Boletín
DE LAS COMUNIDADES
EUROPEAS

Suplemento 1/80

# Informe sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad

Comisión
de las Comunidades Europeas

# Suplementos 1980

*1/80 Informe sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad*

Boletín
de las Comunidades Europeas

Suplemento 1/80

# Informe de la Comisión al Consejo sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad

(adoptado el 26 de marzo de 1980)

COMUNIDADES EUROPEAS

Comisión

Este fascículo está publicado en las lenguas siguientes:

DA ISBN 92-825-1940-6
DE ISBN 92-825-1941-4
GR ISBN 92-825-3570-3
EN ISBN 92-825-1942-2
FR ISBN 92-825-1943-0
IT ISBN 92-825-1944-9
NL ISBN 92-825-1945-7
PT ISBN 92-825-3572-X

Ficha bibliográfica al final de este fascículo

Luxemburgo: Oficina de las publicaciones oficiales de las Comunidades europeas, 1983

ISBN 92-825-3571-1

No. catálogo: CB-NF-80-001-ES-C



*Printed in Belgium*

# índice

# Introducción

*1*. El objeto del presente informe es describir las acciones que debería emprender la Comunidad a lo largo de los próximos años para conseguir las condiciones fiscales de una verdadera integración económica, así como presentar los obstáculos que se oponen al logro de este objetivo y los medios para superarlos.

*Capítulo I*

## Objetivos y límites de la armonización fiscal

*2*. En todos los Estados desarrollados, la fiscalidad experimenta desde hace varios años un rápido desarrollo. Este desarrollo se debe al aumento de los presupuestos públicos, por una parte, y al creciente papel del impuesto como instrumento de política económica y social, por otra. Por dicho motivo, los impuestos, que representan una fracción importante del producto interior bruto [1], se han convertido en uno de los elementos determinantes de la vida económica y social.

*3*. Por tanto, es natural que las preocupaciones fiscales ocupen un lugar importante en la Comunidad. Sin embargo, en estos momentos, es imposible una verdadera política fiscal análoga a la que practican los Estados: en primer lugar, el presupuesto de la Comunidad, si bien en la actualidad se alimenta de los recursos propios [2], es todavía muy modesto si se compara con el conjunto de presupuestos de los Estados miembros (2,6 % en 1978) y el papel presupuestario del impuesto a nivel comunitario sólo puede ser, por tanto, muy limitado; además, la política económica y social está aún ampliamente determinada a nivel nacional y, por dicho motivo, no se puede reglamentar a nivel comunitario la utilización del impuesto como instrumento de esta política. Finalmente, incluso cuando objetivos de política económica, como la limitación de las tasas de inflación, y el ritmo de crecimiento económico, se fijan a nivel comunitario, los medios disponibles, incluidos los fiscales, se dejan generalmente a la apreciación de los Estados miembros.

En el campo fiscal, las decisiones pertenecen esencialmente a los Estados miembros, por lo que

---

[1] En 1977, la exacción obligatoria (impuestos y cotizaciones sociales) variaban según los Estados del 35,2 % del PIB (Irlanda) al 49,4 % (Luxemburgo).

[2] Los recursos propios comprenden principalmente los derechos de aduana, los derechos reguladores agrícolas y un máximo del 1 % de la base imponible uniforme del impuesto sobre el valor añadido.

una transferencia importante de poderes sólo podrá realizarse si se cumplen progresos sustanciales hacia la integración europea. Tal como ha sido concebida, la armonización fiscal no tiene por objetivo el etablecer una política fiscal comunitaria, ni tampoco constituye un fin en sí misma, sino que forma parte de los medios y de las competencias atribuidas a la Comunidad para el cumplimiento de sus funciones.

*4.* El tratado CEE fija una serie de objetivos fundamentales entre los que destacan los siguientes:

- establecimiento de un mercado común, especialmente gracias a la libre circulación de personas, de bienes, de servicios y de capitales, y al establecimiento de un régimen que garantice la libre competencia;

- el alineamiento progresivo de la política económica de los Estados miembros;

- la creación de una serie de políticas comunes: el tratado sólo prevé tres (comercio exterior, agricultura y transportes) pero las instituciones de la Comunidad, al menos en un principio, han decidido otras, en particular en el sector energético, política regional y medio ambiente.

Por otra parte, cabe señalar que para dar a la Comunidad una mayor autonomía financiera, la sustitución de la contribución financiera de los Estados miembros por los recursos propios, fue decidida en 1970 en el marco del procedimiento previsto en el artículo 201 del tratado [1].

Es pues bajo la óptica de lograr estos objetivos que hay que situar el esfuerzo de armonización fiscal emprendido o por emprender, por parte de la Comunidad, ya que, tal como muestra este capítulo, ninguno de dichos objetivos podrá ser alcanzado si no hay una acción en el campo fiscal.

Por otra parte, todos estos objetivos se encuentran en la unión económica y monetaria decidida por los Jefes de Estado y Gobierno. Al respecto, cabe destacar que, en materia fiscal, la resolución del Consejo de 22 de marzo 1971 [2] prevé lo siguiente:

«a fin de acelerar la efectiva liberación de la circulación de personas, bienes, servicios y capitales, así como de la interpenetración de las economías, el Consejo, a propuesta de la Comisión y teniendo en cuenta la necesidad de un cierto equilibrio, decidió aplicar las siguientes medidas:

- las normas comunitarias que determinan la base imponible uniforme del impuesto sobre el valor añadido, en base a la decisión del 21 de abril de 1970 sobre la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades;

- la armonización del campo de aplicación, de la base imponible y de las modalidades de percepción de los impuestos sobre consumos específicos, en particular aquéllos que ejercen una influencia sensible en los intercambios;

- la armonización de ciertos tipos de impuestos susceptibles de tener una influencia directa en los movimientos de capitales del interior de la Comunidad, en especial la armonización del régimen fiscal aplicado a los intereses procedentes de valores mobiliarios de renta fija y a los dividendos;

- continuar la armonización de la estructura de los impuestos sobre sociedades;

- el aumento progresivo de las exenciones fiscales concedidas a los particulares con ocasión del paso de fronteras intracomunitarias.

Antes del final de la primera etapa, el Consejo recibió toda una serie de estudios realizados, así como propuestas de la Comisión, en lo referente al alineamiento de los tipos impositivos en materia de impuesto sobre el valor añadido y accisas».

Es evidente que la unión económica y monetaria ha conocido toda una serie de vicisitudes desde esta primera resolución del Consejo, pero, a pesar de las dificultades, este objetivo no ha sido nunca abandonado. Por otra parte, la reciente creación del sistema monetario europeo [3] constituye una manifestación evidente.

*5.* Alinear los sistemas fiscales de los Estados miembros no es tarea fácil por varios motivos:

*a)* La soberanía fiscal es uno de los elementos esenciales de la soberanía nacional y los Estados miembros son actualmente partidarios del respeto de esta soberanía. Al respecto, cabe destacar que la votación del impuesto es una de la prerrogativas fundamentales de los parlamentos nacionales.

*b)* Pueden surgir conflictos entre dos objetivos igualmente necesarios; el progresivo aumento de la política económica de los Estados miembros, previsto en el artículo 2 del tratado, y la armo-

[1] Decisión del 21 de abril de 1970; DO L 94 del 28.4.1970.
[2] DO C 28 del 27.3.1971.
[3] Bol. CE 12-1978, puntos 1.1.1 y siguientes: Decimosegundo Informe General, nº 96.

nización de sus sistemas fiscales. En efecto, no hay que excluir que para superar las divergencias existentes entre las políticas nacionales de tipo económico se requiere una utilización distinta por parte de los Estados miembros de los instrumentos de que disponen para aplicar dichas políticas. El instrumento fiscal, en especial porque determina en gran medida la política de gastos públicos y los estímulos a la inversión, es muy importante: su importancia no va probablemente a disminuir, pues la implantación del sistema monetario europeo impide a los Estados utilizar el instrumento monetario con la misma libertad con que lo hacían antes.

*c)* La opinión pública es cada vez más sensible sobre la evolución de la fiscalidad, de la que cuestiona tanto su nivel como su complejidad.

*d)* Es extremadamente difícil eliminar las desigualdades relativas a la estructura del sistema fiscal, a la presión fiscal global y a la distribución de ingresos fiscales entre los diversos impuestos, pues estas desigualdades no se deben a la casualidad sino que tienen otras causas más profundas.

Entre éstas cabe mencionar:

- diferencias en las estructuras económicas y sociales;

- diferencias en la concepción sobre el papel del impuesto en general o sobre el de un impuesto en particular: por ejemplo, hay divergencia sobre el volumen de inversiones que el Estado debe financiar y sobre el de las prestaciones que debe ofrecer como contrapartida de los impuestos, sobre el grado de redistribución de las rentas y de la fortuna que hay que alcanzar, y sobre la forma de utilizar el impuesto como instrumento de política económica;

- diferencias de mentalidad: un impuesto bastante bien tolerado en un país, se tolera mal, o no es tolerado, en absoluto, en otro.

*e)* la complejidad de los sistemas fiscales actuales hace técnicamente difícil la labor de armonización fiscal.

Finalmente, no hay que disimular que la ampliación de la Comunidad a doce Estados, lejos de simplificar la tarea, la complicará mucho más.

*6.* Las precedentes consideraciones explican las reticencias que se manifiestan en los Estados y la lentitud del proceso de armonización fiscal.

Si, a pesar de estas dificultades de cierta consideración, la armonización fiscal ha podido ya conseguir importantes resultados, ello se debe a la conjunción de varios factores.

En primer lugar, se ha conseguido un acuerdo sobre una serie de objetivos prioritarios (libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales; neutralidad fiscal en el intercambio de mercancías; establecimiento de un régimen para garantizar la no distorsión de la competencia; supresión de las fronteras fiscales; atribución de recursos propios a la Comunidad) y se ha puesto de relieve una real voluntad política para llevar a cabo, al menos parcialmente, algunos de los mismos.

Tampoco ha sido necesario concentrar los esfuerzos en los impuestos satisfechos personalmente por los ciudadanos (impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio) que son aquéllos respecto a los cuales es más viva la sensibilidad política.

Finalmente, las medidas aprobadas o simplemente propuestas, referentes esencialmente a los impuestos sobre el volumen de negocios, las accisas, los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales y el impuesto de sociedades, de momento sólo afectan, salvo excepción, a la estructura y a la base imponible. Siempre que conserven el control de los tipos impositivos, los Estados pueden evitar que se cuestione el equilibrio que se establece entre los diversos impuestos, conservando a la vez su libertad en cuanto a la utilización para fines presupuestarios o económicos de los impuestos incluidos en la armonización. De este modo, se han podido evitar conflictos entre la armonización fiscal y la libre disposición por parte de los Estados miembros de la función presupuestaria y económica del impuesto.

*7.* Si bien el balance de la armonización fiscal es sin duda alguna positivo, sigue siendo no obstante limitado, debido a las dificultades y retrasos importantes que se han ido acumulando, a nivel del Consejo, en lo que a accisas e impuestos directos se refiere. Así pues, y a pesar de los esfuerzos de la Comisión, el Consejo no ha sido todavía capaz de adoptar una decisión sobre las viejas propuestas relativas a las accisas sobre el vino, cerveza, alcohol y aceites minerales que, sin embargo, sólo afectan a la estructura de las mismas sin incidir en sus tipos impositivos.

Por dicho motivo, cabe esperar que se presenten dificultades aún mayores para el día en que el

alineamiento de las legislaciones fiscales se extienda a los tipos impositivos, lo que sólo podrá producirse cuando la integración económica se encuentre en una fase más avanzada. De todos modos, será entonces absolutamente necesario, ya que, ante tal perspectiva, la armonización de las estructuras y de las bases imponibles dejará de ser suficiente.

Claro que la incertidumbre que reina en la actualidad sobre el grado final de integración económica que convendría alcanzar en el futuro en la Comunidad y sobre el ritmo que sería necesario para progresar en este sentido, hace muy dificultoso el poder precisar todas las acciones de tipo fiscal que deberían emprenderse para tal finalidad. Por dicho motivo es muy difícil poder fijar un calendario preciso para tales acciones. Todo depende, en definitiva, de la distribución de poderes entre los Estados miembros y la Comunidad, y por tanto de las transferencias de soberanía que se permitirán; lo que por otra parte no deja de constituir una cuestión que apenas ha superado la fase de las primeras reflexiones.

Sin embargo y a pesar de esta incertidumbre, pueden avanzarse algunas consideraciones. Desde que se habla de integración económica, la noción de mercado único, es decir de mercado común con características análogas a las de un mercado interior, así como el problema de la supresión de fronteras fiscales, es decir de compensaciones y controles de los intercambios comunitarios, y el de la armonización de las cargas fiscales, son todos ellos temas que se plantean.

En efecto, tal como ya se ha dicho, los impuestos son uno de los elementos importantes de la vida económica y social de los países, ya que actúan sobre numerosos factores, como la estructura del consumo y, por consiguiente, en la de la producción, de la rentabilidad de las empresas, de la localización de las inversiones y, de manera general, en las condiciones de competencia.

Ante la perspectiva de una integración económica avanzada, estos diferentes factores no deben verse influenciados artificialmente por distintas cargas fiscales. A cierto plazo, el alineamiento de estas cargas es por tanto necesario.

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

*8.* Antes de examinar las acciones que deberían llevarse a cabo en el futuro bajo esta óptica, cabe recordar brevemente cuáles han sido las medidas decididas hasta ahora y cuáles son las que tienen aún que adoptarse.

También cabe subrayar de nuevo que el alineamiento de cargas fiscales que habrá que iniciar, será mucho más difícil de realizar que la armonización de estructuras y de bases imponibles, ya que ello afectará al principio de la libre utilización del impuesto por parte de los Estados como instrumento de política económica y social, y tendrá, por tanto, repercusiones importantes que se analizan en el capítulo V. Por consiguiente, es evidente que sólo se puede progresar en este sentido con mucha prudencia, así como que debe dejarse a los Estados miembros un margen suficiente de maniobra, y que debe respetarse un estrecho paralelismo entre la armonización fiscal y la integración de las economías.

*Capítulo II*

## Balance y perspectivas de la armonización fiscal

### Principales medidas ya adoptadas o por adoptar antes del alineamiento de las cargas fiscales

9. La Comunidad ha conocido su mayor éxito en el campo fiscal, en relación con la libre circulación de mercancías y el establecimiento de la unión aduanera. La adopción por el Consejo en 1967 de las dos primeras directivas sobre el IVA [1] ha permitido generalizar este impuesto en los Estados miembros, así como eliminar los sistemas en cascada, causa de serios inconvenientes. En 1977, se dio un nuevo paso importante en la vía de la armonización, con la adopción por el Consejo de la sexta directiva IVA sobre la base imponible uniforme de este impuesto [2], adopción que era necesaria no sólo por motivos de neutralidad fiscal, sino también para alcanzar otro importante objetivo, a saber, el de dotar a la Comunidad de recursos propios.

Por otra parte, la Comisión ha realizado otras propuestas para resolver determinados problemas que no habían podido encontrar una solución definitiva y completa en el marco de la sexta directiva, relativos a:

- el reembolso del IVA a los sujetos pasivos no residentes;
- el régimen aplicable a los objetos de arte, de colección y antigüedades, y a los bienes usados [3];
- el régimen aplicable a los alquileres de bienes muebles corporales [4];
- los productos de avituallamiento de barcos y aeronaves [5];
- las importaciones de bienes que benefician de una franquicia aduanera no arancelaria [6];

Hasta ahora, sólo se ha adoptado la primera de estas propuestas, bajo forma de 8ª directiva IVA [7];

La Comisión tiene aún que preparar otros textos, en especial en el campo de la admisión temporal de ciertos medios de producción. Además, la Comisión piensa presentar próximamente un programa plurianual para la simplificación de procedimientos y formalidades en las fronteras intracomunitarias, que son pesadas, complicadas y costosas, y que constituyen una molestia para las empresas, en particular aquéllas de menor importancia.

*10*. La libre circulación de mercancías exige también la *armonización de los sistemas de accisas*, especialmente para eliminar numerosas exigencias existentes en este campo y que, a menudo, están relacionadas con la estructura misma de estos impuestos. Por dicho motivo, la Comisión presentó al Consejo, hace ya varios años, un programa de armonización de accisas consistente en escoger las accisas que se deben mantener, armonizar las estructuras de las mismas e impedir a cierto plazo que los Estados miembros introdujeran otras nuevas que diesen lugar a compensación o control en las fronteras (directiva-marco [8] y directivas especiales referentes al tabaco, cerveza [8], vino [8], alcohol [8] y aceites minerales [9].

Los resultados obtenidos en este campo han sido hasta ahora decepcionantes, ya que sólo se ha decidido y parcialmente realizado la armonización de las accisas sobre los cigarrillos [10]. A pesar de una petición urgente de la Comisión, expresada concretamente en su comunicación del 2 de agosto de 1977 [11] y de los procedimientos de infracción iniciados [12] con respecto a determinados Estados miembros, el Consejo no se ha pronunciado todavía acerca de las otras propuestas que ha recibido, en particular las relativas a las bebidas alcohólicas.

---

(1) DO 71 del 14.4.1967.
(2) DO L 145 del 13.6.1977.-rect. L 149 del 17.6.1977; Bol. CE 5-1977, puntos 1.3.1 a 1.3.4.
(3) DO C 26 del 1.2.1978; DO C 136 del 31.5.1979; Bol. CE 5-1979, punto 2.1.45.
(4) DO C 116 del 9.5.1979.
(5) DO C 31 del 8.2.1980 y Bol. CE 1-1980, punto 2.1.19.
(6) DO C 267 del 21.11.1975.
(7) DO L 331 del 27.12.1979.
(8) DO C 43 del 29.4.1972.
(9) DO C 92 del 31.10.1973.
(10) DO L 338 del 28.12.1977.
(11) Bol. CE 7/8-1977, punto 2.1.39.
(12) En particular Bol. CE 7/8-1978, puntos 2.3.51 a 2.3.54; Bol. CE 4-1979, punto 2.3.41; Bol. CE 2-1980, puntos 2.1.26 a 2.1.30.

La importancia de las accisas para la libre circulación de productos que las mismas gravan justifica en la actualidad el que se dé una prioridad absoluta a su armonización. Por dicho motivo, el 26 de junio de 1979 [1], la Comisión transmitió al Consejo una nueva comunicación al respecto.

*11.* Por lo que respecta a la libre circulación de mercancías, aunque en relación con la de personas, la Comunidad se ha empeñado desde hace tiempo en una política de implantación de exenciones fiscales en favor del sector privado.

El Consejo ha adoptado numerosas directivas en este ámbito. Creadas en 1969, las exenciones se han ido poco a poco extendiendo y mejorando. El 19 de diciembre de 1978, el Consejo adoptó los últimos cuatro textos en orden cronológico [2], referentes a:

- las mercancías contenidas en los equipajes personales de los viajeros que franqueen fronteras intracomunitarias;
- las mercancías contenidas en los equipajes de los viajeros procedentes de un Estado tercero;
- la importación de mercancías que constituyan objeto de pequeños envíos sin carácter comercial dentro de la Comunidad;
- la importación de mercancías que sean objeto de pequeños envíos sin carácter comercial y que procedan de países terceros.

En cambio, el Consejo no ha adoptado todavía otras dos propuestas presentadas por la Comisión en 1975, relativas respectivamente a la importación temporal de algunos medios de transporte y a la importación definitiva de bienes personales de particulares, en caso de traslado, matrimonio y sucesión [3].

La Comisión desearía desarrollar esta política de progresiva ampliación de las exenciones, de acuerdo con el objetivo fijado por el mismo Consejo en la resolución del 22 de marzo de 1971 [4] sobre la unión económica y monetaria, pero se da cuenta de que es difícil aumentar de forma sustancial su importe sin antes conseguir una cierta aproximación de los tipos del IVA y de las accisas, debido a los peligros de distorsión que ello implicaría.

*12.* En el ámbito de la *libre circulación de personas*, la Comisión transmitió al Consejo, en diciembre de 1979, una propuesta de directiva sobre la imposición personal de las rentas de los trabajadores [5] que ejercen su actividad en un Estado miembro distinto al de residencia y cuyo objeto es eliminar las discriminaciones y desventajas de que, a veces, son víctimas.

*13.* Los esfuerzos desarrollados para realizar la *libre circulación de capitales*, suprimir el aislamiento de los mercados financieros y crear un verdadero mercado común de capitales han conducido igualmente a emprender una serie de acciones fiscales. En efecto, los movimientos internacionales de capitales se han visto contrariados por una serie de obstáculos fiscales, como discriminaciones, dobles imposiciones, formalidades administrativas de carácter complejo, que contribuyen a reforzar el aislamiento de los mercados financieros. Por otra parte, algunas disposiciones fiscales, como las diferencias entre los diversos sistemas del impuesto sobre sociedades y en los tipos de retención, pueden ser la causa de movimientos anormales de capitales, es decir de movimientos provocados por motivos de orden fiscal y no por consideraciones financieras propiamente dichas. Por otra parte, tales movimientos agravan las dificultades de funcionamiento del sistema monetario europeo.

Por tanto es importante, por una parte, suprimir dichos obstáculos fiscales y, por otra, establecer una cierta neutralidad fiscal para que los movimientos de capitales y la localización de las inversiones no se vean determinados por consideraciones de tipo fiscal, sino que respondan a motivos económicos y garanticen la utilización óptima de los recursos financieros y de los factores de producción de la Comunidad. Las disposiciones fiscales en cuestión se refieren simultáneamente al ámbito de los impuestos indirectos y al de los directos.

Por lo que hace referencia a los *impuestos indirectos*, el Consejo ya ha adoptado tres directivas sobre la armonización de los impuestos sobre aportaciones de capital (impuestos indirectos que gravan a las fusiones de capitales) [6]. Cabe

---

[1] Bol. CE 6-1979, puntos 2.1.39 y 2.3.41; Bol. 2-1980, puntos 2.1.6 a 1.1.30.
[2] DO L 366 del 28.12.1978; Bol. CE 12-1978, punto 2.1.54.
[3] DO C 267 del 21.12.1975.
[4] DO C 28 del 27.3.1971.
[5] DO C 21 del 26.1.1980; Bol. CE 12-1979, punto 2.1.58.
[6] DO L 249 del 3.10.1969; DO L 303 del 13.11.1974; DO L 103 del 18.4.1973.

señalar que la armonización se refiere igualmente a los tipos impositivos de dicho impuesto.

Por otra parte, la Comisión transmitió al Consejo una propuesta de directiva para la armonización de impuestos indirectos sobre las transacciones de títulos [1] – cuyo examen aún no se ha iniciado – y, a más largo plazo, con la intención de proponer la supresión de este impuesto que no tiene sentido en un sistema fiscal moderno.

En materia de *impuestos directos*, los sectores afectados por los movimientos de capitales son el régimen fiscal para los intereses de obligaciones y dividendos. Para los intereses de obligaciones, el problema por resolver es el de armonizar los regímenes de retención en la fuente. Al respecto, la Comisión se pronunció en 1973 [2] por el principio de una retención en el origen del orden del 25 %, para tener en cuenta los imperativos de justicia fiscal, así como las preocupaciones de orden social que se han manifestado a nivel de jefes de Estado y de gobierno. Sin embargo, en la mismo ocasión hizo saber que presentará una propuesta en tal sentido sólo cuando la Comunidad se vea dotada de un dispositivo de control de los movimientos de capitales en las fronteras externas. En efecto, un dispositivo de este tipo es necesario para evitar una fuga de capitales de la Comunidad hacia países terceros que no aplican retención, fuga que sería inoportuna en las actuales circunstancias en que la balanza de pagos de la Comunidad es deficitaria.

Para los *dividendos*, la armonización debe ser a la vez sobre el régimen de retenciones en la fuente y sobre el sistema de impuestos sobre sociedades. En 1975, la Comisión transmitió al Consejo una importante propuesta de directiva [3] que prevé la adopción de un sistema común de impuesto sobre sociedades que atenúe la doble imposición económica de los dividendos a través de un crédito de imposición y de un régimen armonizado de retención en la fuente de los dividendos; pero el Consejo aún no ha iniciado verdaderamente el examen de este texto sobre el que el dictamen del Parlamento Europeo brilla también por su ausencia.

*14*. Al igual que los demás objetivos fundamentales de la Comunidad, les *políticas comunes* no pueden realizarse plenamente sin recurrir al instrumento fiscal.

Un ejemplo típico es el de la política común de transportes. Uno de los objetivos fundamentales de esta política es que a cada tipo de transporte se le impute proporcionalmente los costes de infraestructura. En lo referente a los transportes comerciales por carretera (por mediación de camiones y autobuses), el medio elegido para alcanzar este objetivo es la utilización de los impuestos: el impuesto sobre los vehículos y el impuesto sobre el carburante deberán, en último lugar, ser fijados de forma que su suma corresponda a la parte del coste de las infraestructuras que deberán soportar estos vehículos.

Otro ejemplo característico es el de la política industrial. Las propuestas de directiva de 1969 sobre la fusión multinacional de sociedades y el régimen fiscal de las sociedades madres y filiales de distintos Estados miembros [4], persiguen igualmente un objetivo fundamental de la política industrial a fin de permitir que las empresas alcancen una dimensión adaptada a las exigencias de un mercado ampliado y mejoren su competitividad en el plano mundial. La adaptación de la dimensión de las empresas a las condiciones técnicas y económicas de la producción moderna, a las posibilidades ofrecidas por el establecimiento del mercado común de cara a producir en mayor escala y a los requisitos de una competencia creciente en el seno de la Comunidad y a nivel mundial, constituye efectivamente un objetivo sumamente importante. Su realización implica que se eliminen los obstáculos fiscales a la reagrupación de sociedades más allá de las fronteras, bajo la forma de fusiones y operaciones similares, así como tomas de participación importantes que den lugar a la creación de grupos de sociedades en los que una sociedad madre controle a las filiales.

Si bien este objetivo se consigue por lo general a nivel nacional, no siempre es así cuando las concentraciones se producen más allá de las fronteras. Las dos propuestas de directiva arriba mencionadas pretenden poner remedio a esta situación. A pesar de las varias resoluciones del Consejo y de las preocupaciones manifestadas al respecto en la reunión en la cumbre de París de 1972, estos textos todavía no se han adoptado. Es pues de desear que se produzca finalmente esta adopción, sobre todo porque es indispensable

---

[1] DO C 133 del 14.6.1976.
[2] Séptimo Informe General, nº 176.
[3] DO C 253 del 5.11.1975; Suplemento 10/75-Bol. CE.
[4] DO C 39 del 22.3.1969.

para la puesta en práctica del estatuto de la sociedad anónima europea.

*15*. La implantación de un régimen que garantice la no distorsión de la competencia es otro de los objetivos importantes.

En el sector de los impuestos indirectos, las acciones emprendidas en materia de IVA (directivas de 1967, base imponible uniforme) y las referentes a la armonización de las estructuras de las accisas de cara a reforzar la libre circulación de mercancías y servicios, se inscriben también en el ámbito de la *política de competencia*.

En materia de impuestos directos, se realizó un primer paso en este sentido con motivo de la transmisión al Consejo en 1975 de la propuesta de directiva para armonizar los sistemas de impuestos sobre sociedades [1], que efectivamente prevé que los tipos impositivos de este impuesto se sitúen entre el 45% y el 55% en todos los Estados miembros. A lo largo de los próximos años se franqueará una segunda etapa cuando la Comisión establezca las propuestas relativas a la armonización de las bases imponibles de los impuestos que gravan los beneficios de las empresas. Se trata en este caso de un campo extremadamente vasto que comprende toda una serie de disposiciones tales como las amortizaciones, las plusvalías, la evaluación de stocks, el saldo de las pérdidas, las reservas exentas, etc.

Actualmente, se excluyen de la armonización las medidas de carácter estimulador, especialmente numerosas en este campo, – en cuanto dependen de la política económica de cada Estado miembro –, aunque sea indispensable llegar a la definición de base imponible «normal» para eliminar las distorsiones de competencia, lograr una cierta transparencia fiscal y dar su verdadero significado al alineamiento de los tipos impositivos.

*16*. Además de estas armonizaciones de los sistemas fiscales, la instauración de un régimen de sana competencia requiere igualmente una acción especial en el ámbito de la *evasión fiscal*. La práctica del fraude y de la evasión fiscal más allá de las fronteras de los Estados miembros, plantea en efecto un problema importante no tan sólo a los Estados miembros, sino igualmente a la Comunidad. Para cada Estado miembro, induce a pérdidas presupuestarias y va en contra del principio de justicia fiscal comunitario, es susceptible de conllevar distorsiones en los movimientos de capitales y en las condiciones de competencia. Finalmente, aunque tiene por objeto el IVA, tal práctica incide en la parte de este impuesto que se destina a la Comunidad.

Para ser eficaz, la lucha contra la evasión y el fraude fiscal internacional no puede concebirse en un marco nacional o bilateral, dada la libre circulación de personas y de capitales, la creciente imbricación de las economías y el desarrollo de las sociedades multinacionales. Por tanto, debe organizarse en un plano internacional lo más vasto posible y, en primer lugar, a nivel de la Comunidad. Estos son los motivos que han conducido al Consejo a adoptar, a propuesta de la Comisión, el 10 de febrero de 1975, una resolución relativa a las medidas a adoptar por parte de la Comunidad en el ámbito de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional [2], y posteriormente, en 1977, como aplicación de esta resolución, una directiva sobre la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el campo de los impuestos directos [3].

Como contrapartida, para evitar que las empresas no se vean penalizadas en caso de recuperación de los beneficios, la Comisión transmitió al Consejo en 1976 una propuesta de directiva [4] de cara a eliminar las dobles imposiciones susceptibles de producirse en caso de recuperación de beneficios en un Estado miembro y de cuyo texto el Consejo todavía no ha iniciado su examen.

En el ámbito del IVA, la Comisión estableció dos propuestas de directiva; una es análoga a la que el Consejo adoptó en materia de impuestos directos, mientras la otra se refiere a la asistencia mutua en caso del reembolso forzado de un crédito. El 6 de diciembre de 1979 [5], el Consejo adoptó ambos textos.

Esta política de lucha contra la evasión fiscal seguirá a lo largo de los próximos años, en particular mediante un mejor control de los precios de transferencias practicados por los diversos grupos de sociedades.

---

[1] Punto 13 DO C 253 del 5.11.1975; Suplemento 10/75-Bol. CE.
[2] DO C 35 del 14.2.1975.
[3] DO L 336 del 27.12.1977; Bol. CE 11-1977, punto 2.1.51.
[4] DO C 301 del 21.12.1976.
[5] DO L 331 del 27.12.1979; Bol. CE 12-1979, punto 2.1.55.

## Acciones que hay que emprender a lo largo de los próximos años ante la perspectiva de una mayor integración económica

*17.* Aunque sea verdad que, tal como se ha dicho precedentemente, no es posible en la actualidad determinar todas las acciones fiscales que deberían emprenderse para realizar efectivamente la unión económica y monetaria, la Comisión cree que, de cara al futuro, debe concederse prioridad a dos objetivos:

- en campo de los *impuestos indirectos*, se tratará de conseguir un mercado único, dicho de otra forma, un mercado que tenga unas características análogas a las de un mercado interior. Dicho objetivo sólo se podrá alcanzar a través de la supresión de las fronteras fiscales, es decir con la eliminación del gravamen sobre las importaciones, la desgravación de las exportaciones y los controles en las fronteras intracomunitarias;

- en el campo de los *impuestos directos*, habrá que proceder a un alineamiento de las cargas fiscales de las empresas a fin de que los costes de producción, la localización de las inversiones y la rentabilidad de los capitales invertidos no se vean influenciados, de una forma demasiado distinta de un país a otro, por la fiscalidad, y se pueda así establecer una competencia equitativa entre las empresas de los diferentes Estados.

A estos dos objetivos podría añadirse el de utilizar la fiscalidad como instrumento de las políticas comunes si, tal como es de desear, dichas políticas se ponen finalmente en marcha; pero las acciones en este campo sólo podrán precisarse cuando se definan claramente los objetivos perseguidos.

*18.* Desde el principio de su existencia, uno de los objetivos de la Comunidad es la supresión de las fronteras fiscales. Por lo que hace referencia al IVA, dicho objetivo se encuentra expresamente recogido en la primera directiva de 1967 (1). Al respecto, el problema más difícil es la imposibilidad de alcanzar dicho objetivo sin un alineamiento suficiente de los tipos de IVA y de las accisas. Por cuanto respecta al IVA, el mecanismo de deducción inherente a dicho impuesto, que por otra parte debería extenderse a las relaciones entre sujetos pasivos de los diversos Estados miembros, en principio, no necesita tal alineamiento. Sin embargo, este mecanismo no funciona para los no sometidos a dicho impuesto. Por, otra parte, no se puede menospreciar el riesgo de fraude a cargo de los sujetos pasivos. Por tanto, si se quiere evitar que las diferencias entre los mismos no provoquen importantes distorsiones de tráfico, especialmente en las regiones fronterizas, es indispensable el alineamiento entre tipos impositivos. Este problema aún es más importante para las accisas, en donde las diferencias son mucho más grandes que en materia de IVA y el impuesto puede representar una parte muy sustancial del precio de un producto.

Además, el alineamiento de los derechos de accisa puede tener gran importancia en relación con las políticas comunes. Por ejemplo, la organización común de mercado para el vino, creada con vistas a garantizar y facilitar la comercialización de la producción, no podrá nunca funcionar de forma totalmente satisfactoria si los Estados miembros mantienen su plena autonomía en el campo de las accisas sobre el vino. En efecto, esta autonomía permite adoptar en el aspecto fiscal toda una serie de medidas cuyos efectos, además de los objetivos, son contrarios a los fines perseguidos en el sector agrícola (por ejemplo, aumento de la accisa de cara a reducir el consumo de vino). Por otro lado, esto es lo que ha ocurrido en el pasado cuando varios Estados miembros, poco después de que la Comisión hubiera recomendado disminuir la accisa por motivos de política agraria, la aumentaron sustancialmente.

Otro problema que se plantea en esta materia es que, al revés de lo que puede hacerse en otros casos, es imposible eliminar progresivamente las fronteras fiscales. Para eliminar los controles fronterizos es necesario realizar un suficiente y simultáneo alineamiento de los tipos impositivos del IVA, así como de todas las accisas. Dichos controles deberán mantenerse (2) mientras subsistan diferencias importantes entre los tipos impositivos de uno de estos impuestos.

Sin embargo, alineamiento de tipos no significa uniformización, ya que es probable que ciertas diferencias puedan tolerarse sin graves inconvenientes; diferencias que, no obstante, no se pueden precisar sin estudios previos. Este alinea-

(1) DO 71 del 14.4.1967.

(2) Por otra parte, no hay que perder de vista el hecho que los controles fronterizos no son sólo de orden fiscal, sino igualmente de orden sanitario, fitosanitario, estadístico y reglamentario en el sentido general del término.

miento no puede llevarse a cabo sin que se cumplan una serie de condiciones previas.

En materia de IVA, no es suficiente que el Consejo adopte las propuestas mencionadas en el punto 9, sino que también es necesario:

- completar la armonización de la base imponible, en particular poniendo fin a las derogaciones al principio de la base imponible uniforme;

- determinar si el sistema comunitario debe tener uno o varios tipos impositivos y, en este último caso, fijar la relación entre los tipos y la lista de bienes y servicios sometidos a los diversos tipos. Recordemos que por ahora el número de tipos varía de uno (Dinamarca) a ocho (Italia).

En materia de *accisas*, la armonización iniciada, en el sector de tabacos manufacturados, sobre la estructura del impuesto está todavía por terminar. Es necesario también que el Consejo adopte las propuestas que le ha transmitido la Comisión sobre las otras cuatro accisas por armonizar [1] (cerveza, alcohol, vino y aceites minerales) y que se supriman y prohíban los otros impuestos de esta naturaleza, salvo aquellos que no necesitan controles fronterizos, como, por ejemplo, la imposición sobre espectáculos y juegos.

La supresión de las fronteras fiscales implica también que se resuelva el problema de la *atribución de los ingresos fiscales* procedentes del IVA y de las accisas. Por lo que respecta al IVA, se podría tener en cuenta la posibilidad de atribuir al país de origen, al igual de lo que sucede en la actualidad para las franquicias de tipo fiscal, la totalidad de los ingresos de las ventas a no residentes no sometidos a imposición y, al país de destino, la totalidad de los ingresos derivados de las transacciones entre sujetos pasivos. En este último caso, se debería poner en marcha un mecanismo apropiado de compensación financiera. En el campo de las accisas, las soluciones deberían inspirarse en principios similares. Así pues, el impuesto que grava las ventas a no residentes no sometidos al impuesto, se devolvería al país de origen. En cambio, el que gravase los productos objeto de transacción entre sujetos pasivos, sería atribuido al país de destino. Igualmente, habría que prever la creación de un sistema apropiado de control y compensación.

*19*. Por lo que respecta a los impuestos que gravan los *beneficios de las empresas*, se ha indicado ya que la Comisión, a lo largo de los próximos años, hará una serie de propuestas sobre la base imponible de estos impuestos. De todos modos, es necesario que el Consejo adopte la propuesta de 1975 relativa a la armonización de los sistemas de impuestos sobre sociedades y de los regímenes de retención en la fuente de los dividendos [2] y que, a más largo plazo, se siga llevando a cabo el acercamiento de los tipos impositivos del impuesto sobre sociedades iniciado con dicha propuesta. El problema de la generalización o, al contrario, de la supresión, allí en donde exista, de la imposición sobre el patrimonio de las empresas y el problema de las cargas fiscales que gravan los beneficios de las empresas no sometidas al impuesto sobre sociedades, deberán también abordarse.

Finalmente, habrá que preocuparse de las medidas destinadas a estimular las inversiones a las que recurren los Estados miembros en el marco de la base imponible del impuesto sobre beneficios. Hablar de armonización con respecto a estas medidas sería excesivo, ya que las mismas se destinan a hacer frente a situaciones que no son las mismas en todas partes. Por tanto, es mucho más oportuno prever una cierta coordinación. En efecto, ante la perspectiva de la realización completa de la unión económica y monetaria, parece inconcebible que tales medidas sean adoptadas por los Estados miembros sin que se inscriban en una política global, incluso si no son contrarias a las disposiciones del tratado en cuanto ayudas. A medida que se irán definiendo y poniendo en práctica políticas económicas concertadas, será cada vez más necesario coordinar la utilización del impuesto como instrumento de intervención.

---

[1] Punto 10.
[2] Punto 13; DO C 253 del 5.11.1975.

*Capítulo III*

# Análisis de la estructura de la fiscalidad en los Estados miembros y de su evolución a lo largo de los últimos años

## Generalidades

*20.* La evolución en cada Estado miembro de la estructura y del peso de la fiscalidad a lo largo del período comprendido entre 1973 y 1977, es objeto de una serie de cuadros que se encuentran en el anejo y que fueron elaborados a partir de datos suministrados por la Oficina Estadística de las Comunidades Europeas. Dado que un análisis limitado únicamente a los impuestos no permite una comparación válida entre Estados como consecuencia de las diversas modalidades de financiación de la seguridad social (impuestos a cotizaciones), todos los cálculos fueron efectuados a partir de la exacción obligatoria global, que comprende los impuestos y las cotizaciones sociales efectivas.

Cada cuadro hace distinción entre los impuestos personales sobre las rentas (con inclusión de los impuestos locales y las retenciones en la fuente), el impuesto sobre sociedades, los impuestos sobre el patrimonio (incluidos los derechos de sucesión), el IVA, las cinco grandes accisas (cerveza, vino, alcohol, tabaco, aceites minerales), los demás impuestos, las exacciones en beneficio de las Comunidades Europeas [1] (exacción CECA, cotización azúcar, derechos de aduana, derechos reguladores agrícolas) y las cotizaciones sociales efectivas.

Para cada impuesto o cotización, se indican en porcentaje su importancia con respecto a la exacción obligatoria global y su peso con respecto al producto interior bruto a precios de mercado.

Igualmente, figura en el anejo un breve análisis de estos cuadros por Estado miembro.

A continuación, la síntesis comprende:

- dos cuadros recapitulativos que reagrupan a los Estados miembros, uno para 1973 y otro para 1977;
- cuatro gráficos que muestran en cada Estado miembro las evoluciones respectivas de los impuestos sobre el beneficio de sociedades, del IVA, del total de las cinco accisas por armonizar y de la exacción obligatoria global, así como de las diferencias constatadas entre los Estados miembros al respecto.
- algunos comentarios.

## Comentarios

*21.* La *exacción obligatoria global* presenta importantes diferencias de estructura de un Estado a otro:

- en lo referente al conjunto de impuestos sobre la renta y el patrimonio, Francia tiene la parte más débil y Dinamarca la más importante (16% del total por 61% en 1973, y 18% por 58,9% en 1977). La diferencia, incluso si ha disminuido un tanto, sigue siendo importante;
- por lo que respecta al IVA, el Reino Unido y Francia son, respectivamente, los que se encuentran en los dos extremos (6,8% en el Reino Unido, por 24% en Francia en 1973 y 8,2% por 21,2% en 1977). Sin embargo, cabe destacar que tras el aumento tan significativo del tipo normal del IVA en el Reino Unido en primavera de 1979, las futuras cifras sobre este Estado representarán un alza sensible [2]. Es, no obstante, probable que la diferencia entre los dos países siga siendo importante;
- para el total de las cinco grandes accisas, es Francia quien tiene la proporción más débil e Irlanda la más fuerte (7,1% contra 24,8% en 1973, y 5,4% contra 21,2 en 1977). La diferencia sigue siendo muy importante;
- finalmente, para las cotizaciones sociales, se puede ver un aumento de su parte en la mayoría

[1] Las cifras relativas a las exacciones en beneficio de las Comunidades deben interpretarse con prudencia y no permiten comparación válida de un Estado a otro, ya que en ciertos Estados, como los Países Bajos por ejemplo, los derechos de aduana y los derechos reguladores agrícolas conciernen en gran medida a productos destinados al mercado interior de otros Estados miembros, mientras que en otros Estados como Luxemburgo, se produce la situación inversa.

[2] Según las previsiones, los ingresos suplementarios anuales deberían superar los 4.000 millones de libras y representar más del 8% del total de los ingresos fiscales previstos para el ejercicio 1979-1980.

de los Estados miembros y una situación muy especial en Dinamarca debido a que los gastos sociales se financian esencialmente por el impuesto. Por dicho motivo, las diferencias extremas son enormes (en 1973, 1,9% en Dinamarca y 41,2% en Italia, y en 1977, 1,2% en Dinamarca y 41,9% en Francia).

*22.* Por lo que hace referencia a la *presión fiscal* se puede constatar que a lo largo el período 1973-1977, la exacción obligatoria global aumentó en todos los Estados miembros. Sin embargo, este aumento ha sido en algunos Estados más acentuado que en otros, siendo en Luxemburgo en donde se ha registrado el aumento más fuerte (49,4% del PIB por 35,2%) y en Dinamarca el más débil (42,6% contra 42,5%).

Las diferencias entre la presión fiscal global (porcentaje de la exacción obligatoria global con respecto al PIB) son muy sensibles de un Estado a otro. La diferencia máxima se registra en 1973 entre Italia y los Países Bajos, (30,6% contra 44,5%) y en 1977 entre Italia y Luxemburgo (34,6% contra 49,4%). Aunque los porcentajes hayan aumentado la diferencia sigue siendo constante.

Por lo que respecta al peso de los principales impuestos y la evolución constatada a tal efecto entre 1973 y 1977, la situación es la siguiente:

- la cuota de los impuestos sobre la renta de las personas físicas ha aumentado de forma constante en todos los Estados miembros a lo largo del período de referencia, salvo en Dinamarca. Los aumentos más importantes se produjeron en Italia (8% del PIB contra 4,6%); en Bélgica (14,6% contra 10,4%) y en Luxemburgo (11,1% contra 7,8%). También en este caso la diferencia mayor se registra entre Francia y Dinamarca (3,4% del PIB en Francia contra 22,3% en Dinamarca en 1973 y 4,8% contra 21,6% en 1977). Incluso si se ha reducido ligeramente, esta diferencia sigue siendo extremadamente importante;

- el impuesto sobre sociedades ha variado de forma distinta a lo largo del período en cada Estado miembro. Sin embargo, a lo largo de los dos últimos años, el procentaje de este impuesto en los ingresos fiscales se ha caracterizado, en todas partes, por una disminución más o menos acentuada, salvo en Luxemburgo en donde experimentó un aumento. Esta situación un tanto especial del Gran Ducado se explica probablemente por la concentración en este país de gran cantidad de sociedades, especialmente en el sector bancario.

En 1973, estos ingresos representaban el 0,46% del PIB en Italia y el 4,06% en Luxemburgo, mientras que en 1977 las cifras correspondientes eran respectivamente del 0,98% y del 6,67%. Por tanto se puede constatar que la diferencia máxima aumentó entre 1973 y 1977;

- los impuestos sobre el patrimonio variaron igualmente de forma distinta en cada Estado. Los dos países con una situación más distinta son Italia y el Reino Unido (0,14% del PIB en Italia en 1973, contra 4,63% en el Reino Unido y 0,06% en 1977 contra 4,46%). Por tanto, se puede constatar que la diferencia es bastante importante y ha seguido siendo más o menos constante;

- el IVA ha mostrado una cierta estabilidad en todos los Estados miembros a lo largo del período de referencia. Ya se ha indicado que los dos extremos se sitúan en el Reino Unido y en Francia. Expresados en porcentaje del PIB, las cifras de los dos países eran respectivamente del 2,2% y del 8,6% para 1973, y del 3% y del 8,3% para 1977;

- el total de las cinco accisas más importantes ha tenido una evolución distinta en cada Estado, aunque dentro de unos límites restringidos: aumento relativo en Dinamarca, en Italia y Luxemburgo, y disminución en los demás Estados.

Por lo que hace referencia a estas cinco accisas, se indica igualmente que la mayor diferencia se produce entre Francia e Irlanda. Expresadas en porcentajes del PIB, las cifras concernientes a estos dos países eran respectivamente del 2,5% y del 7,9% en 1973, y del 2,1% y del 7,5% en 1977. Así pues, la diferencia de aproximadamente 5 puntos sigue más o menos constante;

- por lo que respecta a las cotizaciones sociales, es naturalmente en Dinamarca en donde siguen teniendo un valor más bajo, mientras siguen siendo los más altos en Italia, en 1973, y en Francia en 1977 (0,82% del PIB en Dinamarca en 1973, por 12,38% en Italia, y 0,53% en 1977 contra 16,47% en Francia). Es evidente que en este campo la diferencia es enorme y tiende a aumentar.

## Conclusión

*23.* Los cuadros 1 y 2, los gráficos 1 al 4 y los comentarios que los acompañan, ponen en evidencia las diferencias existentes entre los Estados en la estructura de la exacción obligatoria global, en el peso de dicha exacción y en el de los principales elementos que la componen, así como en la evolución de estas diferencias.

Tanto si se trata de la estructura de la exacción, de la presión fiscal global o del peso relativo de uno u otro impuesto, se constata que las diferencias extremas son siempre importantes, a veces incluso considerables. En algunos casos, la diferencia constatada en 1977 se reduce en relación a la existente en 1973, pero de forma extremadamente exigua por lo que no puede considerarse como significativa. En otros casos, esta diferencia sigue siendo más o menos constante y en materia de impuestos sobre sociedades incluso ha aumentado.

Sin embargo, se puede destacar un punto de convergencia interesante: en todos los Estados miembros, a excepción de Dinamarca [1], se ha manifestado un aumento del peso relativo de los impuestos sobre la renta de las personas físicas. Para algunos Estados miembros como Francia e Italia, tal aumento es, en primer lugar, el resultado de una voluntad política, aunque también sea probable que en todos los Estados miembros el fenómeno esté relacionado con la inflación, cuya consecuencia inmediata es un aumento de la presión fiscal sobre las rentas en caso de que los baremos no experimenten las modificaciones necesarias y una disminución de la parte relativa a las accisas específicas que no se adaptan en función de la inflación. Sobre todo en Italia, aunque igualmente en Francia, es donde este fenómeno reviste mayor importancia. Por dicho motivo, estos países, en los que tradicionalmente el procentaje de impuestos directos es el más bajo, tienen una tendencia a alinearse ligeramente con los demás.

Es evidente que las importantes diferencias constatadas no son, por su naturaleza, adecuadas para facilitar un alineamiento de los tipos impositivos entre Estados miembros. Estas diferencias obligan a la Comunidad a proceder con mucha prudencia y «poco a poco», evitando así transformaciones radicales y drásticas que serían insoportables en el plano nacional.

---

[1] Sin embargo, este Estado conserva el primer lugar en lo que se refiere al peso relativo de estos impuestos.

Cuadro 1 — *Estructura de la exacción obligatoria global y presión fiscal: año 1973*

| Impuestos y cotizaciones sociales | Belgica | | R F de Alemania | | Dinamarca | | Francia | | Irlanda | | Italia | | Luxemburgo | | Paises Bajos | | Reino Unido | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | a | b | a | b | a | b | a | b | a | b | a | b | a | [illegible] | a | b | a | b |
| Impuestos personales sobre la renta (incluidas las retenciones en la fuente e impuestos locales) | 27,20 | 10,41 | 27,72 | 10,43 | 52,39 | 22,25 | 9,65 | 3,43 | 25,78 | 8,27 | 15,04 | 4,61 | 22,24 | 7,83 | 26,70 | 11,87 | 29,86 | 10,04 |
| Impuestos de sociedades | 8,00 | 3,05 | 3,51 | 1,32 | 3,12 | 1,32 | 5,75 | 2,04 | 2,65 | 0,85 | 1,34 | 0,46 | 11,52 | 4,05 | 6,67 | 2,97 | 7,57 | 2,55 |
| Impuestos sobre el patrimonio (incluidos los de sucesion) | 0,81 | 0,30 | 2,81 | 1,06 | 5,48 | 2,33 | 0,57 | 0,20 | 10,23 | 3,28 | 0,48 | 0,14 | 1,72 | 0,60 | 1,43 | 0,64 | 13,78 | 4,63 |
| Total | 36,01 | 13,76 | 34,04 | 12,81 | 60,99 | 25,90 | 15,97 | 5,67 | 38,66 | 12,40 | 14,86 | 5,21 | 35,48 | 12,49 | 34,80 | 15,48 | 51,21 | 17,22 |
| IVA | 17,60 | 6,71 | 14,41 | 5,42 | 17,86 | 7,58 | 24,04 | 8,56 | 15,94 | 5,11 | 15,12 | 4,67 | 10,87 | 3,83 | 14,92 | 6,63 | 6,76 | 2,27 |
| Accisa cerveza | 0,40 | 0,15 | 0,37 | 0,14 | 1,73 | 0,74 | 0,08 | 0,02 | 5,57 | 1,79 | 0,16 | 0,05 | 0,32 | 0,11 | 0,28 | 0,13 | 1,61 | 0,54 |
| Accisa vino | 0,20 | 0,06 | 0,09 | 0,04 | 0,32 | 0,14 | 0,11 | 0,04 | 0,30 | 0,09 | — | — | 0,19 | 0,06 | 0,12 | 0,05 | 0,41 | 0,14 |
| Accisa alcoholes | 0,50 | 0,19 | 0,92 | 0,35 | 1,13 | 0,48 | 0,89 | 0,31 | 4,64 | 1,49 | 0,50 | 0,15 | 0,72 | 0,25 | 0,72 | 0,32 | 1,49 | 0,67 |
| Accisa tabacos | 1,55 | 0,58 | 2,57 | 0,97 | 3,54 | 1,50 | 1,55 | 0,55 | 7,64 | 2,45 | 2,94 | 0,90 | 1,92 | 0,67 | 1,39 | 0,62 | 4,51 | 1,52 |
| Accisa aceites minerales | 4,80 | 1,81 | 4,80 | 1,81 | 2,34 | 0,99 | 4,48 | 1,59 | 6,62 | 2,12 | 8,14 | 2,46 | 4,64 | 1,63 | 3,17 | 1,41 | 6,55 | 2,20 |
| Total de estas accisas | 7,45 | 2,79 | 8,75 | 3,29 | 9,06 | 3,85 | 7,11 | 2,51 | 24,77 | 7,94 | 11,74 | 3,56 | 7,79 | 2,72 | 5,68 | 2,53 | 15,07 | 5,07 |
| Otros impuestos | 6,05 | 2,32 | 9,84 | 3,70 | 9,78 | 4,15 | 14,64 | 5,21 | 9,07 | 2,91 | 14,01 | 4,46 | 16,99 | 5,99 | 5,38 | 2,39 | 9,18 | 3,09 |
| Total de impuestos nacionales | 67,10 | 25,58 | 67,04 | 25,23 | 97,69 | 41,48 | 61,76 | 21,99 | 88,44 | 28,36 | 57,73 | 17,90 | 71,13 | 25,03 | 60,78 | 27,03 | 82,22 | 27,65 |
| Impuestos diversos en beneficio de las Comunidades Europeas | 1,35 | 0,51 | 0,91 | 0,34 | 0,37 | 0,16 | 0,64 | 0,25 | 0,71 | 0,23 | 1,04 | 0,31 | 0,89 | 0,31 | 1,33 | 0,59 | 0,71 | 0,24 |
| Total de la exaccion fiscal | 68,45 | 26,09 | 67,95 | 25,57 | 98,06 | 41,64 | 62,40 | 22,22 | 89,15 | 28,59 | 58,81 | 18,21 | 72,02 | 25,34 | 62,11 | 27,62 | 82,93 | 27,89 |
| Cotizaciones sociales efectivas | 31,55 | 12,04 | 32,05 | 12,06 | 1,94 | 0,82 | 37,60 | 13,39 | 10,85 | 3,48 | 41,23 | 12,38 | 27,98 | 9,87 | 37,89 | 16,85 | 17,07 | 5,74 |
| Total general | 100,00 | 38,13 | 100,00 | 37,63 | 100,00 | 42,46 | 100,00 | 35,64 | 100,00 | 32,07 | 100,00 | 30,59 | 100,00 | 35,21 | 100,00 | 44,47 | 100,00 | 33,63 |

a = relacion entre los diversos impuestos y la exaccion obligatoria global.
b = relacion entre los diversos impuestos y el PIB (a precios de mercado)

Cuadro 2 — *Estructura de la exacción obligatoria global y presión fiscal: año 1977*

| Impuestos y cotizaciones sociales | Bélgica | | R.F. de Alemania | | Dinamarca | | Francia | | Irlanda | | Italia | | Luxemburgo | | Países Bajos | | Reino Unido | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | a | b | a | b | a | b | a | b | a | b | a | b | a | b | a | b | a | b |
| Impuestos personales sobre la renta (incluidas las retenciones en la fuente e impuestos locales) | 33,05 | 14,56 | 28,29 | 11,26 | 50,72 | 21,60 | 12,15 | 4,79 | 27,63 | 9,72 | 23,39 | 8,02 | 22,31 | 11,06 | 25,86 | 12,17 | 34,21 | 12,59 |
| Impuestos de sociedades | 6,15 | 2,70 | 4,13 | 1,64 | 3,08 | 1,31 | 5,40 | 2,14 | 4,11 | 1,44 | 2,57 | 0,98 | 13,41 | 6,67 | 6,65 | 3,13 | 5,58 | 2,05 |
| Impuestos sobre el patrimonio (incluídos los de sucesión) | 0,80 | 0,34 | 2,95 | 1,18 | 5,04 | 2,15 | 0,43 | 0,18 | 6,70 | 2,36 | 0,18 | 0,06 | 1,23 | 0,60 | 1,89 | 0,89 | 12,13 | 4,46 |
| Total | 40,00 | 17,60 | 35,37 | 14,08 | 58,84 | 25,06 | 17,98 | 7,11 | 38,44 | 13,52 | 26,14 | 9,06 | 36,95 | 18,33 | 34,40 | 16,19 | 51,92 | 19,10 |
| IVA | 16,54 | 7,29 | 13,13 | 5,23 | 18,95 | 8,07 | 21,17 | 8,32 | 16,99 | 5,98 | 15,30 | 5,35 | 9,29 | 4,59 | 15,68 | 7,38 | 8,22 | 3,03 |
| Accisa cerveza | 0,30 | 0,13 | 0,27 | 0,11 | 1,59 | 0,68 | 0,04 | 0,01 | 5,14 | 1,81 | 0,11 | 0,04 | 0,32 | 0,16 | 0,21 | 0,10 | 1,69 | 0,62 |
| Accisa vino | 0,19 | 0,08 | 0,09 | 0,04 | 0,45 | 0,19 | 0,06 | 0,02 | 0,29 | 0,10 | — | — | 0,15 | 0,07 | 0,14 | 0,07 | 0,53 | 0,20 |
| Accisa alcoholes | 0,46 | 0,20 | 0,79 | 0,31 | 1,26 | 0,54 | 0,78 | 0,31 | 3,60 | 1,27 | 0,27 | 0,09 | 0,55 | 0,27 | 0,70 | 0,33 | 1,60 | 0,59 |
| Accisa tabacos | 1,43 | 0,62 | 2,05 | 0,82 | 3,29 | 1,40 | 0,75 | 0,29 | 4,67 | 1,64 | 2,16 | 0,74 | 2,00 | 0,99 | 1,18 | 0,55 | 4,39 | 1,62 |
| Accisa aceites minerales | 3,33 | 1,46 | 4,02 | 1,60 | 2,54 | 1,08 | 3,78 | 1,50 | 7,50 | 2,64 | 8,12 | 2,82 | 3,39 | 1,67 | 2,50 | 1,18 | 4,49 | 1,65 |
| Total de estas accisas | 5,71 | 2,49 | 7,22 | 2,88 | 9,13 | 3,89 | 5,41 | 2,13 | 21,20 | 7,46 | 10,66 | 3,69 | 6,41 | 3,16 | 4,73 | 2,23 | 12,70 | 4,68 |
| Otros impuestos | 5,15 | 2,26 | 9,08 | 3,61 | 11,02 | 4,70 | 12,78 | 5,03 | 6,49 | 2,28 | 7,32 | 2,52 | 15,73 | 7,78 | 4,99 | 2,35 | 6,47 | 2,38 |
| Total de impuestos nacionales | 67,40 | 29,64 | 64,80 | 25,80 | 97,94 | 41,72 | 57,34 | 22,58 | 83,12 | 29,24 | 59,42 | 20,62 | 68,38 | 33,86 | 59,80 | 28,15 | 79,31 | 29,19 |
| Impuestos diversos en beneficio de las Comunidades Europeas | 1,92 | 0,84 | 1,13 | 0,45 | 0,82 | 0,35 | 0,74 | 0,29 | 3,95 | 1,39 | 1,55 | 0,53 | 0,73 | 0,26 | 2,04 | 0,96 | 1,29 | 0,47 |
| Total de la exacción fiscal | 69,32 | 30,48 | 65,93 | 26,25 | 98,76 | 42,07 | 58,08 | 22,87 | 87,07 | 30,63 | 60,97 | 21,15 | 69,11 | 34,12 | 61,84 | 29,11 | 80,60 | 29,66 |
| Cotizaciones sociales efectivas | 30,68 | 13,56 | 34,07 | 13,56 | 1,24 | 0,53 | 41,92 | 16,47 | 12,93 | 4,55 | 39,03 | 13,38 | 30,89 | 15,27 | 38,18 | 17,96 | 19,40 | 7,14 |
| Total general | 100,00 | 44,04 | 100,00 | 39,81 | 100,00 | 42,60 | 100,00 | 39,34 | 100,00 | 35,18 | 100,00 | 34,53 | 100,00 | 49,39 | 100,00 | 47,07 | 100,00 | 36,80 |

a = relación entre los diversos impuestos y la exacción obligatoria global.
b = relación entre los diversos impuestos y el PIB (a precios de mercado).

Gráfico 1 — *Impuesto sobre sociedades en porcentaje del PIB*

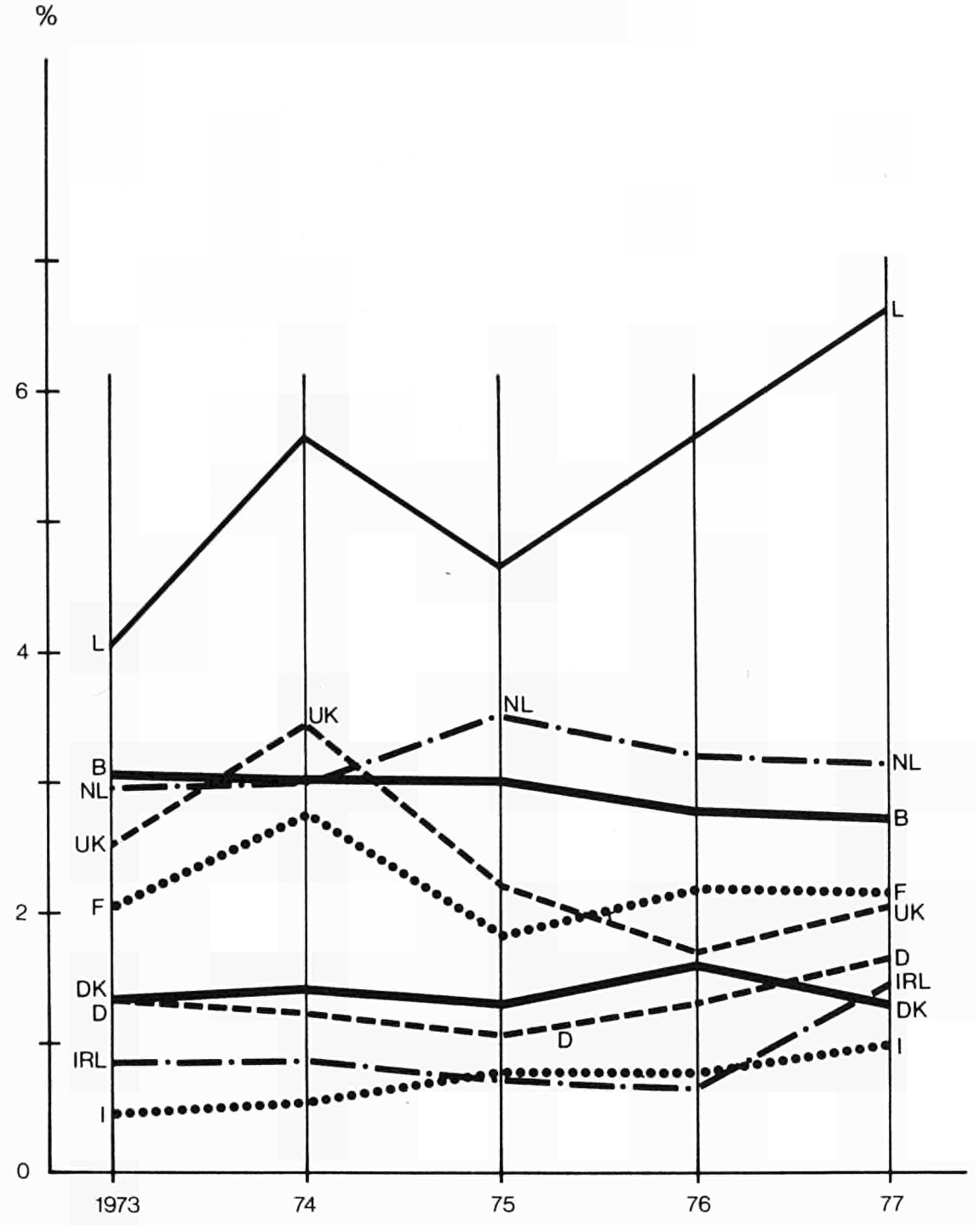


Gráfico 2 — *IVA en porcentaje del PIB*

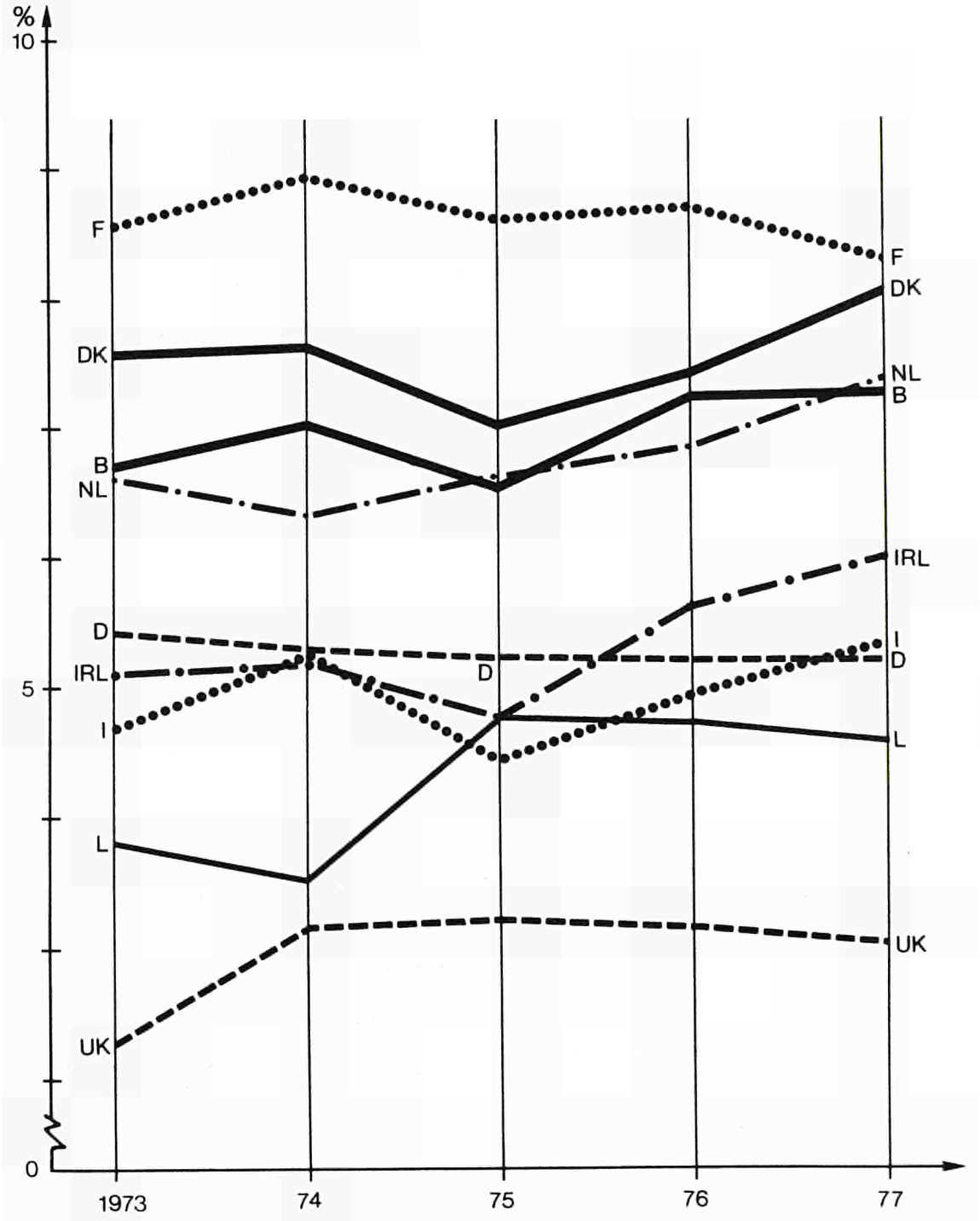


Gráfico 3 — *Las cinco grandes accisas en porcentaje del PIB*

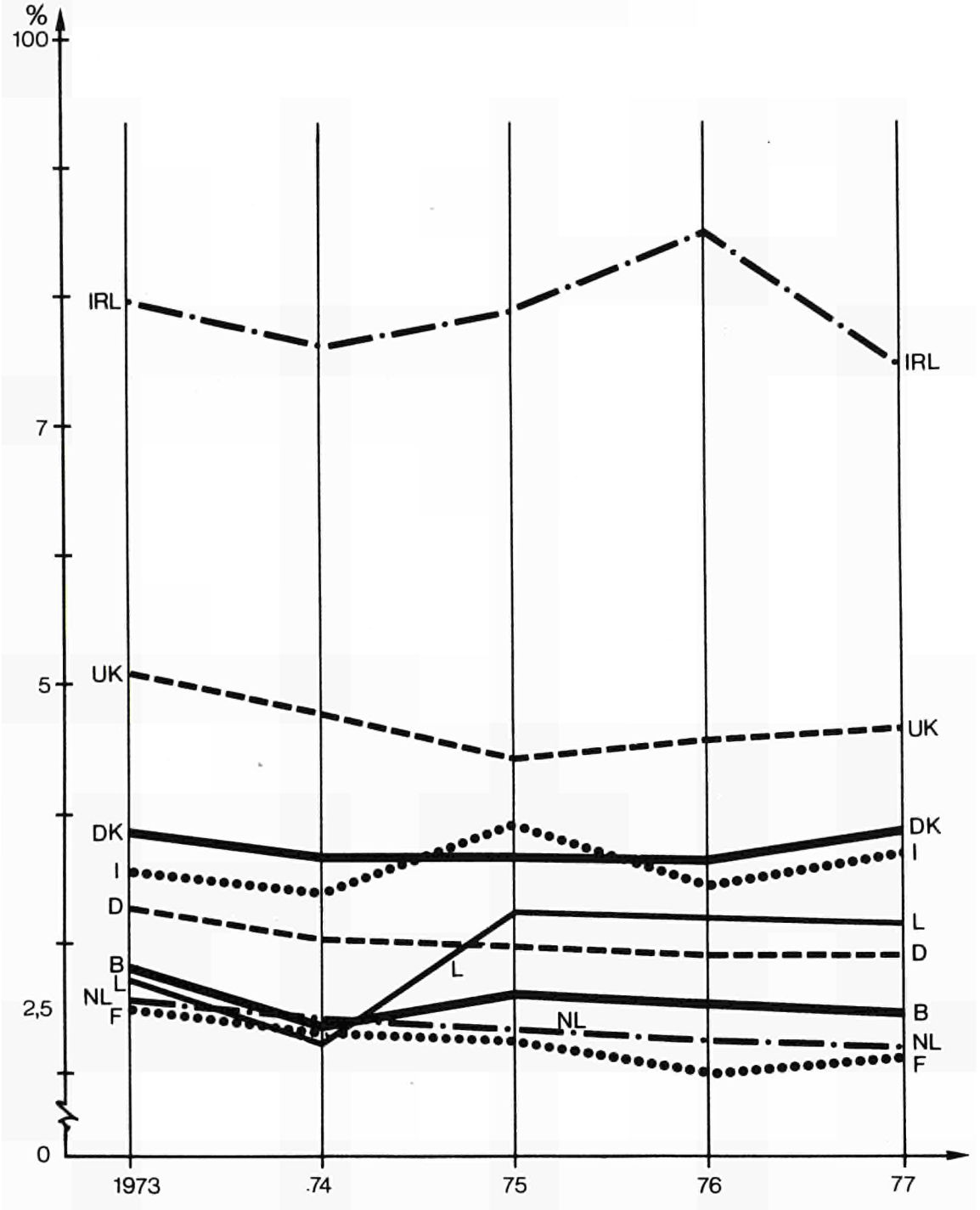
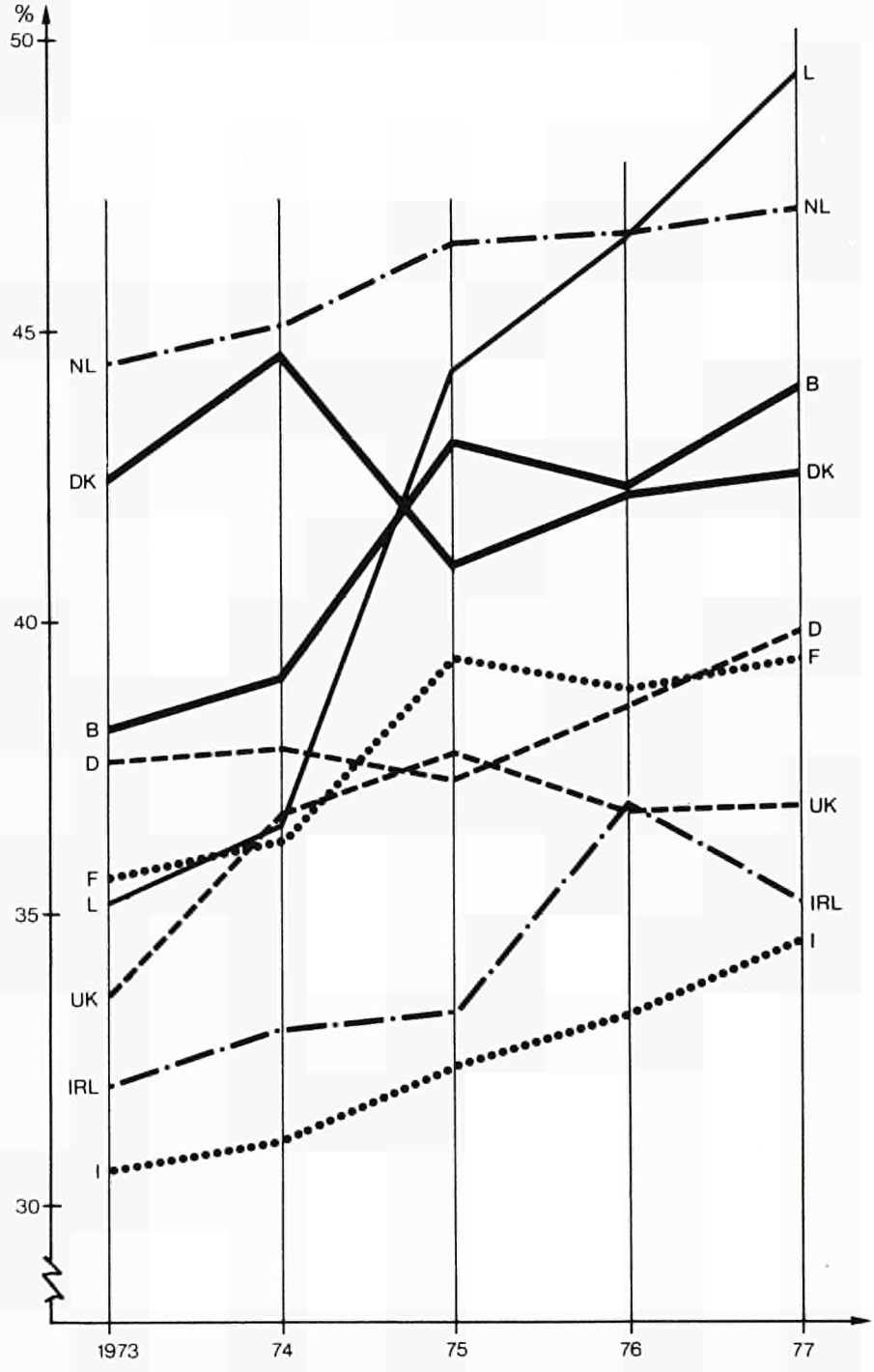


Gráfico 4 — *Total de impuestos y cotizaciones sociales en porcentaje del PIB*



*Capítulo IV*

## Análisis de los principales impuestos por armonizar

*24.* Este capítulo contiene un breve análisis de los principales impuestos por armonizar, a saber: el IVA, las cinco grandes accisas (cerveza, alcohol, vino, tabaco, aceites minerales) y el impuesto sobre sociedades. No comporta conclusiones, ya que las mismas se sacarán en los capítulos V y VI. Además, en lo que concierne a la imposición de las sociedades, se limita al impuesto sobre sociedades y no toma en consideración ni el impuesto sobre el patrimonio, en vigor en algunos Estados miembros ni, allí donde existen, los demás impuestos, generalmente locales, como el gravamen profesional en Francia, la Gewerbesteuer en la República Federal de Alemania o el impuesto comercial comunal en Luxemburgo, aunque los mismos puedan representar una carga importante.

### Gravamen sobre el valor añadido

#### *Las reglas de la base imponible*

*25.* La adopción por parte del Consejo, el 17 de mayo 1977 [1], de la sexta directiva (sistema común de IVA: base imponible uniforme) estuvo motivada esencialmente por la necesidad de asegurar la percepción equitativa de los propios recursos comunitarios provenientes del IVA.

Consecuentemente, la directiva tiende sobre todo a armonizar el conjunto de las disposiciones susceptibles de influir en el montante de estos recursos, en particular en cuanto concierne a las reglas de contribución, la delimitación de las operaciones de imposición, la definición de las bases imponibles, la acción generadora del gravamen, etc.

Sin embargo, esta directiva prevé en algunos puntos que el Consejo tomará ulteriormente decisiones que tratarán sobre las modalidades de aplicación de principios de aquí en adelante legislados, mientras que en otros puntos da a los Estados miembros la posibilidad de derogar temporalmente las disposiciones comunes. Si bien la sexta directiva marca por tanto una decisión en el proceso de armonización del IVA, la misma está lejos de alcanzar la meta deseada. Como ya se ha indicado en el capítulo II, es preciso, en primer lugar, concluir la armonización de la base imponible. Esta tarea está actualmente en curso de realización. Será preciso, a continuación, abordar el problema de los gravámenes.

Los puntos siguientes procuran un resumen escueto de las diferencias, a veces muy importantes, que existen entre los sistemas de gravámenes en vigor en los Estados miembros.

#### *Los gravámenes del IVA en vigor en cada Estado miembro*

*26.* Desde el punto de vista técnico, el «tipo cero» no puede ser considerado como un tipo real de imposición; se define como una exención con reembolso el gravamen a cuenta que es aplicado en casos muy limitados en la mayor parte de los Estados miembros. Sin embargo, el hecho de que esta medida sea de aplicación muy amplia en Irlanda y el Reino Unido, hace necesario mencionar el «tipo cero» entre los gravámenes en vigor en estos dos Estados miembros, sin lo cual el análisis de sus regímenes de IVA sería parcial. En cambio, no hay razón para tener en cuenta los «gravámenes agrícolas a tanto alzado», que no constituyen tipos de imposición sino porcentajes a tanto alzado calculados con miras a permitir la compensación de la carga de IVA a cuenta en la fase agrícola.

Teniendo en cuenta cuanto precede, la situación al 1° de julio 1979 era la siguiente:

| | |
|---|---|
| Bélgica (3 gravámenes) | |
| – tipo normal | 16% |
| – tipo reducido | 6% |
| – tipo incrementado | 25% |
| *Dinamarca* (1 tipo) | |
| – tipo único | 20,25% |
| *RF de Alemania* (2 tipos) | |
| – tipo normal | 13% |
| – tipo reducido | 6,5% |

[1] JO L 145 del 13.6.1977; Bol. CE 5-1977, puntos 1.3.1. a 1.3.4.

*Francia* (3 tipos)
- tipo normal 17,60%
- tipo reducido 7%
- tipo incrementado 33 1/3%

*Irlanda* (3 tipos)
- tipo normal 20%
- tipo reducido 10%
- tipo cero 0%

*Italia* (8 tipos)
- tipo normal 14%
- tipos reducidos 1, 3, 6, 9 y 12%
- tipo incrementado 35%
- tipo intermedio 18%

*Luxemburgo* (3 tipos)
- tipo normal 10%
- tipos reducidos 5 y 2%

*Países Bajos* (2 tipos)
- tipo normal 18%
- tipo reducido 4%

*Reino Unido* (2 tipos)
- tipo normal 15%
- tipo cero 0%

En cuanto concierne al *número de gravámenes* las diferencias son evidentemente considerables: un sólo tipo en Dinamarca, ocho tipos en Italia. Hemos podido sin embargo constatar en varios Estados miembros una tendencia a la reducción del número de tipos: así, Francia y Bélgica, han suprimido el «tipo intermedio»; Irlanda y el Reino Unido han eliminado los tipos incrementados.

En cuanto concierne a los *niveles de los tipos*, se constata que en el transcurso de los diez últimos años los tipos han tendido a aumentar en seis de los nueve Estados miembros:

*RF de Alemania:*
- el tipo normal ha pasado del 10% (1968) al 13% (1979)
- el tipo reducido ha pasado del 5% (1968) al 6,5% (1979)

*Irlanda:*
- el tipo normal ha pasado del 10% (1968) al 13% (1979)
- el tipo reducido ha pasado del 5% (1968) al 6,5% (1979)

*Dinamarca:*
- el tipo único ha pasado del 10% (1967) al 20,25% (1979)

*Italia:*
- el tipo normal ha pasado del 12% (1973) al 14% (1979)
- el tipo incrementado ha pasado del 18% (1973) al 35% (1979)

*Luxemburgo:*
- el tipo normal ha pasado del 8% (1970) al 10% (1979)

*Países Bajos:*
- el tipo normal ha pasado del 12% (1969) al 18% (1979)

En *Bélgica*, si bien el tipo normal ha descendido (18% en 1971, 16% en 1979), por el contrario, la mayor parte de los bienes y servicios que estaban sometidos al tipo intermedio del 14% (suprimido a partir del 1.1.1978) pasaron después de esta fecha al tipo normal del 16%.

*Francia* ha disminuido también el nivel del tipo normal del 20% (1968) al 17,60 (1979); pero durante el mismo período el tipo incrementado pasó del 25% (1968) al 33 1/3% (1979) y el tipo reducido del 6,38% (1968) al 7% (1979), en tanto los bienes y servicios que se beneficiaban en 1968 de la aplicación del tipo intermedio del 14,92% se ven hoy en día gravados al 17,60%.

En el *Reino Unido*, el tipo normal ha pasado del 10% (1973) al 15% (1979) mientras el tipo incrementado, introducido en 1974, ha sido suprimido.

### *Campo de aplicación de los diferentes tipos*

### Tipo reducido y tipo cero

27. En todos los Estados miembros (a excepción de Dinamarca, que aplica un tipo único), la introducción de tipos reducidos o tipos cero responde aparentemente a la preocupación por disminuir, incluso anular, la carga del IVA sobre los productos y servicios considerados «de primera necesidad».

En efecto, las grandes categorías de productos y servicios que se benefician, total o parcialmente, de la aplicación de los tipos reducidos y de los tipos cero son los siguientes: productos agrícolas y alimenticios (D, B, F, I, Irl, L, NL, RU); productos médicos y farmacéuticos (D, B, F, Irl, I, L, RU);

libros, periódicos, etc. (D, B, F, Irl, I, L, NL, RU); tejidos, artículos de confección, calzado (I, Irl, RU).

Es preciso señalar sin embargo que, en cada país, algunos e incluso muchos productos de estas diferentes categorías son sometidos a otros tipos, lo que no deja de provocar distorsiones de competencia entre productos de substitución.

## Tipos incrementados

*28.* En algunos Estados miembros, la aplicación de tipos incrementados tiende a hacer más pesada la carga de IVA que incide sobre ciertas categorías de productos considerados como «de lujo»: automóviles (B, T, I); bienes de consumo duraderos: radios, TV, frigoríficos, etc. (B); joyería, peletería, perfumería (B, F); bebidas espirituosas (B, I).

Se plantean también problemas de distorsión de competencia entre productos de substitución en el terreno de aplicación de los tipos incrementados.

### *Parte relativa de los diferentes tipos expresados en procentaje sobre la base imponible del IVA*

*29.* Dadas las particularidades de cada régimen nacional de IVA, la amplitud de los campos de aplicación de los tipos normales, reducidos o incrementados es muy diferente según los Estados miembros. Tal diferencia es particularmente evidente en cuanto concierne al «tipo cero», que cubre una parte mínima de la base imponible global del gravamen en algunos países (p.ej. 0,67 % en Bélgica), en tanto reviste una importancia capital en otros Estados miembros (p.ej. ± 36 % de la base imponible en Irlanda).

No cabe, evidentemente, comparación posible en lo que concierne a la parte relativa de cada gravamen, entre un país, como Italia por ejemplo, que aplica ocho tipos, y un país como Alemania que únicamente conoce dos; sin embargo, subsisten diferencias sensibles incluso entre los Estados que aplican el mismo número de tipos.

Por ejemplo, en los Países Bajos, los dos tipos se reparten la base imponible a razón del ± 71 % para el tipo normal y del 29 % para el tipo reducido, mientras que en Alemania los porcentajes respectivos se elevan al ± 78 % y ± 20 %. La parte relativa a los tres tipos en vigor en Francia se establece en un ± 69 % para el tipo normal, ± 26 % para el tipo reducido y ± 5 % para el tipo incrementado, mientras que en Bélgica estos tres tipos representan respectivamente el ± 61 %, ± 32 % y ± 7 % de la base imponible del IVA.

*30.* En materia de *importancia del IVA*, las diferencias en el campo de aplicación de los gravámenes no permiten efectuar comparaciones válidas en base a los diferentes gravámenes nominales. Para hacerse una idea del impacto del IVA, el cuadro 3, que viene a continuación, presenta la evolución en el transcurso del período 1974-1977 en los Estados miembros de la importancia de este gravamen, expresada en porcentaje sobre el consumo final nacional (a precios y tasas de cambio corrientes). Incluso si este concepto estadístico no coincide con la base imponible del IVA, representa sin embargo una aproximación suficiente.

Cuadro 3 — *Evolución de la importancia del IVA*

(en %)

| | 1974 | 1975 | 1976 | 1977 |
|---|---|---|---|---|
| Bélgica | 9,5 | 8,5 | 9,3 | 9,3 |
| RF de Alemania | 7,2 | 6,8 | 6,8 | 6,9 |
| Dinamarca | 9,4 | 8,7 | 8,5 | 10,1 |
| Francia | 11,9 | 11,2 | 11,4 | 10,8 |
| Irlanda | 6,0 | 5,7 | 6,7 | 7,2 |
| Italia | 6,5 | 5,4 | 6,3 | 6,9 |
| Luxemburgo | 6,1 | 6,5 | 6,3 | 6,6 |
| Países Bajos | 8,7 | 8,7 | 9,1 | 9,6 |
| Reino Unido | 3,8 | 3,9 | 3,8 | 3,8 |

Las diferencias continúan siendo por tanto muy importantes, incluso si la diferencia que separa el Reino Unido de los demás Estados miembros es mucho más reducida a partir de la segunda mitad del año 1979, a causa del importantísimo aumento del tipo normal del IVA británico que pasó, el 18 de junio de 1979, del 8 al 15 %.

### *La utilización del IVA como instrumento de política coyuntural*

*31.* Las diferencias entre las diversas situaciones nacionales pueden acentuarse o reducirse temporalmente a consecuencia de la utilización del IVA

para fines coyunturales; sin embargo, parece ser que la manipulación de los tipos de IVA no representa un instrumento particularmente flexible de regulación de la demanda.

En efecto, haciendo abstracción de una modificación general del nivel de los tipos, toda modificación de los mismos requiere una preparación técnica relativamente importante. Además, la multiplicación del número de tipos acarrea un aumento de los costos de gestión del sistema tanto para los contribuyentes como para la administración. Por último, si bien las alzas de tipos son generalmente bien repercutidas en los precios, no ocurre siempre lo mismo con las bajas de tipos que no sirven a menudo sino para hinchar los márgenes de beneficios.

Ello explica por qué los Estados miembros, en el transcurso de los últimos años, no han recurrido sino muy esporádicamente al IVA como instrumento de política coyuntural, incluso si los aumentos y las disminuciones de los tipos, decididos a título permanente por razones ante todo presupuestarias o sociales, han tenido también efectos coyunturales.

En Dinamarca, entre octubre 1975 y marzo 1976, el tipo único de IVA fue reducido del 15% al 9,25%, a fin de relanzar el consumo y dar por consiguiente un empujón a las actividades de producción.

En Francia, en 1973, la percepción del gravamen fue suspendida (tipo cero) en la fase de la venta al detalle de la carne de bovino, con miras a frenar la subida de precios al consumo.

En ambos casos, para ser eficaz, la acción hubo de mantenerse durante un tiempo suficiente y con carácter bastante brutal, lo que provocó importantes déficits de tesorería. Los efectos perseguidos no fueron obtenidos en su totalidad: en Francia, en 1973, la anulación de la carga fiscal no fue íntegramente repercutida en los precios al consumo, y, en Dinamarca, en 1976, se produjeron efectos perjudiciales tales como un aumento de las importaciones.

Conviene sin embargo señalar, para ser completos, que la utilización del IVA para fines coyunturales no se limita necesariamente a una manipulación de los tipos. Puede también revestir otras modalidades, principalmente la limitación del derecho de deducción en el caso de las inversiones.

## Derechos de accisa

### *Análisis general de las accisas por armonizar*

*32.* Las accisas procuran una parte importante de los ingresos fiscales en todos los Estados miembros de la Comunidad. La situación de dependencia respecto a esta fuente de ingresos difiere sin embargo enormemente según los países (medida en porcentaje del producto total de los impuestos y cotizaciones sociales en 1977, la misma se escalonó desde menos del 5% en los Países Bajos hasta cerca del 24% en Irlanda).

Expresados en porcentaje sobre el consumo final, los ingresos de las cinco grandes accisas representaban en 1977 los montantes indicados en el cuadro 4.

Cuadro 4 — *Ingresos de las cinco grandes accisas (1977)*

| | B | D | DK | F | IRL | I | L | NL | UK |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Aceites minerales | 1,9 | 2,1 | 1,3 | 2,0 | 3,2 | 3,6 | 2,2 | 1,5 | 2,1 |
| Tabaco | 0,8 | 1,1 | 1,7 | 0,4 | 2,0 | 1,0 | 1,3 | 0,7 | 2,0 |
| Alcohol | 0,3 | 0,4 | 0,7 | 0,4 | 1,5 | 0,1 | 0,4 | 0,4 | 0,7 |
| Cerveza | 0,2 | 0,1 | 0,8 | 0,02 | 2,2 | 0,05 | 0,2 | 0,1 | 0,8 |
| Vino | 0,1 | 0,05 | 0,2 | 0,03 | 0,1 | — | 0,1 | 0,08 | 0,2 |
| Total | 3,2 | 3,8 | 4,8 | 2,8 | 8,9 | 4,8 | 4,1 | 2,9 | 5,8 |

A excepción de la accisa parcialmente armonizada sobre el tabaco y de algunas accisas (en su mayor parte de importancia menor) aplicables en Irlanda y Dinamarca, las accisas son impuestos específicos, es decir, que su producto está en función de un gravamen específico (un montante monetario) y de la cantidad que da lugar a la percepción del derecho. Sólo un aumento de los tipos o del consumo incrementa los ingresos. El Estado que desee que los ingresos obtenidos de una accisa particular sigan al movimiento general de los precios debe necesariamente proceder de vez en cuando a la adaptación del tipo de esta accisa (ver gráficos 6 al 11).

El producto de una accisa «ad valorem» sigue por el contrario automáticamente cada aumento del precio de la mercancía sometida a la accisa. La adaptación del tipo se impone únicamente cuando el aumento del precio del producto difiere sustancialmente del movimiento general de los precios o cuando el Estado desee adaptar la carga fiscal al producto concernido.

*33*. En 1977, el producto de las accisas sobre los aceites minerales, el tabaco, el alcohol, el vino y la cerveza constituyó una proporción aplastante del producto total de los derechos de accisa percibidos en todos los Estados miembros, salvo Dinamarca. Este país aplica en efecto toda una serie de accisas diferentes (entre las que figura, principalmente, una accisa que comporta tipos muy elevados sobre las compras de automóviles) que representaron cerca del 40 % del producto total. En los otros ocho Estados miembros, las accisas distintas de las «cinco grandes» jamás sobrepasaron el 10 % del producto total y en algunos casos no alcanzaron tan siquiera el 5 %.

Los tipos de las cinco grandes accisas no son evidentemente uniformes, y la accisa sobre el vino no es percibida en todos los Estados miembros [1]. A pesar de las diferencias de nivel, los tipos aplicables son en su conjunto bastante elevados. La incidencia de las accisas expresada en porcentaje sobre el precio de venta al detalle alcanza a menudo el 60 % o más. A ello se añade el que los bienes concernidos no son productos raros o artículos de lujo, sino que representan la producción de importantes sectores de la economía comunitaria, tanto industriales como agrícolas. Los gastos correspondientes a los bienes sometidos a estas accisas representan además una parte sustancial de los gastos totales de consumo, en algunos casos hasta una quinta parte. Por último recordemos que el alcohol y los aceites minerales en particular son utilizados en toda la Comunidad como materias primas, a menudo bajo el control de la administración fiscal; la administración de estas accisas concierne por tanto a toda une serie de industrias cuyos productos acabados no están sometidos a la accisa. La unión de una incidencia generalmente elevada a un impacto económico amplio es una característica muy particular de las cinco grandes accisas examinadas. A niveles de imposición inferiores, pequeñas disparidades en la estructura fiscal, como las disparidades en materia de exoneración o de plazo de pago, si bien provocan distorsiones de competencia, no acarrean consecuencias inquietantes.

En cuanto a las accisas que representan una proporción extremadamente elevada del precio final, disparidades aparentemente menores en la estructura o en las modalidades de percepción pueden crear en la práctica distorsiones graves, hasta el punto de cerrar virtualmente el acceso a ciertos mercados.

*34*. Cuatro de las cinco grandes accisas son enteramente específicas. La quinta accisa – la accisa sobre el tabaco, que está ya parcialmente armonizada – es en parte específica. Como se ha indicado ya, para mantener la incidencia de tales accisas a un nivel dado durante un período de alza de precios, es preciso aumentar periódicamente sus tipos. El cuadro 5 presenta – bajo forma de índice – en qué medida han adaptado los Estados miembros los tipos de derechos de accisa sobre los productos mencionados desde 1973 (el nivel de los tipos al 1° de enero 1973 = 100, salvo para los cigarrillos en los que la fecha utilizada es el 1° de julio 1973, fecha de entrada en vigor de la primera directiva que preveía la armonización de los impuestos distintos del IVA que inciden en el consumo de los tabacos manufacturados). A título de comparación, en la parte baja del cuadro, se da la evolución del índice de precios al consumo durante el mismo período.

La última línea del cuadro no da sino una idea general de la evolución de los precios durante el período de referencia: el precio de un producto puede en efecto haber evolucionado individualmente de forma totalmente divergente (la gasolina es un ejemplo claro de ello). Si bien la parte del gravamen en los precios de la mayor parte de los

[1] Punto 40.

Cuadro 5 — *Indices de evolución de los derechos de accisa sobre los cigarrillos, alcohol, vino, cerveza y aceites minerales*

| | B | DK | D | F | IRL | I | L | NL | UK |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Base 100 al 1.1.1973, salvo para el tabaco, base 100 al 1.7.1973 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| 20 cigarrillos al 1.7.1979 | 225 | 211 | 126 | 131 | 185 | 186 | 168 | 153 | 177 |
| Alcohol al 1.7.1979 | 139 | 188 | 130 | 186 | 202 | 167 | 100 | 132 | 144 |
| Vino al 1.7.1979 | 200 | 187 | — | 100 | 242 | — | 100 | 191 | 218 |
| Cerveza al 1.7.1979 | 137 | 143 | 100 | 100 | 233 | 150 | 147 | 100 | 151 |
| Gasolina normal al 1.7.1979 | 120 | 221 | 100 | 219 | 210 | 296 | 106 | 114 | 164 |
| Gasolina super al 1.7.1979 | 120 | 221 | 100 | 222 | 210 | 204 | 106 | 114 | 164 |
| Gasoil al 1.7.1979 | 110 | (1) | 100 | 211 | 100 | 58 | 126 | 110 | 186 |
| Indice de precios al consumo julio 1979 (base 100 = enero 1973) | 169 | 196 | 137 | 192 | 244 | 263 | 158 | 158 | 256 |

(1) Dinamarca instauró un derecho de accisa el 3.10.1979. El gravamen al 1.7.1979 era de 30 DKR/hl.
Estan subrayados los casos en que los tipos de la accisas han sido incrementados por encima del indice de precios al consumo.

productos sometidos a accisa es muy elevada, el cuadro ofrece a pesar de todo una buena base de apreciación general.

En el caso de políticas nacionales no cambiantes, los gastos públicos debieran seguir al movimiento general de precios (en la práctica, la tendencia de los gastos públicos a crecer más rápidamente que los precios, es decir a aumentar en proporción al PNB, es la norma en realidad). Se puede esperar por tanto que los gobiernos aumenten los tipos de las accisas para alinearlos al menos a la inflación. A ello se añade el hecho de que una política tal, justificada por razones fiscales, está motivada además, para los cigarrillos y bebidas alcohólicas, por consideraciones de política social y de salud pública que se supone presiden su aplicación, y, para los aceites minerales, por poderosas consideraciones de economía de energía.

Todos estos factores reunidos nos hacen concebir que, a medio plazo, el índice de cada accisa va al menos alcanzar, cuando no sobrepasar, el índice de precios al consumo (salvo en el caso raro de un aumento excepcionalmente importante y rápido del precio sin gravamen, que acarree una notable baja del consumo y de los ingresos fiscales).

Como puede verse en el cuadro 5, la mayor parte de los Estados miembros modificaron después de 1973 los tipos del conjunto de las accisas correspondientes a los cinco productos examinados. Ello es particularmente cierto para los Estados miembros que presentan las cotas más elevadas de inflación. A pesar de todo es chocante constatar que, en base a los ejemplos dados en el cuadro, los tipos de las accisas han aumentado a un ritmo igual o superior al de los precios solamente en once de los casos.

A señalar también que algunos Estados miembros no han modificado el tipo de la accisa de ciertos productos durante el período en cuestión. Por último, los incrementos observados en los Estados miembros no parecen haber obedecido a ningún plan de conjunto.

*35.* Examinemos individualmente cada uno de los derechos de accisa.

*Cigarrillos:* Tres Estados miembros han aumentado el tipo de accisa a un ritmo superior al índice de precios al consumo; los demás Estados miembros lo han hecho crecer menos rápidamente.

*Alcohol:* En el conjunto de los nueve Estados miembros, los tipos han aumentado menos rápidamente que el índice de precios al consumo. En Luxemburgo, el tipo ha permanecido constante a pesar de un alza general de los precios de cerca de un 60%.

*Vino:* Dos Estados miembros han aumentado su tipo mucho más rápidamente que el índice de los precios. En el resto de la Comunidad, el aumento de la accisa ha sido inferior al del índice de los precios. En Francia y Luxemburgo, el tipo ha permanecido constante.

*Cerveza:* En todos los Estados miembros, los tipos han aumentado menos rápidamente que el índice de los precios al consumo. En la República Federal de Alemania, en Francia y en los Países Bajos, los tipos no han sido modificados.

*Gasolina normal:* Tres Estados miembros han hecho crecer su tipo a un ritmo más rápido que el índice de precios al consumo; en el resto de la Comunidad, el aumento del derecho de accisa ha sido inferior al del índice de los precios. La República Federal de Alemania no ha modificado su tipo.

*Gasolina super:* Dos Estados miembros han hecho crecer su tipo a un ritmo superior al índice de precios del consumo; en el resto de la Comunidad, los tipos han aumentado menos rápidamente que el índice de los precios. Alemania no ha procedido a modificación alguna del tipo.

*Gasoil:* En todos los Estados miembros menos uno, los tipos han aumentado menos rápidamente que el índice de los precios. La República Federal de Alemania e Irlanda no han modificado los tipos.

*36.* Los gráficos 6 al 11, que vienen a continuación, muestran de manera más detallada la evolución en el tiempo de los tipos de derechos de accisa en UCE para los diferentes productos que figuran en el cuadro 5. En cada uno de los cinco grupos de productos, se constatan diferencias importantes entre los tipos aplicados en los Estados miembros. La lectura de los gráficos no permite sin embargo ver directamente si la evolución de los tipos en los diferentes Estados miembros desde 1973 ha contribuido a reducir las diferencias observadas y a acercarse por tanto a la carga fiscal que pesa sobre cada producto en la Comunidad.

*37.* El cuadro 6, que viene a continuación, procura informaciones a este respecto. Los tipos de las accisas han sido convertidos a UCE (valor al 2 de julio 1979), y la media comunitaria, calculada sobre esta base, ha sido considerada como índice 100. El cuadro 6 da la accisa aplicable en cada Estado miembro expresada en porcentaje sobre la media comunitaria. La última columna indica la diferencia media.

Cuadro 6 — *Accisa aplicable en cada estado miembro expresada en porcentaje sobre la media comunitaria*

| | media: UCE = 100 | B | DK | D | F | IRL | I | L | NL | UK | diferencia media |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Cigarrillos 20, el 1.7.1973 | 0,383 = 100 | 67 | 247 | 165 | 57 | 71 | 54 | 57 | 89 | 92 | 64,96 |
| el 1.7.1979 | 0,674 = 100 | 86 | 299 | 118 | 42 | 74 | 57 | 54 | 77 | 92 | 78,04 |
| Alcohol, el 1.1.1973 | 754 = 100 | 72 | 250 | 79 | 78 | 118 | 17 | 56 | 76 | 154 | 67,87 |
| el 1.7.1979 | 1225 = 100 | 62 | 289 | 63 | 89 | 147 | 18 | 34 | 62 | 136 | 82,68 |
| Vino, el 1.1.1973 | 21,45 = 100 | 69 | 257 | 0 | 7 | 181 | 0 | 69 | 73 | 243 | 101,83 |
| el 1.7.1979 | 43,03 = 100 | 69 | 240 | 0 | 4 | 218 | 0 | 34 | 69 | 265 | 109,68 |
| Cerveza, el 1.1.1973 | 12,43 = 100 | 53 | 301 | 46 | 11 | 196 | 35 | 35 | 73 | 150 | 96,40 |
| el 1.7.1979 | 19,61 = 100 | 46 | 272 | 29 | 7 | 289 | 34 | 33 | 46 | 144 | 109,32 |
| Gasolina super, el 1.1.1973 | 11,95 = 100 | 131 | 95 | 146 | 91 | 57 | 76 | 111 | 127 | 66 | 30,85 |
| el 1.7.1979 | 18,96 = 100 | 99 | 132 | 92 | 127 | 76 | 140 | 74 | 91 | 68 | 26,87 |
| Gasoil, el 1.1.1973 | 6,15 = 100 | 103 | 0 | 268 | 98 | 95 | 61 | 46 | 99 | 129 | 73,77 |
| el 1.7.1979 | 8,14 = 100 | 85 | 51 | 203 | 156 | 72 | 27 | 44 | 82 | 180 | 63,58 |

Sólo se constata disminución de las diferencias medias en el caso de los productos petrolíferos. En todos los demás derechos de accisa, la separación media ha aumentado en efecto considerablemente. Este resultado es conforme en su conjunto a los datos del cuadro 5 que muestra divergencias bastante grandes entre las políticas seguidas por los Estados miembros durante el período en cuestión.

### *Aceites minerales*

*38.* Todos los Estados miembros perciben un derecho de accisa sobre los aceites minerales. En todos los casos, la parte esencial del gravamen recae sobre los carburantes. Si bien estos últimos representan del 25 al 35% del consumo de aceites minerales en los diferentes Estados miembros, procuran sin embargo del 80 al 95% del producto de la accisa. A excepción de Italia, el nivel de la accisa percibida sobre la gasolina, que es el carburante más importante, difiere relativamente poco. Como deja ver el cuadro 7, el derecho percibido sobre el diesel varía por el contrario enormemente, yendo desde un nivel ligeramente superior a la accisa sobre la gasolina en el Reino Unido hasta una exención completa en Dinamarca para la mayor parte de los camiones (estos vehículos pagan sin embargo un gravamen compensatorio).

Las principales diferencias en el modo de aplicación de las accisas por parte de los diferentes Estados miembros se dan en las exoneraciones y reducciones de gravamen en favor de usos particulares. Así, en Francia [1], se concede una exoneración a todos los fuel-oils pesados utilizados en la industria. En todos los demás Estados miembros, los aceites para calefacción (incluidos los fuel-oils pesados) son sometidos a un tipo reducido (ver cuadro 7).

Cuadro 7 — *Derechos de accisa aplicables a los aceites minerales al 1.11.1979 en los Estados miembros de la Comunidad*

*(en UCE/hl)*

| Producto | B | D | DK | F | UK | IRL | I | L | NL |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Gasolina normal | 21,14 | 17,73 | 24,83 | 22,84 | 12,22 | 14,27 | 25,71 | 14,12 | 17,41 |
| Gasolina super | 21,14 | 17,73 | 24,83 | 24,33 | 12,22 | 14,27 | 26,43 | 14,12 | 17,41 |
| Diesel | 7,00 | 16,70 | 4,09 | 12,84 | 13,88 | 5,83 | 2,18 | 3,62 | 6,69 |
| Gasoil para calefacción | 1,12 | 0,67 | 4,09 | 2,38 | 1,00 | 0,66 | 1,61 | 0,62 - 0,95 | 1,18 |
| Fuel-oils pesados | 0,24 | 0,58 | 4,45 | 0 | 1,00 | 0,66 | 0,08 | 0,24 | 0,49 |
| Lubrificantes | 0,22 | 17,94 | 0 | 0 | 1,00 | 0,66 | 11,76 - 12,31 | 0,22 | 0 |
| 1 UCE el 1.11.1979 | 40,0146 BFR | 2,48215 DM | 7,33073 DKR | 5,80591 FF | 0,663027 UKL | 0,668985 IRL | 1144,47 LIT | 40,0146 LFR | 2,75763 HFL |

El Reino Unido efectúa sin embargo una excepción a la regla: los aceites minerales que sirven para producir la energía destinada a las industrias ligadas a la industria petrolífera, pueden verse exentos cuando más del 50% del consumo de una industria determinada sirve para la producción de aceites minerales. Dinamarca, Países Bajos y Francia conceden una exoneración total a los lubrificantes, mientras la República Federal de Alemania les impone el gravamen completo.

Las diferencias descritas dan lugar a distorsiones de competencia importantes, principalmente entre las industrias que son particularmente dependientes de los aceites minerales como fuente de energía.

[1] A señalar que los contribuyentes al IVA en Francia no tienen derecho a deducir el IVA pagado por compras de aceites minerales diferentes de los fuel-oils pesados. Esta disposición permite imponer un derecho adicional a los productos concernidos. Para los vehículos comerciales, el montante del IVA no deducible es sin embargo tomado en consideración durante la fijación del nivel del «gravamen sobre el eje de rueda».

### *Alcohol*

*39.* Los alcoholes son sometidos a un derecho de accisa en todos los Estados miembros. De una manera general, el derecho no recae sino sobre los alcoholes destinados al consumo oral (es decir, el alcohol etílico). Seis de los nueve Estados miembros aplican un tipo único a todos los alcoholes consumibles, independientemente de la materia prima utilizada, del método de producción, del modo de consumo, etc. Como permite comprobar el cuadro 8, tres países operan distinciones entre los alcoholes consumibles (alcoholes a base de vino y otros alcoholes) y aplican tipos diferentes a las categorías así creadas. Esta diferenciación de los tipos está motivada generalmente por consideraciones de política social o de salud pública. Resulta sin embargo chocante constatar que la misma tiene generalmente por efecto favorecer el consumo nacional.

Se constatan además diferencias muy grandes entre los tipos percibidos sobre los alcoholes consumibles, siendo el tipo más elevado (Dinamarca) unas cuarenta veces superior al tipo más bajo (Italia).

Los alcoholes destinados a usos industriales distintos de los farmacéuticos, medicamentales o cosméticos son casi siempre exonerados del derecho de accisa en los Estados miembros. Existen además toda una serie de exoneraciones menores que varían considerablemente de un Estado miembro a otro (en el Reino Unido, por ejemplo, los enfermos de los hospitales pueden consumir alcohol libre de impuestos; en Italia está exonerado el alcohol utilizado en la producción de otros productos, por ejemplo en la pastelería). Los alcoholes utilizados en la fabricación de productos de cosmética están exonerados en algunos Estados miembros, en tanto, en otros, están gravados con un tipo reducido. La mayor parte de los Estados miembros que gravan tales casos, utilizan también el mismo tipo para los sucedáneos de alcohol (como el alcohol isopropílico). Diversas bebidas alcohólicas intermedias (como los vinos de licor) son sometidas al derecho de accisa sobre el alcohol en algunos países y, en otros, al derecho de accisa sobre el vino.

### *Vino*

*40.* Italia no aplica derecho de accisa sobre el vino; el derecho alemán sólo grava los vinos espumosos, y en los países del Benelux el vino proveniente del Gran-Ducado está exonerado por derecho (Luxemburgo) o sometido a un tipo reducido (Bélgica y Países Bajos). El derecho de accisa sobre el vino es el único de las cinco principales accisas que es objeto de una proposición de armonización para no ser aplicada en toda la Comunidad.

Esta divergencia fundamental se ve reforzada por el hecho de que los países importadores imponen al vino tipos relativamente elevados. Los tipos aplicables al vino de mesa de 11° se escalonan de 0 a 116 UCE por hectolitro (ver cuadro 9).

El campo de aplicación del derecho de accisa sobre el vino varía también considerablemente. Algunos Estados miembros amplían el derecho a los vinos con alcohol añadido (jerez y oporto, por ejemplo, vinos aromatizados y vinos de licor). Los tipos aplicables son calculados a veces en función del título alcohólico. En ocasiones son calculados también en base a grupos de título alcohólico: las diferencias entre los tipos pueden ser proporcionales o no a las diferencias entre los grupos. Otros Estados miembros clasifican algunos vinos entre los alcoholes y los someten – generalmente – al derecho de accisa sobre el alcohol a tipo reducido.

### *Cerveza*

*41.* La cerveza es sometida a derecho de accisa en todos los Estados miembros. Los diversos derechos aplicables presentan tres diferencias fundamentales. La primera de ellas es debida a que seis de los Estados miembros imponen la cerveza en el estado de mosto, o dicho de otra forma en el estado de producto intermedio entre el triturado inicial de las materias primas y el producto acabado. Varios de ellos acuerdan una reducción a tanto alzado a los productores nacionales para cubrir las pérdidas sufridas entre la producción y la entrega del producto acabado. Todos los Estados miembros que aplican esta forma de imposición se ven obligados a aportar correcciones arbitrarias al cálculo de los derechos sobre las cervezas importadas.

Tres Estados miembros (Francia, República Federal de Alemania y Dinamarca) gravan el derecho de accisa sobre el producto acabado. Es la forma de imposición que la Comisión recomendó en su proposición de 1972, dado que es la que mejor permite alcanzar la neutralidad fiscal en los intercambios internacionales.

La segunda diferencia entre los regímenes aplicables reside en las diferencias entre los niveles de los derechos percibidos (ver cuadro 11). De una manera general, estas diferencias reflejan las diversidades en el nivel de imposición general de las bebidas alcohólicas (así, Italia percibe derechos de accisa más bien bajos sobre la cerveza y el alcohol y ningún derecho sobre el vino de mesa; los derechos de accisa daneses sobre el vino, la cerveza y el alcohol se encuentran todos ellos entre los más elevados de la Comunidad).

Por último, la tercera diferencia reside en el hecho de que algunos Estados miembros aplican a los productores nacionales sistemas de gravámenes progresivos en función del volumen de la producción anual total de cada fábrica de cerveza. Cuando es exclusivamente aplicado a los productores nacionales, el régimen es evidentemente discriminatorio de cara a las importaciones (se han tomado sin embargo medidas, o están en curso, para remediar esta situación). Pero incluso cuando es respetado el artículo 95 del tratado, la Comisión considera aún que el régimen crea distorsiones de competencia entre las unidades de producción de dimensiones diferentes. La proposición de la Comisión prevé por tanto la supresión a cierto plazo de los sistemas de gravámenes progresivos.

### *Tabacos manufacturados*

*42*. Los cigarrillos procuran alrededor de un 90% de los ingresos fiscales que provienen del tabaco. A fin de mejorar la competencia y la interpenetración de los mercados, el derecho de accisa sobre los cigarrillos es objeto de una armonización por etapas que comenzó en 1973. La segunda etapa comenzó en 1978 y será proseguida de una tercera etapa a partir de 1981. En 1978, fueron adoptadas definiciones comunes de todos los tabacos manufacturados.

El régimen comunitario de deducción para los cigarrillos es en parte específico (un montante fijo por cigarrillo) y en parte «ad valorem» (un porcentaje del precio de venta al detalle). El régimen constituye en gran parte un compromiso entre los regímenes extremos, totalmente específicos o totalmente «ad valorem», que se aplicaban en la Comunidad de los seis. En el momento actual, el elemento específico puede situarse en un espacio entre el 5 y el 55% de la carga fiscal total (IVA incluido) que pesa sobre la clase de precio más solicitada. El cuadro 10 indica la situación de los diferentes Estados miembros dentro de los límites admitidos. En la fase final, el elemento específico deberá ser uniforme.

La armonización del derecho de accisa sobre los cigarrillos ha progresado lentamente y ha tropezado con dificultades. Ello se explica en gran parte porque los mercados de cigarrillos de los Estados miembros difieren en muchos aspectos importantes. En algunos mercados, el abanico de precios de venta al detalle es relativamente estrecho (en Dinamarca, alrededor del 15% en la clase de precio más baja) y sorprendentemente amplio en otros (en Francia, alrededor del 140% en la clase de precio más baja). A ello se añaden las diferencias considerables de los gustos de los consumidores, los condicionamientos, los compromisos en materia de publicidad, los controles de precios, etc.). Por último, los objetivos del sector privado y los de las empresas que pertenecen al Estado entran a menudo en conflicto unos con otros.

La carga fiscal que pesa sobre los cigarrillos varía por el contrario en límites bastante estrechos. En ocho de los nueve Estados miembros esta carga (accisa + IVA) representa entre el 61 y el 73% del precio de venta al detalle. Dinamarca es la excepción a la regla con una carga fiscal de cerca del 90%. Esta cifra refleja el nivel generalmente elevado de todas las accisas en Dinamarca (ver gráfico 5).

Se constatan por el contrario, de un lado, diferencias considerables entre los niveles de las accisas que inciden sobre los demás tabacos manufacturados, los más importantes de los cuales son los cigarros puros y el tabaco de liar, y, de otro lado, la estructura de los tipos aplicables a estos productos (específica, «ad valorem» o mixta). Para los cigarros puros, la carga fiscal (accisa + IVA) representa del 13 al 65% del precio de venta al detalle y para el tabaco de liar del 30 al 75% del precio de venta al detalle. La diferencia reside esencialmente en el hecho de que algunos Estados miembros imponen todos los tabacos manufacturados en un nivel poco más o menos equivalente, mientras otros aplican tipos muy reducidos al tabaco de liar y a los cigarros puros.

Cuadro 8 — *Comparación de los derechos de accisa sobre los alcoholes*
(en UCE por hl. de alcohol puro – fecha de referencia: 3.9.1979)

| | D | B | DK | F | IRL | I | L | NL | UK |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| I. ALCOHOLES | | | | | | | | | |
| – productos de la destilación de productos vinícolas | 770,75 | 752,13 | 3524,21 | 303,38/ 1081,33 | 1783,44 (1) | 97,16 (9) | 419,22 | 756,74 | 1700,52 |
| – productos de la destilación de frutos | 770,75 | 752,13 | 3524,21 | 1081,33 | 1783,44 | 105,99 – 141,33 | 419,22 | 756,74 | 1700,52 |
| – productos de la destilación de otras substancias | 770,75 | 752,13 | 3524,21 | 1081,33 | 1783,44 | 176,66 – 220,82 | 419,22 | 756,74 | 1700,52 |
| – aguardientes de grano (Whisky, ginebra) | 770,75 | 752,13 | 3524,21 | 1081,33 | 1776,27 (1) | 220,82 | 419,22 | 756,74 | 1695,35 |
| – aguardientes de frutos | 770,75 (9) | 752,13 | 3524,21 | 1081,33 | 1776,27 | 105,99 | 419,22 (9) | 756,74 | 1695,35 |
| – aguardientes de vinos | 770,75 (9) | 752,13 | 3524,21 | 723,71 | 1776,27 | 93,63 | 419,22 (9) | 756,74 | 1695,35 |
| – aguardiente | 770,75 | 752,13 | 2295,57 | 1081,33 | 1776,27 | 220,82 | 419,22 | 756,74 | 1695,35 |
| – Ron | 770,75 | 752,13 | 3524,21 | 525,41 | 1776,27 | 176,66 | 419,22 | 756,74 | 1695,35 |
| – ginebra | 770,75 | 752,13 | 3524,21 | 844,05 | 1776,27 | 220,82 | 419,22 | 756,74 | 1695,35 |
| – licores | 770,75 | 752,13 | 3524,21 | 723,71 | 1776,27 (4) | 220,82 | 419,22 | 756,74 | 1695,35 |
| – vinos aromatizados | 770,75 (2) | ver accisa sobre el vino (3) | 191,18/hl | 844,05 | solamente accisa sobre el vino | 146,63 o 220,82 (5) | ver accisa sobre el vino (3) | ver accisa sobre el vino (3) | solamente accisa sobre el vino |
| – vinos de licores de apelación de origen controlada | 770,75 (2) | ver accisa sobre el vino (3) | 191,18/hl | 723,71 | solamente accisa sobre el vino | 146,63 o 220,82 (5) | ver accisa sobre el vino (3) | ver accisa sobre el vino (3) | solamente accisa sobre el vino |
| – vinos de licor sin apelación de origen controlada | 770,75 (2) | ver accisa sobre el vino (3) | 191,18/hl | 884,05 | solamente accisa sobre el vino | 220,82 | ver accisa sobre el vino (3) | ver accisa sobre el vino (3) | solamente accisa sobre el vino |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| – alcohol para uso médico o farmacéutico, no desnaturalizado | 474,31 | 752,13 | | 35,59 | exoneración | 220,82 | 419,22 | 756,74 | exoneración |
| – alcohol contenido en: – productos farmacéuticos de uso externo | 237,16 | 752,13 | exoneración | 35,59 | exoneración | 0,88 – 220,82 | 419,22 | 756,74 | exoneración |
| – perfumes y productos cosméticos, no desnaturalizado | 237,16 | 246,60 | exoneración (8) | 92,37 (7) | 1783,44 (4) | 220,82 | 226,87 | 247,92 | 1700,52 |
| – perfumes y productos cosméticos, desnaturalizado | 237,16 | 246,60 | exoneración (8) | 92,37 | exoneración | 0,88 – 10,60 | 226,87 | 247,92 | exoneración |
| – alcohol destinado a otros usos industriales, desnaturalizado | exoneración | exoneración | exoneración | exoneración | exoneración | 0,88 – 10,60 | exoneración | exoneración | exoneración |
| – alcohol utilizado para la fabricación de vinagre | 19,76 | exoneración | exoneración | exoneración | exoneración | – (6) | exoneración | exoneración | exoneración |
| – alcoholes metílico, propílico e isopropílico | — | exoneración o 246,60 | — | — (7) | — | 1,77 | exoneración o 226,87 | exoneración | — |
| | DM | BFR | DKR | FF | IRL | LIT | LFR | HFL | UKL |
| 1 UCE corresponde al 3.9.1979 | 2,52999 | 40,5517 | 7,29667 | 5,90013 | 0,672886 | 1132,13 | 40,5517 | 2,77506 | 0,61565 |

(1) El tipo superior no se aplica sino al alcohol almacenado durante un periodo igual o inferior a 3 años.
(2) La accisa sobre el alcohol es percibida sobre el volumen de alcohol que sobrepase el 14% para los vinos de licor y el 10,5% para los vinos aromatizados.
(3) Sujetos al derecho de accisa sobre el vino, los vinos aromatizados y los vinos de licor están además sometidos a la accisa sobre el alcohol por alcohol añadido.
(4) Los importadores tienen la posibilidad de escapar al análisis de los productos importados optando por un tipo particular previsto a este respecto.
(5) El tipo inferior se aplica a los vermouths y al marsala.
(6) Está prohibido fabricar vinagre con alcohol y con ácido acético.
(7) Los alcoholes metílico, propílico e isopropílico son tratados como el alcohol etílico pero no podrán ser utilizados en las bebidas, ni para fines médicos.
(8) Algunos perfumes y productos cosméticos son sometidos a una accisa especial.
(9) Algunos destiladores se benefician de tipos reducidos.

Cuadro 9 — *Comparación de los derechos de accisa aplicables al vino*
(en UCE por hl. – fecha de referencia: 3.9.1979)

| | D | B | DK | F | IRL | I | L | NL | UK |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| II. VINO | | | | | | | | | |
| A. *Vinos tranquilos* | | | | | | | | | |
| – que indican < 10° G.L. | | | | | | | | | |
| – vino de uvas verdes | — | 14,80-29,59 | 102,79 | 1,53 | 92,97 | — | 0 - 14,80 | 14,91-29,82 | 116,14 |
| – vino de frutos | — | 29,59 | 66,47 | si se da el caso, accisa sobre el alcohol | 80,62 | — | 14,80 | 29,82 | 75,46 |
| – que indican < 12° | | | | | | | | | |
| – vino de uvas verdes | — | 14,80-29,59 | 102,79 | 1,53 | 92,97 | — | 0 - 14,80 | 14,91-29,82 | 116,14 |
| – vino de frutos | — | 29,59 | 66,47 | si se da el caso, accisa sobre el alcohol | 80,62 | — | 14,80 | 29,82 | 112,99 |
| – que indican < 15° | | | | | | | | | |
| – vino de uvas verdes | — | 29,59 + 0,26 por cada 1/10° que exceda de los 12° | 102,79 | 1,53 | 92,97/120,99 | — | 14,80 + 0,26 por cada 1/10° que exceda de los 12° | 29,82 + 0,27 por cada 1/10° que exceda de los 12° | 116,14 |
| – vino de frutos | — | 29,59 + 0,26 por cada 1/10° que exceda de los 12° | 66,47-105,53 | si se da el caso, accisa sobre el alcohol | 80,62/100,72 | — | 14,80 + 0,26 por cada 1/10° que exceda de los 12° | 29,82 + 0,27 por cada 1/10° que exceda de los 12° | 112,99 |
| – que indican > 15° | | | | | | | | | |
| – vino de uvas verdes | — | 29,59 + 0,42 por cada 1/10° que exceda de los 12° | 191,18 | 1,53-3,81(1) | 120,99/149,40 | — | 14,80 + 0,42 por cada 1/10° que exceda de los 12° | 29/82–0,43 por cada 1/10° que exceda de los 12° | 134,02–157,80 + 16.91 por cada grado que exceda de los 22° G.L. |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| – vino de frutos | — | 29,59 + 0,42 por cada 1/10° que exceda de los 12° | 105,53–191,18 | si se da el caso, accisa sobre el alcohol | 100,72/110,90 | — | 14,80 + 0,42 por cada 1/10° que exceda de los 12° | 29/82–0,43 por cada 1/10° que exceda de los 12° | 124,19 + 16,91 pro cada grado que exceda de los 18° G.L. |
| B. *Vinos espumosos* | | | | | | | | | |
| – que indican < 6° | | | | | | | | | |
| – vino de uvas verdes | 79,05 | 33,29 | 191,18 | 1,53 | 182,68 | — | 3,70 | 33,55 | 141,69 |
| – vino de frutos | 79,05 | 33,29 | 191,18 | ver accisa sobre el alcohol | 140,28 | — | 3,70 | 33,55 | 87,26 |
| – que indican > 6° | | | | | | | | | |
| – vino de uvas verdes | 79,05 | 88,78-103,57 | 191,18 | 1,53 | 182,68 | — | 36,99-51,79 | 89,42-104,37 | 141,69-159,57 |
| – vino de frutos | 79,05 | 48,09 | 191,18 | ver accisa sobre el alcohol | 140,28 | — | 48,09 | 48,46 | 87,26-135,99 |
| – vino espumoso de apelación de origen controlada «champagne» | 79,05 | 103,57 | 191,18 | 3,81 | 182,68 | — | 51,79 | 104,37 | 141,69 |
| | DM | BFR | DKR | FF | IRL | LIT | LFR | HFL | UKL |
| 1 UCE corresponde al 3.9.1979 a | 2,52999 | 40,5517 | 7,29667 | 5,90013 | 0,672886 | 1132,13 | 40,5517 | 2,77506 | 0,61565 |

(1) No se aplica más que a los vinos dulces naturales sometidos a la accisa sobre el vino.

Cuadro 10 — *Cigarrillos «populares» (20 unidades): Estructuras precios y gravámenes*
Situación al 1.9.1979

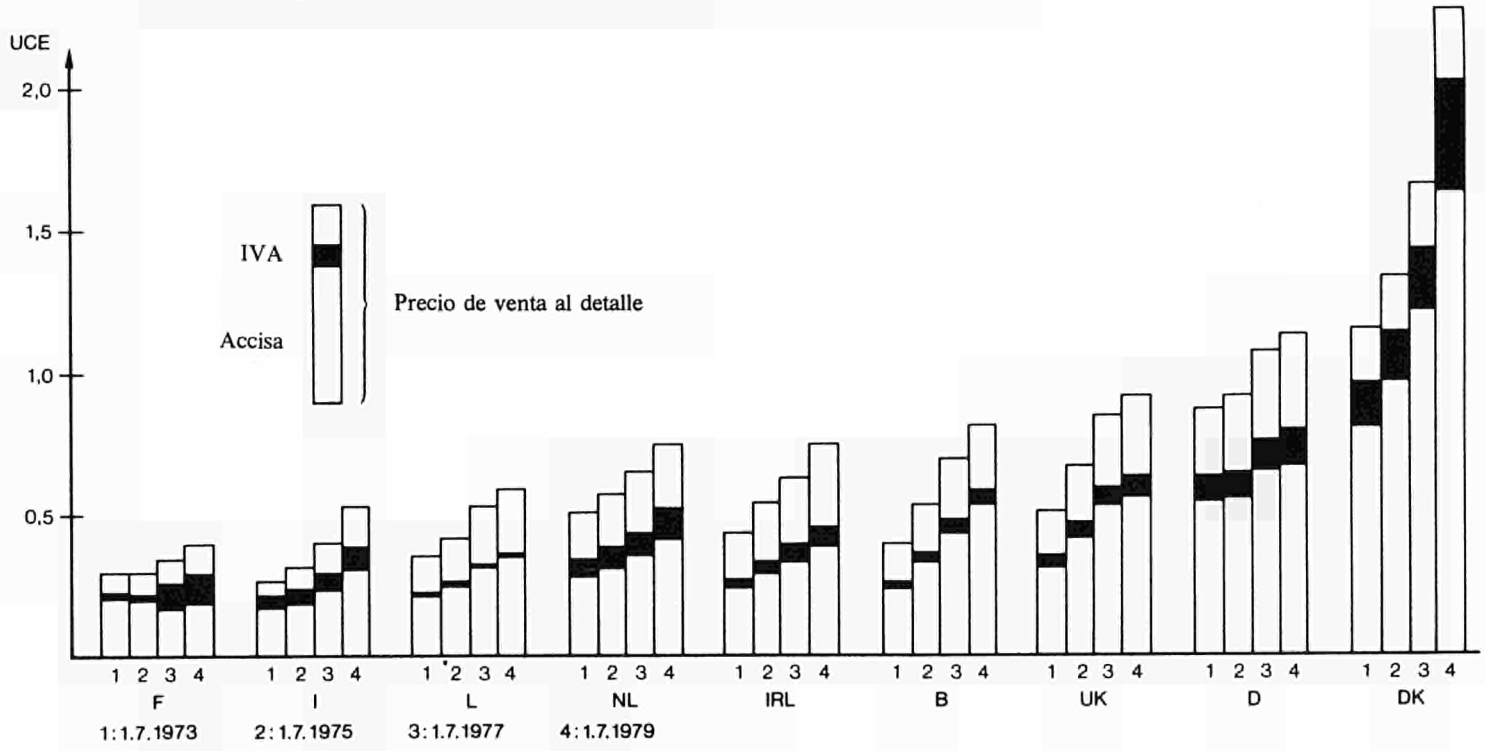
| País | Precio de venta al detalle | | Parte fiscal | | | | | | Elemento específico accisa con relación al total de los gravámenes % |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Accisa | | | IVA % | Total gravámenes | | |
| | en moneda nacional | UCE | específica (1000 unidades) | ad valorem (% precio detalle) | accisa total % | | % | UCE | |
| Bélgica | 41 BFR/25 = 32,80 BFR/20 | 0,827 | 59 BFR | 62,05 | 65,65 | 5,66 | 71,31 | 0,590 | 5,04 |
| Luxemburgo | 30 LFR/25 = 24 LFR/20 | 0,605 | 48 LFR | 55,55 | 59,55 | 2,00 | 61,55 | 0,372 | 6,5 |
| Paises Bajos | 2,60 HFR/25 = 2,08 HFL/20 | 0,767 | 3,60 HFL | 51,07 | 54,53 | 14,70 | 69,23 | 0,531 | 5,0 |
| Francia | 2,50 FF | 0,435 | 4,54 FF | 43,60 | 47,20 | 25,45 | 72,65 | 0,316 | 5,0 |
| RF de Alemania | 2,85 DM | 1,136 | 49,2 DM | 24,3 | 58,80 | 11,50 | 70,30 | 0,800 | 49,2 |
| Italia | 600 LIT | 0,529 | 518 LIT | 56,2 | 57,93 | 15,25 | 73,18 | 0,387 | 2,36 |
| Dinamarca | 16,50 DKR | 2,364 | 401,1 DKR | 23,04 | 71,65 | 16,84 | 88,49 | 2,078 | 54,99 |
| Reino Unido | 0,66 UKL | 0,975 | 11,74 UKL | 21 | 56,57 | 13,04 | 69,61 | 0,678 | 51,0 |
| Irlanda | 0,54 IRL | 0,797 | 9,1 IRL | 20,2 | 53,88 | 9,09 | 62,97 | 0,502 | 53,5 |

Cuadro 11 — *Comparación de los derechos de accisa aplicables a la cerveza*
(en UCE – fecha de referencia: 3.9.1979)

| Producto | D | B | DK | F | IRL | I | L | NL | UK |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Cerveza de 4°9 Balling | 2,37 — 2,96 | 6,24 | 0/5,41 | 0,76 | 21,33 | 2,60 | 4,53 | 6,45 | 17,30 |
| Cerveza de 4°9 Balling | 3,56 — 4,45 | 6,24 | 0/42,42 | 0,76 | 31,43 | 3,90 | 4,53 | 6,45 | 17,30 |
| Cerveza de 4°9 Balling | 4,74 — 5,93 | 8,91 | 52,98 | 0,76 | 47,14 | 5,83 | 6,48 | 9,04 | 24,20 |
| Cerveza de 4°9 Balling | 4,74 — 5,93 | 8,91 | 52,98 | 1,36 (1) | 53,87 | 6,62 | 6,48 | 9,04 | 27,65 |
| Cerveza de 4°9 Balling | 4,74 — 5,93 | 10,69 | 62,88 | 1,36 (1) | 61,73 | 7,29 | 7,77 | 10,94 | 31,67 |
| Cerveza de 4°9 Balling | 7,11 — 8,89 | 12,30 | 62,88 | 1,36 (1) | 69, 58 | 8,48 | 8,94 | 12,54 | 35,70 |
| 1 UCE corresponde al 3.9.1979 a | DM 2,52999 | BFR 40,5517 | DKR 7,29667 | FF 5,90013 | IRL 0,672886 | LIT 1132,13 | LFR 40,5517 | HFL 2,77506 | UKL 0,61565 |

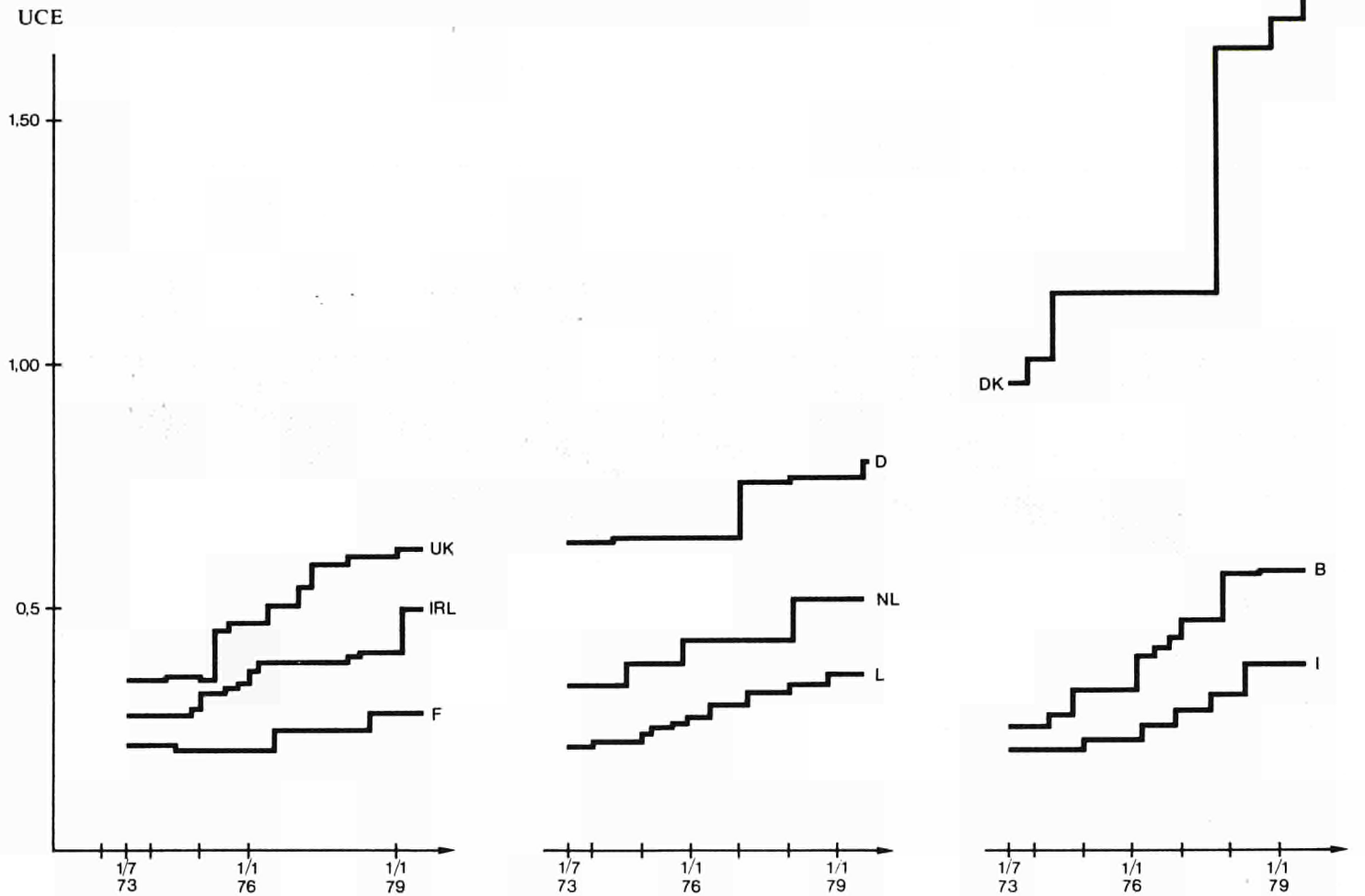
(1) El gravamen superior se aplica a las cervezas cuyo grado-control sobrepasa los 4°6 o que están envasadas en recipientes de cabida superior a un litro.

Gráfico 5 — *Precio e venta al detalle (IVA y accisas) en UCE* [1] *de 20 cigarrillos*
(en la categoría de precio más solicitada)



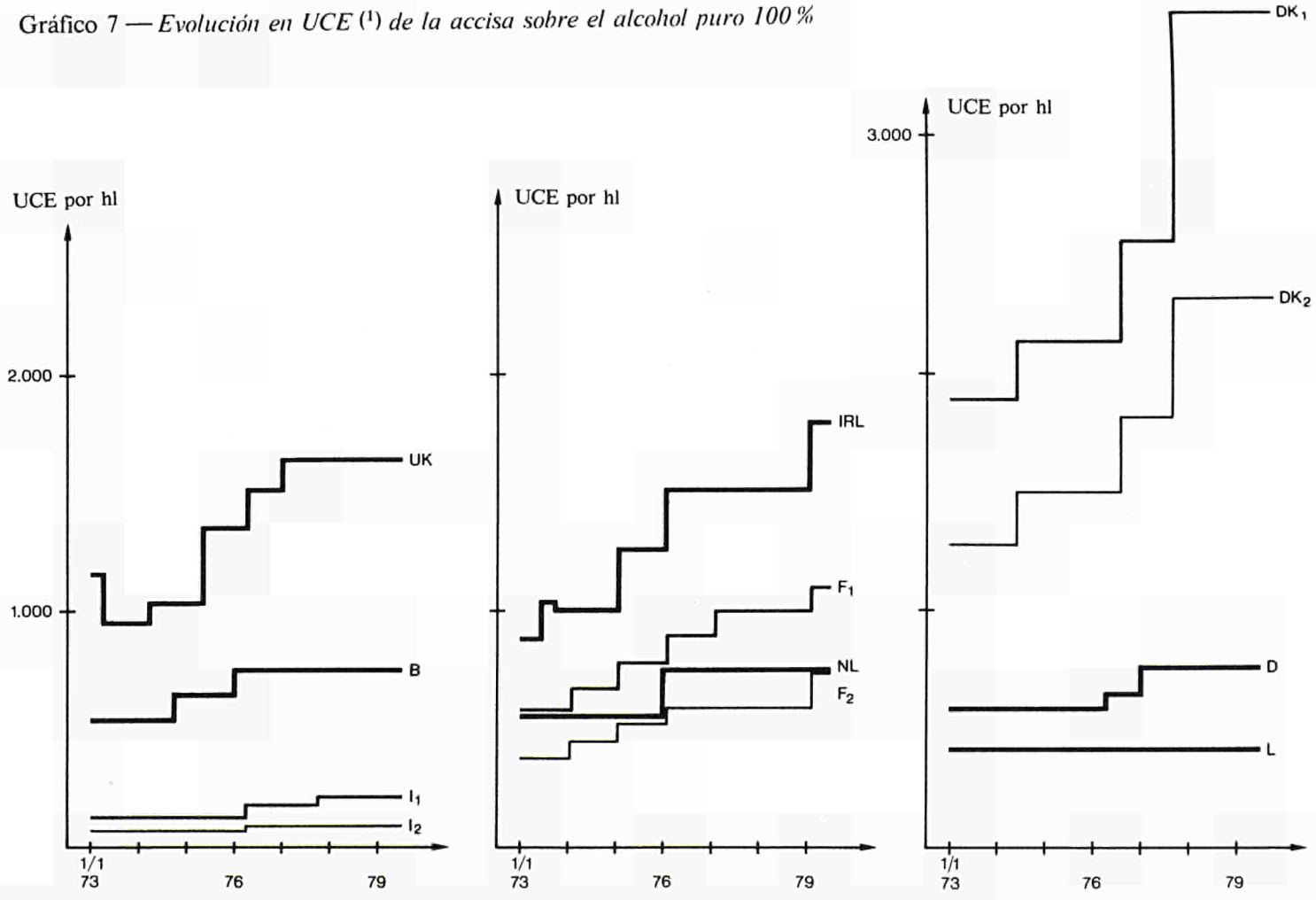

[1] Paridad a 2.7.1979: JO C 166 del 3.7.1979.

Gráfico 6 — *Evolución en UCE* [1] *de la accisa + IVA para 20 cigarrillos*




[1] Gravamen a 2.7.1979: JO C 166 del 3.7.1979.

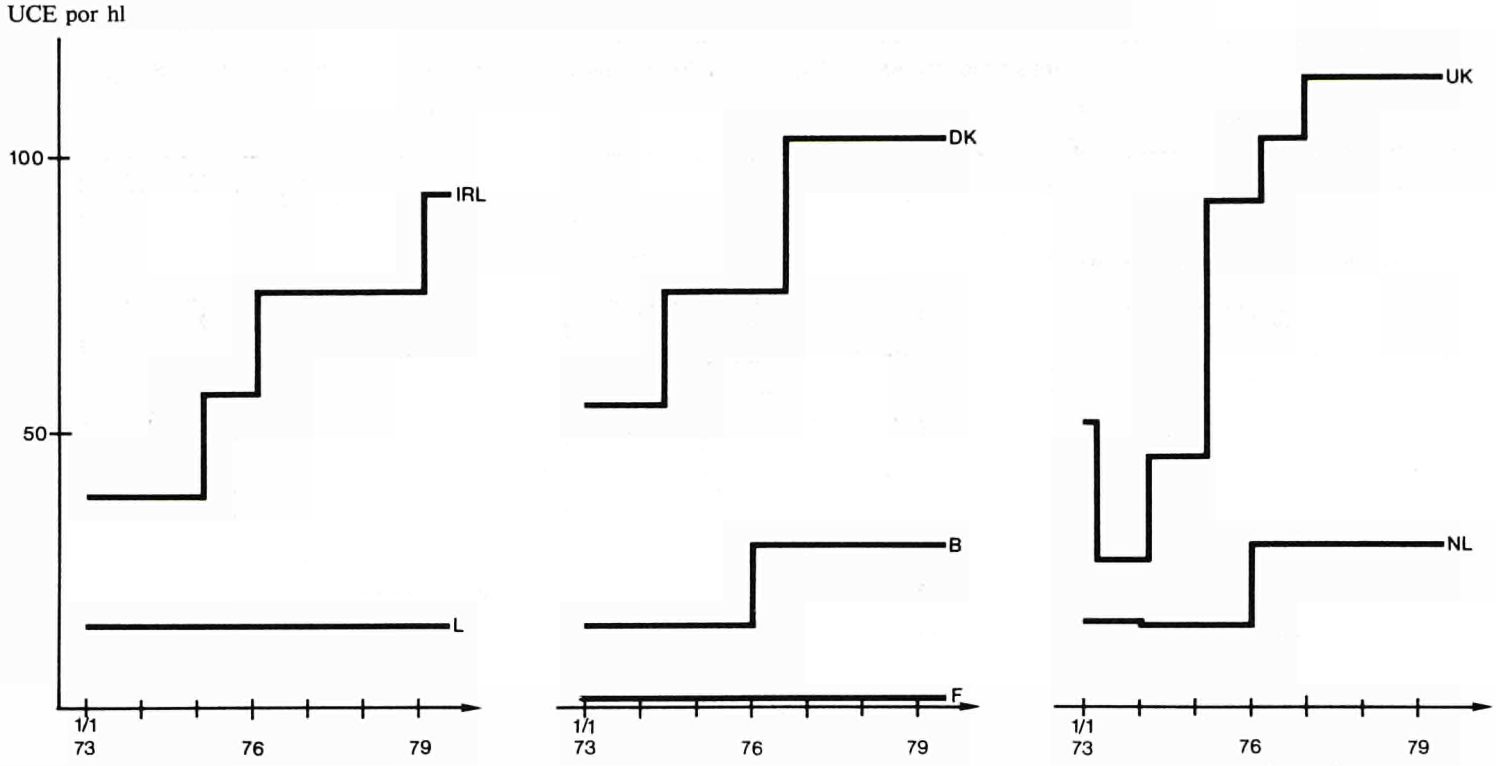
Gráfico 7 — *Evolución en UCE* [1] *de la accisa sobre el alcohol puro 100 %*




$I_1$, $F_1$, $DK_1$: gravamen normal — $I_2$, $F_2$: gravamen para el cognac — $DK_2$: gravamen para snaps

[1] Gravamen a 2.7.1979: JO C 166 del 3.7.1979.

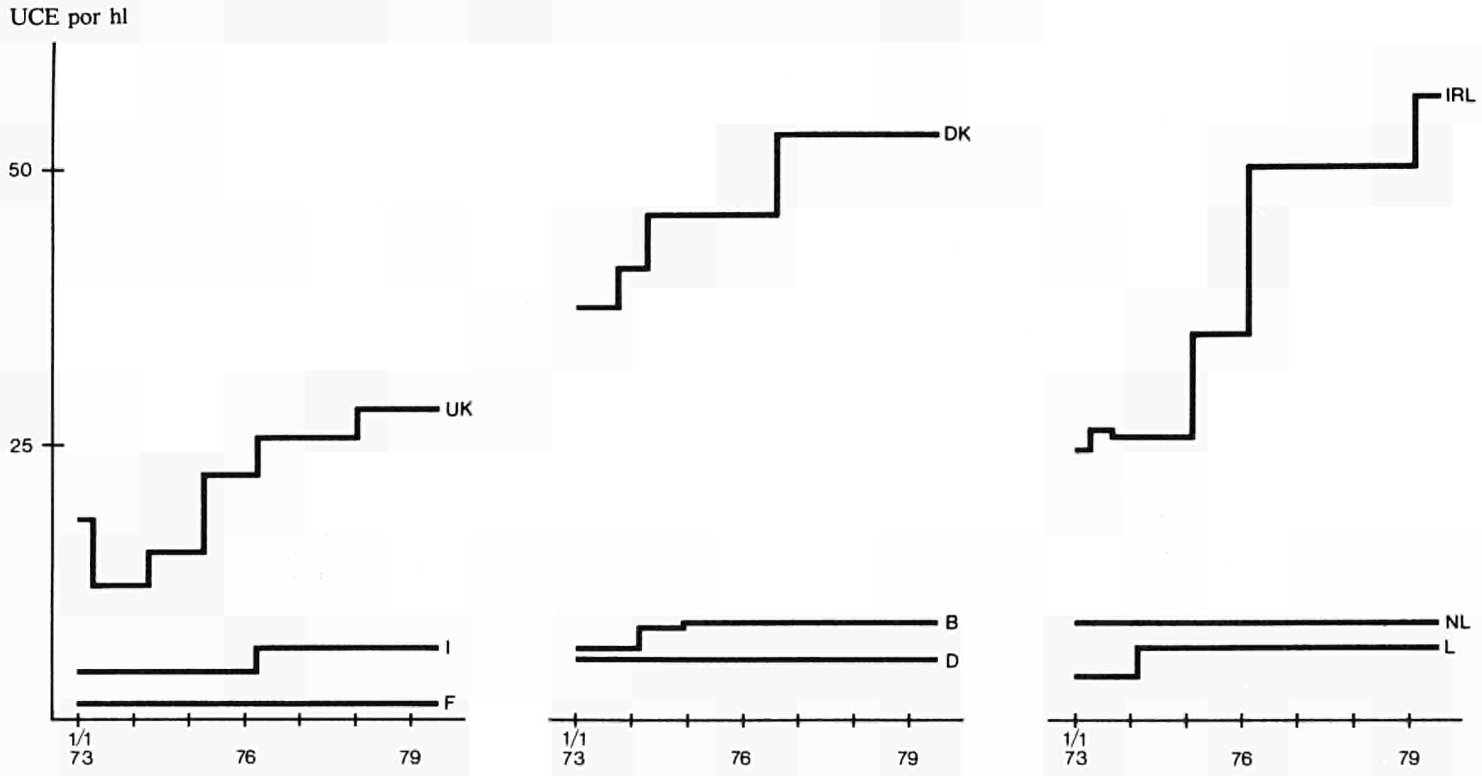
Gráfico 8 — *Evolución en UCE* [1] *de la accisa sobre el vino que contiene 12 % de alcohol*




D e I: sin accisa)

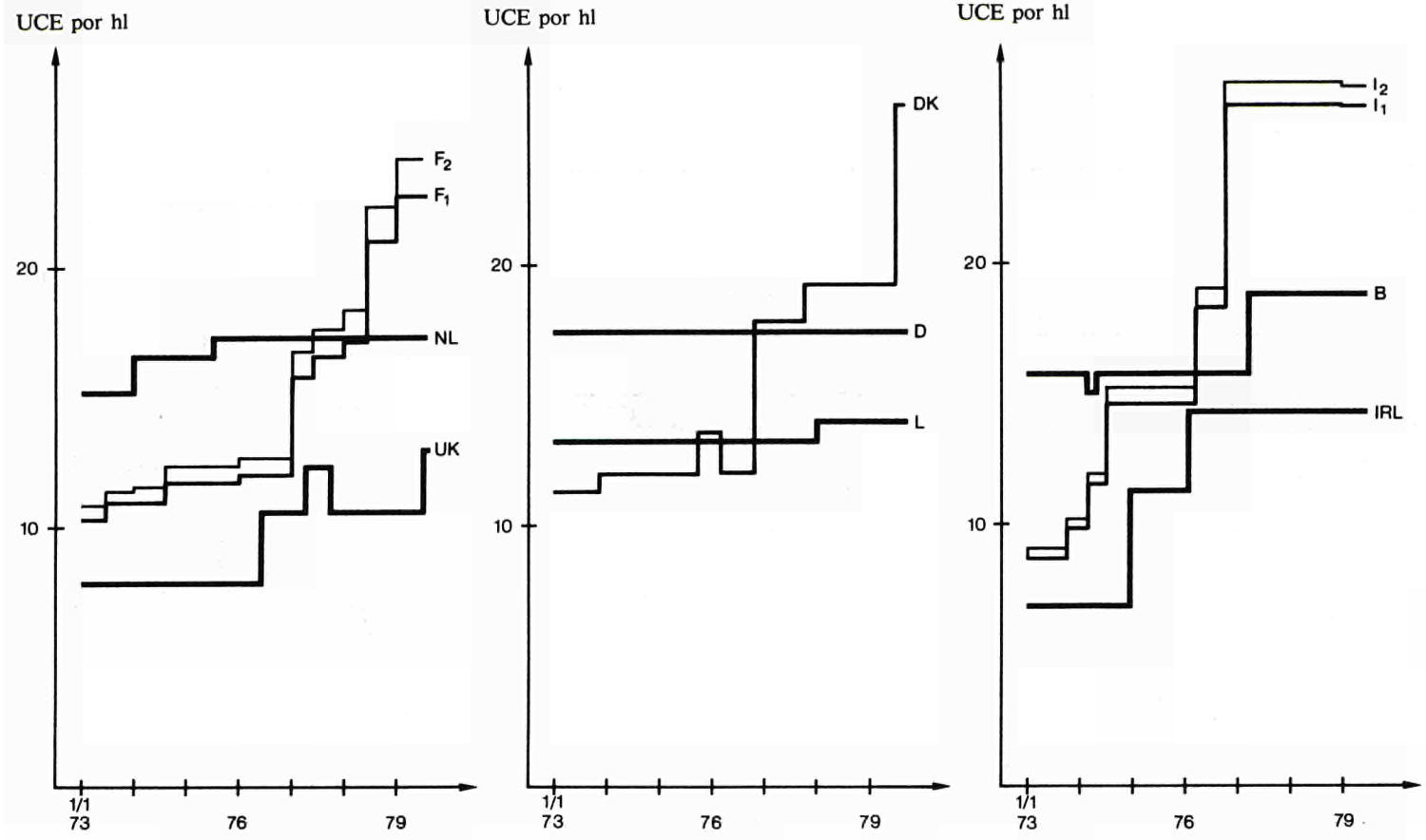
[1] Gravamen a 2.7.1979: JO C 166 del 3.7.1979.

Gráfico 9 — *Evolución en UCE* [1] *de la accisa sobre una cerveza de 12,5º plato*



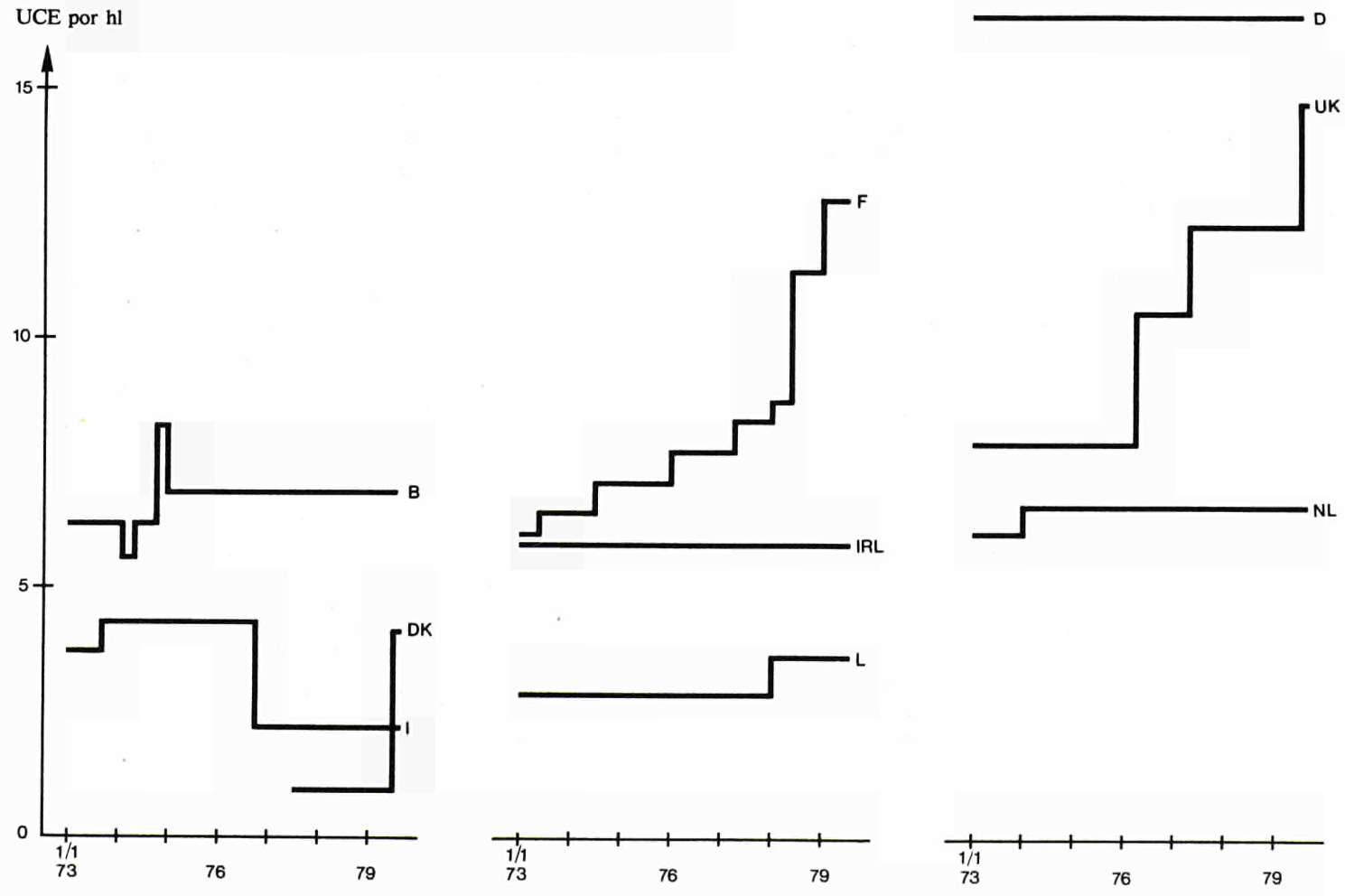

[1] Gravamen a 2.7.1979: JO C 166 del 3.7.1979.

Gráfico 10 — *Evolución en UCE* [1] *de la accisa sobre la gasolina normal 1 y super 2*




[1] Gravamen a 2.7.1979: JO C 166 del 3.7.1979.

Gráfico 11 — *Evolución en UCE* [1] *de la accisa sobre el gasoil*




[1] Gravamen a 2.7.1979: JO C 166 del 3.7.1979.

## Impuestos de sociedades

*43*. El análisis de los impuestos de sociedades actualmente en vigor en los Estados miembros revela la existencia de diferencias importantes en cada uno de los elementos considerados como esenciales de los impuestos sobre los beneficios: el campo de aplicación [1], el sistema, los tipos, la base imponible normal y las medidas iniciales. Además, el examen de la evolución de los impuestos de sociedades en los Estados miembros durante el transcurso de los últimos años, revela que estos impuestos comparten la suerte de la fiscalidad en general, es decir, que se aportaron frecuentemente modificaciones para satisfacer las exigencias de orden presupuestario, económico y social.

### *Sistema y tipos*

*44*. En materia de sistema de impuesto de sociedades, el fenómeno que caracteriza su evolución durante los últimos años es el paso, en varios Estados miembros, al sistema de imposición denominado *del crédito de impuesto*. Este sistema consiste en imputar, bien una parte, bien la totalidad del impuesto de sociedades deducido de los beneficios distribuidos (dividendos), del impuesto sobre la renta debido por el accionista en razón de dichos dividendos; tiende a aligerar o a suprimir la doble imposición económica de los dividendos. Esta doble imposición económica constituye la característica del sistema de imposición denominado clásico, por el hecho de que este sistema no prevé integración alguna de la imposición de la sociedad distribuidora y de la imposición del accionista.

Actualmente, en siete Estados miembros, está en vigor un sistema de crédito de impuesto. Sólo los Países Bajos y Luxemburgo aplican todavía el sistema clásico.

La mayor parte de los Estados miembros conoce por tanto hoy en día un sistema de impuesto de sociedades del tipo del que la Comisión preconizó en la proposición de directiva que sometió al Consejo en 1975 [2]. Esta evolución constituye desde entonces un paso importante en el sentido de la proposición de la Comisión, si bien se está lejos aún de un sistema armonizado.

En efecto, continúan subsistiendo todavía diferencias importantes, en particular en lo concerniente a los dos elementos que juegan un papel determinante en el grado de desgravación de la doble imposición económica de los dividendos, a saber, de un lado, los tipos de impuesto de sociedades y, de otro, los tipos de crédito de impuesto a conceder al accionista. Esta constatación es particularmente válida para los tipos de crédito de impuesto. En efecto, la proposición de la Comisión prevé que las mismas se sitúen entre el 45 y el 55% del montante del impuesto de sociedades (sistemas de imputación parcial), mientras que actualmente estos tipos varían en estos Estados miembros desde el 100% del impuesto deducido sobre los beneficios distribuidos en la República Federal Alemana – lo que significa una imputación total del impuesto de sociedades deducido sobre estos beneficios – hasta de un 15 a un 25% – que corresponde en Dinamarca al 15% del montante de los dividendos distribuidos. Los demás Estados miembros que han introducido el sistema del crédito de impuesto han adoptado una posición intermedia.

En lo que concierne a los *tipos de impuesto*, las diferencias entre los Estados miembros son ciertamente menos pronunciadas que las existentes entre los tipos del crédito de impuesto, pero las mismas no son a pesar de todo despreciables. En esta materia, se revela igualmente que en varios Estados miembros los tipos están fijados a un nivel que se sitúa fuera de los límites – que son igualmente del 45 al 55% – que la Comisión previó en su proposición antedicha para los tipos de imposición. Los tipos de impuesto de sociedades varían desde un 56% en Alemania (para los beneficios no distribuidos) hasta un 37% en Dinamarca y un 25% en Italia (donde se añade sin embargo al impuesto de sociedades un gravamen local denominado «Ilor» de un 15%, imputable sobre la base imponible del impuesto de sociedades, de forma que el tipo global efectivo es del 36,25%).

El cuadro 12 procura un resumen – al 31 de diciembre 1979 – de los tipos de imposición y de los del crédito de impuesto, en vigor en los Estados miembros, así como de las retenciones en origen aplicadas a los dividendos distribuidos.

---

[1] El problema del campo de aplicación es examinado en el capítulo V, punto 88.

[2] JO C 253 del 5.11.1975: Suplemento 10/75 – Bol. CE.

## Cuadro 12 — *Impuesto de sociedades*

*(Situación a 31.12.1979)*

| Estado miembro | Tipo del impuesto de sociedades | Tipo del crédito e impuesto<br>a) en % del dividendo bruto<br>b) en % del impuesto de sociedades | Retención en origen sobre los dividendos (bajo reserva de las disposiciones de las convenciones de dobles imposiciones) |
|---|---|---|---|
| Bélgica | 48 % (beneficio que sobrepase BFR 15 000 000 (1)) (incremento especial en razón de la participación de solidaridad) | a) 46 % del dividendo<br>b) 49,8 % del impuesto | 20 % |
| Dinamarca | 37 % | a) 15 % del dividendo<br>b) ± 25,5 % del impuesto | 30 % |
| República Federal de Alemania | 56 % : beneficio no distribuido<br>36 % : beneficio distribuido | a) 9/16 del dividendo<br>b) 100 % del impuesto sobre los beneficios distribuidos | 25 % |
| Francia | 50 % | a) 50 % del dividendo<br>b) 50 % del impuesto | 0 % (residentes)<br>25 % (no-residentes) |
| Irlanda | 45 % (beneficio que sobrepase IRL 35 000 (1)) | a) 30/70 del dividendo<br>b) 52,4 % del impuesto | sin retención en origen |
| Italia | 25 % : impuesto de sociedades<br>15 % : el Ilor (2) (imputable sobre la base imponible del impuesto de sociedades)<br>Tipo global efectivo : 36,25 % | a) 33 1/3 del dividendo<br>b) 100 % del impuesto de sociedades (58,6 % del total de ambos impuestos) | 10 % (residentes)<br>30 % (no-residentes) |
| Luxemburgo | 40 % (beneficio que sobrepase LFR 1 312 000 (1)) (incremento especial en razón del fondo de paro) | sin crédito de impuesto | 15 % (sin retención sobre los dividendos distribuidos por las sociedades holding luxemburguesas) |
| Países Bajos | 48 % (beneficio que sobrepase HFL 50 000 (1)) | sin crédito de impuesto | 25 % |
| Reino Unido | 52 % (beneficio que sobrepase UKL 100 000 (1)) | a) 3/7 del dividendo<br>b) 39,6 % del impuesto | sin retención en origen |

(1) Se aplican tipos inferiores a los beneficios por debajo de este nivel.
(2) Imposta locale sui redditi.

### *Base imponible normal*

*45*. Las legislaciones fiscales de los Estados miembros, en materia de base imponible del impuesto de sociedades, se inspiran a grandes rasgos en los mismos principios en cuanto a la definición del beneficio imponible y al método para su determinación; por ello cada una de estas legislaciones nacionales contiene disposiciones relativas a los elementos esenciales para el cálculo del beneficio imponible, tales como la amortización, las plus-valías y las sub-valías, las reservas y las provisiones, el aplazamiento de las pérdidas y la evaluación de los demás asientos del activo y del pasivo.

Pero en cuanto entramos en detalles en estos regímenes nacionales, aparecen diferencias inmediatamente. Estas diferenciaas son tan numerosas y variadas que no es posible procurar, en los límites de este informe, un resumen completo: hemos preferido por tanto limitarnos a una enumeración, a título de ejemplo, de un cierto número de diferencias importantes que se presentan en cada uno de los elementos de la base imponible.

*46*. En lo que concierne a las *amortizaciones normales* (es decir a las amortizaciones distintas de las que constituyen medidas estimuladoras, como por ejemplo la amortización acelerada), se constatan, por ejemplo, divergencias entre los Estados miembros en cuanto a la definición del activo susceptible de amortización, el valor amortizable, el período de amortización, los métodos y porcentajes a aplicar (por ejemplo: amortización lineal o decreciente) a los diferentes bienes y en las diferentes situaciones, la relación a respetar entre la depreciación comercial y la depreciación fiscal, el carácter obligatorio o no de la amortización fiscal, las disposiciones aplicables en caso de depreciaciones extraordinarias, la posibilidad de recuperar las amortizaciones no efectuadas, etc.

*47*. En cuanto concierne al tratamiento fiscal de *las plus-valías* y de las *sub-valías* de las empresas, el examen de las disposiciones en vigor en los Estados miembros pone en evidencia en primer lugar el hecho de que, en algunos Estados, las plus-valías y las sub-valías son consideradas como una forma particular de beneficio y por tanto sometidas a un régimen fiscal particular distinto del aplicable al beneficio normal de la empresa, régimen que desemboca en un aligeramiento de la carga fiscal. En otros Estados, por el contrario, estas plus-valías y sub-valías constituyen elementos del beneficio normal, lo que no impide que las mismas sean sometidas a una imposición reducida en algunos casos (por ejemplo en caso de liquidación de la empresa). Otras diferencias que, en este terreno, retienen la atención son las concernientes al hecho generador del impuesto (imposición, bien únicamente en caso de realización de plus-valía, bien durante la distribución o incluso en el momento de su simple constatación en los libros de la empresa), las exoneraciones, la consideración de los efectos de la inflación en el momento de la determinación del montante imponible, la distinción entre plus-valías a largo plazo y a corto plazo, los regímenes aplicables en caso de liquidación, en caso de fusión, de escisión o de aportación de activos, y en caso de realización forzada (expropiación, etc.).

*48*. Se presentan igualmente diferencias importantes en el terreno de la *evaluación del activo y del pasivo* de la empresa, en particular en materia de stocks. En este terreno, la cuestión primordial es la de saber hasta qué punto los efectos de la inflación influyen en la evaluación del activo y del pasivo y, consecuentemente, en la imposición de la empresa. Las consecuencias de la inflación en la imposición de las empresas se deben a las prácticas contables clásicas – aplicadas por regla general en el plano fiscal –, que se basan en los costos históricos y no señalan de manera satisfactoria los efectos de las alzas de los costos en el cálculo del beneficio. En otros términos, la utilización de los costos históricos para el cálculo de la depreciación y del valor de los bienes vendidos tiene como consecuencia el que se incorporen beneficios ficticios en el beneficio imponible y que la imposición incida en la esencia misma de la empresa.

A pesar del interés que este problema ha despertado en los círculos científicos y profesionales dada la notable inflación de los últimos años, no se ha logrado aún nada positivo en la fase de aplicación fiscal en cuanto a soluciones sistemáticas y generalizadas. Sin embargo, se constata que en varios Estados miembros, principalmente en materia de tratamiento fiscal de los stocks, existen disposiciones en vigor para remediar estos efectos desfavorables de la depreciación monetaria. Pero también en este terreno, parece ser que estas disposiciones difieren según los Estados miembros. En efecto, mientras que en Francia, Irlanda, Reino Unido y Alemania se aplica un sistema de revalorización automática de los stocks (según

criterios divergentes además en cada uno de estos países), en otros Estados miembros están en vigor distintos métodos, tales como por ejemplo el método de contabilización Lifo (según el cual los bienes adquiridos en último lugar son imputables en primer lugar sobre las salidas de los stocks), que está autorizado en Países Bajos y, bajo ciertas condiciones, en Italia y Luxemburgo, y el método del stock-útil (evaluación de un stock-útil a precios constantes), que puede ser aplicado en los Países Bajos.

*49*. El examen de los regímenes nacionales concernientes a la creación de *reservas y provisiones* y al *aplazamiento de las pérdidas* revela la existencia, igualmente en estos terrenos, de numerosas diferencias. En materia de regímenes de aplazamiento de las pérdidas, se revela que estas diferencias residen principalmente en la duración del período durante el cual una pérdida del ejercicio puede ser compensada con ayuda de los beneficios realizados en el transcurso de los ejercicios ulteriores o incluso anteriores. En cuanto concierne a las disposiciones relativas a las reservas y provisiones en exención de impuestos, se constata como diferencia mayor el que algunas legislaciones son más generosas que otras en cuanto a las situaciones en las que la creación de una reserva o de una provisión es autorizada.

### *Medidas estimuladoras*

*50*. La utilización de la fiscalidad en tanto que instrumento de algunas políticas de los Estados miembros ha conducido a la introducción de disposiciones particulares de carácter estimulador en el terreno de los impuestos sobre los beneficios de las empresas.

En un principio, se trataba principalmente de medidas tomadas en el marco de la política económica (coyuntural, regional, industrial) y las medidas estimuladoras tendían a la promoción de las inversiones de las empresas y a la creación de nuevas empresas.

En el transcurso de los últimos años, se constata sin embargo que, cada vez más, los Estados acuden a la fiscalidad para la ejecución de otras políticas, como por ejemplo las relativas a la protección del entorno, la energía, el empleo y la ayuda a los países en vías de desarrollo. En el marco de estas políticas, la promoción de las inversiones continúa siendo importante como medio para alcanzar los objetivos buscados, pero ocurre igualmente que se conceden ventajas fiscales en función de criterios distintos al montante de las inversiones. Por ello, bajo una perspectiva política del empleo, se puede utilizar como criterio el número de los nuevos empleos creados, a fin de incitar a las empresas a practicar inversiones creadoras de empleo en lugar de inversiones destinadas a mejorar la productividad.

El campo de aplicación de las medidas estimuladoras fiscales puede extenderse a todo el territorio del país, pero es igualmente posible que las mismas se limiten a algunas regiones subdesarrolladas, a ciertas ramas de actividad (por ejemplo la construcción naval o el sector textil) o incluso solamente a ciertas actividades de las empresas (por ejemplo a la investigación y desarrollo científicos y a la innovación).

Los Estados miembros, así como también muchos otros países, efectúan una utilización intensiva del instrumento fiscal. En efecto, el número de medidas estimuladoras tiende a aumentar y los Estados, dadas las exigencias políticas, se han mostrado imaginativos en el desarrollo de medidas de este tipo. Por otro lado se constata – y este fenómeno es además natural dado que las mismas son el instrumento de una política – que las medidas estimuladoras sufren con mucha frecuencia modificaciones para responder a las necesidades del momento. Por ello la aplicación de las medidas es suspendida periódicamente, algunas de ellas, previstas inicialmente por un período temporal, se convierten en permanentes, o vice-versa, e incluso, medidas previstas para un sector o para una región determinada son extendidas a otros sectores o regiones, o incluso se convierten en generales.

*51*. Las divergencias de las disposiciones fiscales nacionales señaladas precedentemente a propósito de las medidas normales, existen igualmente en las disposiciones con carácter estimulador. Ciertamente, algunas de ellas son aplicadas de una manera general en la Comunidad (por ejemplo la amortización acelerada, si bien las reglas de detalle continúan siendo diferentes), pero otras no son utilizadas más que en algunos Estados o incluso en uno solo.

A título de ejemplo, encontraremos a continuación un cierto número de medidas estimuladoras que están – a menudo bajo reserva de que se vean cumplimentadas condiciones suplementarias – en

vigor en algunos Estados miembros de la Comunidad [1].

- amortización acelerada (Bélgica, República Federal de Alemania, Francia, Italia, Irlanda, Reino Unido). En el Reino Unido y en Irlanda, la amortización acelerada alcanza el 100% en algunas inversiones en el transcurso de un sólo año;

- deducciones a tanto alzado de la base imponible en equidad con un cierto porcentaje de las inversiones o de algunas inversiones nuevas de la empresa (Bélgica, Irlanda, Reino Unido);

- exención del impuesto de algunas primas y subvenciones concedidas por los Estados en el marco de la gestión de ciertas políticas (Bélgica, República Federal de Alemania, Francia, Irlanda);

- inmunidad fiscal de los beneficios o de una parte de los beneficios realizados por la empresa o por una empresa nueva durante los primeros años que siguen a su creación, bajo condición de reinversión – si se diera el caso en algunas regiones subdesarrolladas – de estos beneficios por parte de la empresa (Francia, Italia, Luxemburgo);

- aplazamiento ilimitado de las pérdidas sufridas por empresas nuevas en el transcurso de los primeros años de su existencia (Bélgica);

- inmunidad fiscal del beneficio de la empresa en equidad con un cierto montante de los dividendos distribuidos a las acciones nuevas con objeto de promover las inversiones y el ahorro (Bélgica, Francia);

- exoneración fiscal, parcial o total, de los beneficios que la empresa ha realizado a través de las exportaciones de bienes manufacturados en el interior del país (Irlanda);

- creación de una reserva exenta de impuesto en equidad con un cierto porcentaje del beneficio del ejercicio, destinado a financiar las inversiones o ciertas inversiones futuras de la empresa (Bélgica, Dinamarca, Francia);

- creación de una reserva exenta temporalmente de impuesto en equidad con un cierto porcentaje de las inversiones realizadas en algunos países en vías de desarrollo (República Federal de Alemania);

- reducción del tipo de impuesto para las empresas nuevas situadas en algunas regiones subdesarrolladas (Italia);

- reducción del tipo de impuesto de los beneficios de las sociedades que, durante el transcurso del ejercicio, han aumentado en un cierto porcentaje el número de sus empleados (Irlanda);

- reducción del montante del impuesto en equidad con un porcentaje de algunas inversiones nuevas (Luxemburgo).

En este contexto conviene llamar la atención sobre una modificación esencial aportada por los Países Bajos al régimen de las medidas estimuladoras. Este país ha suprimido recientemente las medidas estimuladoras en el terreno de la base imponible para reemplazarlas por un sistema que consiste en imputar sobre el montante del impuesto, bajo forma de primas de base y de sobreprimas, una fracción del montante de las nuevas inversiones, siendo reembolsado el excedente, eventualmente, por el Estado. Se ha elegido este sistema porque, a diferencia de una reducción de la base imponible, permite a las empresas que no realizan suficientes beneficios o que incluso sufren pérdidas, el aprovecharse igualmente de la ayuda financiera concedida por el Estado. Se ha considerado además que este sistema se prestaba mejor a una selección de los objetivos a perseguir en el marco de ciertas políticas.

Por último, se puede constatar que este sistema, al igual que las subvenciones, tiene además la ventaja de la transparencia y permite asimismo un cálculo preciso del costo presupuestario de las ayudas concedidas. Por el contrario, las medidas estimuladoras en materia de base imponible son generalmente opacas porque la desgravación fiscal que se deriva de las mismas está en función del nivel del beneficio y del de la imposición. La empresa no puede conocer por tanto sino a posteriori el montante exacto de la desgravación fiscal. Por las mismas razones, los costos presupuestarios de la desgravación son difíciles de prever, ya que escapan parcialmente al control presupuestario del Parlamento.

### *Observación final*

*52.* Como se ha dicho en la introducción de este capítulo, el presente análisis no trata de los demás

[1] Cabe observar que el carácter estimulador de una decisión depende a veces de las condiciones de aplicación. Así pues, por ejemplo, una amortización acelerada puede de por sí no constituir una acción estimuladora para ciertas clases de bienes.

impuestos, a menudo locales, en vigor en algunos Estados miembros, a los que están sometidas las empresas, como el gravamen profesional en Francia, la Gewerbesteuer en Alemania o el impuesto comercial comunal en Luxemburgo. En 1977, estos tres impuestos representan respectivamente el 2,6%, 5,5% y 3,9% de la imposición obligatoria global de estos Estados.

*Capítulo V*

## Dificultades y consecuencias de la armonización fiscal

*53.* Este capítulo consagrado a las consecuencias de la armonización fiscal pone en evidencia las principales dificultades a las que tendrán que enfrentarse los Estados miembros. Algunas de ellas parecen muy reales; otras, como por ejemplo el margen de maniobra de que deben disponer los Estados miembros para llevar a cabo su política presupuestaria y su política económica, no deben ser sobrestimadas.

Por lo tanto, es importante proceder a un análisis objetivo de estas dificultades antes de emitir un juicio al respecto. El presente capítulo ha sido redactado bajo esta perspectiva, y comprende cuatro secciones: generalidades, impuesto sobre el valor añadido, accisas, impuesto de sociedades.

### Generalidades

*54.* Los obstáculos generales a los que se enfrenta la armonización fiscal han sido mencionados en el capítulo I, punto 5. Básicamente, se trata de dificultades de orden político y económico, de las diferencias relativas a las estructuras económicas y sociales, y de la concepción del papel de la fiscalidad en general o de un impuesto en particular. En el punto 6 de este mismo capítulo han sido indicadas las razones por las que, a pesar de estos obstáculos, la armonización ha podido ser emprendida y desarrollarse. Una de estas razones merece ser recordada: todo conflicto importante entre la armonización fiscal y la libre disposición por parte de los Estados miembros de la función presupuestaria y económica del impuesto ha podido ser evitada por el momento, ya que, salvo en materia de derecho de aportación, la acción comunitaria solamente se ha referido a las estructuras y las bases de imposición.

*55.* Por supuesto, la situación cambiará fundamentalmente el día en que la armonización fiscal concierna a los tipos de impuestos. Ante tal perspectiva, los Estados miembros van a verse confrontados a tres problemas esenciales:

*56*. El primer problema es de orden puramente *político*. La cuestión está en saber si los Estados miembros aceptarán renunciar a su autonomía fiscal y si los parlamentos nacionales, en particular, admitirán ser desposeídos parcialmente de una de sus prerrogativas fundamentales, la de votar el impuesto libremente.

Es razonable pensar que tales abandonos de soberanía sólo podrán consentirse si se manifiesta una gran voluntad política para avanzar en la construcción europea y si se realizan progresos sustanciales en este sentido.

*57*. El segundo problema es el del *margen de maniobra* de que deben disponer los Estados para poder llevar a cabo su política presupuestaria y su política económica. Es verdad que este margen de maniobra podrá ser reducido a medida que progrese la integración, pero no podrá desaparecer. A este respecto, se pueden hacer las siguientes observaciones:

- el acercamiento de los tipos del IVA y de las accisas, necesario para permitir la supresión de las fronteras fiscales, no debe, forzosamente, conducir a su unificación. Ya ha sido indicado que las diferencias podrían ser mantenidas. Si tal fuera el caso, el sistema armonizado permitiría mantener cierto grado de flexibilidad;

- amplios sectores del sistema fiscal, como el de la imposición sobre las personas físicas, no están directamente concernidos, o muy poco, por la armonización y permanecerán esencialmente bajo la competencia de la soberanía nacional; sin embargo, la convergencia de los sistemas fiscales influirá en la estructura de la exacción obligatoria global;

- como está explicado en la parte de este capítulo consagrada al impuesto de sociedades, la armonización de este último no impedirá que los Estados miembros lo utilicen como instrumento de la política económica.

*58*. El tercer problema concierne a las *repercusiones de la armonización* sobre la estructura de la exacción obligatoria global. Actualmente, es imposible indicar cuáles deberán ser las gamas de tipos impositivos para el IVA y las accisas. Sin embargo, se puede imaginar que éstas serán el resultado de la media de las tasas nacionales, a fin de que los esfuerzos que deberán realizar los Estados miembros sean lo más equilibrados posible.

De todas maneras, para conservar el mismo volumen de ingresos fiscales, los Estados miembros deberán encontrar contrapartidas (en particular, en el campo del impuesto personal sobre la renta) y, por tanto, modificar la estructura de su exacción obligatoria global. Esta operación es susceptible de ocasionar numerosas dificultades, especialmente reticencias de orden político, un riesgo de modificación del consumo y, por tanto, de la producción y de los intercambios, una influencia no desdeñable sobre el costo de la vida, la necesidad de cambiar el modo de financiación de la seguridad social, etc.

Como ya ha sido explicado al final del capítulo III, cambios brutales en la estructura de la exacción podrían ser insoportables; asimismo, las dificultades sólo podrán ser superadas si se aplica una política de armonización prudente, consistente en progresar muy gradualmente.

## Impuesto sobre el valor añadido

*59*. La armonización de los sistemas nacionales de los tipos de IVA es una de las condiciones necesarias para conseguir la supresión de las fronteras fiscales en el interior de la Comunidad. Sin embargo, tal armonización constituye uno de los problemas más difíciles de resolver dentro del proceso de armonización fiscal comunitario.

En efecto, la armonización de los tipos de IVA plantea tres cuestiones cuya solución puede estar llena de consecuencias para cada Estado miembro:

- la unificación del número de tipos impositivos,

- la unificación de las listas de bienes y servicios sometidos a los diferentes tipos,

- el acercamiento del nivel de tipos impositivos.

### *Unificación del número de tipos impositivos*

*60*. El número de tipos de IVA está determinado en cada país según varias exigencias, de las cuales las más importantes son las que se refieren a consideraciones de orden social (p.ej. imposición diferente para los productos llamados de «primera necesidad» y de «lujo»), a razones de orden eco-

nómico (p.ej. desarrollo de ciertas producciones) y a imperativos de orden presupuestario.

Desde el punto de vista de la técnica y de la neutralidad fiscales, es preferible un sistema de tipos único, mientras que desde el punto de vista social, a igualdad de ingresos fiscales, un sistema de tipos múltiples tiene la ventaja de ser menos regresivo en relación a las rentas; ésta es la razón por la que, en la mayoría de los Estados miembros, se ejercen fuertes presiones en favor de la aplicación de varios tipos impositivos. Sin embargo, en la práctica, el impacto de tal sistema sobre la redistribución de la renta depende a la vez del campo de aplicación de los diferentes tipos y de la estructura del consumo doméstico.

Un tipo incrementado, por ejemplo, puede no tener un carácter progresivo muy marcado si se aplica a bienes que constituyen una parte importante del consumo doméstico; en cuanto al efecto no regresivo de los tipos reducidos o nulos, éste es más acentuado cuando cubren una gama más amplia de productos de gran consumo.

El carácter más regresivo de un sistema de tipos único puede, en principio, estar compensado por otras medidas fiscales o por subvenciones directas. Esto es lo que se ha hecho en Dinamarca en donde existe un sólo tipo, pero, a título de compensación parcial, han sido instituidas una serie de ayudas al consumo para los principales productos lácteos. Esta fórmula tiene la ventaja de una mayor selectividad pero necesita instrumentos de transferencias sociales más sofisticados; asimismo, es susceptible de enfrentarse a dificultades políticas, y puede ocasionar un costo administrativo demasiado elevado. Por estas razones, su generalización parece muy difícil.

*61*. Esta situación de hecho y las consideraciones políticas, económicas y sociales que la mantienen, hacen difícil la realización de un acuerdo comunitario sobre cualquier tipo de solución. La aspereza de las discusiones sobre el problema de los tipos cero durante el examen de la propuesta de 6ª directiva IVA deja prever la gran tarea que le espera a la Comunidad en este sentido.

### *Unificación de las listas de bienes y servicios sometidos a los diferentes tipos*

*62*. Como ha sido expuesto en el capítulo IV, las listas de bienes y servicios sometidos a los diferentes tipos actualmente en vigor a nivel nacional presentan entre ellas ciertas similitudes. Por ejemplo, los productos alimenticios están favorecidos por un trato privilegiado, bien por medio de tipos reducidos, bien por medio de ayudas directas, como en Dinamarca.

Sin embargo, entre los Estados que aplican un número de tipos idénticos, se pueden constatar grandes diferencias de clasificación, que no son fortuitas sino que se derivan de tradiciones y obligaciones nacionales.

*63*. Toda modificación del campo de aplicación de los diferentes tipos nacionales de IVA puede ocasionar repercusiones a nivel presupuestario, económico y social [1].

Sin embargo, en algunos casos, ciertos Estados miembros ya han procedido no sólo a cambios en la clasificación por tipos de categorías de bienes y servicios, sino también a modificaciones de mayor amplitud, bien suprimiendo los tipos o, por el contrario, introduciendo nuevos tipos. Por ejemplo, en Francia y Bélgica, los tipos «intermedios» han sido suprimidos, mientras que en el Reino Unido fue introducido un tipo «incrementado» que fue suprimido de nuevo, al mismo tiempo que se aumentaba el tipo normal de 7 puntos. Por otra parte, a veces se han realizado cambios de clasificación por razones de política coyuntural y en ese caso han tenido un carácter temporal.

Evidentemente, la armonización haría imposible tales modificaciones y correría el riesgo de ser considerada como un obstáculo a la vez político y económico. Este sentimiento estaría atenuado por el hecho de que siempre podrían ser realizados en el futuro cambios de clasificación, pero sólo a escala de la Comunidad; por supuesto, éstos estarían subordinados a una decisión del Consejo y ya no serían dependientes de los gobiernos individuales.

### *Acercamiento del nivel de tipos impositivos*

*64*. Cualquiera que sea el número de tipos que podría ser considerado en el marco de la armo-

[1] Hay que señalar que la comisión de finanzas del Bundestag de la República Federal Alemana solicitó al gobierno, el 17 de mayo de 1979, que tomara las medidas oportunas a fin de conseguir la armonización de los campos de aplicación de los tipos de IVA, en el marco de la CEE.

nización, e incluso si admitimos que la unificación total de estos tipos no es indispensable para la supresión de las fronteras fiscales y que ciertas diferencias podrían ser toleradas, el acercamiento en esta materia puede modificar los equilibrios financieros de los Estados miembros cuyos tipos se alejan sensiblemente del tipo medio admitido a nivel comunitario.

Las modificaciones indispensables de la estructura de la exacción obligatoria que estos países deberán realizar para compensar la disminución o el aumento de ingresos procedentes del IVA serán susceptibles de ocasionar efectos significativos prácticamente sobre todo el conjunto económico: niveles de los precios al consumo, remuneraciones salariales, volumen del consumo, inversiones, producción de las empresas y exportaciones, balanza de pagos y distribución de la renta.

*65.* Además, dado que una de las características de la Comunidad reside en el alto grado de interdependencia de las economías de los Estados que la componen, las repercusiones de la armonización de los tipos impositivos y las medidas de compensación que se derivarán a nivel nacional no se limitarán, en principio, a la economía de cada Estado miembro sino que se manifestarán también en los demás Estados miembros.

*66.* Para cada Estado miembro, el alcance de las consecuencias ocasionadas por el acercamiento de los tipos impositivos estará, evidentemente, en función de la importancia más o menos grande de las modificaciones que se han de realizar en materia de tipos impositivos; sin embargo, en situaciones nacionales particulares, ajustes poco importantes del nivel de imposición del valor añadido podrían ocasionar efectos «perversos» a nivel social y económico. En un período de inflación pronunciada, por ejemplo, un ligero aumento de los tipos de IVA puede provocar una subida más que proporcional de los precios al consumo, mientras que una disminución de la carga correspondiente al IVA puede, en algunos casos, no repercutir a nivel de consumo final.

*67.* Un análisis de las consecuencias presupuestarias, económicas y sociales que podrían derivarse, en cada Estado miembro, del acercamiento de los tipos de IVA tiene que estar basado en detenidos estudios que, actualmente, no están disponibles o no están al día. Por otra parte, tales estudios no tienen sentido mientras las instituciones comunitarias no formulen hipótesis realistas – sobre el nivel, el número y el campo de aplicación de los tipos impositivos –. Tal formulación supone una detenida discusión previa a nivel comunitario, y la manifestación de cierto consenso a nivel político.

Además, estos estudios, para ser completos, deberían incluir el examen de las disposiciones previstas para compensar, total o parcialmente, las consecuencias del acercamiento de los tipos de IVA por medio de medidas relativas a otros impuestos, medidas a nivel de la seguridad social u otro tipo de medidas, lo que amplía el problema más allá del campo fiscal.

*68.* Mientras tales estudios no estén disponibles, sólo se puede valorar muy someramente la magnitud de los efectos directos que supondría el acercamiento de los tipos de IVA sobre los presupuestos de los diferentes Estados miembros.

Tomando por hipótesis, a título puramente ilustrativo y sin emitir ningún juicio de valor, que:

- cada país aplicase dos tipos impositivos: un tipo reducido para los productos alimenticios (los productos mencionados en los 21 primeros capítulos del Arancel de Aduanas Común) y un tipo normal para los demás productos y el conjunto de los servicios;

- cada Estado miembro debería fijar el nivel de los dos tipos nacionales dentro de los límites de dos «gamas»: respectivamente 15% y 17% para el tipo normal, 3% y 5% para el tipo reducido;

teniendo en cuenta la situación actual en materia de tipos de IVA y los datos muy parciales disponibles actualmente, se pueden esperar los siguientes resultados:

*a)* Bélgica, Irlanda, Italia, Holanda y la República Federal Alemana deberían ser capaces de reducir al mínimo las incidencias presupuestarias de la operación;

*b)* Dinamarca y Francia experimentarían una sensible disminución de los ingresos procedentes del IVA: del orden del 20% en Dinamarca y el 10% en Francia;

*c)* Luxemburgo y el Reino Unido se verían beneficiados por un gran incremento de los ingresos del IVA: del orden del 20% para Luxemburgo y 30% para el Reino Unido.

Estas indicaciónes tienen un carácter puramente presupuestario y no permiten ningún tipo de

conclusión en cuanto a la apreciación de las disminuciones o aumentos de ingresos desde el punto de vista económico y social.

Antes de sacar conclusiones en base a estas estimaciones, no hay que olvidar que, en este campo, toda previsión, incluso detenida y detallada, basada en la situación existente en un momento dado, corre el riesgo de verse parcial o totalmente invalidada por la evolución real de las diferentes economías nacionales y, sobre todo, por los cambios de las estructuras fiscales, que pueden verse profundamente modificadas, incluso de un mes a otro, a consecuencia de las decisiones tomadas por cada Estado miembro en base a su soberanía, ya que no existe actualmente ninguna regla comunitaria que la limite.

Por ejemplo, ningún estudio efectuado en 1978 hubiera podido prever que en 1979 el tipo normal del IVA británico pasaría de 8% a 15%, y que, por tanto, uno de los obstáculos más importantes para el acercamiento de los tipos impositivos – el nivel extremadamente bajo del peso del IVA en el Reino Unido en relación a los demás Estados miembros – sería mucho menor.

*69*. La magnitud de la incidencia sobre la presión fiscal global ocasionada por el acercamiento de los tipos de IVA, según las hipótesis y estimaciones aproximadas expuestas más arriba, podría ser mínima para ciertos Estados miembros, pero más sensible para otros: aumento aproximado de 0,5-1% del conjunto de la exacción obligatoria para Alemania, 2-3% para Luxemburgo y 3-4% para el Reino Unido; disminución aproximada del 2-3% para Francia y 3-4% para Dinamarca.

En estos dos últimos casos, esto representaría un déficit fiscal que los Estados miembros sólo podrían compensar con cierta dificultad, ya que deberían recuperar, en otros campos, los ingresos perdidos a nivel del IVA.

Sin embargo, los Estados miembros experimentaron importantes modificaciones de sus estructuras fiscales anteriormente. Por ejemplo: en la República Federal Alemana, en 1973, la parte proporcional de los ingresos del IVA disminuyó 1,5 puntos mientras que la parte relativa a los impuestos sobre la renta aumentó 2,5 puntos; en 1974, en Francia el porcentaje de ingresos procedentes de los impuestos sobre el consumo disminuyó 3,4 puntos y el de los impuestos directos aumentó 2,4 puntos; el mismo fenómeno tuvo lugar en Italia, en 1975 (ingresos IVA: – 3 puntos; ingresos de los impuestos directos: + 2 puntos); en Holanda, en 1974, la parte proporcional de la exacción obligatoria suministrada por los impuestos sobre el consumo disminuyó 1,9 puntos, mientras que la parte relativa a las contribuciones sociales aumentaba 1,7 puntos; en 1971, en Dinamarca el déficit de ingresos procedentes de los impuesto indirectos (– 6,5 puntos, de los cuales 2,6 del IVA) ha sido más que compensado por el aumento de los impuestos directos (+ 6,8 puntos).

*70*. Como *conclusión*, se pueden hacer las siguientes observaciones:

- el acercamiento de los tipos de IVA puede tener consecuencias de gran magnitud para aquellos Estados miembros cuyo nivel de tipos actuales se aleja más de la gama comunitaria adoptada [1].

- por el momento, las diferencias entre los tipos tienden a reducirse más que a aumentar, pero probablemente se trata de una simple coincidencia, y nadie puede decir que esta evolución vaya a continuar en el mismo sentido si no se adopta una acción comunitaria;

- las inevitables repercusiones presupuestarias, económicas y sociales ocasionadas por la armonización de los tipos impositivos podrían ser mitigadas si, como parece indispensable por otra parte, tal operación fuera realizada progresivamente en el tiempo;

- las modificaciones de las estructuras fiscales nacionales provocadas por la armonización comunitaria no serían de una magnitud mucho mayor que la ocasionada por los cambios ya realizados por los Estados miembros en lo que concierne al número, al campo de aplicación, o al nivel de los tipos del IVA.

*71*. Por supuesto, el acercamiento de los tipos de IVA tendrá otra consecuencia: la de limitar considerablemente la posibilidad que tienen los Estados miembros de manipular los tipos impositivos con fines de política coyuntural.

En este sentido, ya ha sido indicado en el capítulo IV que:

---

[1] Sin tener en cuenta el hecho de que el nivel de tipos nacionales puede variar considerablemente desde ahora hasta el momento del alineamiento de los tipos impositivos.

- esta manipulación no representaba un instrumento particularmente flexible;

- probablemente por esta razón, los Estados miembros habían recurrido muy raras veces a este instrumento, en los últimos años;

- el IVA no constituía un instrumento muy eficaz, ya que los objetivos perseguidos por tal utilización coyuntural no habían sido alcanzados o sólo lo habían sido parcialmente.

Por otra parte, el problema de la libre utilización de los tipos de IVA no debería ser un obstáculo determinante para el acercamiento de los mismos.

## Derechos de accisa

*72.* En general, la armonización de las accisas ha sido considerada en el ámbito de la supresión de las fronteras fiscales. La Comisión ya ha presentado varias propuestas en este sentido: al término del proceso, las estructuras de las cinco accisas principales – sobre el vino, la cerveza, el alcohol, el tabaco y los aceites minerales – deberán ser armonizadas; asimismo, los tipos impositivos de estas accisas deberán ser armonizados o aproximados; otras imposiciones que dan lugar a controles en las fronteras, a un gravamen a la importación o una desgravación a la exportación – cuyo impacto presupuestario es generalmente reducido – deberán ser suprimidas; las imposiciones que no afectan directamente a los intercambios entre los Estados miembros (como el impuesto sobre los espectáculos), podrán permanecer bajo la autoridad de los Estados miembros.

*73.* Esta última categoría de imposiciones comprende, sin embargo, una serie de impuestos que tienen o pueden tener una incidencia considerable sobre determinados sectores económicos. Es el caso, por ejemplo, de los impuestos percibidos en la mayoría de los Estados miembros sobre las primas de seguros. Evidentemente, se podría tratar de adaptarlos para ponerlos en consonancia con la supresión de las fronteras fiscales. Sin embargo, no es posible establecer un verdadero mercado común de los seguros mientras estos impuestos no hayan sido armonizados. Lo mismo ocurre en el campo de las transacciones sobre títulos en donde el diferente trato fiscal de las transferencias de títulos crea distorsiones que deberán ser eliminadas con el desarrollo de la libre circulación de capitales (la Comisión recuerda su propuesta de 1975 para proceder a la armonización de tales impuestos, propuesta que está todavía ante el Consejo, a nivel técnico). Además, se puede añadir que las grandes disparidades que existen en los regímenes de imposición relativos a la matriculación de automóviles en la Comunidad pueden ser un obstáculo para el establecimiento de un mercado interior único para los vehículos en cuestión.

*74.* A pesar de todo, las accisas siguen siendo el principal obstáculo a superar en el marco de la supresión de las fronteras fiscales. En efecto, su armonización tendrá consecuencias particularmente importantes en los Estados miembros, y especialmente:

i) conflictos entre las estructuras armonizadas de las accisas y las prioridades sociales establecidas;

ii) posibles cambios en las estructuras de consumo en detrimento de las producciones nacionales;

iii) cambios en los ingresos fiscales;

iv) disminución del margen de maniobra en materia de política coyuntural.

### *Conflictos con las prioridades sociales*

*75.* La Comisión reconoce que es delicado a nivel político instaurar derechos sobre productos tradicionalmente eximidos (como el vino de mesa en Italia y en la República Federal Alemana) o suprimir derechos sobre productos tradicionalmente gravados (como el café en la República Federal Alemana y el azúcar en Bélgica). A menudo sucede que las reacciones a tales medidas sean exacerbadas si resulta necesario modificar otros impuestos para compensar los ingresos fiscales perdidos.

No existe una solución fácil y rápida del problema. Las propuestas de la Comisión preveían el escalonamiento de los cambios necesarios durante un período relativamente largo de manera que las repercusiones pudieran ser objeto de un detenido examen previo y ser reabsorbidas gradualmente. La gestión de la Comisión consiste en invitar a los Estados miembros a adoptar, a nivel comunitario, el sistema de accisas que objetivamente responde a sus necesidades comunes y a fijar los plazos de

aplicación. Las adaptaciones a nivel nacional podrían hacerse entonces siguiendo el ritmo y las modalidades que más convienen a cada caso particular. Este enfoque es evidentemente irrealista mientras los Estados miembros sigan considerando las prioridades nacionales como hechos establecidos imposibles de modificar, incluso a largo plazo.

### *Cambios en las estructuras de consumo*

*76.* Los efectos potenciales de los cambios fiscales sobre las estructuras de consumo son evidentes. La armonización de las accisas da lugar a una situación comparable, en ciertos aspectos, a la originada por la supresión de los derechos de aduana en el interior de la Comunidad y la instauración del arancel exterior común. En teoría, sin embargo, la armonización de los derechos de aduana proteccionistas es un proceso que difiere del de la armonización de las accisas, que son – en principio – neutras respecto a la producción nacional y a las importaciones.

En la práctica, muchas accisas están estructuradas de forma que producen efectos más o menos proteccionistas. No se puede negar que ciertos elementos son discriminatorios y por este motivo han sido objeto de una acción de la Comunidad, en base al artículo 169. La combinación de un tipo de accisa elevado, de una estructura particular y de otros factores no físicos, puede a menudo tener efectos cuyo carácter proteccionista no se puede demonstrar, pero que, no por eso, hacen más fácil el acceso a ciertos mercados o le quitan todo atractivo.

*77.* Esencialmente, el problema proviene de lo que podría describirse como una relación simbiótica entre las industrias nacionales y las accisas nacionales. Bajo la presión considerable de una carga fiscal pesada, han acabado, con el tiempo, por adaptarse unas a otras. Como consecuencia, muchos fabricantes de bienes sometidos a accisa se han hecho completamente dependientes del mercado nacional (y de su estructura de accisa única) o han asentado sus salidas en un mercado nacional estable y relativamente rentable.

Evidentemente, no se trata de una regla absoluta y numerosos fabricantes dependen también de las exportaciones. Sin embargo, la protección del mercado nacional es un motivo de preocupación general para los fabricantes de bienes sometidos a accisa. Para que la armonización de las accisas pueda progresar sensiblemente, es preciso que la mayoría de los interesados y no sólo una simple minoría comiencen a considerar el conjunto de la Comunidad como un mercado interior único.

### *Cambios en los ingresos fiscales*

*78.* Las exigencias presupuestarias son, quizás, las más citadas en contra de la armonización de las accisas. El problema presupuestario puede ser planteado desde tres diferentes perspectivas. En primer lugar están los efectos que produciría la supresión de accisas existentes (para el café en la República Federal Alemana) o la instauración de nuevas accisas (para el vino de mesa en la República Federal Alemana y en Italia). En la mayoría de los casos, estas disposicions sólo tendrían una incidencia presupuestaria marginal. Y como lo muestra el ejemplo del café y del vino de mesa en la República Federal Alemana, podrían ser compensadas desde el punto de vista de los ingresos. Finalmente, con un período de adaptación razonable, no existe ninguna razón para que los cambios aportados a la base de imposición reduzcan la capacidad contributiva global de una economía dada. De este modo, se puede concluir que los problemas inherentes a los cambios propuestos, aunque a menudo son presentados como problemas de tipo presupuestario, en realidad, entran dentro de la categoría (i), es decir, la de los conflictos entre el proceso de armonización y las prioridades sociales nacionales.

*79.* Por otra parte, la armonización de las estructuras de las diferentes accisas puede ocasionar cambios en los ingresos fiscales. De este modo, la propuesta de exonerar la accisa sobre el alcohol contenido en los perfumes y productos asimilados podría ocasionar una disminución de los ingresos fiscales en cierto número de Estados miembros. Pero incluso en este caso, los efectos presupuestarios de los cambios propuestos serían muy limitados, por no decir desdeñables. Por otra parte, la Comisión ha propuesto que la armonización de las estructuras preceda a la de los tipos impositivos para que los cambios que resulten de la modificación del campo de aplicación o de las exoneraciones puedan, en caso necesario, ser compensados por medio de cambios en los tipos de base de la accisa concernida. Como se ha dicho en el párrafo precedente, el argumento presupuestario no resiste a un análisis más profundo, ya que

el problema no se plantea en términos de ingresos fiscales, sino que reside en las prioridades sociales establecidas desde hace mucho tiempo.

*80.* Por último, el tercer aspecto, que es también el más importante, concierne a los efectos potenciales de la armonización o del acercamiento de los tipos de las cinco accisas consideradas sobre los ingresos fiscales. El proceso podría plantear graves problemas presupuestarios. Como ya lo hemos visto en el capítulo III, éste podría influir en el equilibrio global que se establece entre los impuestos directos y los impuestos indirectos en cada uno de los Estados miembros. Sin embargo, este problema, globalmente, no es tan grave como se querría hacer creer. Dado el grado de dependencia variable de los Estados miembros respecto a los ingresos del IVA y de las accisas, tanto global como individualmente, los efectos presupuestarios de la armonización de los tipos de cada una de las accisas podrían, en cierta medida, contrarrestarse o ser compensados, en parte, por los efectos de la armonización de los tipos de IVA.

*81.* Los problemas que plantea la armonización de los tipos de las cinco grandes accisas varían considerablemente según los casos. En lo que concierne a la accisa sobre tabacos manufacturados, los cigarrillos proporcionan alrededor del 90% del producto total, y los tipos de la accisa se sitúan dentro de un intervalo muy reducido, siendo el tipo más alto aproximadamente igual a una vez y media el tipo más débil. El producto de la accisa sobre los aceites minerales proviene casi exclusivamente de los carburantes (hasta 95%). Las diferencias absolutas entre los tipos de accisas sobre la gasolina (que están en una relación de uno a dos, más o menos) y el gasoil (en una relación de uno a ocho, más o menos) son superiores a las de la accisa sobre los cigarrillos.

El hecho es que los tipos impositivos de estas dos accisas van a estar determinados de ahora en adelante por dos factores que deberían favorecer la convergencia de los tipos de base. El primer factor concierne a los costos de producción. Los de los cigarrillos son ya muy parecidos en la mayoría de los Estados miembros y esta tendencia debería persistir con el aumento de la concentración. Los costos de producción de los carburantes son, igualmente, muy semejantes en el conjunto de la Comunidad, y esta tedencia se verá reforzada con la subida continua de los precios de los hidrocarburos en relación a los costos de los transportes y del refinado. El segundo factor concierne a los riesgos, generalmente reconocidos, del consumo de tabaco para la salud, y la necesidad de economizar el petróleo.

Aunque no existe una política común para estos productos, es evidente que condicionamientos análogos pesan sobre la política fiscal que los Estados miembros pueden aplicar en esta materia. Ningún Estado miembro podría adoptar medidas destinadas a reducir sensiblemente la incidencia de la accisa sobre los cigarrillos. Respecto a los carburantes, la situación es más compleja. Las políticas de preservación de los recursos deberían, a la larga, conducir a una convergencia de las accisas. Sin embargo, la situación del Reino Unido que, actualmente, obtiene importantes ingresos de la producción de petróleo, es muy diferente de la del resto de los Estados miembros.

En lo que concierne a la accisa sobre bebidas alcohólicas, las divergencias entre los tipos impositivos son, a veces, muy acentuadas. Por ejemplo, en términos absolutos, el tipo de base más alto (Dinamarca) es prácticamente igual a 40 veces el tipo más débil (Italia).

Desde hace tiempo, algunos Estados miembros han establecido una pesada carga fiscal sobre las bebidas alcohólicas. El alcoholismo es motivo de preocupación, por no decir de inquietud creciente. Esta actitud se traduce en una tendencia a aumentar los tipos de las accisas. Otros Estados miembros tienen una actitud menos clara al respecto. El conflicto entre los efectos de un importante consumo de alcohol sobre la salud, y los efectos de una disminución del consumo para los productores se resuelve, a menudo, en favor de la fijación de tipos relativamente débiles. Sin embargo, incluso en estos países, la tendencia a largo plazo parece orientarse hacia una subida de los tipos impositivos.

### *Disminución del margen de maniobra en materia de política coyuntural*

*82.* Todos los Estados miembros varían relativamente los tipos de imposición en función de las necesidades de regulación coyuntural de la demanda. Este uso de las accisas es corriente en algunos Estados miembros, y relativamento raro en otros. Sin embargo, parece que últimamente se ha tomado conciencia de los efectos perjudiciales que variaciones súbitas y demasiado frecuentes de los tipos pueden ocasionar en las industrias con-

cernidas. Este factor, junto a la importancia creciente que se viene dando a la política monetaria y a la política de la renta, parece haber ocasionado una disminución del recurso al ajustamiento de los tipos de las accisas como instrumento de regulación de la demanda.

Sin embargo, a ningún ministro de finanzas le gusta ver disminuir el número de instrumentos fiscales a su disposición. La armonización de los tipos de accisas, sobre todo si se realiza paralelamente a una armonización de los tipos de IVA, reduce considerablemente el margen de maniobra de la política financiera.

*83.* Dicho esto, es importante hacer una distinción entre los efectos de la armonización de los tipos impositivos durante el proceso y al final del proceso de armonización. Durante el proceso de armonización, las obligaciones impuestas a los Estados miembros afectarán, en gran parte, al sentido de los cambios aportados a los tipos. Por ejemplo, suponiendo que hubiese sido elegido (pero no aplicado todavía) un nivel comunitario para la accisa sobre la cerveza, los Estados miembros serían libres de modificar el tipo nacional, a condición de que tal modificación vaya en la dirección del nivel comunitario. Para la mayor parte de los Estados miembros y para la mayor parte de las accisas, la libertad de ajustar los tipos sería limitada, pero no sería suprimida durante la fase de armonización de los tipos. Incluso en la fase final de la supresión de las fronteras fiscales, es probable que se tolere cierto margen entre los tipos de las diferentes accisas. Este margen podría ser oportunamente utilizado por los Estados miembros para satisfacer las necesidades de control de la demanda. Asimismo, los Estados miembros deberían tener la posibilidad de sobrepasar temporalmente el nivel permitido a una accisa dada, a condición, evidentemente, de que tal medida no estorbe los intercambios. Incluso en la fase final, el ajuste de las accisas no desaparecerá completamente del arsenal de instrumentos fiscales a disposición de los ministros de finanzas nacionales.

*84.* Para situar en una perspectiva más amplia las posibles consecuencias de la armonización de las accisas desde el doble punto de vista de los ingresos fiscales y del control de la demanda, resulta oportuno presentar algunas de las conclusiones generales, extraídas del cuadro 3, capítulo IV.

*a)* Todos los Estados miembros han dejado que los tipos impositivos de todas las accisas (o algunas de ellas) se retrasen respecto al movimiento general de los precios. En otros términos, durante un período de gran inflación, la base imponible de las accisas tiende más o menos a desgastarse, debido a que los Estados miembros no consiguen adaptar los tipos específicos al ritmo de la inflación.

*b)* En ningún Estado miembro resulta coherente la política de aumento de los tipos de las accisas; ésta no concuerda globalmente con el movimiento general de los precios, ni concuerda, para cada accisa individual, con los imperativos de la política social, la política de salud pública o de salvaguardia de los recursos, ni siquiera con los aumentos de los tipos que afectan a productos rivales.

*c)* En ausencia de disposiciones comunitarias que regulen la evolución de los tipos de accisas (ya sea en términos absolutos o relativos), y en la hipótesis de que la inflación continúe a medio plazo, las diferencias que existen actualmente entre los tipos, van sin duda a subsistir e incluso a acentuarse en algunos casos.

*85.* En consecuencia, algunas conclusiones resultan evidentes. En primer lugar, aunque libres de toda obligación comunitaria, los Estados miembros tienen dificultades para realizar coherentemente el primer objetivo de las accisas que es procurar ingresos para el Estado.

En segundo lugar, los gobiernos deberían esforzarse en explicar a la opinión pública la disminución de la incidencia de las accisas como resultado de la inflación. En el campo de los impuestos directos, el fenómeno del aumento de los ingresos fiscales («fiscal drag») es actualmente tan conocido que la corrección de las exoneraciones sobre la renta, a intervalos más o menos regulares, para tener en cuenta la inflación, resulta una práctica corriente que no tiene nada de excepcional en los Estados miembros. Por el contrario, el «fiscal boost», es decir, la disminución de la incidencia de las accisas con la inflación se comprende menos bien. En su propio interés, los Estados miembros deberían adoptar las medidas necesarias para remediar esta situación.

Finalmente, las contradicciones de las políticas nacionales en el campo de las accisas reflejan una cierta impotencia por parte de los gobiernos para resistir a las presiones ejercidas por los grupos

interesados y para mantener un sistema coherente. Cada nueva incoherencia no hace más que aumentar las injusticias del sistema y la dificultad para resistir a nuevas peticiones de cambio. En este contexto, las industrias concernidas se ven empujadas a ejercer el máximo de presión posible para obtener concesiones fiscales en su favor. Por otra parte, ninguna industria interesada puede hacer previsiones con un grado razonable de certeza.

*86*. Parece lógico concluir que la autoridad que los Estados miembros detentan en el campo de las accisas conduce a importantes incoherencias e injusticias, tanto en lo que concierne a la estructura como a la evolución de los tipos impositivos. Visto esto, sugerir que un sistema comunitario impondría obligaciones a los Estados miembros resulta más bien un argumento a favor que en contra de la adopción de tal sistema. Además, sería ingenuo suponer que se pueden crear o reforzar políticas comunes en sectores que están sometidos a pesadas cargas fiscales (como la energía, los transportes, el alcohol, el vino), sin adoptar políticas comunes en materia de las accisas.

De todas maneras, las consideraciones precedentes permiten pensar que las obligaciones impuestas a la política presupuestaria y al control de la demanda, serían menos severas de lo que se quiere hacer creer. Una vez terminada la armonización de las estructuras, la armonización de los tipos podría ser realizada en un período relativamente largo e, incluso en la fase final, se podría dejar subsistir un cierto margen de maniobra. En definitiva, mucho más importante sería la creación de un marco fijo, dentro del cual tanto los gobiernos como las industrias pudieran trabajar y preparar el futuro. En todo caso, es lógico pensar que la certeza ofrecida por tal marco compensaría ampliamente las obligaciones presupuestarias y coyunturales que podría imponer.

## Impuesto de sociedades

*87*. La armonización de los sistemas de impuesto de sociedades que conviene realizar implica: un mismo campo de aplicación, un idéntico sistema de impuesto, tipos impositivos muy cercanos y una base imponible común.

Asimismo esto significa una solución común al problema de la imposición de los beneficios realizados en el extranjero, en el marco de establecimientos estables y filiales.

### *Campo de aplicación*

*88*. La cuestión radica en saber cuáles son los contribuyentes concernidos por el impuesto de sociedades. Actualmente, la situación es la siguiente:

- las empresas individuales nunca están concernidas;
- las sociedades de capitales siempre están sujetas a este impuesto;
- por lo que se refiere a las sociedades de personas, la situación varía de un Estado a otro: por ejemplo, en Alemania, nunca están sometidas a este impuesto, mientras que en Francia, no están en principio sometidas pero pueden pedir estarlo; en Bélgica, por el contrario, están sometidas a tal impuesto pero, en algunos casos, pueden pedir no estarlo.

Por razones de competencia, sería de desear una actitud común por parte de los Estados miembros en este tema, pero querer solucionar este problema mediante una armonización sería probablemente meterse en un callejón sin salida. Por un lado, no se trata de iniciar trabajos de esta índole en el sector de los impuestos personales sobre la renta, que conciernen a las empresas individuales; por otro lado, el caso de las sociedades de personas plantea complejos problemas jurídicos en cuanto a la definición y forma de estas sociedades, ya que éstas varían mucho de un Estado a otro.

Por consiguiente, se puede argumentar si no sería mucho mejor mantener los principios fundamentales actualmente aplicados por los Estados, y al mismo tiempo dar a las sociedades de personas (y eventualmente a las empresas individuales) la posibilidad de entrar voluntariamente en el campo de aplicación del impuesto de sociedades. Esta solución no causaría cambios demasiado importantes en las legislaciones nacionales y por lo tanto sólo tendría consecuencias limitadas.

### *Armonización de los sistemas y acercamiento de los tipos impositivos*

*89*. Como ya ha sido indicado en el capítulo precedente, la propuesta de directiva de 1975

prevé la introducción en todos los Estados miembros de un sistema común de imputación parcial, un tipo único de impuesto de sociedades comprendido entre 45 y 55%, y un tipo de crédito de impuesto comprendido entre 45 y 55% del montante del impuesto de sociedades.

Del análisis, del capítulo precedente, de las legislaciones nacionales relativas a los impuestos de sociedades se desprende que, entre los Estados miembros, existen todavía grandes diferencias en lo que concierne a sistemas de imposición de sociedades, tipos de impuesto, y – en los países en los que está en vigor un sistema de imputación – tipos del crédito de impuesto. Por lo tanto, es evidente que la introducción del sistema de imputación parcial, según las modalidades previstas en la propuesta de directiva, tendría consecuencias que variarían sensiblemente de un Estado miembro a otro.

*90*. En los Estados miembros (Bélgica, Francia, Irlanda, Reino Unido) en los que ya está en vigor un sistema de imputación parcial, con tipos de impuesto y crédito de impuesto que se sitúan dentro de una gama propueta por la Comisión, o muy cerca de ésta, las consecuencias serían relativamente modestas ya que las adaptaciones que habría que realizar en las legislaciones nacionales, serían principalmente de carácter técnico.

Por el contrario, las modificaciones que se impondrían en los demás Estados miembros tendrían consecuencias de mayor alcance. En estos casos, se trataría de un cambio fundamental del sistema de imposición, o bien de modificaciones a menudo importantes de los tipos de imposición y de los tipos del crédito de impuesto.

*91*. Un cambio radical del sistema de imposición debería ser realizado en los dos Estados miembros que aplican actualmente el sistema llamado clásico, es decir Luxemburgo y Holanda. En Luxemburgo, además del cambio de sistema, sería necesario aumentar sensiblemente el tipo de impuesto (actualmente 40%) para que se sitúe dentro de la gama. En Holanda, por el contrario, un aumento del tipo de impuesto (que es del 48%) no sería necesaro para satisfacer a las disposiciones de la propuesta de directiva; sin embargo, este aumento se impondría si, en el marco del impuesto de sociedades, fuese indispensable compensar la pérdida presupuestaria que conlleva la introducción de la concesión de un crédito de impuesto.

*92*. Un aumento del tipo de impuesto ya ha sido realizado en Dinamarca (en donde el tipo actual es del 40%) [1], y debería igualmente tener lugar en Italia (el efecto combinado del tipo de impuesto de sociedades y el del Ilor representa 36,25%). Finalmente, en Alemania, el sistema actual de doble tipo (56% para los beneficios reservados y 36% para los beneficios distribuidos) debería ser abandonado.

*93*. Asimismo, deberían ser realizadas adaptaciones en el sector de los tipos del crédito de impuesto. En Dinamarca, por ejemplo, este tipo (alrededor del 25% del impuesto) debería ser aumentado, mientras que debería ser disminuido en Italia y Alemania en donde éste representa respectivamente 58,6% y 100% de la imposición global de los beneficios distribuidos.

*94*. Es de temer que un aumento del tipo del impuesto de sociedades plantee serias reservas en los Estados concernidos. En efecto, teniendo en cuenta la situación económica actual, tal medida podría agravar la situación financiera, ya precaria, de numerosas sociedades.

Reservas del mismo tipo se plantearán en los Estados que tengan que disminuir su tipo de crédito de impuesto. En efecto, tal operación incluye el peligro de que una parte de los ahorradores se aleje del mercado de acciones, haciendo así más difícil la financiación de sociedades por medio de nuevas aportaciones de los accionistas. Sin embargo, es posible atenuar este peligro si se ofrecen compensaciones a las sociedades, como por ejemplo en lo que se refiere al tipo de impuesto de sociedades, o en el marco de eventuales impuestos que atañen a sus beneficios.

*95*. Igualmente, merecen ser recordadas las consecuencias presupuestarias de las modificaciones que deberán llevar a cabo los Estados miembros.

Desde este punto de vista, el impuesto de sociedades desempeña, generalmente, un papel bastante modesto comparado a otros grandes impuestos [2]. Por lo tanto, se puede pensar que las adaptaciones que sea necesario llevar a cabo

---

[1] El tipo de 37% en vigor el 31.12.1979 (punto 44) ha pasado en 1980 a 40%.

[2] Sin embargo, en Luxemburgo representaba el 13,41% de la exacción obligatoria global, en 1977.

para la armonización tendrán una influencia limitada sobre los ingresos fiscales. En la mayor parte de los Estados miembros concernidos, esta influencia sería tanto más reducida cuanto que estas adaptaciones (un aumento del tipo de impuesto y del crédito de impuesto) tendrían consecuencias presupuestarias contrarias; en otras palabras, éstas se compensarían, al menos parcialmente.

Sin embargo, no se pueden calcular con precisión estas consecuencias presupuestarias, ya que un análisis cuantitativo se enfrenta a las dificultades que plantea la estimación precisa de ciertos factores que no puede ser realizada con exactitud. A este respecto, merecen ser citados:

- la influencia ocasionada por la introducción del sistema de imputación parcial, o bien la modificación de los tipos de imposición y/o de los tipos del crédito de impuesto sobre la relación entre les beneficios distribuidos (dividendos) y los beneficios no distribuidos (reservas);

- la dispersión internacional de los accionistas de la sociedad distribuidora: en efecto, cuanto mayor es el número de accionistas residentes en otros Estados miembros o en Estados terceros, para los que las convenciones prevén la concesión del crédito de impuesto, tanto más importantes son las repercusiones sobre el presupuesto, ya que el crédito de impuesto constituye un elemento de la renta imponible en el Estado donde reside el accionista, mientras que el Estado de la sociedad distribuidora debe, en principio, soportar el costo presupuestario del crédito de impuesto;

- el montante de los dividendos distribuidos a los accionistas que no tienen derecho al crédito de impuesto, bien porque no declaran estos dividendos, bien porque residen en Estados terceros en donde no está prevista la concesión del crédito de impuesto, o bien porque se trata de sociedades madres que no distribuyen estos dividendos.

*96*. La utilización de los tipos de impuesto de sociedades como instrumento de ciertas políticas (coyuntural, estructural, regional, etc.) podría igualmente tener consecuencias. Aunque últimamente, los Estados miembros sólo hayan recurrido muy excepcionalmente a tal utilización del tipo de impuesto, y aunque hayan modificado muy pocas veces el tipo por razones presupuestarias, la propuesta de directiva de 1975 prevé este caso. El artículo 3 de este texto permite a los Estados miembros:

- aplicar un tipo de impuesto situado fuera de la gama o incluso una exoneración completa, bien a título permanente, bien por una duración limitada en casos especiales y por razones de política económica, regional o social bien determinadas.

- aumentar o reducir temporalmente el impuesto sobre sociedades por razones de política coyuntural.

Por lo tanto, es lógico pensar que estas disposiciones permitirían satisfacer de una manera equilibrada ciertas exigencias, a saber: por un lado, garantizar la neutralidad en el mercado de capitales y en lo que concierne a la competencia, mediante cierta rigidez de los tipos, por otro lado, permitir la actuación de políticas que necesitan una flexibilidad de los tipos en ciertos casos.

*97*. Todas las consideraciones que preceden concernientes a los tipos del impuesto y del crédito de impuesto adquieren evidentemente otra dimensión si se prevé, a largo plazo, una mayor armonización de estos tipos.

### *Base imponible común*[1]

*98*. No habiendo sido propuesta todavía ningua medida de armonización en este campo, toda consideración sobre las consecuencias de tales medidas en los Estados miembros sería prematura y puramente especulativa.

Al respecto, conviene llamar la atención sobre la posición particular que ocupan las medidas de estímulo. En los Estados miembros, estas medidas constituyen un instrumento esencial para ciertas políticas y su acercamiento reforzaría, sin duda, la integración del mercado común, ya que los objetivos de tales políticas podrían ser definidos a nivel comunitario. Sin embargo, hay que señalar que esto debe referirse únicamente a las medidas de estímulo destinadas a apoyar una política macroeconómica. Ya que las variaciones de la base imponible están concebidas desde una óptica microeconómica, por ejemplo regional o sectorial, éstas plantean problemas de compatibilidad con otras políticas de la Comunidad, tales como la política de compentencia seguida en materia de las ayudas de Estado.

[1] Hay que señalar que, en todos los Estados miembros, las normas de la base imponible son generalmente las mismas, cualquiera que sea la forma jurídica de las empresas.

Por lo tanto, la armonización de las legislaciones nacionales en materia de base imponible deberá, por el momento, limitarse a las disposiciones de carácter puramente fiscal, destinadas a mantener la estabilidad o el potencial de la empresa, y que son calificadas generalmente como medidas normales. A pesar de esta limitación, ésta es una tarea inmensa, ya que el campo de la base imponible es extremadamente vasto y las diferencias que existen entre las distintas legislaciones son numerosas e importantes. Sin duda, serán necesarios varios años para llevar a cabo estos trabajos.

*99*. Igualmente, habrá que tomar en consideración un problema especial: el eventual ajuste de los beneficios imponibles en función de la inflación. Este problema, importante cuando el tipo de inflación es bastante alto, es difícil de resolver por varias razones:

- existen diferentes opiniones sobre el principio mismo; unos son partidarios de tener en cuenta la inflación en la determinación de los beneficios imponibles, mientras que otros opinan lo contrario;

- en el primer caso, es preciso determinar si el ajuste de los beneficios imponibles deberá ser realizado de una manera permanente o periódica (a intervalos variables);

- una vez elegido el método, es preciso estudiar las diferentes posibilidades técnicas y, finalmente, ponerse de acuerdo sobre modalidades comunes.

### *Problemas de imposición sobre los beneficios realizados en el extranjero*

*100*. En lo que concierne a la imposición de los beneficios realizados en el extranjero a través de filiales o establecimientos estables, se presentan dos situaciones actualmente:

Los seis Estados fundadores de la Comunidad no gravan en sus relaciones recíprocas, los beneficios realizados en el extranjero en el marco de filiales o establecimientos estables, y aplican el llamado método de exención; los otros tres Estados miembros gravan los benficios de estos establecimientos permanentes así como los beneficios distribuidos por las filiales extranjeras a su sociedad madre nacional, pero permiten deducir, del montante del impuesto nacional, el montante del impuesto extranjero (dentro del límite del montante del impuesto nacional correspondiente), y aplican lo que se ha convenido en denominar el método de imputación.

Los dos métodos no llegan siempre al mismo resultado. En efecto, con el sistema de imputación, si el tipo del impuesto es más débil en el extranjero, no es la empresa la que se beneficia sino el Estado. Por el contrario, este sistema permite tener en cuenta sistemáticamente las pérdidas registradas en el extranjero en los establecimientos permanentes, mientras que el método de exención, en principio, no lo permite.

En las propuestas de directivas sobre las fusiones y régimen de las sociedades madres y filiales, la Comisión ya se ha pronunciado, por razones de competencia, en favor del método de exención. En efecto, la Comisión estima que el nivel de imposición de las empresas que ejercen su actividad en el territorio de un Estado determinado, no debe depender ni de la nacionalidad de estas empresas, ni del origen de sus capitales.

- Por otra parte, en la propuesta de reglamento relativa al estatuto de la sociedad europea, la Comisión ha previsto un sistema que, en el marco del método de exención, permite tener en cuenta las pérdidas registradas en el extranjero en las filiales o establecimientos estables; sistema que podría extenderse a todas las sociedades.

A corto plazo, se puede probablemente tolerar la coexistencia de los dos métodos. A largo plazo, será necesario elegir, lo que obligará a ciertos Estados a renunciar a un principio fundamental de su derecho fiscal con todas las dificultades que esto planteará.

*Capítulo VI*

## Conclusiones

*101*. En los capítulos precedentes, la Comisión ha indicado, por una parte, las principales acciones que se deben emprender en el campo fiscal en el curso de los próximos años con la perspectiva de un verdadero mercado común y de una mayor integración y, por otra, en función de un análisis sobre la estructura de la fiscalidad en los Estados miembros, ha señalado las principales dificultades que hay que superar para desarrollar tales acciones.

*102*. Al término de este informe, la Comisión cree útil recordar que es de la opinión, ante la perspectiva de una integración más acentuada, que todos los esfuerzos deben ordenarse en función de la realización a cierto plazo de dos objetivos fundamentales:

- en el campo de los *impuestos indirectos*, se trata de eliminar las fronteras fiscales, es decir de suprimir en los intercambios entre Estados miembros la imposición de las importaciones, la desgravación de las exportaciones y los controles en las fronteras, de cara a conseguir un verdadero y único mercado en el interior de la Comunidad;

- en lo referente a los *impuestos directos*, conviene proceder a un acercamiento de las cargas fiscales de las empresas, a fin de que se pueda establecer una competencia equitativa entre las empresas de los diversos Estados y que los movimientos de capitales no sean motivados por consideraciones de carácter fiscal.

*103*. La supresión de las fronteras fiscales implica un acercamiento bastante acentuado de los tipos impositivos del IVA y de las accisas. En cuanto al acercamiento de las cargas fiscales soportadas por las empresas, se requiere esencialmente que la armonización en el campo del impuesto de sociedades sea sobre los tipos del impuesto y la base imponible. En lo referente a la base imponible, que por su naturaleza es un campo bastante vasto, en una primera fase habrá que intentar definir una serie de medidas denominadas normales y de carácter permanente, excluyendo las medidas denominadas estimuladoras destinadas a fomentar la inversión, de las que habrá que coordinar su utilización, en el ámbito de la política económica comunitaria, sólo a más largo plazo. Esta armonización no excluye que otros problemas sean abordados igualmente, como por ejemplo la cuestión de saber si hay que generalizar o al contrario suprimir, allí donde exista, el impuesto sobre el patrimonio de las empresas.

*104*. Las acciones preconizadas por la Comisión sólo podrán llevarse a buen puerto si se cumplen una serie de *condiciones previas*:

- en el campo del IVA, en primer lugar hay que terminar la armonización de la base imponible de este impuesto, realizada ya en parte con la adopción de la sexta directiva, lo que supone una serie de decisiones del Consejo sobre las propuestas que le ha hecho ya la Comisión al respecto, así como toda una serie de nuevas propuestas de la Comisión, de cara a poner fin a una serie de derogaciones al principio de la base imponible uniforme. A continuación, hay que determinar si el sistema común del IVA debe tener uno o varios tipos impositivos [1] y, en este último caso, establecer la lista de bienes y servicios sometidos a los diversos tipos. Finalmente, hay que poner a punto un mecanismo de compensaciones financieras que permitan atribuir los ingresos del IVA al país de destino;

- en el campo de las *accisas*, antes que nada, el Consejo debe adoptar las propuestas que le ha transmitido la Comisión sobre las otras cuatro accisas que, a excepción del tabaco, quedan por armonizar (cerveza, alcohol, vino, aceites minerales) y que se supriman y prohíban los otros impuestos de esta naturaleza, salvo aquéllos que no necesitan controles en las fronteras, como por ejemplo, los impuestos sobre espectáculos o juegos. Además, hay que proseguir la armonización iniciada en el campo de los tabacos manufacturados, relativa a la estructura del impuesto. Igualmente, deberá resolverse el problema de las compensaciones financieras entre Estados miembros, si las accisas se perciben en el país de origen, o el de la cooperación entre las administraciones fiscales si se perciben en el país de consumo;

- en materia de *impuestos de sociedades*, es necesario que el Consejo adopte la propuesta de directiva de 1975 sobre la armonización de los

[1] Por ahora la cantidad de tipos impositivos varía de 1 en Dinamarca a 8 en Italia.

sistemas de imposición de sociedades y de los sistemas de retención en la fuente.

*105*. El análisis de la estructura de la fiscalidad efectuando en el capitulo III, muestra que las diferencias extremas sobre la presión fiscal global, la estructura de la imposición obligatoria global y el peso relativo de los diversos impuestos son importantes, a veces incluso considerables, y que han variado poco a lo largo del período comprendido entre 1973 y 1977 escogido como período de referencia. Así pues, no ha habido un alineamiento espontáneo de los sistemas fiscales de los Estados miembros.

*106*. Las dificultades generales que se deben superar ya sean de orden político, económico, social o presupuestario se han indicado en el capítulo II, punto 5 y en el capítulo V, puntos 54 a 58. En cuanto a las dificultades propias a un impuesto determinado, éstas se analizan en el capítulo V. A todos estos obstáculos, numerosos e importantes, cabe añadir el que representa la ampliación de la Comunidad a tres nuevos Estados.

*107*. A pesar de estos obstáculos, debería ser posible realizar las acciones preconizadas, aunque ello suponga:

- que se manifieste una fuerte voluntad política a fin de hacer progresar sustancialmente la construcción europea. Los numerosos problemas que plantea la armonización fiscal sólo pueden ser aceptados por los Estados ante una perspectiva de este tipo;

- que la armonización se efectúe muy progresivamente, por sucesivas etapas, a fin de que no implique trastornos brutales cuyas consecuencias serían insoportables para los Estados miembros. Para que se acepten los cambios necesarios, es preciso también que exista un cierto paralelismo entre el progreso en la construcción europea y progreso en la armonización fiscal.

*108*. Por otra parte, el desarrollo de las políticas comunes, cuyo corolario es el crecimiento del presupuesto de la Comunidad, puede en cierta medida facilitar la armonización fiscal si se utiliza el instrumento fiscal a nivel comunitario para fines de política económica o presupuestaria.

*109*. La experiencia demuestra que todo cambio en las estruturas fiscales de un Estado provoca toda una serie de controversias, pero muestra también que, cuando hay buenas razones para actuar a nivel nacional, se pueden realizar rápidamente, incluso, reformas importantes. Finalmente, muestra qué poco se tiene en cuenta el interés comunitario cuando se definen políticas fiscales de carácter nacional.

Lo poco que se tiene en consideración el interés comunitario constituye un obstáculo para la armonización fiscal y puede incluso implicar un incremento de las divergencias entre los sistemas fiscales. La Comisión es del parecer que habrá que poner remedio a esta situación. Si se quiere garantizar un grado máximo de convergencia de los sistemas fiscales, el interés comunitario debe tomarse como referencia cuando se modifican estos sistemas. Con este espíritu, la Comisión piensa que es necesario recuperar la idea de un procedimiento de consulta previo [1] sobre las disposiciones más importantes que las autoridades nacionales prevean adoptar en los sectores que sean objeto del proceso de armonización fiscal. La adopción de un procedimiento de este tipo haría que todas las instancias que intervienen en el proceso de decisión en el plano nacional estén en medida de tomar en consideración la dimensión comunitaria de los problemas fiscales.

*110*. Finalmente, la Comisión quiere subrayar que no le parece posible fijar desde ahora un calendario para las acciones pendientes. La magnitud de la tarea y la incertidumbre que reina actualmente sobre el ritmo en que deberá progresar la Comunidad hacia la unión económica y monetaria, no permiten fijar plazos precisos. Simplemente, desea que las actuales dificultades que encuentra Europa se superen con un espíritu comunitario para que la construcción europea pueda ponerse de nuevo en marcha a un ritmo satisfactorio.

---

[1] Esta idea figuraba en el programa de acción en materia fiscal de 1975; Bol. CE 7/8-1975, puntos 1401 a 1404; Bol. CE 9-1975, «tercera parte».

# Anejos

Cuadro 13 — *República Federal de Alemania*

| Impuestos y cotizaciones sociales | 1973 | | 1974 | | 1975 | | 1976 | | 1977 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | a | b | a | b | a | b | a | b | a | b |
| Impuestos personales sobre la renta (incluidas las retenciones en la fuente e impuestos locales) | 27,72 | 10,43 | 29,00 | 10,96 | 27,44 | 10,22 | 27,70 | 10,67 | 28,29 | 11,26 |
| Impuestos de sociedades | 3,51 | 1,32 | 3,14 | 1,19 | 2,82 | 1,05 | 3,36 | 1,30 | 4,13 | 1,64 |
| Impuestos sobre el patrimonio (incluidos los de sucesión) | 2,81 | 1,06 | 2,70 | 1,02 | 2,80 | 1,04 | 2,97 | 1,14 | 2,95 | 1,18 |
| Total | 34,04 | 12,81 | 34,84 | 13,17 | 33,06 | 12,32 | 34,03 | 13,11 | 35,37 | 14,08 |
| IVA | 14,41 | 5,42 | 13,91 | 5,26 | 14,07 | 5,24 | 13,48 | 5,19 | 13,13 | 5,23 |
| Accisa cerveza | 0,37 | 0,14 | 0,34 | 0,13 | 0,33 | 0,12 | 0,30 | 0,12 | 0,27 | 0,11 |
| Accisa vino | 0,09 | 0,04 | 0,09 | 0,03 | 0,09 | 0,03 | 0,10 | 0,04 | 0,09 | 0,04 |
| Accisa alcoholes | 0,92 | 0,35 | 0,88 | 0,33 | 0,81 | 0,30 | 0,78 | 0,30 | 0,79 | 0,31 |
| Accisa tabacos | 2,57 | 0,97 | 2,40 | 0,91 | 2,31 | 0,86 | 2,16 | 0,83 | 2,05 | 0,82 |
| Accisa aceites minerales | 4,80 | 1,81 | 4,30 | 1,63 | 4,46 | 1,66 | 4,18 | 1,61 | 4,02 | 1,60 |
| Total de estas accisas | 8,75 | 2,39 | 8,01 | 3,03 | 8,00 | 2,98 | 7,52 | 2,90 | 7,22 | 2,88 |
| Otros impuestos | 9,84 | 3,70 | 9,51 | 3,60 | 9,06 | 3,38 | 9,13 | 3,51 | 9,08 | 3,61 |
| Total de impuestos nacionales | 67,04 | 25,23 | 66,27 | 25,06 | 64,19 | 23,92 | 64,16 | 24,71 | 64,80 | 25,80 |
| Impuestos diversos en beneficio de las Comunidades Europeas | 0,91 | 0,34 | 1,04 | 0,39 | 1,14 | 0,42 | 1,14 | 0,44 | 1,13 | 0,45 |
| Total de la exacción fiscal | 67,95 | 25,57 | 67,31 | 25,45 | 65,33 | 24,34 | 65,30 | 25,15 | 65,93 | 26,25 |
| Cotizaciones sociales efectivas | 32,05 | 12,06 | 32,69 | 12,36 | 34,67 | 12,92 | 34,70 | 13,37 | 34,07 | 13,50 |
| Total general | 100,00 | 37,63 | 100,00 | 37,81 | 100,00 | 37,26 | 100,00 | 38,52 | 100,00 | 39,81 |

a = relación entre los diversos impuestos y la exacción obligatoria global.
b = relación entre los diversos impuestos y el PIB (a precios de mercado).

Cuadro 14 — *Bélgica*

| Impuestos y cotizaciones sociales | 1973 | | 1974 | | 1975 | | 1976 | | 1977 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | a | b | a | b | a | b | a | b | a | b |
| Impuestos personales sobre la renta (incluidas las retenciones en la fuente e impuestos locales) | 27,20 | 10,41 | 29,29 | 11,43 | 31,74 | 13,39 | 31,46 | 13,32 | 33,05 | 14,56 |
| Impuestos de sociedades | 8,00 | 3,05 | 7,67 | 2,99 | 7,19 | 3,03 | 6,56 | 2,77 | 6,15 | 2,70 |
| Impuestos sobre el patrimonio (incluidos los de sucesión) | 0,81 | 0,30 | 0,68 | 0,26 | 0,69 | 0,26 | 0,71 | 0,30 | 0,80 | 0,34 |
| Total | 36,01 | 13,76 | 37,64 | 14,68 | 39,62 | 16,68 | 38,74 | 16,39 | 40,00 | 17,60 |
| IVA | 17,60 | 6,71 | 17,99 | 7,03 | 15,56 | 6,56 | 17,11 | 7,24 | 16,54 | 7,29 |
| Accisa cerveza | 0,40 | 0,15 | 0,46 | 0,17 | 0,38 | 0,15 | 0,36 | 0,14 | 0,30 | 0,13 |
| Accisa vino | 0,20 | 0,06 | 0,13 | 0,04 | 0,12 | 0,05 | 0,19 | 0,08 | 0,19 | 0,08 |
| Accisa alcoholes | 0,50 | 0,19 | 0,47 | 0,18 | 0,48 | 0,19 | 0,48 | 0,20 | 0,46 | 0,20 |
| Accisa tabacos | 1,55 | 0,58 | 1,32 | 0,51 | 1,38 | 0,58 | 1,42 | 0,59 | 1,43 | 0,62 |
| Accisa aceites minerales | 4,80 | 1,81 | 3,73 | 1,45 | 3,94 | 1,66 | 3,64 | 1,53 | 3,33 | 1,46 |
| Total de estas accisas | 7,45 | 2,79 | 6,11 | 2,35 | 6,30 | 2,63 | 6,09 | 2,54 | 5,71 | 2,49 |
| Otros impuestos | 6,08 | 2,32 | 5,68 | 2,22 | 5,24 | 2,20 | 5,21 | 2,20 | 5,15 | 2,26 |
| Total de impuestos nacionales | 67,14 | 25,58 | 67,42 | 26,31 | 66,72 | 28,07 | 67,15 | 28,37 | 67,40 | 29,64 |
| Impuestos diversos en beneficio de las Comunidades Europeas | 1,35 | 0,51 | 1,37 | 0,53 | 1,43 | 0,60 | 1,19 | 0,50 | 1,92 | 0,84 |
| Total de la exacción fiscal | 68,75 | 26,09 | 68,79 | 26,84 | 68,15 | 28,67 | 68,34 | 28,87 | 69,32 | 30,48 |
| Cotizaciones sociales efectivas | 31,55 | 12,04 | 31,21 | 12,20 | 31,85 | 14,44 | 31,66 | 13,41 | 30,68 | 13,56 |
| Total general | 100,00 | 38,13 | 100,00 | 39,04 | 100,00 | 43,11 | 100,00 | 42,28 | 100,00 | 44,04 |

a = relación entre los diversos impuestos y la exacción obligatoria global.
b = relación entre los diversos impuestos y el PIB (a precios de mercado).

Cuadro 15 — *Dinamarca*

| Impuestos y cotizaciones sociales | 1973 | | 1974 | | 1975 | | 1976 | | 1977 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | a | b | a | b | a | b | a | b | a | b |
| Impuestos personales sobre la renta (incluidas las retenciones en la fuente e impuestos locales) | 52,39 | 22,25 | 56,74 | 25,32 | 54,14 | 22,16 | 52,58 | 22,19 | 50,72 | 21,60 |
| Impuestos de sociedades | 3,12 | 1,32 | 3,21 | 1,43 | 3,16 | 1,29 | 3,81 | 1,61 | 3,08 | 1,31 |
| Impuestos sobre el patrimonio (incluidos los de sucesión) | 5,48 | 2,33 | 5,30 | 2,36 | 5,65 | 2,31 | 4,84 | 2,04 | 5,04 | 2,15 |
| Total | 60,99 | 25,90 | 65,24 | 29,11 | 62,95 | 25,76 | 61,23 | 25,84 | 58,84 | 25,06 |
| IVA | 17,86 | 7,58 | 17,07 | 7,62 | 17,13 | 7,01 | 17,57 | 7,42 | 18,95 | 8,07 |
| Accisa cerveza | 1,73 | 0,74 | 1,71 | 0,76 | 1,84 | 0,75 | 1,65 | 0,70 | 1,59 | 0,68 |
| Accisa vino | 0,32 | 0,14 | 0,33 | 0,15 | 0,41 | 0,17 | 0,43 | 0,18 | 0,45 | 0,19 |
| Accisa alcoholes | 1,13 | 0,48 | 1,07 | 0,48 | 1,24 | 0,51 | 1,23 | 0,52 | 1,26 | 0,54 |
| Accisa tabacos | 3,54 | 1,50 | 3,16 | 5,41 | 3,36 | 1,38 | 3,21 | 1,35 | 3,29 | 1,40 |
| Accisa aceites minerales | 2,34 | 0,99 | 1,97 | 0,88 | 2,13 | 0,87 | 2,11 | 0,89 | 2,54 | 1,08 |
| Total de estas accisas | 9,06 | 3,85 | 8,24 | 3,68 | 8,98 | 3,68 | 8,63 | 3,64 | 9,13 | 3,89 |
| Otros impuestos | 9,78 | 4,15 | 7,76 | 3,46 | 9,04 | 3,70 | 10,57 | 4,46 | 11,02 | 4,70 |
| Total de impuestos nacionales | 97,69 | 41,48 | 98,31 | 43,87 | 98,10 | 40,15 | 98,00 | 41,36 | 97,94 | 41,72 |
| Impuestos diversos en beneficio de las Comunidades Europeas | 0,37 | 0,16 | 0,43 | 0,19 | 0,56 | 0,23 | 0,72 | 0,30 | 0,82 | 0,35 |
| Total de la exacción fiscal | 98,06 | 41,64 | 98,74 | 44,06 | 98,66 | 40,38 | 98,72 | 41,66 | 98,76 | 42,07 |
| Cotizaciones sociales efectivas | 1,94 | 0,82 | 1,26 | 0,56 | 1,34 | 0,55 | 1,28 | 0,54 | 1,24 | 0,53 |
| Total general | 100,00 | 42,46 | 100,00 | 44,62 | 100,00 | 40,93 | 100,00 | 42,20 | 100,00 | 42,60 |

a = relación entre los diversos impuestos y la exacción obligatoria global.
b = relación entre los diversos impuestos y el PIB (a precios de mercado).

## Cuadro 16 — *Francia*

| Impuestos y cotizaciones sociales | 1973 | | 1974 | | 1975 | | 1976 | | 1977 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | a | b | a | b | a | b | a | b | a | b |
| Impuestos personales sobre la renta (incluidas las retenciones en la fuente e impuestos locales) | 9,65 | 3,43 | 11,35 | 4,11 | 10,76 | 4,02 | 11,41 | 4,49 | 12,15 | 4,79 |
| Impuestos de sociedades | 5,75 | 2,04 | 7,66 | 2,77 | 4,90 | 1,83 | 5,55 | 2,17 | 5,40 | 2,14 |
| Impuestos sobre el patrimonio (incluidos los de sucesión) | 0,57 | 0,20 | 0,62 | 0,21 | 0,74 | 0,27 | 0,48 | 0,18 | 0,43 | 0,18 |
| Total | 15,97 | 5,67 | 19,63 | 7,09 | 16,40 | 6,12 | 17,44 | 6,84 | 17,98 | 7,11 |
| IVA | 24,04 | 8,56 | 24,65 | 8,94 | 23,05 | 8,62 | 23,49 | 8,70 | 21,17 | 8,32 |
| Accisa cerveza | 0,08 | 0,02 | 0,06 | 0,02 | 0,06 | 0,02 | 0,04 | 0,01 | 0,04 | 0,01 |
| Accisa vino | 0,11 | 0,04 | 0,09 | 0,03 | 0,09 | 0,03 | 0,06 | 0,02 | 0,06 | 0,02 |
| Accisa alcoholes | 0,89 | 0,31 | 0,86 | 0,31 | 0,85 | 0,31 | 0,79 | 0,31 | 0,78 | 0,31 |
| Accisa tabacos | 1,55 | 0,55 | 1,29 | 0,46 | 1,11 | 0,41 | 1,00 | 0,39 | 0,75 | 0,29 |
| Accisa aceites minerales | 4,48 | 1,59 | 4,07 | 1,48 | 3,73 | 1,47 | 3,26 | 1,28 | 3,78 | 1,50 |
| Total de estas accisas | 7,11 | 2,51 | 6,37 | 2,30 | 5,84 | 2,24 | 5,15 | 2,01 | 5,41 | 2,13 |
| Otros impuestos | 14,64 | 5,21 | 10,01 | 3,63 | 13,21 | 4,94 | 13,07 | 5,15 | 12,78 | 5,03 |
| Total de impuestos nacionales | 61,76 | 21,99 | 60,66 | 21,96 | 58,50 | 21,92 | 59,15 | 22,70 | 57,34 | 22,58 |
| Impuestos diversos en beneficio de las Comunidades Europeas | 0,64 | 0,25 | 0,68 | 0,24 | 0,62 | 0,23 | 0,65 | 0,25 | 0,74 | 0,29 |
| Total de la exacción fiscal | 62,40 | 22,22 | 61,34 | 22,20 | 60,12 | 22,15 | 59,80 | 22,95 | 58,08 | 22,87 |
| Cotizaciones sociales efectivas | 37,60 | 13,39 | 38,66 | 14,02 | 40,88 | 18,23 | 40,20 | 15,84 | 41,92 | 16,47 |
| Total general | 100,00 | 35,61 | 100,00 | 36,22 | 100,00 | 39,38 | 100,00 | 38,79 | 100,00 | 39,34 |

a = relación entre los diversos impuestos y la exacción obligatoria global.
b = relación entre los diversos impuestos y el PIB (a precios de mercado).

## Cuadro 17 — *Irlanda*

| Impuestos y cotizaciones sociales | 1973 | | 1974 | | 1975 | | 1976 | | 1977 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | a | b | a | b | a | b | a | b | a | b |
| Impuestos personales sobre la renta (incluidas las retenciones en la fuente e impuestos locales) | 25,78 | 8,27 | 26,12 | 8,63 | 27,22 | 9,07 | 27,82 | 10,25 | 27,63 | 9,72 |
| Impuestos de sociedades | 2,65 | 0,85 | 2,60 | 0,86 | 2,18 | 0,73 | 1,78 | 0,66 | 4,11 | 1,44 |
| Impuestos sobre el patrimonio (incluidos los de sucesión) | 10,23 | 3,28 | 9,93 | 3,28 | 8,55 | 2,85 | 7,74 | 2,85 | 6,70 | 2,36 |
| Total | 38,66 | 12,40 | 38,65 | 12,77 | 37,95 | 12,65 | 37,34 | 13,76 | 38,44 | 13,52 |
| IVA | 15,94 | 5,11 | 15,82 | 5,23 | 14,39 | 4,79 | 15,31 | 5,64 | 16,99 | 5,98 |
| Accisa cerveza | 5,57 | 1,79 | 5,16 | 1,71 | 5,42 | 1,80 | 5,50 | 2,03 | 5,14 | 1,81 |
| Accisa vino | 0,30 | 0,09 | 0,26 | 0,09 | 0,30 | 0,10 | 0,31 | 0,11 | 0,29 | 0,10 |
| Accisa alcoholes | 4,64 | 1,49 | 4,46 | 1,47 | 3,95 | 1,32 | 3,74 | 1,38 | 3,60 | 1,27 |
| Accisa tabacos | 7,64 | 2,45 | 6,95 | 2,30 | 6,61 | 2,20 | 5,89 | 2,17 | 4,67 | 1,64 |
| Accisa aceites minerales | 6,62 | 2,12 | 6,19 | 2,04 | 7,41 | 2,47 | 7,68 | 2,83 | 7,50 | 2,64 |
| Total de estas accisas | 24,77 | 7,94 | 23,02 | 7,61 | 23,69 | 7,89 | 23,12 | 8,52 | 21,20 | 7,46 |
| Otros impuestos | 9,07 | 2,91 | 8,56 | 2,83 | 6,70 | 2,23 | 6,60 | 2,44 | 6,49 | 2,28 |
| Total de impuestos nacionales | 88,44 | 28,36 | 86,05 | 28,44 | 82,73 | 27,56 | 82,37 | 30,36 | 83,12 | 29,24 |
| Impuestos diversos en beneficio de las Comunidades Europeas | 0,71 | 0,23 | 0,80 | 0,26 | 2,26 | 0,75 | 3,27 | 1,20 | 3,95 | 1,39 |
| Total de la exacción fiscal | 89,15 | 28,59 | 86,85 | 28,70 | 84,99 | 28,31 | 85,64 | 31,56 | 87,07 | 30,63 |
| Cotizaciones sociales efectivas | 10,85 | 3,48 | 13,15 | 4,35 | 15,01 | 5,00 | 14,36 | 5,30 | 12,93 | 4,55 |
| Total general | 100,00 | 32,07 | 100,00 | 33,05 | 100,00 | 33,31 | 100,00 | 36,86 | 100,00 | 35,18 |

a = relación entre los diversos impuestos y la exacción obligatoria global.
b = relación entre los diversos impuestos y el PIB (a precios de mercado).

Cuadro 18 — *Italia*

| Impuestos y cotizaciones sociales | 1973 | | 1974 | | 1975 | | 1976 | | 1977 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | a | b | a | b | a | b | a | b | a | b |
| Impuestos personales sobre la renta (incluidas las retenciones en la fuente e impuestos locales) | 15,04 | 4,61 | 16,31 | 5,17 | 19,14 | 5,99 | 21,30 | 7,11 | 23,39 | 8,02 |
| Impuestos de sociedades | 1,34 | 0,46 | 1,73 | 0,53 | 2,51 | 0,78 | 2,11 | 0,76 | 2,57 | 0,98 |
| Impuestos sobre el patrimonio (incluidos los de sucesión) | 0,48 | 0,14 | 0,29 | 0,09 | 0,20 | 0,06 | 0,19 | 0,06 | 0,18 | 0,06 |
| Total | 16,86 | 5,21 | 18,33 | 5,79 | 21,85 | 6,83 | 23,60 | 7,93 | 26,14 | 9,06 |
| IVA | 15,12 | 4,67 | 17,10 | 5,25 | 14,19 | 4,44 | 14,58 | 4,96 | 15,30 | 5,35 |
| Accisa cerveza | 0,16 | 0,05 | 0,10 | 0,03 | 0,07 | 0,02 | 0,09 | 0,03 | 0,11 | 0,04 |
| Accisa vino | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — |
| Accisa alcoholes | 0,50 | 0,15 | 0,42 | 0,13 | 0,29 | 0,09 | 0,28 | 0,11 | 0,27 | 0,09 |
| Accisa tabacos | 2,94 | 0,90 | 2,77 | 0,84 | 2,77 | 0,86 | 2,32 | 0,76 | 2,16 | 0,74 |
| Accisa aceites minerales | 8,14 | 2,46 | 7,78 | 2,38 | 9,38 | 2,93 | 7,72 | 2,54 | 8,12 | 2,82 |
| Total de estas accisas | 11,74 | 3,56 | 11,07 | 3,38 | 12,51 | 3,91 | 10,48 | 3,44 | 10,66 | 3,69 |
| Otros impuestos | 14,01 | 4,46 | 11,46 | 3,59 | 8,81 | 2,75 | 8,30 | 2,73 | 7,32 | 2,52 |
| Total de impuestos nacionales | 57,73 | 17,90 | 57,96 | 18,01 | 57,36 | 17,93 | 56,96 | 19,06 | 59,42 | 20,62 |
| Impuestos diversos en beneficio de las Comunidades Europeas | 1,04 | 0,31 | 1,04 | 0,32 | 1,03 | 0,32 | 1,22 | 0,41 | 1,55 | 0,53 |
| Total de la exacción fiscal | 58,77 | 18,21 | 59,00 | 18,33 | 58,39 | 18,25 | 58,18 | 19,47 | 60,97 | 21,15 |
| Cotizaciones sociales efectivas | 41,23 | 12,38 | 41,00 | 12,75 | 41,61 | 14,10 | 41,82 | 13,78 | 39,03 | 13,38 |
| Total general | 100,00 | 30,59 | 100,00 | 31,08 | 100,00 | 32,35 | 100,00 | 33,25 | 100,00 | 34,53 |

a = relación entre los diversos impuestos y la exacción obligatoria global.
b = relación entre los diversos impuestos y el PIB (a precios de mercado).

Cuadro 19 — *Luxemburgo*

| Impuestos y cotizaciones sociales | 1973 | | 1974 | | 1975 | | 1976 | | 1977 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | a | b | a | b | a | b | a | b | a | b |
| Impuestos personales sobre la renta (incluidas las retenciones en la fuente e impuestos locales) | 22,24 | 7,83 | 21,85 | 8,01 | 22,89 | 10,15 | 21,45 | 10,00 | 22,31 | 11,06 |
| Impuestos de sociedades | 11,52 | 4,06 | 15,50 | 5,69 | 10,56 | 4,68 | 12,15 | 5,66 | 13,41 | 6,67 |
| Impuestos sobre el patrimonio (incluidos los de sucesión) | 1,72 | 0,60 | 1,23 | 0,45 | 1,05 | 0,46 | 1,14 | 0,53 | 1,23 | 0,60 |
| Total | 35,48 | 12,49 | 38,58 | 14,15 | 34,50 | 15,29 | 34,74 | 16,19 | 36,95 | 18,33 |
| IVA | 10,87 | 3,89 | 9,64 | 3,53 | 10,75 | 4,77 | 10,18 | 4,74 | 9,29 | 4,59 |
| Accisa cerveza | 0,32 | 0,11 | 0,37 | 0,13 | 0,41 | 0,18 | 0,37 | 0,17 | 0,32 | 0,16 |
| Accisa vino | 0,19 | 0,06 | 0,15 | 0,05 | 0,19 | 0,08 | 0,16 | 0,06 | 0,15 | 0,07 |
| Accisa alcoholes | 0,72 | 0,25 | 0,63 | 0,22 | 0,65 | 0,27 | 0,60 | 0,28 | 0,55 | 0,27 |
| Accisa tabacos | 1,92 | 0,67 | 1,57 | 0,57 | 2,03 | 0,90 | 2,06 | 0,95 | 2,00 | 0,99 |
| Accisa aceites minerales | 4,64 | 1,63 | 3,47 | 1,27 | 4,09 | 1,81 | 3,77 | 1,75 | 3,39 | 1,67 |
| Total de estas accisas | 7,79 | 2,72 | 6,19 | 2,24 | 7,37 | 3,24 | 6,96 | 3,21 | 6,41 | 3,16 |
| Otros impuestos | 16,99 | 5,99 | 16,30 | 5,98 | 15,86 | 7,04 | 14,99 | 6,99 | 15,73 | 7,78 |
| Total de impuestos nacionales | 71,13 | 25,03 | 70,71 | 25,90 | 68,48 | 30,34 | 66,87 | 31,13 | 68,38 | 33,86 |
| Impuestos diversos en beneficio de las Comunidades Europeas | 0,89 | 0,31 | 0,97 | 0,35 | 0,72 | 0,32 | 0,64 | 0,29 | 0,73 | 0,26 |
| Total de la exacción fiscal | 72,02 | 25,34 | 71,68 | 26,25 | 69,20 | 30,66 | 67,51 | 31,42 | 69,11 | 34,12 |
| Cotizaciones sociales efectivas | 27,98 | 9,87 | 28,32 | 10,39 | 30,80 | 13,66 | 32,49 | 15,15 | 30,89 | 15,27 |
| Total general | 100,00 | 35,21 | 100,00 | 36,64 | 100,00 | 44,32 | 100,00 | 46,57 | 100,00 | 49,39 |

a = relación entre los diversos impuestos y la exacción obligatoria global.
b = relación entre los diversos impuestos y el PIB (a precios de mercado).

Cuadro 20 — *Países Bajos*

| Impuestos y cotizaciones sociales | 1973 | | 1974 | | 1975 | | 1976 | | 1977 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | a | b | a | b | a | b | a | b | a | b |
| Impuestos personales sobre la renta (incluidas las retenciones en la fuente e impuestos locales) | 26,70 | 11,87 | 26,87 | 12,13 | 26,40 | 12,28 | 26,42 | 12,32 | 25,86 | 12,17 |
| Impuestos de sociedades | 6,67 | 2,97 | 6,64 | 3,00 | 7,60 | 3,53 | 6,86 | 3,20 | 6,65 | 3,13 |
| Impuestos sobre el patrimonio (incluidos los de sucesión) | 1,43 | 0,64 | 1,56 | 0,70 | 1,30 | 0,61 | 1,51 | 0,71 | 1,89 | 0,89 |
| Total | 34,80 | 15,48 | 35,07 | 15,83 | 35,30 | 16,42 | 34,79 | 16,23 | 34,40 | 16,19 |
| IVA | 14,92 | 6,63 | 14,04 | 6,34 | 14,13 | 6,58 | 14,72 | 6,87 | 15,68 | 7,38 |
| Accisa cerveza | 0,28 | 0,13 | 0,26 | 0,12 | 0,24 | 0,11 | 0,23 | 0,10 | 0,21 | 0,10 |
| Accisa vino | 0,12 | 0,05 | 0,10 | 0,05 | 0,09 | 0,04 | 0,13 | 0,06 | 0,14 | 0,07 |
| Accisa alcoholes | 0,72 | 0,32 | 0,71 | 0,32 | 0,72 | 0,33 | 0,72 | 0,34 | 0,70 | 0,33 |
| Accisa tabacos | 1,39 | 0,62 | 1,32 | 0,59 | 1,24 | 0,58 | 1,20 | 0,56 | 1,18 | 0,55 |
| Accisa aceites minerales | 3,17 | 1,41 | 2,91 | 1,31 | 2,80 | 1,30 | 2,59 | 1,21 | 2,50 | 1,18 |
| Total de estas accisas | 5,68 | 2,53 | 5,30 | 2,39 | 5,09 | 2,36 | 4,87 | 2,27 | 4,73 | 2,23 |
| Otros impuestos | 5,38 | 2,39 | 4,76 | 2,15 | 4,36 | 2,03 | 4,77 | 2,22 | 4,99 | 2,35 |
| Total de impuestos nacionales | 60,78 | 27,03 | 59,17 | 26,71 | 58,88 | 27,39 | 59,15 | 27,59 | 59,80 | 28,15 |
| Impuestos diversos en beneficio de las Comunidades Europeas | 1,33 | 0,59 | 1,27 | 0,57 | 1,63 | 0,76 | 2,04 | 0,95 | 2,04 | 0,96 |
| Total de la exacción fiscal | 62,11 | 27,62 | 60,44 | 27,28 | 60,51 | 28,15 | 61,19 | 28,54 | 61,84 | 29,11 |
| Cotizaciones sociales efectivas | 37,89 | 16,85 | 39,56 | 17,85 | 39,49 | 18,37 | 38,81 | 18,10 | 38,16 | 17,96 |
| Total general | 100,00 | 44,47 | 100,00 | 45,13 | 100,00 | 46,52 | 100,00 | 46,64 | 100,00 | 47,07 |

a = relación entre los diversos impuestos y la exacción obligatoria global.
b = relación entre los diversos impuestos y el PIB (a precios de mercado).

## Cuadro 21 — *Reino Unido*

| Impuestos y cotizaciones sociales | 1973 | | 1974 | | 1975 | | 1976 | | 1977 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | a | b | a | b | a | b | a | b | a | b |
| Impuestos personales sobre la renta (incluidas las retenciones en la fuente e impuestos locales) | 29,86 | 10,04 | 30,86 | 11,34 | 35,94 | 13,57 | 36,94 | 13,58 | 34,21 | 12,59 |
| Impuestos de sociedades | 7,57 | 2,55 | 9,43 | 3,46 | 5,83 | 2,20 | 4,58 | 1,69 | 5,58 | 2,05 |
| Impuestos sobre el patrimonio (incluidos los de sucesión) | 13,78 | 4,63 | 12,89 | 4,73 | 12,92 | 4,88 | 12,41 | 4,56 | 12,13 | 4,46 |
| Total | 51,21 | 17,22 | 53,18 | 19,53 | 54,69 | 20,65 | 53,93 | 19,83 | 51,92 | 19,10 |
| IVA | 6,76 | 2,27 | 8,61 | 3,16 | 8,52 | 3,21 | 8,53 | 3,14 | 8,22 | 3,03 |
| Accisa cerveza | 1,61 | 0,54 | 1,42 | 0,52 | 1,59 | 0,60 | 1,72 | 0,63 | 1,69 | 0,62 |
| Accisa vino | 0,41 | 0,14 | 0,41 | 0,15 | 0,51 | 0,19 | 0,57 | 0,21 | 0,53 | 0,20 |
| Accisa alcoholes | 1,99 | 0,67 | 1,85 | 0,68 | 1,71 | 0,65 | 1,91 | 0,70 | 1,60 | 0,59 |
| Accisa tabacos | 4,51 | 1,52 | 4,26 | 1,57 | 4,09 | 1,54 | 4,02 | 1,48 | 4,39 | 1,62 |
| Accisa aceites minerales | 6,55 | 2,20 | 5,04 | 1,85 | 3,81 | 1,44 | 4,21 | 1,55 | 4,49 | 1,65 |
| Total de estas accisas | 15,07 | 5,07 | 11,98 | 4,77 | 11,71 | 4,42 | 12,43 | 4,57 | 12,70 | 4,68 |
| Otros impuestos | 3,18 | 3,09 | 6,98 | 2,56 | 5,42 | 2,05 | 4,09 | 1,50 | 6,47 | 2,38 |
| Total de impuestos nacionales | 82,22 | 27,65 | 81,75 | 30,02 | 80,34 | 30,33 | 78,98 | 29,04 | 79,31 | 29,19 |
| Impuestos diversos en beneficio de las Comunidades Europeas | 0,71 | 0,24 | 0,70 | 0,26 | 0,88 | 0,33 | 1,22 | 0,45 | 1,29 | 0,47 |
| Total de la exacción fiscal | 82,93 | 27,89 | 82,45 | 30,28 | 81,22 | 30,66 | 80,20 | 29,49 | 80,60 | 29,66 |
| Cotizaciones sociales efectivas | 17,07 | 5,74 | 17,55 | 6,45 | 18,78 | 7,09 | 19,80 | 7,28 | 19,40 | 7,14 |
| Total general | 100,00 | 33,63 | 100,00 | 36,73 | 100,00 | 37,75 | 100,00 | 36,77 | 100,00 | 36,80 |

a = relacion entre los diversos impuestos y la exaccion obligatoria global.
b = relacion entre los diversos impuestos y el PIB (a precios de mercado).

Comunidades europeas – Comisión

**Informe sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad**

Suplemento 1/80 del Boletín de las CE

Luxemburgo: Oficina de las publicaciones oficiales de las Comunidades europeas

1983 – 76 p. – 17,6 × 25,0 cm

DA, DE, GR, EN, FR, IT, NL, ES, PT

ISBN 92-825-3571-1

No. de catálogo: CB-NF-80-001-ES-C

Precios públicos en Luxemburgo, IVA excluido:
ECU 4 BFR 160 PTA 460

La armonización fiscal – necesaria para alcanzar los objetivos fundamentales del tratado – plantea muchas dificultades y choca contra numerosos obstáculos. Esta situación llevó a la Comisión a elaborar un informe sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad. Ese documento fue transmitido al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social.

Ese informe constituye una reflexión global sobre el papel de la fiscalidad en el proceso de construcción europea.

## Salg og abonnement · Verkauf und Abonnement · Πωλήσεις και συνδρομές · Sales and subscriptions Vente et abonnements · Vendita e abbonamenti · Verkoop en abonnementen

### BELGIQUE / BELGIË

**Moniteur belge / Belgisch Staatsblad**

Rue de Louvain 40-42 / Leuvensestraat 40-42
1000 Bruxelles / 1000 Brussel
Tél. 512 00 26
CCP/Postrekening 000-2005502-27

Sous-agents / Agentschappen:

**Librairie européenne / Europese Boekhandel**

Rue de la Loi 244 / Wetstraat 244
1040 Bruxelles / 1040 Brussel

**CREDOC**

Rue de la Montagne 34 / Bergstraat 34
Bte 11 / Bus 11
1000 Bruxelles / 1000 Brussel

### DANMARK

**Schultz Forlag**

Møntergade 21
1116 København K
Tlf: (01) 12 11 95
Girokonto 200 11 95

Underagentur:

**Europa Bøger**

Gammel Torv 6
Postbox 137
1004 København K
Tlf. (01) 15 62 73
Telex 19280 EUROIN DK

### BR DEUTSCHLAND

**Verlag Bundesanzeiger**

Breite Straße
Postfach 10 80 06
5000 Köln 1
Tel. (02 21) 20 29-0
Fernschreiber:
ANZEIGER BONN 8 882 595

### GREECE

**G.C. Eleftheroudakis SA**

International Bookstore
4 Nikis Street
Athens (126)
Tel. 322 63 23
Telex 219410 ELEF

Sub-agent for northern Greece:

**Molho's Bookstore**

The Business Bookshop
10 Tsimiski Street
Thessaloniki
Tel. 275 271
Telex 412885 LIMO

### FRANCE

**Service de vente en France des publications des Communautés européennes**

**Journal officiel**

26, rue Desaix
75732 Paris Cedex 15
Tél. (1) 578 61 39

### IRELAND

**Government Publications Sales Office**

GPO Arcade
Dublin 1

or by post

**Stationery Office**

Dublin 4
Tel. 78 96 44

### ITALIA

**Licosa Spa**

Via Lamarmora, 45
Casella postale 552
50 121 Firenze
Tel. 57 97 51
Telex 570466 LICOSA I
CCP 343 509

Subagente:

**Libreria scientifica Lucio de Biasio - AEIOU**

Via Meravigli, 16
20 123 Milano
Tel. 80 76 79

### GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG

**Office des publications officielles des Communautés européennes**

5, rue du Commerce
L-2985 Luxembourg
Tél. 49 00 81
Télex PUBLOF - Lu 1322
CCP 19190-81
CC bancaire BIL 8-109/6003/300

### NEDERLAND

**Staatsdrukkerij- en uitgeverijbedrijf**

Christoffel Plantijnstraat
Postbus 20014
2500 EA 's-Gravenhage
Tel. (070) 78 99 11

### UNITED KINGDOM

**HM Stationery Office**

PO Box 569
London SE1 9NH
Tel. 01-928 6977 ext 365
National Giro Account 582-1002

Sub-agent:

**Alan Armstrong & Associates**

Sussex Place, Regent's Park
London NW1 4SA
Tel. 01-723 3902

### ESPAÑA

**Mundi-Prensa Libros, S.A.**

Castelló 37
Madrid 1
Tel. (91) 275 46 55
Telex 49370-MPLI-E

### PORTUGAL

**Livraria Bertrand, s.a.r.l.**

Rua João de Deus
Venda Nova
Amadora
Tél. 97 45 71
Télex 12709-LITRAN-P

### SCHWEIZ / SUISSE / SVIZZERA

**FOMA**

5, avenue de Longemalle
Case postale 367
CH 1020 Renens - Lausanne
Tél. (021) 35 13 61
Télex 25416

Sous-agent:

**Librairie Payot**

6, rue Grenus
1211 Genève
Tél. 31 89 50
CCP 12-236

### SVERIGE

**Librairie C.E. Fritzes**

Regeringsgatan 12
Box 16356
103 27 Stockholm
Tel. 08-23 89 00

### UNITED STATES OF AMERICA

**European Community Information Service**

2100 M Street, NW
Suite 707
Washington, DC 20037
Tel. (202) 862 9500

### CANADA

**Renouf Publishing Co., Ltd**

2182 St Catherine Street West
Montreal
Quebec H3H 1M7
Tel. (514) 937 3519

### JAPAN

**Kinokuniya Company Ltd.**

17-7 Shinjuku 3-Chome
Shiniuku-ku
Tokyo 160-91
Tel. (03) 354 0131

Precios públicos en Luxemburgo, IVA excluido

ECU 4 BFR 160 PTA 460

OFICINA DE LAS PUBLICACIONES OFICIALES
DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

L – 2985 Luxembourg

ISBN 92-825-3571-1

9 789282 535714