

La armonización fiscal del tabaco: Discrepancias en la CEE

RICARDO CALLE SAIZ

Catedrático de Hacienda Pública
y Derecho Fiscal
Doctor en Ciencias Económicas

JOAQUIN PI ANGUIA

Profesor de la Universidad Complutense
Master por la Universidad de Kent

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Son ya importantes las directrices de la Comunidad Económica Europea que contemplan la armonización de los impuestos indirectos que gravan los tabacos manufacturados:

— Primera Directriz del Consejo de 19 de diciembre de 1972, concerniente a los impuestos, diferentes de la imposición sobre el volumen de ventas, que gravan el consumo de tabacos manufacturados, modificada por: Directrices del Consejo de 25 de junio de 1974, 18 de diciembre de 1975, 21 de diciembre de 1976 y 19 de diciembre de 1977.

— Segunda Directriz del Consejo de 18 de diciembre de 1978, concerniente a los impuestos, diferentes de la imposición sobre el volumen de ventas, que gravan el consumo de tabacos manufacturados.

— Directriz del Consejo de 26 de marzo de 1980, autorizando a la República francesa a no aplicar en los departamentos franceses de ultramar las dos primeras directrices citadas.

— Además, se ha publicado ya una propuesta de tercera directriz que modifica la de 19 de diciembre de 1977.

Este balance de los textos legales en vigor entendemos que es suficientemente expresivo de la importancia que en el seno de la CEE se está concediendo a la armonización fiscal del tabaco y justifica este trabajo en el que, fundamentalmente, se intentan destacar los problemas surgidos en este proceso de armonización.

El 4 de julio de 1967 la Comisión transmitió al Consejo la «Proposition de Reglement du Conseil concernant les impôts frappant la consommation des tabacs manufacturés, autres que les taxes sur le chiffre de'affaires» (1). Esta propuesta, excesivamente ambiciosa al propugnar un elevado grado de armonización de los diferentes gravámenes nacionales en un corto espacio de tiempo, no fue aprobada por el Consejo, que se limitó a adoptar, el 21 de abril de 1970, una resolución en la que se encargaba se elaborase un Proyecto de Directriz en el que se programase la armonización de un impuesto sobre tabacos elaborados en diferentes etapas. El documento de 21 de abril reflejaba además dos resoluciones adicionales:

a) Una concerniente a la ordenación de los monopolios de tabacos en Francia e Italia.

b) Otra referente a un mejor control de los mercados agrícolas en general, incluidos los mercados de tabacos no elaborados (2).

Lo importante a retener es que, teniendo en cuenta las sugerencias de los Estados miembros, la Comisión transmitió al Consejo, el 20 de noviembre de 1970, una propuesta de directriz. Finalmente, el Consejo aprobó, el 19 de diciembre de 1972, una directriz que respeta, en sus grandes líneas, la propuesta de la Comisión («Directive du Conseil, du 19 décembre 1972, concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés») (3).

Esta directriz consta de trece artículos que, en lo fundamental, establecen los siguientes criterios armonizadores (4):

(1) COM (67), Bruselas, 4 de julio de 1967.

(2) Esta última resolución es realmente la única que se ha aplicado plenamente bajo la forma de reglamentos agrícolas del Consejo. Se trata de reglamentos muy técnicos que se refieren al régimen de precios e intervenciones. En lo que se refiere a la ordenación de los monopolios en Francia e Italia, estos dos países, a instancia de la Comisión, han tomado desde 1970 determinadas medidas para suprimir las discriminaciones resultantes de la existencia de sus monopolios nacionales de carácter comercial; en este sentido han abolido actualmente sus derechos exclusivos en materia de importación y comercio al por mayor, aunque subsisten medidas discriminatorias que están siendo analizadas por la Comisión.

(3) Vid. *J. O. des Communautés Européennes*, núm. L 303, de 31 de diciembre de 1972.

(4) Esta directriz consta de ocho considerandos: 1) El objetivo de crear un mercado común con las características análogas a las de un mercado inte-

a) La estructura de los impuestos con los que los Estados miembros gravan los tabacos elaborados se armonizarán a través de varias etapas. Esta directriz fija los principios generales de esta armonización, así como los criterios particulares aplicables durante la primera fase. El paso a la etapa siguiente se decidirá por el Consejo a propuesta de la Comisión, en base a la experiencia disponible, si bien puede ser diferida si implica, para un Estado miembro, pérdidas de ingresos inadecuadas.

b) Se consideran como tabacos elaborados: a') los cigarros; b') los cigarros puros y cigarrillos, y c') el tabaco para mascar, para fumar o en polvo.

c) Los cigarrillos nacionales e importados se someterán en cada Estado miembro a un «impuesto proporcional», calculado sobre el precio máximo de venta al público, incluidos los derechos de aduana, así como a un «impuesto específico», determinado por unidad de producto. El tipo del «impuesto proporcional» y la cuantía del «impuesto específico» deben ser los mismos para todos los cigarrillos.

d) En la fase final de la armonización de las estructuras, se establecerá para los cigarrillos, en todos los Estados miembros, la misma relación entre el impuesto proporcional y el impuesto específico, de forma que la gama de los precios de venta al por menor refleje de manera equitativa la diferencia de los precios de cesión de los fabricantes.

e) Si fuese necesario, el impuesto sobre los cigarrillos podrá implicar una fiscalidad mínima, cuyo «plafond» se determinará para cada etapa por el Consejo a propuesta de la Comisión.

rior. 2) Los impuestos que gravan actualmente el consumo de tabacos elaborados constituyen un serio obstáculo a una interpretación de los mercados. 3) La necesidad de armonizar las reglas de imposición sobre el consumo de tabacos elaborados, con la finalidad de eliminar progresivamente de los regímenes actuales los factores susceptibles de obstaculizar la libre circulación y falsear las condiciones de competencia, tanto sobre el plano nacional como intracomunitario. 4) La armonización de los impuestos sobre el volumen de ventas ha sido objeto de dos directrices del Consejo de 11 de abril de 1967. 5) La armonización de las estructuras de los impuestos sobre tabacos elaborados debe impedir que se falsee la competencia de las diferentes categorías de tabacos elaborados que pertenezcan a un mismo grupo. 6) En el caso de los cigarrillos procede combinar un «impuesto proporcional» con un «impuesto específico», cuya cuantía se fija por cada Estado miembro según criterios comunitarios. 7) Conviene proceder por etapas a la armonización de los impuestos sobre los tabacos elaborados; y 8) Los imperativos de la concurrencia implican un régimen de precios fijados libremente para todos los grupos de tabacos elaborados.

f) Los fabricantes e impuestos fijarán libremente los precios máximos de venta al por menor de cada uno de sus productos. Esta disposición no podrá, no obstante, ser un obstáculo a la aplicación de las legislaciones nacionales sobre el control del nivel de los precios o sobre precios impuestos. Sin embargo, con el fin de facilitar la percepción del impuesto, los Estados miembros podrán fijar un baremo de los precios de venta al por menor por grupo de tabacos elaborados, con la condición de que cada baremo sea lo suficientemente amplio y diversificado de forma que se corresponda realmente con la diversidad de los productos comunitarios. Cada baremo será válido para todos los productos pertenecientes al grupo de tabacos elaborados al que se refiera, sin distinción sobre la calidad, la presentación, el origen de los productos o de las materias empleadas, las características de las empresas, o sobre cualquier otro criterio.

g) Las modalidades de percepción del impuesto se armonizarán, lo más tarde, en la fase final (5).

h) La primera fase de la armonización de las estructuras de los impuestos sobre los tabacos elaborados cubrirá un periodo de veinticuatro meses a partir del 1 de julio de 1973.

i) En la primera etapa, la cuantía del «impuesto específico» percibido sobre los cigarrillos se establecerá, por primera vez, por referencia a los cigarrillos de la clase de precio más demandada, según los datos conocidos al 1 de enero de 1973.

j) Sin prejuzgar la solución que finalmente se adopte sobre la relación entre el elemento específico y el elemento proporcional, ese importe, durante la primera etapa, no podrá ser ni inferior al 5 por 100 ni superior al 75 por 100 de la cuantía acumulada del «impuesto proporcional» y del «impuesto específico» percibidos sobre esos cigarrillos —los citados en i)—.

k) Durante la primera etapa, los Estados miembros podrán percibir sobre los cigarrillos un impuesto mínimo, cuyo importe no superará el 90 por 100 de la cuantía acumulada del «impuesto proporcional» y del «impuesto específico» que se exijan de los cigarrillos mencionados en i).

(5) *Vid.* artículo 6. Interesa tener en cuenta que, según el artículo 2, los Estados miembros se abstendrán de someter a los tabacos elaborados a un gravamen diferente del impuesto al que hace referencia esta directriz y del impuesto sobre el valor añadido previsto en la Directriz del Consejo de 11 de abril de 1967.

l) Los Estados miembros pondrán en vigor, lo más tarde el 1 de julio de 1973, las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas necesarias para adaptarse a esta directriz e informarán, inmediatamente, a la Comisión. Inglaterra e Irlanda podrán diferir la aplicación de esta directriz hasta el 31 de diciembre de 1977.

Esta directriz fue fundamentalmente modificada por otra de 19 de diciembre de 1977, cuyas principales disposiciones pueden resumirse de la siguiente forma:

a) En la fase final de la armonización, pero también ya a partir de 1 de julio de 1978, el elemento específico del impuesto específico mixto aplicable a los cigarrillos debe determinarse no como estaba previsto en la primera directriz en relación con el impuesto específico total, sino en relación con el impuesto total (impuesto específico más impuesto sobre el valor añadido).

b) La segunda etapa del proceso de armonización fiscal cubre el período del 1 de julio de 1978 al 31 de diciembre de 1980.

c) Durante esta segunda etapa, el elemento específico del impuesto no puede ser inferior al 5 por 100 ni superior al 55 por 100 de la cuantía de la carga fiscal total resultante de la suma del elemento proporcional, del elemento específico y del impuesto sobre el valor añadido exigido a los cigarrillos.

Para completar este balance, hagamos una breve referencia a la Directriz de 18 de diciembre de 1978, que esencialmente prevé, por razones económicas, derogaciones transitorias para determinados Estados miembros (6).

2 LA PROBLEMÁTICA DE LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS SOBRE CONSUMOS ESPECÍFICOS SEGÚN EL INFORME DE LA COMISIÓN SOBRE «PERSPECTIVAS DE CONVERGENCIA DE LOS SISTEMAS FISCALES EN LA COMUNIDAD» (BRUSELAS, 27 DE MARZO DE 1980)

Una adecuada comprensión de los aspectos que afectan a la armonización fiscal de tabaco exige examinar los problemas generales y el pensamiento comunitario sobre el tema más general de la ar-

(6) Vid. *Journal Officiel des Communautés Européennes*, núm. L 10/8, de 16 de enero de 1979.

monización de los impuestos específicos. Según la Comisión, esta armonización puede implicar para los Estados miembros:

— Conflictos entre las estructuras armonizadoras de los impuestos sobre consumos específicos y las prioridades sociales establecidas.

— Posibles cambios en las estructuras de consumo en detrimento de las producciones nacionales.

— Variaciones en los ingresos fiscales.

— La reducción del margen de maniobra en materia de política coyuntural.

Conflictos con las prioridades sociales

La Comisión de las Comunidades Europeas reconoce, en función de la experiencia adquirida hasta principios de 1980, que es políticamente delicado implantar derechos sobre productos tradicionalmente exentos o suprimirlos para productos tradicionalmente gravados. Y precisamente por ello estima que no hay solución rápida al problema, precisando así su postura: «Las propuestas de la Comisión prevén el escalonamiento de los cambios necesarios sobre un período relativamente largo de forma que las repercusiones puedan ser objeto de un examen previo profundo y sean gradualmente reabsorbidas. La postura de la Comisión consiste en invitar a los Estados miembros a que adopten a nivel comunitario el sistema de impuestos sobre consumos específicos que responda objetivamente a sus necesidades comunes y a fijar plazos de aplicación. Las adaptaciones a nivel nacional podrán hacerse, entonces, al ritmo y según las modalidades que mejor convengan en cada caso concreto. Esta aproximación es claramente irreal en la medida en que los Estados miembros no dejen de considerar a las prioridades sociales nacionales como hechos establecidos imposibles de modificar, incluso a medio plazo.»

Cambio en las estructuras de consumo

Adicionalmente a lo expuesto anteriormente, la Comisión entiende que los efectos potenciales de los ajustes fiscales sobre las estructuras del consumo son evidentes. Más concretamente, conside-

ra que la situación resultante de la armonización de los impuestos específicos sobre el consumo es, en determinados aspectos, comparable a la creada por la supresión de los derechos de aduana en el interior de la Comunidad y el establecimiento de la tarifa exterior común. En teoría, sin embargo, la armonización de los derechos de aduana proteccionistas es, según la Comisión, un proceso diferente del de la armonización de los impuestos específicos sobre el consumo, que son, en principio, neutrales respecto de la producción nacional y las importaciones. No obstante, y en la práctica, muchos impuestos específicos sobre el consumo están estructurados de forma que producen efectos más o menos proteccionistas. El problema, en el planteamiento de la Comisión, proviene de lo que podría denominarse relación simbólica entre las industrias nacionales y los impuestos nacionales sobre consumos específicos. Bajo la presión considerable de una carga fiscal pesada, han llegado con el tiempo a adaptarse entre ellos. De esta forma, muchos fabricantes de bienes sometidos a impuesto específico llegan a ser totalmente tributarios del mercado nacional (y de su estructura de impuesto específico único), o, al menos, orientan sus ventas sobre un mercado nacional estable relativamente rentable. Y la Comisión matiza: «Esta no es, evidentemente, una regla absoluta, y numerosos fabricantes de bienes sometidos a impuesto específico dependen mucho de las exportaciones. Se mantiene que la protección del mercado nacional es una fuente de preocupación general para los fabricantes de bienes sometidos a impuesto específico. Para que la armonización de los impuestos específicos sobre el consumo pueda progresar sensiblemente es necesario que la mayoría de los interesados y no una simple mayoría comiencen a ver el conjunto de la Comunidad como un mercado interior único.»

Variaciones en los ingresos fiscales

Hay un tercer aspecto —el problema presupuestario— que se utiliza contra la armonización de los impuestos sobre consumos específicos. Este problema —según se contempla por la Comisión— puede plantearse de tres formas diferentes. En primer lugar, los efectos que produciría la supresión de los impuestos específicos existentes o la exigencia de nuevos gravámenes. En la mayoría de

los casos, se piensa, estas disposiciones no tendrán más que una incidencia presupuestaria marginal. Para la Comisión, «con un período de adaptación de una duración razonable, no hay ninguna causa para que los cambios realizados en la base imponible reduzcan la facultad contributiva global de una economía determinada. Se puede así concluir que, aunque se presenten con frecuencia como problemas de naturaleza presupuestaria, las cuestiones inherentes a los cambios propuestos entran en realidad en la categoría de los conflictos entre los procesos de armonización y las prioridades sociales nacionales».

En segundo lugar, la armonización de las estructuras de los diferentes impuestos sobre consumos específicos puede implicar cambios en los ingresos fiscales. Es así, según la Comisión, que la propuesta de eximir de gravamen el alcohol contenido en los perfumes y los productos asimilados puede suponer una disminución de los ingresos fiscales en un determinado número de Estados miembros. Pero es cierto que, aun en este caso, los efectos presupuestarios de los cambios propuestos serán débiles, la mayoría de las veces, por no decir imperceptibles. En este sentido, la Comisión matiza que «ha propuesto que la armonización de las estructuras preceda a la de los tipos para que los cambios resultantes de la modificación o de las exenciones puedan ser compensados por cambios en el tipo base del impuesto sobre consumo específico afectado... La argumentación presupuestaria no se resiste a un análisis más fino, el problema no se plantea en términos de ingresos fiscales, sino que reside en las prioridades sociales establecidas previamente».

El tercer aspecto, el más importante para la Comisión, se refiere a los efectos potenciales de la armonización o de la aproximación de los tipos de los cinco impuestos específicos más relevantes (vino, cerveza, alcohol, tabaco y aceites minerales) sobre los ingresos fiscales. El proceso puede plantear problemas presupuestarios bastante grandes. Para la Comisión, puede influir sobre el equilibrio global que se ha establecido entre los impuestos directos e indirectos en cada uno de los Estados miembros, aspecto que, sin embargo, se considera menos grave de lo que pudiera pensarse por lo siguiente: dado el grado de dependencia viable de los Estados miembros respecto de los ingresos del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos sobre consumos específicos, tanto global como

individualmente, los efectos presupuestarios de la armonización de los tipos de cada uno de los impuestos específicos podrían compensarse, en cierta medida, por los efectos de la armonización de los tipos del impuesto sobre el valor añadido.

Quizá sea interesante profundizar un poco más en este asunto, destacando con la Comisión que los problemas que plantea la armonización de los cinco impuestos específicos más importantes varían considerablemente según los casos. En concreto, y en lo que se refiere al impuesto específico sobre tabacos manufacturados, señalar que los cigarrillos generan casi el 90 por 100 del producto total, y los tipos del impuesto específico se sitúan ya en una franja muy estrecha, siendo el tipo más elevado aproximadamente igual a una vez y media el tipo más débil. A su vez, el producto del impuesto específico sobre los aceites minerales procede casi exclusivamente de los carburantes (hasta un 95 por 100). Las diferencias absolutas entre los tipos del impuesto específico sobre la gasolina y el diesel son superiores a las del impuesto específico sobre los cigarrillos. Pero lo importante, en todo caso, es que se estime que los tipos de los dos impuestos específicos vendrán determinados, en el futuro, por dos factores que, en opinión de la Comisión, deberán favorecer la convergencia de los tipos base. El primer factor afecta a los costes de producción: los de los cigarrillos son ya muy parecidos en la mayoría de los Estados miembros y la tendencia debe persistir con el incremento de la concentración. Los costes de producción de los carburantes son también muy parecidos en el conjunto de la Comunidad, situación que se reforzará con el alza continuada de los precios de los hidrocarburos en relación con los costes de transporte y de refino. El segundo factor hace referencia a los peligros generalmente reconocidos del consumo de tabaco para la salud y la necesidad de economizar el petróleo. Y la Comisión de las Comunidades Europeas matiza: incluso si no existe una política común para estos productos, limitaciones análogas pesan sobre la política fiscal que los Estados miembros pueden aplicar en esta materia. Ningún Estado miembro podrá tomar medidas tendentes a reducir sensiblemente la incidencia del impuesto específico sobre los cigarrillos. Para los carburantes, la situación es más compleja; las políticas de conservación de los recursos deberán conducir a la larga a una convergencia de los impuestos específicos,

siendo la situación de Inglaterra —que obtiene ingresos importantes de la producción de petróleo— diferente a la de otros Estados miembros.

Una reflexión final sobre el impuesto específico sobre bebidas alcohólicas. Las divergencias entre los tipos son, a veces, muy marcadas. En valor absoluto, el tipo base más elevado en la CEE es prácticamente igual a 40 veces el tipo más débil. Por ello conviene tener en cuenta ese comentario de la Comisión: «Determinados Estados miembros hacen recaer desde hace algún tiempo una pesada carga fiscal sobre las bebidas alcohólicas. El alcoholismo es una fuente no sólo de preocupación, sino también de creciente inquietud, actitud que se refleja en una tendencia a aumentar los tipos de los impuestos específicos. Otros Estados miembros mantienen una postura menos clara. El conflicto entre los efectos del consumo del alcohol, importante para la salud, y los efectos de una disminución del consumo para los productores, es frecuentemente resuelto a favor de la fijación de tipos relativamente débiles. Pero incluso en estos países la tendencia a largo plazo parece orientarse hacia una elevación de los tipos.»

Reducción del margen de maniobra en materia de política coyuntural

Hemos señalado que la armonización de los impuestos sobre consumos específicos puede tener consecuencias importantes en lo que afecta al margen de maniobra en materia de política coyuntural. En este campo, las opiniones de la Comisión son también contundentes. Como se sabe, todos los Estados modifican de una forma relativa los tipos de gravamen en función de las necesidades de regulación coyuntural de la demanda. Pero la utilización de los impuestos sobre consumos específicos —usual en determinados Estados miembros— es relativamente rara en otros, habiéndose tomado en los últimos tiempos mayor conciencia de los efectos perjudiciales que las variaciones súbitas y muy frecuentes de los tipos pueden producir sobre las industrias afectadas. Este factor, señala la Comisión, junto con la importancia creciente dada a la política monetaria y a la política de rentas, parece haber motivado una disminución del recurso a la modificación de los tipos de los impues-

tos específicos como instrumento de regulación de la demanda. Y la Comisión razona así de forma concisa: «A ningún ministro de Hacienda le gusta que disminuya el número de instrumentos fiscales a su disposición. La armonización de los tipos de los impuestos sobre consumos específicos, fundamentalmente si se realiza paralelamente a una armonización de los tipos del impuesto sobre el valor añadido, reduce necesariamente mucho el campo de maniobra de la política financiera. Siendo esto así, es importante realizar una distinción entre los efectos de la armonización de los tipos durante el proceso y al final del proceso de armonización. Durante el proceso de armonización, las limitaciones impuestas a los Estados miembros afectarán en gran medida al sentido de los cambios realizados en los tipos de gravamen. En el caso del impuesto sobre la cerveza a nivel comunitario, que no es todavía el único aplicable, los Estados miembros tienen libertad para modificar el tipo nacional con la condición de que el cambio se haga en la dirección del nivel comunitario. Para la mayoría de los Estados miembros y para la mayoría de los impuestos exigidos la libertad de modificar los tipos será limitada, pero no suprimida durante la fase de armonización de los tipos. Incluso en la fase final de supresión de las fronteras fiscales es probable que se tolere un cierto margen entre los tipos de los diferentes impuestos sobre consumos específicos. Este margen podría utilizarse oportunamente por los Estados miembros para satisfacer las necesidades de regulación de la demanda. No se deberá quitar a los Estados miembros la posibilidad de sobrepasar temporalmente el nivel permitido para un impuesto específico determinado, con la condición evidente de que la medida no afecte a los intercambios. Por tanto, e incluso en la fase final, la modificación de los impuestos específicos no desaparecerá completamente del arsenal de instrumentos fiscales a disposición de los ministros de Hacienda nacionales.»

Pero la Comisión sitúa en una perspectiva más amplia las posibles consecuencias de la armonización de los impuestos sobre consumos específicos desde el doble punto de vista de los ingresos fiscales y de la regulación de la demanda. Para ello ofrece las siguientes consideraciones:

— Los Estados miembros han dejado rezagados los tipos de todos los impuestos específicos o de una parte de ellos respecto al

movimiento general de los precios. En otros términos, durante un periodo de fuerte inflación, la base de los impuestos específicos tiende más o menos a erosionarse por el hecho de que los Estados no llegan a adaptar los tipos específicos al ritmo de inflación.

— En ningún Estado miembro la política de aumentar los tipos de los impuestos sobre consumos específicos parece coherente con el movimiento general de precios, las exigencias de la política social, de la política de sanidad pública o de la política de conservación de los recursos.

— En ausencia de disposiciones comunitarias que regulen la evolución de los tipos de los impuestos sobre consumos específicos, sea el valor absoluto o relativo, y en la hipótesis de que continúe la inflación a medio plazo, las diferencias que existen entre los tipos van a subsistir e incluso aumentarse en determinados casos.

Nos parece clara, vistas las anteriores consideraciones, la postura crítica de la Comisión, que se ratifica al señalar que, en la medida en que estén libres de toda limitación comunitaria, los Estados miembros experimentan ya dificultades de realizar con coherencia el objetivo primario de los impuestos específicos de procurar ingresos al Estado. Además, los Gobiernos deberán preocuparse de explicar a su opinión pública las disminuciones de la incidencia de los impuestos específicos que se deriva de la inflación. En materia de impuestos directos, el fenómeno de crecimiento de los ingresos fiscales es tan bien conocido que la corrección del impuesto para tener en cuenta la inflación en práctica corriente en los Estados miembros. Por el contrario, la disminución de la incidencia de los impuestos específicos con la inflación es menos comprendida. Para la Comisión, los Estados miembros deberán tomar, en su propio interés, las medidas que se imponen para remediar esta situación. Finalmente, la postura crítica de la Comisión se centra en el siguiente comentario: «Las contradicciones en las políticas nacionales referentes a los impuestos sobre consumos específicos ponen de manifiesto una cierta impotencia de los Gobiernos a resistirse a las presiones ejercidas por los grupos interesados y a mantener un sistema coherente. Cada nueva incoherencia no hace más que aumentar las injusticias del sistema y la dificultad de resistirse a nuevas demandas de cambio. En este contexto, las industrias afec-

tadas se enfrentan a la necesidad de ejercer la máxima presión posible para obtener concesiones fiscales en su favor. Ninguna industria afectada puede, además, hacer previsiones de futuro con un grado razonable de certidumbre. Parece razonable concluir que la autoridad que los Estados miembros tienen en materia de impuestos sobre consumos específicos conduce a incoherencias y a injusticias importantes. Siendo esto así, sostener que un sistema comunitario impondrá limitaciones a los Estados miembros es más un argumento a favor que en contra de la adopción de tal sistema. Además, sería ingenuo suponer que políticas comunitarias puedan crearse o reforzarse en sectores sometidos a pesadas cargas fiscales —como la energía, los transportes, el alcohol y el vino— sin aplicar políticas comunes en materia de impuestos sobre consumos específicos.»

Teniendo en cuenta todo lo expuesto, la Comisión de las Comunidades Europeas concreta sus ideas en un conjunto de puntos que exponemos así:

a) Las limitaciones que se alega se imponen a la política presupuestaria y a la regulación de la demanda serán probablemente menos importantes de lo que se dice.

b) Una vez conseguida la armonización de las estructuras, la armonización de los tipos puede proyectarse sobre un período de bastante larga duración.

c) Incluso en la fase final será posible dejar que subsista un determinado margen de maniobra.

d) El punto más importante será la creación de un marco fijo en el que el Gobierno y las industrias pueden trabajar y preparar el futuro. En todo caso, es posible pensar que la certidumbre ofrecida por tal marco compensará con mucho las limitaciones presupuestarias y coyunturales que pueda imponer.

3. UNA NUEVA PROPUESTA DE DIRECTRIZ DEL CONSEJO (27 DE JUNIO DE 1980) MODIFICANDO LA DIRECTRIZ DE 19 DE DICIEMBRE DE 1972

Esta propuesta de directriz es la que ha motivado más reacciones en contra y la que justifica el título de este trabajo, como tendremos ocasión de demostrar. Destaquemos que el documento co-

munitario en el que se recoge esta directriz realiza una excelente exposición de los temas referentes a la armonización fiscal del tabaco, destacando las siguientes ideas (7):

— Según las informaciones recogidas por la Comisión, los efectos de las medidas introducidas por los Estados miembros durante la segunda etapa han sido muy limitados. Estas medidas: no han afectado de forma sensible a los mercados nacionales de cigarrillos ni a los ingresos fiscales; no han modificado más que muy ligeramente la interpenetración de la mayoría de los mercados, y no han modificado sensiblemente los abanicos de precios de venta al por menor.

— La experiencia demuestra que la solución de progresar por pequeñas etapas es particularmente laboriosa y plantea al menos tantas, si no más, dificultades en el plano de las negociaciones como la que fije por adelantado el objetivo final. El ideal para la Comisión sería que una decisión sobre la fase final se adopte inmediatamente, pues eliminaría toda incertidumbre y aceleraría ciertamente el proceso de armonización fiscal. Pero «es preciso reconocer que existe una determinada contradicción entre, por una parte, la fijación por adelantado del objetivo final y, por otro, un proceso consistente en pasar a la etapa siguiente a la luz de la experiencia adquirida durante la etapa en curso. Por otra parte, a pesar de las dos primeras etapas, subsisten desfases considerables entre los distintos abanicos de precios y el grado de interpenetración de los mercados no es, en conjunto, muy elevado. Incluso si el objetivo final se fijase ahora, la experiencia de las dos primeras etapas demuestra que un largo período de adaptación sería necesario antes de poder alcanzar este objetivo. Finalmente, los mercados de cigarrillos de determinados Estados miembros están en plena evolución, como consecuencia esencialmente de variaciones en los gustos de los consumidores y de las medidas tendentes a conservar la salud. Esta evolución puede igualmente influir sobre la estructura de los impuestos. Por ello, parece prematuro querer fijar el objetivo final en esta fase y de forma definitiva». No obstante lo expuesto, la Comisión ha calculado el elemento específico del impuesto sobre el tabaco a aplicar en la fase final para que sirva como punto de referencia.

(7) COM (80), 69 final, Bruselas, 27 de junio de 1980.

— En cuanto al contenido concreto de esta propuesta directriz destacan los siguientes puntos:

a) La tercera etapa de la armonización de las estructuras del impuesto específico sobre los tabacos elaborados cubre el período del 1 de enero de 1981 al 31 de diciembre de 1986.

b) La cuantía del «elemento específico» del impuesto no puede ser inferior al 10 por 100 ni superior al 35 por 100 del importe de la carga total resultante de la suma del «elemento proporcional», del «elemento específico» y del impuesto sobre el valor añadido.

c) Los Estados miembros pueden percibir sobre los cigarrillos un impuesto específico mínimo cuya cuantía no puede ser superior al 80 por 100 del importe acumulado del «elemento proporcional» y del «elemento específico» que perciben sobre los cigarrillos.

d) Los Estados miembros pueden aplicar, entre el 1 de enero de 1981 y el 31 de diciembre de 1984, otro «elemento específico» distinto del mencionado en b), pero dentro de los siguientes límites:

— Entre el 1 de enero de 1981 y el 31 de diciembre de 1982, no puede ser inferior al 5 por 100 ni superior al 55 por 100 de la cuantía de la carga fiscal total.

— Entre el 1 de enero de 1983 y el 31 de diciembre de 1984 no puede ser inferior al 7,5 por 100 ni superior al 42,5 por 100 del importe de la carga fiscal total.

3.1. *El enfoque del Parlamento Europeo sobre esta propuesta de directriz*

El 13 de febrero de 1981 el Parlamento Europeo, teniendo en cuenta el parecer de la Comisión de Presupuestos y de la Comisión de Agricultura, emite su opinión (informador M. B. Beumer) (8). En once apartados se refleja su oposición a la propuesta de directriz. El Parlamento Europeo:

(8) *Vid.* Parlement Européen. Documents de Séance. Documento 1.871/80, 13 de febrero de 1981.

1. Constata que, en conjunto, la interpenetración de los mercados nacionales del tabaco es bastante débil y que los precios presentan desvíos considerables.

2. Deplorar la lentitud del progreso de la armonización de la imposición específica sobre el consumo, en particular sobre los cigarrillos; recuerda que los objetivos fijados por el Consejo en el sentido de llegar a principios de 1980 a la fase final de la armonización.

3. Constata, de una parte, que la tercera etapa de la armonización del impuesto sobre los cigarrillos, tal como se propone, está muy distante todavía de la fase final y, de otra parte, que la propia Comisión estima que sería prematuro llegar definitivamente, en estos momentos, a esa fase final.

4. Señala que la certidumbre en cuanto a la fase final de la armonización es importante para la industria, bajo pena de complicar inútilmente toda la planificación a medio y largo plazo, y estima que la incertidumbre no se disipa completamente cuando la Comisión indica cómo se podría presentar la fase final sin, no obstante, proponer al Consejo decidir sobre este punto.

5. Destaca que la armonización debe igualmente conducir a una estructura fiscal tan neutra como sea posible desde el punto de vista de la concurrencia; se pregunta si el principio fundamental del proceso de armonización, tal como se define en la propuesta de directriz, y que tiene por finalidad establecer la relación entre el «elemento específico» y el «elemento proporcional» es el más indicado para alcanzar este objetivo.

6. Invita en consecuencia a la Comisión a estudiar en el más breve plazo posible si, para la fase final, la fijación de la incidencia del impuesto proporcional sobre el precio de venta al por menor no constituye, desde el punto de vista de la concurrencia, una solución más neutra que la fijación de la relación entre el «elemento específico» y el «elemento proporcional».

7. Desaprueba las propuestas relativas a la tercera etapa de la armonización y solicita que la segunda etapa se prorrogue esperando que se presenten, en el más breve plazo posible, propuestas definitivas teniendo en cuenta todos los aspectos del problema de la armonización.

8. Estima que la propuesta relativa a la reducción del impuesto mínimo es prematura.

9. Resalta el hecho de que, según la Comisión, no se ha utilizado hasta el momento la facultad de excluir los derechos de aduana de la base de cálculo del impuesto «ad valorem» exigido a los cigarrillos, de forma que la supresión de esta posibilidad de derogación no puede tener repercusiones sensibles; destaca pues su acuerdo sobre la incorporación obligatoria, que se propone, de los derechos de aduana en la base de cálculo del impuesto sobre los cigarrillos.

10. Considera que la valoración de las consecuencias financieras sobre el presupuesto de la Comunidad Europea es incompleto y se fundamenta en hipótesis estáticas.

11. Invita a la Comisión a presentar cuanto antes la propuesta referente a las reglas comunes en materia de percepción del impuesto que deberán aprobarse por el Consejo antes del 31 de diciembre de 1983.

3.2. *El parecer del Comité Económico y Social*

Si importante y concluyente es la opinión del Parlamento Europeo no lo es menos el parecer del Comité Económico y Social, publicado en junio de 1981 (9). Anticipemos que la opinión de este Comité puede resumirse en los siguientes puntos:

a) El Comité desaprueba la principal propuesta de la Comisión referente a la tercera etapa de armonización del impuesto sobre los cigarrillos.

b) El Comité estima que es deseable orientarse hacia una armonización del elemento de imposición «ad valorem» en lugar de continuar el camino actual consistente en buscar una armonización de la relación entre el elemento «ad valorem» y el elemento específico.

c) Reitera su opinión de que toda nueva propuesta de armonización debe basarse en un estudio completo de los efectos de la estructura fiscal sobre el plano social y económico y otros factores que tengan una incidencia sobre la concurrencia en lo que concierne a los mercados comunitarios.

(9) Vid. *Journal Officiel des Communautés Européennes*, c. 138, 9 de junio de 1981, págs. 47 y ss. Informe elaborado por M. MILLER

d) Con la finalidad de que se pueda disponer del tiempo necesario para la realización de tal estudio, el Comité se ve en la obligación de recomendar una prórroga suplementaria de la segunda etapa que se adicione a la prolongación de seis meses que ya ha propuesto la Comisión.

e) La Comisión formula tres propuestas complementarias: el Comité aprueba la proposición que trata de poner fin a la facultad, para los Estados miembros, de excluir, a su discreción, los derechos de aduana de la base de cálculo del impuesto «ad valorem» percibido sobre los cigarrillos. Estima que procede analizar más con anterioridad la cuestión previa a toda decisión referente a la fecha más conveniente para la fijación de las modalidades comunes de percepción del impuesto. Desaprueba la propuesta concerniente a rebajar el *plafond* del impuesto mínimo que los Estados miembros pueden imponer si ellos lo desean.

Pues bien, para llegar a estas conclusiones, el Comité Económico y Social razona los motivos que le llevan a adoptar esta postura. Dado el interés de la argumentación del Comité entendemos que constituye una importante aportación profundizar en la consideración de los citados argumentos:

1. La armonización de los impuestos indirectos es un elemento esencial en la evolución de la Comunidad hacia una completa unión económica y monetaria. Si, en definitiva, la Comunidad ha de llegar a ser, en el pleno sentido del término, un mercado común que tenga las características de un mercado nacional, es preciso que el sistema de imposición indirecta se armonice de forma que no cree distorsiones de la concurrencia en el interior de los diversos mercados nacionales y no perturbar, en la Comunidad, la libre circulación de los productos a los que se aplican estos impuestos.

2. Desde la adopción por el Comité de su precedente parecer relativo a los impuestos sobre el tabaco, la Comunidad ha dado un paso importante en materia de armonización fiscal gracias a la adopción de la directriz del Consejo de 13 de junio de 1977. Esta sexta directriz relativa a la armonización del impuesto sobre el valor añadido prevé la instauración de reglas comunes para la aplicación de este impuesto, así como una base uniforme para su cálculo. Los impuestos sobre el tabaco son, sin embargo, el único aspec-

to de los impuestos indirectos que existen en la Comunidad en el que se han realizado determinados progresos hasta el momento en lo que se refiere a la armonización de las estructuras fiscales.

2. En lo que afecta al tabaco, el Comité nota con satisfacción la adopción, el 18 de noviembre de 1978, de la directriz del Consejo relativa a la definición y clasificación, con fines fiscales, de las diferentes clases de tabacos manufacturados. Esta directriz es un preliminar indispensable en toda directriz que trate de instaurar un sistema armonizado de imposición de los tabacos manufacturados diferentes de los cigarrillos y representa en sí misma una modesta pero significativa contribución en la eliminación de un obstáculo a los intercambios de determinadas categorías de tabacos manufacturados entre los países de la Comunidad.

4. En la primera directriz del Consejo relativa a la armonización de los impuestos sobre los tabacos, se decide que el impuesto exigido sobre los cigarrillos en la Comunidad debe implicar un elemento específico (una cantidad fija por 1.000 cigarrillos) y un elemento «ad valorem» calculado en función del precio de venta al por menor. El preámbulo de la directriz señala la importancia de la libre competencia. El proceso de armonización fiscal está previsto de forma que se eliminen del sistema fiscal progresivamente los factores de perturbar la libre circulación de los productos y de falsear las condiciones de competencia. En la fase final de la armonización habrá que llegar a la eliminación total de los factores perturbadores y distorsionantes.

5. La primera directriz prevé en la fase final:

— La misma relación entre el elemento específico y el elemento «ad valorem».

— El abanico de precios de venta al por menor debe reflejar de manera equitativa la diferencia de los precios de cesión de los fabricantes.

Con motivo de las propuestas para las próximas etapas de armonización, la Comisión ha debido tener en cuenta estas dos disposiciones.

6. Para la segunda etapa de la armonización, la Comisión ha propuesto reducir los límites en los cuales los Estados miembros tienen la posibilidad de hacer variar la combinación del elemento

específico y del elemento «ad valorem». El Consejo ha admitido que, durante la segunda etapa que entró en vigor el 1 de julio de 1978 y cubre el período hasta finales de 1980, el elemento específico no debe ser ni inferior al 5 por 100 ni superior al 55 por 100 del importe del impuesto total (impuesto específico más impuesto sobre el valor añadido) percibido sobre los cigarrillos de la clase de precio más demandada en cada país. Sin embargo, la Comisión no ha hecho propuestas en lo que se refiere a la estructura final de imposición a la cual debe conducir el proceso de convergencia y no ha habido consenso sobre este punto con motivo de la discusión que ha tenido lugar en el Consejo respecto a la segunda etapa de la armonización. No ha existido por tanto acuerdo sobre la interpretación a dar a la expresión equitativa que se recoge en la primera directriz y, en consecuencia, existe una discrepancia general sobre lo que sería una relación equitativa entre el elemento específico y el elemento «ad valorem».

7. En el parecer del Comité económico y social emitido en 1976, la Comisión fue invitada a hacer, en la medida de lo posible y durante la segunda etapa de armonización, propuestas referidas a la fase final de la armonización. El Comité añadía, sin embargo, que estaba justificado seguir realizando estudios profundos antes de que tales propuestas pudiesen ser formuladas y que este estudio debería incluir una valoración completa de los efectos económicos y sociales, no sólo de la estructura fiscal misma, sino también de los otros numerosos obstáculos que se oponen a unas condiciones de concurrencia iguales y equitativas en el mercado comunitario. El Comité estimaba que, a falta de una acción de esta naturaleza, la armonización sólo en el terreno fiscal podía agravar las distorsiones de concurrencia en la Comunidad en su conjunto en lugar de reducirlas.

8. Para una tercera etapa de armonización que cubriría el período comprendido entre el 1 de enero de 1981 y a finales de 1981 (10), la Comisión ha propuesto que el «elemento específico» del impuesto, expresado en porcentaje de la imposición total (impuesto espe-

(10) El Consejo, al no tener tomada una decisión antes del 31 de diciembre de 1980, ha optado por prolongar la segunda etapa hasta el 30 de junio de 1981. Por directriz del Consejo de 24 de junio de 1981, la fecha del 30 de junio de 1981 se prorroga hasta el 31 de diciembre de 1981 (*Journal Officiel* de 4 de julio de 1981).

cífico sobre el consumo más impuesto sobre el valor añadido) en la categoría de precio más demandado, se fije como sigue:

— En 1981 y 1982: no menos del 5 por 100 ni más del 55 por 100 (como actualmente).

— En 1983 y 1984: no menos del 7,5 por 100 ni más del 42,5 por 100.

— En 1985 y 1986: no menos del 10 por 100 ni más del 35 por 100.

9. La Comisión no ha hecho todavía una propuesta formal referida a la fase final de la armonización. Estima que sería prematuro fijar en la actualidad el objetivo final, atendiendo a que, en todo caso, será necesario un largo período de adaptación antes de que se llegue a ella y en función de que los mercados de cigarrillos de determinados Estados miembros están experimentando en estos momentos una rápida evolución. La Comisión reconoce, sin embargo, que no se puede esperar que la Comunidad siga por este camino sin tener alguna idea del objetivo previsto y propone, en consecuencia, una estructura posible de imposición, destinada a servir de punto de referencia para la citada fase final, y reducir así la incertidumbre en cuanto al objetivo a alcanzar. Indica que, en la fase final, el «elemento específico» deberá representar el 20 por 100 de la imposición total percibida sobre los cigarrillos de la clase de precio más demandada en cada país.

10. En el caso de que el Consejo aceptase las actuales propuestas, los Estados miembros no estarían más que formalmente vinculados al objetivo final propugnado por la Comisión. Pero en caso de aceptación por el Consejo, éste pondría en marcha, con tal decisión, un proceso que, en opinión del Comité Económico y Social, desembocaría lógicamente en una estructura de imposición que incluiría, en la fase final de armonización, un «elemento específico» del 20 por 100.

11. Teniendo en cuenta la información disponible, el Comité no considera tal resultado como un fin deseable.

12. Además, el Comité desapruueba la propuesta de la Comisión en la medida en que esta proposición descansa en el principio de una modificación progresiva de las relaciones fijas (máxima y mínima) entre el «elemento específico» de imposición y el «elemento ad valorem».

13. En su parecer emitido en 1976 (*Journal Officiel* de 30 de agosto de 1976), el Comité se planteaba la cuestión de saber si el mejor medio de armonizar los impuestos percibidos sobre los cigarrillos en la Comunidad consistía en alcanzar, en todos los Estados miembros, la misma relación entre el «elemento específico» y el «elemento ad valorem». En los diez Estados miembros, los impuestos representan al menos el 57 por 100 del precio de los cigarrillos. En siete de ellos, representan más del 70 por 100 de este precio y en Dinamarca, este porcentaje es del 88 por 100. Siendo muy elevados estos niveles de imposición, el tipo de imposición «ad valorem» tiene una mayor incidencia sobre las condiciones de concurrencia que cualquier otro elemento de la estructura fiscal. Esto es debido al «efecto multiplicador» muy elevado de la imposición «ad valorem» sobre los precios de cesión de los fabricantes. Toda modificación del precio de salida de fábrica se multiplica varias veces a nivel de precios de venta al por menor.

14. Siendo el objetivo eliminar los elementos del sistema fiscal que falsean y restringen la concurrencia, es deseable optar por la armonización del «elemento ad valorem» en lugar de seguir el enfoque actual consistente en armonizar la relación entre el «elemento ad valorem» y el «elemento específico».

15. El «elemento ad valorem» está constituido en parte por el impuesto «ad valorem» sobre el consumo y en parte por el impuesto sobre el valor añadido. El hecho de armonizar este elemento implica que el tipo combinado de estos dos impuestos percibidos sobre los cigarrillos llegará a ser el mismo en toda la Comunidad. Los Estados miembros continuarán fijando libremente el tipo del impuesto sobre el valor añadido, pero deberán luego fijar el tipo del impuesto «ad valorem» sobre el consumo a un nivel tal que el tipo combinado de los dos impuestos sea conforme al nivel convenido por la Comunidad en su conjunto. Continuarán igualmente fijando libremente el tipo del «elemento específico» del impuesto sobre el consumo y esta facultad les permitirá fijar la imposición sobre los cigarrillos al nivel global que consideren necesario para satisfacer sus necesidades nacionales en materia de ingresos fiscales.

16. Aunque este método no resuelve todos los problemas que han impedido hasta el momento llegar a un consenso en lo que concierne a la fase final, es preferible al enfoque actual que pretende

armonizar la relación entre el «elemento ad valorem» y «elemento específico». Además, parece que este método constituirá un enfoque más ágil adaptable y flexible en las condiciones que predominarán en una Comunidad ampliada.

17. El Comité recomienda, en consecuencia, que, en la fase final de la armonización, se aplique en todos los Estados miembros un mismo tipo de imposición proporcional (es decir, la suma de los tipos del impuesto proporcional sobre el consumo y del impuesto sobre el valor añadido), que sea el que cause menos distorsiones de la concurrencia en los mercados nacionales y el que no perturbe la libre circulación de cigarrillos en la Comunidad.

18. Estima que el objetivo perseguido debe ser una solución compatible con la recomendación anterior. Es preciso que tal solución pueda ser razonablemente presentada como un acuerdo aceptable, desde el punto de vista práctico, por el conjunto de la Comunidad, en la fase final de la armonización fiscal. Esta solución deberá tener en cuenta los intereses de aquellos que tienen que aprovisionar el mercado de cigarrillos (productores de tabaco, fabricantes de cigarrillos, importadores y distribuidores), así como la situación del empleo y la importancia de la mano de obra en estos sectores. Deberá tener en cuenta también los intereses de los consumidores y de los Gobiernos para que los impuestos sobre el tabaco representen una fuente de ingresos fiscales de primera importancia.

19. Toda propuesta que contemple una solución de esta naturaleza debe fundamentarse en un estudio completo, social y económico, siguiendo las recomendaciones formuladas por el Comité Económico y Social de 1976. Este análisis deberá tener en consideración al menos los siguientes aspectos:

a) El efecto de las diferentes combinaciones de la imposición específica y «ad valorem» sobre la situación de empleo en la fabricación y distribución de cigarrillos; sobre las condiciones de concurrencia y rentabilidad de estas actividades sobre los mercados nacionales; y sobre la concurrencia en los intercambios intracomunitarios. Todo ello sin perder de vista la evolución de la política de concurrencia a nivel comunitario en lo que concierne a la industria de cigarrillos.

b) La influencia de la estructura de los impuestos específicos sobre el consumo sobre el abanico de elecciones de consumo.

c) El caso particular de la penetración de los cigarrillos de importación en los mercados francés e italiano y las consecuencias que se derivan para el cultivo de tabaco en la Comunidad, incluida Grecia, habida cuenta de la existencia de «stocks» de determinadas variedades de tabaco producidas por la Comunidad.

d) La relación, en lo que concierne a los cigarrillos, entre los aumentos de los impuestos y los incrementos de precios en caso de diferentes combinaciones de imposición «ad valorem» y la imposición específica; la estructura de los impuestos que fuese más apropiada para asegurar al Estado ingresos estables, habida cuenta del carácter comercial del mercado en materia de precios y las consecuencia de la inflación sobre este aspecto de la política de impuestos específicos sobre el consumo.

20. La realización de un estudio de esta naturaleza exigirá más tiempo que el previsto de prolongar durante seis meses la etapa actual de armonización que ha propuesto la Comisión. Con la finalidad de que se pueda disponer del tiempo necesario, el Comité se ve en la obligación de recomendar una nueva prórroga de la etapa actual (el elemento específico permanecerá fijado de forma que no sea inferior al 5 por 100 ni superior al 55 por 100 de la carga fiscal total que recae sobre los cigarrillos de la categoría de precio más demandada).

Hemos expuesto hasta aquí las principales propuestas del Comité Económico y Social respecto a la problemática actual de la armonización fiscal del tabaco. Propuestas que entendemos son de un gran interés y que se completan con tres propuestas complementarias:

a) Los Estados miembros tienen la posibilidad de establecer un impuesto mínimo, a un tipo totalmente específico, con la condición de que este gravamen mínimo no supere el 90 por 100 de la cuantía total del impuesto —específico y «ad valorem»— exigido sobre los cigarrillos de la clase de precio más demandada. Cinco Estados miembros han utilizado esta posibilidad, que está orientada a constituir una garantía limitada contra una concurrencia anormal del tipo de la que una elevada imposición «ad valorem»

contribuye a establecer. Pero esta garantía es ineficaz si el impuesto mínimo no se fija a un nivel relativamente elevado. Si se llegase finalmente a una armonización que implicase un débil multiplicador, esta garantía podría considerarse inútil. Por ello, no se considera que exista razón para modificar la regla actual y se declara, en consecuencia, en desacuerdo con la propuesta de la Comisión que pretende reducir el tope máximo del 90 al 80 por 100 de la cuantía del impuesto percibido por los cigarrillos de la clase de precio más demandada.

b) La primera directriz referente a los impuestos sobre los tabacos prevé igualmente, en función de la fase final de la armonización de las estructuras, la armonización de las modalidades de percepción del impuesto. Se trata en este caso del sistema de cálculo del impuesto que deben pagar los fabricantes y los importadores, así como de los plazos que se les concede para el pago de este derecho. Existen, en este campo, diferencias sensibles de un Estado miembro a otro. La Comisión propone que el Consejo establezca modalidades comunes antes de que finalice en 1983, modalidades que entrarán en vigor el 1 de enero de 1985.

c) El elemento «ad valorem» del impuesto se percibe bajo la forma de un porcentaje del precio al por menor, pero la primera directriz concede a los Estados miembros la posibilidad de excluir los derechos de aduana de la base de cálculo del impuesto. Ningún Estado miembro ha hecho uso de esta facultad y la Comisión propone que se suprima esta posibilidad. El Comité Económico y Social aprueba esta propuesta por entender que los derechos de aduana (tanto sobre los cigarrillos como sobre los materiales utilizados) no constituyen más que uno de los componentes del coste que los precios practicados deben cubrir y que no se entiende por qué estos derechos deben tener un tratamiento especial que permita excluirlos de la base de cálculo del impuesto.

4. EPÍLOGO

En 1980, la Comisión de las Comunidades Europeas realizaba un balance realista del proceso de armonización fiscal. Este balance nos parece claramente representativo de tres ideas que hay que tener en cuenta para valorar la realidad en materia de armoni-

zación fiscal en la CEE. Una, evidente, que la armonización fiscal ha avanzado en lo que se refiere a la imposición indirecta y fundamentalmente a la que concierne a la imposición sobre el volumen de ventas y consumos específicos (imposición sobre el consumo). Otra, no menos importante, es que existe, en nuestra opinión, una clara disyunción entre las aspiraciones comunitarias en este campo y el grado en que las mismas se concretan en directrices de la CEE. Finalmente, quedaba claro que muchas y muy importantes eran las dificultades de todo orden que será preciso superar y en consecuencia la tarea a llevar a cabo para que avance el proceso iniciado de armonización fiscal de tres figuras impositivas concretas: impuesto sobre el valor añadido, impuesto sobre consumos específicos e impuesto de sociedades.

Como un ejemplo importante de estas dificultades hemos querido comentar las posturas del Parlamento Europeo y del Comité Económico y Social respecto a la propuesta de directriz del Consejo de la CEE de 27 de junio de 1980 sobre armonización fiscal del tabaco. El cambio de enfoque fiscal que se propugna por ambos organismos comunitarios respecto a las directrices en vigor es tan importante que, indudablemente, supone un serio obstáculo al proceso en marcha de la armonización de los impuestos sobre consumos específicos en general y de la imposición sobre el tabaco en particular. Ello justifica, indudablemente, la cautela con que se ha pronunciado la Comisión de las Comunidades Europeas sobre el futuro de la armonización fiscal, cautela en consonancia con las complejidades del proceso, como reflejan los problemas surgidos en la armonización del tratamiento fiscal de los tabacos manufacturados en la CEE.