añadido y los impuestos sobre consumos específicos. Para el supuesto del impuesto sobre el valor añadido, la Comisión sugiere que se podría tratar de atribuir al país de origen la totalidad de los ingresos relativos a las ventas hechas a no sujetos no residentes y al país de destino la totalidad de los ingresos relativos a las transacciones entre sujetos. En este último caso, deberá establecerse un mecanismo de compensación financiera. Por otro lado, principios similares podrían inspirar las soluciones a aplicar a los impuestos sobre consumos específicos.

En materia de gravamen de los beneficios de las empresas, la Comisión estima necesario —además de propuestas concretas respecto de la base imponible— que el Consejo adopte la propuesta

de 1975 relativa a la armonización de los sistemas de impuestos de sociedades y de los regímenes de retenciones en la fuente sobre los dividendos y, a más largo plazo, la aproximación de los tipos de gravamen. El problema de la generalización o al contrario de la supresión, en donde exista, de la imposición del patrimonio de las empresas y el problema de las cargas fiscales que recaen sobre los beneficios de las empresas no sometidas al impuesto sobre sociedades, deberán también abordarse.

Finalmente, la Comisión estima que es necesario preocuparse de las medidas-incentivo destinadas a favorecer las inversiones a las que recurren los Estados miembros en el contexto de la base de los impuestos sobre sociedades. Pero a la Comisión le parece excesivo hablar de armonización respecto de estas medidas, puesto que son destinadas a hacer frente a situaciones que no son iguales para todos. En todo caso, será preciso contemplar una cierta coordinación. En efecto, desde la perspectiva de la realización completa de la unión económica y monetaria, parece inconcebible —para la Comisión— que tales medidas se tomen por los Estados miembros sin que se inscriban en una política de conjunto.

c) *Evolución de la fiscalidad en los Estados miembros durante los últimos años*

Este tercer capítulo —breve y esencialmente cuantitativo— cubre el período 1973-1977, y en nuestra opinión es insuficiente el «timing», si se tiene en cuenta que este Informe se publica en 1980. Decir que la Comisión se limita a constatar las diferencias de presión fiscal en los Estados miembros y la desigual evolución de las distintas figuras impositivas en los nueve. Todo este capítulo pone en evidencia las diferencias que existen en la carga global, en sus diversos componentes y en su evolución. Los desfases —en este orden de cosas— llegan a ser importantes en determinados supuestos, aunque se observa un interesante punto de convergencia: el aumento del peso relativo de los impuestos personales sobre la renta se ha manifestado en todos los Estados, salvo en Dinamarca. En determinados Estados miembros, como Francia e Italia, este aumento resulta de una voluntad política. Pero es probable tam-

bién que, en todos los casos, este fenómeno esté vinculado a la inflación.

La principal conclusión de este capítulo es que es evidente que las diferencias importantes constatadas no facilitan una aproximación de los tipos entre los Estados miembros y que suponen la obligación para la Comunidad de avanzar en esta vía con mucha prudencia y lentitud, para evitar cambios bruscos que sean insostenibles en el plano nacional.

d) *Análisis de los principales impuestos a armonizar*

Este capítulo cuarto recoge un breve análisis de los principales impuestos a armonizar: impuesto sobre el valor añadido, los cinco grandes impuestos sobre consumos específicos (cerveza, alcohol, vino, tabaco y aceites minerales) y el impuesto sobre sociedades. Es esencialmente descriptivo, sin que se alcancen conclusiones, pero interesante para quien desee conocer la estructura fiscal de los nueve en lo que concierne a estos gravámenes. El balance ofrecido generalmente se refiere a 1979, es decir, es actualizado. Pero estimamos innecesario profundizar en este apartado y remitimos al lector interesado a nuestro trabajo: «La adaptación del derecho fiscal español al comunitario».

e) *Dificultades y consecuencias de la armonización*

Este es un capítulo, junto con los dos primeros, sumamente importante y merece un análisis detallado. Se concreta en el examen de las consecuencias de la armonización y de las principales dificultades a las que han de hacer frente los Estados miembros.

Los obstáculos generales a los que se enfrenta la armonización fiscal son, según la Comisión, de orden político y económico y de diferencias en las estructuras económicas y sociales y de concepción del papel de la fiscalidad en general o de un impuesto en particular. La armonización en su momento de los tipos de los diferentes impuestos obligará a plantearse tres problemas a los Estados miembros. El primer problema —de orden puramente político— es saber

si los Estados miembros aceptarán renunciar a su autonomía fiscal y si los Parlamentos nacionales están dispuestos a abandonar parcialmente una de sus prerrogativas fundamentales: la de votar libremente al impuesto. Es razonable pensar —según la Comisión— que tales abandonos de soberanía no podrán consentirse más que si una poderosa voluntad política se manifiesta para avanzar en la construcción europea y si se logran progresos sustanciales en este terreno.

El segundo problema es el del margen de maniobra del que deben disponer los Estados para dirigir su política presupuestaria y su política económica. Es cierto que este margen de maniobra podrá reducirse a medida que progrese la integración, pero no podrá desaparecer. La Comisión hace a este respecto las siguientes observaciones:

- La aproximación de los tipos del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos sobre consumos específicos, que es necesaria para permitir la supresión de las fronteras fiscales, no debe conducir a su unificación. Se ha indicado ya que podrán mantenerse disparidades, con lo que el sistema armonizado permitirá mantener un cierto grado de flexibilidad.
- Amplios sectores de la fiscalidad, como el de la imposición de las personas físicas, no estarán afectados directamente por la armonización y serán el resorte esencial de la soberanía nacional.
- La armonización del impuesto sobre sociedades no impedirá que los Estados miembros lo utilicen como instrumento de política económica.

El tercer problema es el referente a las repercusiones de la armonización sobre la estructura de la deducción obligatoria global. Es imposible indicar, según la Comisión, cuáles deberán ser los criterios respecto de los tipos del IVA y de los impuestos sobre consumos específicos. Sin embargo, se puede imaginar que resultarán de una media de los tipos nacionales, para que los esfuerzos que tengan que realizar los diferentes Estados miembros sean los más equilibrados posibles.

De todas formas, para conservar el mismo volumen de ingresos fiscales, los Estados miembros deberán encontrar contrapartidas —en particular en materia del impuesto sobre la renta de las personas físicas— operación que puede engendrar numerosas dificultades económicas y reticencias de orden político.

En lo que se refiere a las figuras impositivas concretas, los problemas serán los siguientes:

1. *Impuesto sobre el valor añadido*, cuya armonización plantea problemas difíciles de resolver en el proceso de armonización fiscal a nivel comunitario. En efecto, y para la Comisión, la armonización del IVA plantea tres cuestiones cuya solución puede tener sensibles consecuencias para los Estados miembros:

- La unificación del número de tipos.
- La unificación de las listas de bienes y servicios sometidos a diferentes tipos.
- La aproximación del nivel de los tipos.

En lo que afecta a la unificación del número de tipos señalar, con la Comisión de las Comunidades, que el número de tipos del IVA está determinado en cada país en función de varias exigencias, tales como las vinculadas a argumentos de orden social, a razones de orden económico y a imperativos de naturaleza presupuestaria.

Desde el punto de vista de la técnica y de la neutralidad fiscal, un sistema de tipos único es preferible, mientras que en el plano social, con igualdad de ingresos fiscales, un sistema con tipos múltiples tiene en principio la ventaja de ser menos regresivo respecto a las rentas; ésta es la razón por la cual, en la mayoría de los Estados miembros, existen muy fuertes presiones a favor de la aplicación de varios tipos. En principio, sin embargo, el impacto de un sistema como éste sobre la redistribución de las rentas depende a la vez del campo de aplicación de los distintos tipos y de la estructura del consumo de las economías domésticas.

En todo caso, el carácter más regresivo de un sistema de tipo único puede en principio compensarse con otras medidas fiscales o por subvenciones directas. Esto se ha hecho en Dinamarca, pero lo cierto es que las dificultades políticas y los costes administrativos hacen muy difícil generalizar este sistema.

Las consideraciones políticas, económicas y sociales hacen difícil, en definitiva, que se llegue a un acuerdo comunitario sobre cualquier tipo de solución.

Por lo que se refiere a la unificación de las listas de los bienes y servicios sometidos a diferentes tipos, la Comisión reconoce que existen ya ciertas similitudes en este campo en los diferentes países de la CEE. No obstante, destaca que, en un futuro, la modificación de estas listas sólo podrá hacerse a nivel de la Comunidad, teniendo en cuenta las repercusiones que los cambios pueden producir a nivel comunitario.

Finalmente, la armonización del nivel de los tipos, de suma importancia, tendrá distintos efectos en cada uno de los Estados miembros. Como reconoce la Comisión, un análisis de las consecuencias presupuestarias, económicas y sociales que podrían generar la aproximación de los tipos debe basarse en estudios profundos que todavía no se han realizado. En todo caso, la Comisión apunta determinados supuestos y destaca las siguientes notas:

- a)* Las consecuencias de la aproximación de los tipos puede tener gran importancia para los Estados miembros cuyo nivel de los tipos actuales se desvía más del tipo medio predominante a nivel comunitario;
- b)* Las diferencias entre los tipos tienen tendencia, por el momento, a reducirse más que a aumentar, pero para la Comisión se trata de una simple coincidencia y nada garantiza que vaya a mantenerse esta evolución si no se emprende una acción comunitaria;
- c)* Las inevitables repercusiones presupuestarias, económicas y sociales derivadas de la armonización de los tipos podrán amortiguarse si, como parece indispensable, tal operación se realiza progresivamente en el tiempo; y
- d)* Las modificaciones de las estructuras fiscales nacionales provocadas por la armonización comunitaria no tendrán una mayor amplitud que la correspondiente a los cambios ya efectuados por los Estados miembros en lo que concierne al número, campo de aplicación y nivel de los tipos del IVA. Finalmente, destacar que, para la Comisión, aunque la aproximación de los tipos de gravamen del IVA limitará la posibilidad de que los Estados miembros utilicen este impuesto con fines de política coyuntural, este problema no deberá constituir un serio obstáculo a la aproximación.

2. *Impuestos sobre consumos específicos*, que constituyen, a pesar del proceso de armonización iniciado, el principal obstáculo a superar desde la óptica de la supresión de las fronteras fiscales. Su armonización implicará, en efecto, consecuencias particularmente importantes en los Estados miembros, y fundamentalmente: a) Conflictos entre las estructuras armonizadas de los impuestos sobre consumos específicos y las prioridades sociales establecidas; b) Posibles cambios en las estructuras de consumo en detrimento de las producciones nacionales; c) Cambios en los ingresos fiscales; y d) Menor margen de maniobra en materia de política coyuntural. Todos estos aspectos, según la Comisión, ponen de manifiesto los problemas en este campo.

3. *Impuestos de sociedades* cuya armonización implica: un mismo campo de aplicación; un mismo sistema de imposición; tipos muy similares y una base común.

Campo de aplicación. La cuestión es saber cuáles son los contribuyentes afectados por el impuesto de sociedades. A este respecto, la situación actual es ésta:

- Las empresas individuales no están nunca sujetas a este impuesto y sí las sociedades de capitales.
- En cuanto a las sociedades de personas, la situación varía de un Estado a otro: por ejemplo, en Alemania no están nunca sujetas a este gravamen; en Francia tampoco, aunque pueden solicitar ser gravadas por este impuesto, y en Bélgica, lo contrario que en Francia.

Por razones de concurrencia, una actitud común de los Estados en este campo sería deseable según la Comisión de las Comunidades, pero querer resolver este problema por una armonización puede llevar a un callejón sin salida. Por ello, se estima que la solución puede venir del respeto de los principios fundamentales aplicados actualmente por los países miembros, pero dando a las sociedades de personas y a las empresas individuales la posibilidad de quedar incluidas voluntariamente en el campo de aplicación del impuesto de sociedades, solución que no conllevaría grandes cambios en las legislaciones nacionales y que, por tanto, tendría consecuencias limitadas.

Armonización de los sistemas y aproximación de los tipos

Como se sabe, una propuesta de directriz de 1975 prevé la introducción en todos los Estados miembros de un sistema comunitario de imputación parcial, un tipo único del impuesto de sociedades comprendido entre el 45 y el 55 por 100, y un tipo de crédito de impuesto entre el 45 y el 55 por 100 de la cuantía del impuesto de sociedades.

En la actualidad, existen considerables diferencias entre los Estados miembros en materia de sistemas de imposición de las sociedades, del tipo de gravamen y —en los países que tienen en vigor un sistema de imputación— del tipo de crédito de impuesto. Es, pues, evidente que la introducción de un sistema de imputación parcial según las modalidades previstas en la propuesta de directriz tendrá consecuencias que variarán sensiblemente de un Estado miembro a otro.

En los países de la CEE (Bélgica, Francia e Inglaterra) en los que está ya en vigor un sistema de imputación parcial con tipos de gravamen y de crédito-impuesto situados en el interior de los límites propuestos por la Comisión, o muy cerca de ellos, las consecuencias serán relativamente modestas, pues las adaptaciones a realizar en las legislaciones nacionales serán principalmente de orden técnico. Por el contrario, las variaciones que se impondrán en los restantes Estados miembros tendrán mayores efectos. En estos Estados, se tratará de un cambio fundamental del sistema de imposición, o de importantes modificaciones de los tipos de gravamen y de los del crédito-impuesto.

Un cambio fundamental del sistema de imposición deberá producirse en los dos países miembros que aplican actualmente el sistema clásico (Holanda y Luxemburgo). En Luxemburgo se añadirá, a este cambio de sistema, la necesidad de una sensible elevación del tipo de gravamen (actualmente del 40 por 100) para situarse a nivel medio de la CEE. En Holanda, en cambio, no será necesario elevar el tipo (actualmente del 48 por 100) para ajustarse a las disposiciones de la propuesta de directriz, aunque este aumento se impondrá para compensar, en el marco del impuesto de sociedades, la pérdida presupuestaria que se derivará de la introducción de un crédito de impuesto.

Un aumento del tipo deberá producirse igualmente en Dinamarca (el tipo actual es del 40 por 100) y en Italia (36,25 por 100 hoy). En Alemania, finalmente, el sistema actual de doble tipo (56 por 100 para los beneficios no distribuidos y 36 por 100 para los beneficios distribuidos) deberá abandonarse.

Igualmente, deberán realizarse adaptaciones en lo que se refiere al tipo de crédito del impuesto. En Dinamarca, este tipo (casi del 25 por 100 del impuesto) deberá incrementarse, mientras que tendrá que reducirse en Irlanda, en Italia y en Alemania, países en los que representa, respectivamente, el 65,8, 58,6 y 100 por 100 de la imposición total de los beneficios distribuidos.

Lo importante en todo caso para la Comisión es que estos cambios no generen efectos muy perjudiciales, aunque la impresión actual es muy contraria. En efecto, la elevación de los tipos puede agravar, teniendo en cuenta la situación económica actual, la situación financiera —ya precaria— de numerosas sociedades. Por otra parte, la propuesta disminución del tipo de crédito de impuesto en algunos países puede motivar un alejamiento de los ahorros del mercado de acciones y hacer más difícil la financiación de las sociedades por medio de nuevas aportaciones de los accionistas. Para la Comisión, es posible que se atenúe este peligro si se ofrecen compensaciones a las sociedades, por ejemplo en el campo de los tipos de gravamen del impuesto sobre sociedades o en el marco de los restantes impuestos que eventualmente graven los beneficios.

Igualmente merecen atención las consecuencias presupuestarias de las modificaciones que deberán introducir los Estados miembros. Desde este punto de vista, el impuesto de sociedades no desempeña generalmente más que un papel bastante modesto si se compara con otros grandes impuestos. Se puede, por tanto, pensar que las necesarias adaptaciones por la armonización no tendrán más que una limitada influencia sobre los ingresos fiscales. Esta influencia será más débil, en la mayor parte de los Estados afectados, que estas adaptaciones, es decir, un incremento del tipo de gravamen y del crédito de impuesto tendrán consecuencias presupuestarias contrarias; en otros términos, tenderán a compensarse, total o parcialmente.

Sin embargo, no es posible evaluar con precisión estas conse-

cuencias presupuestarias —según la Comisión—, pues un análisis cuantitativo se enfrenta a las dificultades que plantea la valoración precisa de determinados factores que no puede efectuarse con exactitud. A este respecto se citan por la Comisión de las Comunidades los siguientes:

- La influencia que implica la introducción del sistema de imputación parcial, o bien la modificación de los tipos de gravamen y/o de los de crédito de impuesto sobre la relación entre los beneficios distribuidos (dividendos) y los beneficios no distribuidos (reservas).
- La dispersión internacional de los accionistas de la sociedad distribuidora.
- La cuantía de los dividendos distribuidos a los accionistas que no tienen derecho al crédito de impuesto, ya sea porque no declaran estos dividendos, ya sea porque residen en terceros países en los que no está previsto el crédito de impuesto, ya sea porque se trata de sociedades matrices que no redistribuyen estos dividendos.

También podrán producirse consecuencias importantes en materia de utilización de los tipos del impuesto sobre sociedades como instrumento de determinadas políticas (coyuntural, estructural, regional, etc.). Aunque en un pasado reciente —según la Comisión— los Estados miembros no han recurrido más que muy excepcionalmente a tal utilización de los tipos de gravamen y han modificado muy poco frecuentemente los tipos por razones presupuestarias, la propuesta de directriz de 1975 prevé este caso. El artículo tercero de este texto permite a los Estados miembros:

- Aplicar, en el contexto de un procedimiento de consulta, en casos particulares y por razones de política económica, regional o social bien determinadas, sea permanentemente o por una duración limitada, un tipo de gravamen que se sitúe fuera de la media comunitaria e, incluso, una exención total.
- Aumentar o reducir el impuesto de sociedades con carácter temporal por razones de política coyuntural.

Se piensa que estas disposiciones permitirán satisfacer diferentes necesidades. De una parte, asegurar la neutralidad sobre el mercado de capitales y sobre la concurrencia por una determinada rigidez de los tipos. De otra parte, permitir la aplicación de políticas que necesiten una flexibilidad de los tipos en determinados casos.

Base común

Dado que ninguna medida de armonización se ha propuesto sobre este tema, la Comisión de las Comunidades estima que consideraciones sobre las consecuencias de tales medidas en los Estados miembros serían prematuras y especulativas. No obstante, considera conveniente llamar la atención, a este respecto, sobre la particular posición que ocupan las medidas incentivadoras. Estas medidas constituyen para los Estados miembros un instrumento esencial de determinadas políticas y su aproximación reforzará, sin duda, la integración del Mercado Común, en la medida en que los objetivos contemplados por esas políticas podrían ser definidos en el plano comunitario. Bien entendido, para la Comisión, que las modulaciones de la base que se conciben desde una óptica microeconómica, por ejemplo sectorial o regional, plantean problemas de compatibilidad con otras políticas de la Comunidad tales como la política de concurrencia seguida en materia de ayudas de los Estados.

La armonización de las legislaciones nacionales en materia de base deberá, por el momento, ser limitada a las disposiciones de carácter puramente fiscal, que pretendan mantener la estabilidad o el potencial de la empresa y que son generalmente calificadas de normales. A pesar de esta limitación, se trata de una tarea inmensa, pues el aspecto de la base es extremadamente amplio y numerosas e importantes las diferencias existentes entre las distintas legislaciones. Serán necesarios varios años, señala la Comisión, para realizar y llevar a cabo estos trabajos.

Un problema particular deberá también considerarse: el del ajuste eventual de los beneficios imposables en función de la infla-

ción. Este problema, que es importante cuando la tasa de inflación es bastante elevada, es difícil de resolver por varias razones:

- Las divergentes opiniones sobre el principio mismo; algunos son partidarios de tener en cuenta la inflación en la determinación de los beneficios imponibles, mientras que otros mantienen la opinión contraria.
- Si se está a favor de tener en cuenta la inflación, es preciso determinar si el ajuste correspondiente a los beneficios imponibles debe realizarse de forma permanente o periódica.
- Una vez elegido el método, es preciso estudiar las distintas posibilidades técnicas y ponerse de acuerdo, finalmente, sobre las modalidades comunes.

Problemas de los beneficios obtenidos en el extranjero

En lo que afecta a los beneficios obtenidos en el extranjero a través de establecimientos permanentes o filiales, dos situaciones se presentan actualmente:

- Los seis Estados fundadores de la Comunidad no gravan, en sus relaciones recíprocas, los beneficios obtenidos en el extranjero a través de establecimientos permanentes o filiales y aplican el método de exención.
- Los otros tres países miembros gravan los beneficios de estos establecimientos permanentes, así como los beneficios distribuidos por las filiales extranjeras a su matriz nacional, pero permiten deducir de la cuantía del impuesto nacional el importe del gravamen extranjero (en el límite de la cuantía del impuesto nacional correspondiente) y aplican lo que puede denominarse método de imputación.

Los dos métodos, como señala la Comisión, no conducen a un mismo resultado. Con el sistema de imputación, si el tipo de gravamen es más bajo en el extranjero, la ventaja inicial se pierde por la empresa y beneficia al Tesoro Público. Por el contrario, este sistema permite tener en cuenta sistemáticamente las pérdidas re-

gistradas en el extranjero en los establecimientos permanentes, mientras que el método de exención no lo permite en principio.

En las propuestas de directriz referentes a las fusiones y al régimen de sociedades matrices y filiales, la Comisión se ha pronunciado, por razones de concurrencia, en favor del método de exención. Se estima, efectivamente, que el nivel de la imposición de las empresas que ejercen su actividad en el territorio de un Estado determinado no depende ni de la nacionalidad de esas empresas, ni del origen de sus capitales. Además, en la propuesta de reglamento referente al estatuto de la sociedad europea, se ha previsto un sistema que, en el marco del método de exención, permite tener en cuenta las pérdidas registradas en el extranjero en los establecimientos permanentes o filiales, sistema que podría extenderse al conjunto de las sociedades.

A corto plazo, se puede probablemente aceptar una coexistencia de los dos métodos. A más largo plazo, será necesario escoger, lo que obligará a determinados Estados a renunciar a un principio fundamental de su derecho fiscal y planteará dificultades.

f) *Conclusiones*

Entendemos que lo expuesto hasta aquí de este relevante informe de la Comisión pone de manifiesto con claridad las principales acciones a emprender en el terreno fiscal en los próximos años y las dificultades a superar teniendo en cuenta las estructuras fiscales de los nueve. De ahí que se consideren también significativas las siguientes conclusiones a que llega la Comisión:

- La Comisión cree útil recordar que en su parecer, desde la perspectiva de una integración más fuerte, todos los esfuerzos deben ser ordenados en función de la realización de dos objetivos fundamentales: *a)* en materia de impuestos indirectos se trata de eliminar las fronteras fiscales, es decir, suprimir en los intercambios entre los Estados miembros la imposición de las importaciones, la desgravación de las exportaciones y los controles en las fronteras para realizar un verdadero mercado único en el interior de la Comunidad;

y b) en lo que afecta a los impuestos directos, conviene proceder a una aproximación de las cargas fiscales de las empresas para que se pueda establecer una concurrencia equitativa entre las empresas de diferentes Estados miembros y para que los movimientos de capitales no se prorroguen por consideraciones fiscales.

La supresión de las fronteras fiscales implica una aproximación de los tipos del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos sobre consumos específicos. En cuanto a la aproximación de las cargas fiscales soportadas por las empresas, exige esencialmente que la armonización en la imposición sobre sociedades se centre en los tipos de gravamen y la base. En lo que concierne a la base, que es un aspecto extremadamente amplio, es preciso en un tiempo tratar de definir las medidas que pueden considerarse normales de carácter permanente excluyendo las medidas consideradas como incentivadoras destinadas a promover las inversiones que es preciso coordinar, en el contexto de la política comunitaria económica, cuya utilización es a largo plazo. Esta armonización no excluye que otros problemas, se aborden, como, por ejemplo, la cuestión de saber si es preciso generalizar o, al contrario, suprimirlo allí donde existe, el impuesto sobre el patrimonio de las empresas.

Las acciones citadas por la Comisión no podrán llevarse a la práctica más que si se cumplen determinadas condiciones previas:

- En lo que afecta al impuesto sobre el valor añadido, es preciso insistir en la armonización de la base de este impuesto, ya en la parte concerniente a la adopción de la sexta directriz, lo que supone decisiones del Consejo sobre las propuestas de ley hechas a la Comisión y nuevas proposiciones de la Comisión para poner fin a un determinado número de derogaciones al principio de base uniforme. Es preciso concretar, además, si el sistema comunitario de imposición sobre el valor añadido debe tener uno o varios tipos y, en este último caso, establecer la lista de bienes y servicios sometidos a diferentes tipos. Es preciso, finalmente, poner en marcha un mecanismo de compensaciones financieras que permitan atribuir los ingresos del impuesto sobre el valor añadido al país de destino.

- Por lo que se refiere a los impuestos sobre consumos específicos, es necesario que el Consejo adopte las propuestas que le sean transmitidas por la Comisión sobre los cuatro impuestos sobre consumos específicos a armonizar, además del del impuesto sobre el tabaco (cerveza, alcohol, vino y aceites minerales) y que se supriman y prohíban los restantes impuestos de esta naturaleza, salvo los que no necesitan control en fronteras. Es preciso, también, continuar la armonización iniciada de los tabacos manufacturados que afecta a la estructura del impuesto. El problema de las compensaciones financieras entre los Estados miembros si los impuestos sobre consumos específicos se perciben en el país de origen o el de la cooperación entre las administraciones fiscales si se perciben en el país de consumo deberá resolverse igualmente.
- En materia de imposición de sociedades, es preciso que el Consejo adopte la propuesta de directriz de 1975 sobre armonizaciones de los sistemas de impuestos de sociedades y de retenciones en la fuente.

El análisis realizado de la estructura de la fiscalidad muestra que el desfase de la presión fiscal total y de la importancia relativa de los diferentes gravámenes es importante, a veces incluso hasta considerables, y que han variado poco en el período 1973 a 1977. No existe, por tanto, una aproximación de los sistemas fiscales de los países miembros.

Las dificultades generales a superar, sean de orden político, económico, social o presupuestario, o que afectan a impuestos concretos, son numerosas e importantes, a las que es preciso añadir las que planteará la ampliación de la Comunidad a tres nuevos Estados.

A pesar de estos obstáculos, la Comisión entiende que deberá ser posible realizar las acciones preconizadas, pero ello supone:

- Que se manifieste una poderosa acción política con la finalidad de que progrese sustancialmente la construcción europea. Las numerosas restricciones que impone la armonización fiscal no pueden aceptarse por los Estados más que desde una perspectiva como ésta.

- Que la armonización se efectúe muy progresivamente, por etapas sucesivas, para que no implique cambios bruscos, cuyas consecuencias serían insoportables para los Estados miembros. Para que los cambios necesarios sean aceptables, es preciso además que exista un cierto paralelismo entre progreso en la construcción europea y progreso en la armonización fiscal.

En otro orden de ideas, el desarrollo de las políticas comunes, con repercusión en el crecimiento del presupuesto de la Comunidad, puede en cierta medida facilitar la armonización fiscal si se utiliza el instrumento fiscal a nivel comunitario con fines de política económica o presupuestaria.

La experiencia demuestra, según la Comisión, que todo cambio en las estructuras fiscales de un Estado plantea controversias. Pero pone de manifiesto también que, cuando existen buenas razones en el plano nacional, pueden realizarse reformas, incluso importantes, rápidamente. Se destaca, finalmente, que el interés comunitario se toma poco en cuenta cuando se definen las políticas fiscales nacionales. Esta marginación del interés comunitario constituye un obstáculo a la armonización fiscal y puede implicar un aumento de las divergencias entre los sistemas fiscales. Si se quiere asegurar un máximo grado de convergencia de los sistemas fiscales, el interés comunitario debe tomar como término de referencia las modificaciones de estos sistemas. En este espíritu, la Comisión piensa que es necesario adoptar la idea de un procedimiento previo de consulta sobre las disposiciones más importantes que las autoridades nacionales deban tomar en cuenta en aspectos que se refieran al proceso de armonización fiscal.

Finalmente, la Comisión señala que no le parece posible presentar un calendario sobre las acciones a emprender. La amplitud de la tarea a realizar y la incertidumbre que predomina sobre el ritmo al cual pueda progresar la Comunidad en cuanto a la unión económica y monetaria no permiten fijar un calendario preciso.

