

Repercusión de la adhesión de España a la CEE en el contribuyente español

por José L. Lampreave

Desde el 1 de enero de 1986, España es parte integrante de la Comunidad Económica Europea, en virtud del Tratado de Adhesión a las Comunidades Europeas ratificado el 12 de junio de 1985.

Con toda evidencia, esa integración en la Comunidad Económica Europea (que no en Europa, a la que inevitablemente pertenecemos desde la perspectiva geográfica y a la que contribuimos a configurar, acertada o desacertadamente, en su identidad histórica, política y cultural) ha de afectar a los ciudadanos españoles en múltiples aspectos, entre ellos, en su vertiente de contribuyentes. Y así ha de ser, afortunadamente, ya que si los españoles no se vieran afectados en nada o si el conjunto de afectaciones diera un saldo negativo, ello significaría que, en el primer caso, la Comunidad Económica Europea es papel mojado o pura invención de políticos o, en el segundo caso, que España no debió solicitar la adhesión a una comunidad perjudicial para los intereses de sus ciudadanos.

En lo anterior queda implícita otra idea que conviene resaltar. La específica incidencia en los españoles, como contribuyentes, en sí misma no es buena si, como se teme, es para pagar más. Salvo que esa mayor contribución al Ente Público se viera compensada con una mayor oferta efectiva de bienes o servicios públicos por parte del Estado Español o de la propia Comunidad. Otra cosa sería si aquella incidencia consistiera en la disminución de los actuales impuestos; ventaja, en principio, aceptable por sí misma, pero que tampoco impediría el necesario análisis y comparación con otras posibles desventajas. De aquí que sea imprescindible adelantar dos premisas básicas:

Primera: La mayor o menor incidencia sobre la faceta de contribuyente sólo será admisible si los españoles se ven compensados, en otras facetas, con la entrada en la CEE.

Segunda: No sería admisible que la Administración española alterara la actual presión tributaria «aprovechando» aquel acontecimiento, pero sin relación directa con el mismo.

España, la CEE y el IVA

De hecho, el mismo día 1 de enero de 1986, tuvieron lugar dos acontecimientos simultáneamente la entrada en vigor del Tratado de Adhesión de España (y Portugal) a la Comunidad Económica Europea y la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido. De tal forma que la vigencia de este nuevo impuesto ha sido la resonancia más viva e inmediata de aquella adhesión para el contribuyente español. Como si el acceso a las posibles ventajas y desventajas de la Comunidad requiriera el previo paso por taquilla, y con el pago de una peculiar entrada denominada IVA.

La confluencia de estos dos acontecimientos en la misma fecha merece ser analizada. En primer lugar, el Impuesto sobre el Valor Añadido es, ciertamente, un impuesto comunitario, como se verá más adelante. Pero no es un impuesto exclusivo de la CEE ya que otros países, europeos y no europeos, cuentan con el IVA en su actual sistema tributario; y ello porque en algún momento lo consideraron oportuno y no por causa de un posible ingreso en la CEE. Lo que quiere decir que España hubiera podido adoptarlo antes de entrar en esa Comunidad si, en algún momento, hubieran coincidido tres condiciones básicas: a) la evidencia de ser un impuesto mejor que aquellos a los que sustituye; b) el deseo político de hacerlo; y c) la preparación adecuada para gestionarlo tanto por los contribuyentes como por la Administración. De hecho fallaron el deseo político y la preparación.

En segundo lugar, siendo el IVA un impuesto comunitario, la adhesión de España a la CEE supone, ciertamente, la aceptación de dicho impuesto. Pregunta clave es, sin embargo, si debieron coincidir temporalmente ambos eventos, como así sucedió. La respuesta es sí, aunque con importantes matizaciones. Sin tremendo alguno puede afirmarse que España no estaba preparada para la aplicación del impuesto desde el 1 de enero. De ser cierta esta afirmación, como creemos, hubiera sido aconsejable retrasar su vigencia unos meses más, aunque sólo fuera para impedir los costes adicionales e innecesarios que se derivan de una precipitada exacción.

Como argumento externo contra aquella afirmación puede decirse que la Comunidad exigió la exacción inmediata del tributo comunitario. Extraño parece que países como Grecia, Irlanda y, sobre todo Italia no hubieran admitido —de solicitarse— la procedencia de una moratoria. Incluso más, no existe ningún Estado

miembro de la Comunidad —se repite, ninguno— que haya cumplido sin retraso alguno (se habla de años) los compromisos temporales acordados sucesivamente por la Comunidad, en materia del IVA, para cubrir las etapas y objetivos propuestos.

Como argumento interno parece haberse afirmado que una moratoria sólo hubiera servido para que el contribuyente español se desentendiera del tema hasta la nueva fecha. Sobre futuribles no es menester discutir, pero eso no sucedió en 1981-82 cuando se discutía el anterior proyecto. Y choca, además, este rigor con la dilación administrativa en confeccionar un nuevo proyecto y con pretendido deseo de formar una conciencia fiscal. En todo caso, no fue ese el parecer de otros países ante el mismo problema. A la luz, precisamente, de actitudes foráneas, algunos advertimos, en su momento, sobre la necesidad de que la implantación del IVA viniera precedida de la publicación de todas las normas, legales y reglamentarias, hasta el mínimo detalle, con tiempo suficiente para ser asimiladas por los contribuyentes y por la propia Administración, a todos los niveles. Y que una masiva campaña pública acercara a cada contribuyente el tratamiento completo de su particular caso, con el ánimo, incluso, de detectar previamente y solucionar las dificultades.

Aquellas advertencias pretendían dos cosas: en primer lugar, que el nuevo impuesto fuera correctamente aplicado desde el primer momento, ya que la evidencia de otros países nos mostraba que una parte importante de los efectos nocivos imputables al IVA, de existir, procedían precisamente de la inadecuada aplicación inicial, bien sea por error, desconocimiento absoluto o por malicia (tanto más alentada cuanto mayor fuera el desconcierto). Y, en segundo lugar, que en el nuevo impuesto se evitaran los errores padecidos en la reforma fiscal de 1979, esto es, la reglamentación sobre la marcha con los consiguientes errores, titubeos, fragmentación y proliferación de normas, etcétera. Incumplidas las advertencias, el tiempo mostrará lo que se pretendía evitar. Y esos efectos negativos, si se producen, no serán imputables al ingreso de España en la Comunidad Económica Europea.

La raíz de posibles alteraciones

La Comunidad Económica Europea tiene, en su origen, un claro objetivo inmediato o directo, cual es el establecimiento de un mercado común en el territorio de los Estados miembros, como si de un mercado interior se tratase. Puesto que de un objetivo económico se trata, las razones son también de índole económico. Se piensa que un mercado libre y de plena competencia, en el que exista la posibilidad de absoluta movilidad de factores, recursos, productos y personas es el medio adecuado para obtener la asignación óptima de los recursos escasos. Naturalmente, dicha movilidad ha de venir acompañada de otra característica: la no discriminación. Es decir, que en ninguna parte de ese mercado los factores, recursos, productos o personas, procedentes de otras zonas del mismo, se vean discriminadas, precisamente por su procedencia, y en favor de los que están allí situados. Esta no discriminación o igualdad de trato es el complemento económico de aquella movilidad para que no sea solamente física.

Adicionalmente se entiende, como expresó el Informe Spaak un año antes (21 de abril de 1956), que la magnitud de ese mercado también es ventajosa. Específicamente, sólo un mercado más amplio que el configurado por el territorio de cualquiera de los Estados europeos podría obtener las ventajas de especialización, economías de escala, incremento de productividad, etc., apreciables en países más extensos como EE. UU. De aquí que la creación de este mercado común, como objetivo inmediato, sirva de base para el cumplimiento de otros objetivos, también económicos y sociales, que constituyen el verdadero objeto de la Comunidad. Según el artículo 2 de su Tratado Constitutivo estos objetivos o misiones son: el desarrollo armónico de las actividades económicas en el conjunto, la expansión continua y equilibrada, la creciente estabilidad, la elevación acelerada del nivel de vida y las relaciones más estrechas entre los Estados contratantes.

No quiere decirse con ello que la Comunidad Económica Europea sólo esté movida por meros deseos económicos, aunque prudentemente sean éstos los propuestos. La vieja aspiración de unidad política europea siempre ha estado subyacente en la convocatoria de acuerdos que, al fin, se plasmaron —como paso tangible inicial— en integraciones económicas a las que ahora también accede España. Así, el Tratado de París, estableciendo la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (18 de abril de 1951) ante la convocatoria de Robert Schuman, y los dos Tratados de Roma (25 de marzo de 1957), estableciendo la Comunidad Económica Europea, a la que ahora nos referimos, y la Comunidad Europea de Energía Atómica.

No es fácil establecer un mercado común allí donde existen mercados interiores seculares, máxime cuando cada Estado conserva su soberanía. Según lo expuesto, la plena movilidad y la no discriminación obligan a rectificar la esencia misma de mercado interior, por muy abierto que fuera, plasmada en multitud de instituciones y comportamientos. Adicionalmente, será necesario desmontar aquellos mecanismos creados para proteger a las empresas del país (o a algunas empresas o sectores) de la concurrencia de otras empresas extranjeras más competitivas, para impedir la masiva afluencia de capitales ajenos, etc. Por último, cada uno de los Estados cuenta con sus propias normas legales y disposiciones administrativas, adecuadas a sus necesidades y características. Lo que significa que, aún no existiendo aquellas defensas y protecciones, será necesario iniciar un movimiento de coordinación y acercamiento para evitar que se produzcan discriminaciones. El límite de esta tendencia puede ser o bien la práctica equiparación de las regulaciones interiores o la sustitución de las mismas por otras producidas por una autoridad comunitaria y de general aplicación en todos los Estados contratantes.

En este punto interesa indicar que el contribuyente español no se ve afectado directamente por la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea. Pero, por lo dicho, puede verse afectado en cuanto aquellas barreras o defensas que impiden la libre circulación tengan un contenido fiscal (repercusión favorable por cuanto desaparecen) y en cuanto el necesario proceso de armonización, para evitar discriminaciones, afecte a determinados impuestos ahora vigentes o a sustitutivos de los mismos (repercusión favorable o desfavorable según sea el objetivo propuesto y la situación actual del impuesto español). En cualquier caso debe subrayarse que cualquier modificación —sea su repercusión inmediata favorable o desfavorable—

sólo se ha adoptado o se adoptará no por sí misma sino como medio para conseguir la libre circulación dentro del mercado comunitario y, de ahí, la sana competencia de factores y productos en beneficio e interés de todos los ciudadanos (que no son otros que los contribuyentes). Es hora de analizarlo más detenidamente.

Los fundamentos de la Comunidad y los impuestos

El Tratado de Roma, constitutivo de la Comunidad Económica Europea, contiene un breve Capítulo (arts. 95-99) sobre Disposiciones Fiscales que forma parte del Título I de la Tercera Parte del Tratado (Política de la Comunidad). Esta ubicación de las Disposiciones Fiscales permite suponer que las mismas no fueron consideradas como elemento fundamental de la Comunidad. Sin embargo, esta suposición no es exacta ya que entre los fundamentos de la misma se encuentra la supresión de una institución típicamente fiscal, aunque también se utilizará para otras funciones.

En efecto, la Segunda Parte del Tratado, denominada «Fundamentos de la Comunidad» se refiere a los siguientes aspectos: 1.º libre circulación de mercancías, 2.º agricultura; 3.º libre circulación de personas, servicios y capitales; y 4.º transportes.

La plena realización de estos aspectos supone la creación efectiva del mercado común que servirá de base para la Comunidad y de medio para conseguir otros objetivos. Pues bien, la primera decisión que se adopta, como presupuesto de la libre circulación de mercancías, consiste en establecer una unión aduanera (art. 9 del Tratado).

Previamente, en 1947, el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT), en el número 8 de su artículo 24, había definido como «unión aduanera» la sustitución de varios territorios aduaneros por un solo territorio aduanero, de manera que se eliminasen los derechos de aduana y demás reglamentaciones comerciales restrictivas con respecto a los intercambios de productos originarios de aquellos territorios y que, además, se aplicasen idénticos derechos de aduanas y demás reglamentaciones al comercio respecto a los intercambios con terceros países; exigencia final que diferencia la «unión aduanera» de la «zona de libre cambio» según dicho Acuerdo.

Por esta razón, la primera decisión operativa de la Comunidad tiene una doble vertiente. En primer lugar, se prohíbe la exacción de los derechos aduaneros de importación y de exportación y de cualesquiera otras exacciones de efecto equivalente respecto a la totalidad de los intercambios de mercancías entre los Estados miembros. En segundo lugar, se establece un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países, al objeto de que las mercancías de origen exterior puedan ser importadas por cualquiera de los Estados miembros y circular libremente por el Mercado Común sin producir efectos discriminatorios o distintos de los que se producirían si tales mercancías fueran importadas por otro lugar o Estado.

Puede decirse que los derechos aduaneros o arancelarios tienen, generalmente, un contenido o una intencionalidad más amplia que la meramente fiscal o tributaria. Tales derechos han sido empleados, con frecuencia, como auténticas barreras para proteger la producción interna, no importando tanto la recaudación como la disuasión o la drástica reducción de las mercancías competidoras. Con el mismo fin se han utilizado otras exacciones con distintos pretextos o se han habilitado prácticas administrativas o disposiciones tendentes a entorpecer o a reducir las importaciones. De aquí que la norma comunitaria no se limite a prohibir los derechos aduaneros, suprimiendo también otras exacciones no arancelarias pero de efecto equivalente y cualesquiera otras restricciones cuantitativas a la importación (como cupos o contingentes) o medidas de efecto equivalente. La finalidad, por consiguiente, de estas barreras y trabas aduaneras o equivalentes no es tanto favorecer a posibles contribuyentes cuanto facilitar la libre circulación de las mercancías. Pero lo dicho no impide que parte de ese desarme tenga efectos fiscales, ya que los derechos arancelarios no son otra cosa que un elemento necesario para determinar la cuota tributaria (o la cuota misma, cuando se trata de derechos específicos) del impuesto exigible por un acto de importación o, en su caso, de exportación. En efecto, una cosa es el impuesto como medio recaudatorio y otra la utilización del impuesto como instrumento de disuasión (o, en términos más generales, de ordenación); pero, salvo que la disuasión sea total, ese instrumento producirá ingresos fiscales. De aquí que el cumplimiento de aquella disposición comunitaria afecta también a los contribuyentes, ya que el importador de productos originarios de otros Estados miembros dejará de ser contribuyente (o lo será por cuantías cada vez menores si contemplamos el necesario período transitorio).

Es más, el artículo 17 del Tratado contempla la posibilidad de que los países vengán aplicando derechos de aduana de carácter fiscal. En cuyo caso, aunque no constituyan barreras que impidan la libre circulación de mercancías, también deberán ser reducidos escalonadamente hasta su supresión. Si bien se prevé la posibilidad de sustituir estos derechos por un tributo interno, siempre que no produzca efectos discriminatorios, como se verá en un comentario posterior.

El principio de no discriminación y las disposiciones fiscales

La prohibición de establecer o de mantener restricciones no sólo se refiere a la libre circulación de mercancías, sino también —con las modalidades propias de cada caso— a otros fundamentos de la Comunidad cuales son la libre circulación de personas, servicios y capitales o la libertad de establecimiento y la de prestación de servicios.

Sin embargo, ni la remoción de barreras ni la prohibición de restricciones garantizan la supresión total de trabas impuestas a la libre competencia. Por ello, el Tratado introduce otro principio más sutil cual es el de «no discriminación». Discriminación que, en lo que concierne a este trabajo, puede venir por un tratamiento fiscal más oneroso para mercancías, personas, servicios y capitales originarios de otros Estados miembros o incluso para mercancías originarias de terceros países pero importadas a través de otro Estado miembro.

Esta es, precisamente, la función encomendada al artículo 95 (el primero de las denominadas «Disposiciones Fiscales») del Tratado. Por este artículo ningún Estado puede gravar, directa o indirectamente, los productos de los demás Estados de la Comunidad con tributos internos superiores a los que graven, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Para evitar efectos indirectos, también se prohíbe la exacción de tributos internos sobre productos de otros Estados miembros que, no siendo discriminatorios (en relación con el gravamen sobre los mismos productos nacionales), pudieran proteger indirectamente otros productos nacionales.

Anteriormente se hizo referencia a una concreta aplicación de este artículo al indicar la posibilidad de sustituir actuales derechos aduaneros de carácter fiscal por un tributo interno. A la luz de este artículo, esa posibilidad queda matizada pues no sería aceptable si dicho tributo violara el principio de no discriminación.

No es posible evaluar la incidencia de este artículo del Tratado sobre el contribuyente español. Puede suponerse, sin embargo, que los exportadores españoles podrán beneficiarse siempre que encuentren un gravamen discriminatorio para sus productos ya que, ahora, podrán exigir la cobertura del artículo 95. Lo contrario sucederá en las importaciones a España de productos originarios de los restantes países comunitarios, si se aprecia que algún tributo español fuera discriminatorio. En este caso, la incidencia negativa no vendría por la vía del empeoramiento de su posición como contribuyente, sino por la de pérdida de una protección encubierta.

En cualquier caso conviene saber que el Tribunal Europeo de Justicia resuelve continuamente litigios sobre esta materia y viene elaborando una notable jurisprudencia. A pesar de ello no parece fácil llegar a distinguir entre gravámenes internos con efectos equivalentes a los derechos aduaneros o a medidas restrictivas; gravámenes interiores que, no siendo calificables entre los anteriores, son discriminatorios; y gravámenes internos que, integrados en el sistema tributario del país (y por ello diferenciado hasta que se armonicen), no son considerados como productores de efectos equivalentes a los anteriores.

La imposición en el país de destino y los ajustes en frontera

El ya citado Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT), en su deseo de sentar las bases para desarrollar el comercio internacional, propuso (o mejor dicho, permitió de manera implícita) que las mercancías objeto de dicho comercio fueran gravadas solamente en el país de destino. Principio especialmente recomendable cuando son grandes las diferencias tributarias entre los países.

La aplicación de este principio se lleva a efecto mediante determinados ajustes en la frontera. La mercancía que se exporta queda desgravada de los tributos indirectos y demás exacciones que gravan la producción en el país de origen; y, acto seguido, su importación en el país de destino queda sujeta a los tributos indirectos y demás exacciones que, en dicho país, gravan la producción de mercancías similares.

La Comunidad Económica Europea mantiene el principio del país de destino y para su articulación dedica todas las disposiciones explícitamente fiscales del Tratado (arts 95-99, como se dijo anteriormente). Como punto inicial, se prohíbe que los productos exportados a otros Estados miembros, se beneficien de desgravaciones o devoluciones de tributos internos por importe superior al que fueron gravados directa o indirectamente (art. 96). Y en cuanto a la importación, se prohíbe gravar los productos de otros Estados miembros con tributos internos superiores a los que gravan productos nacionales similares, directa o indirectamente (Art. 95). Puede apreciarse que este mismo artículo sirve de salvaguarda al principio de no discriminación que antes consideramos.

No es éste el momento de exponer con detalle la problemática de los ajustes fiscales en frontera. Valga, por tanto, la siguiente síntesis:

a) No es fácil evaluar con certeza el importe de los tributos internos soportados ni, por tanto, es fácil determinar la devolución o desgravación. La dificultad se funda en que los impuestos indirectos se van acumulando al coste a lo largo del proceso de fabricación y de distribución y sólo es aparente el impuesto soportado en la última operación. Tampoco es factible la estimación cierta de los impuestos acumulados y ocultos en cada producto porque ello dependerá de la mayor o menor amplitud del proceso seguido en cada caso. Todo ello sin considerar el efecto cascada que produce el impuesto aplicado a un coste que lleva acumulando el impuesto anterior.

b) Es de suponer que, con frecuencia, se pretenda favorecer las exportaciones concediendo subvenciones ocultas por la vía de las devoluciones en frontera.

c) También es de suponer que se pretenda aprovechar el gravamen en destino para conseguir discriminaciones contra las mercancías importadas o para provocar efectos equivalentes a los de las barreras arancelarias.

d) En tanto en cuanto se mantengan los ajustes en frontera y, sobre todo, mientras los ajustes sean tan inciertos por las razones indicadas, será necesario mantener las aduanas para realizar estas funciones aun cuando — como en el caso de la CEE— se supriman las aduanas en su sentido tradicional.

Precisamente para suavizar esta problemática, el Tratado dispuso, en su artículo 97, la posibilidad de que los Estados miembros procedieran a fijar tipos medios por productos, para así poder llevar a efecto los ajustes en frontera con mayor facilidad, seguridad y rapidez. Esta disposición, referida exclusivamente a aquellos impuestos que gravaran el volumen de negocios o de ventas con arreglo al sistema de imposición acumulativa, nunca llegó a cumplirse por los problemas que suscitaba. Por esta razón, los Estados miembros llegaron al convencimiento de que era necesario sustituir los sistemas de imposición indirecta sobre el volumen de negocios (tan distintos entre sí), por un sistema común de imposición sobre el valor añadido, al que nos referiremos en el siguiente apartado.

La entrada de España en la CEE no supone, por tanto, la supresión de los ajustes en frontera. Pero estando ya vigente en la Comunidad el sistema de imposición indirecta sobre el valor añadido, han sido suprimidos aquellos anteriores ajustes aproximativos o porcentuales de los que, en España, eran representantes la Desgravación Fiscal a la Exportación y el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores. Quiere esto decir que en cuanto aquellas dos instituciones estuvieran falseadas —por exceso o por defecto— los efectos de estas

desviaciones quedarán suprimidos. Y ello no podrá ser achacable directamente al IVA (aunque tales efectos se pongan de manifiesto desde el momento de su aplicación), sino a las situaciones previamente creadas por aquellas desviaciones.

En este sentido, aquellos sectores exportadores que, de hecho, recibían una subvención oculta por vía de la desgravación fiscal, quedarán en situación desfavorable; pero no como contribuyentes ni por el IVA, sino por no poder seguir disfrutando del desajuste. Lo contrario sucederá si la desgravación fiscal era insuficiente. Estos sectores mejorarán su posición como contribuyentes (al ser desgravados en su totalidad) y de ahí su posición como exportadores.

Las mismas posiciones pueden darse en cuanto al ICGI suprimido, pudiendo mejorar o empeorar la posición de importadores. Claro es que la mejora (gravamen interior a los productos importados menor) puede suponer la pérdida de protección para fabricantes españoles de iguales o similares mercancías o la ausencia de las ventajas de la discriminación en su favor.

La armonización de las normas y sus efectos fiscales

Dentro de la Tercera Parte del Tratado («Política de la Comunidad») y en su Título I («Normas comunes»), el Capítulo 3 se dedica a la «Aproximación de las legislaciones».

Como antes indicamos, difícilmente se suprimirán todas las trabas, los tratamientos discriminatorios o las restricciones de hecho mientras los países comunitarios mantengan sus propias legislaciones tan dispares. Un objetivo importante para la Comunidad es, por tanto, impulsar hacia esa aproximación. Exponente de ello es el artículo 100 en el que se prevé la adopción de directrices para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del Mercado Común. Allí mismo se contempla la posibilidad de que la ejecución de alguna de aquellas directrices implique la modificación de disposiciones legales de uno o varios Estados.

La problemática jurídica que así se plantea (dejamos por obvia la política) es profunda e interesante, aunque muy alejada de las posibilidades de estas páginas. No obstante, el sentido abstracto de la referencia nos obliga a pensar que también van incluidas las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de carácter tributario. Es posible, por tanto, pensar que la España comunitaria se vea obligada a cambiar normas fiscales o tributarias no por aplicación del principio de no discriminación o por imponer trabas a la libre circulación, sino para cumplir una disposición comunitaria de aproximación. Ello sin pensar en el caso límite de que la Autoridad Comunitaria imponga las bases de una normativa común.

Ejemplo claro es la experiencia adquirida por los países comunitarios en torno a la idea de un impuesto sobre el valor añadido. Como acaba de indicarse en el apartado anterior, la dificultad de los ajustes en frontera movió a los redactores del Tratado a sugerir (por vía de autorización) la fijación de tipos medios de producto o grupos de productos, manteniendo los sistemas vigentes en cada país de imposición acumulativa en cascada. La imposibilidad de llevar a la práctica esta propuesta ha propiciado que órganos de la Comunidad (la Comisión con sus estudios y propuestas, y el Consejo con sus Directrices} tomaron la iniciativa en esta materia. No siendo posible exponer aquí todos los detalles de un largo proceso, todavía no terminado, valgan al menos los siguientes puntos básicos;

1967. La primera Directriz (11 de abril de 1967) propone la abolición de los impuestos plunfásicos acumulativos sobre el volumen de ventas y la adopción de un sistema de imposición comunitario sobre el valor añadido, del que se apuntan los elementos básicos. Se permite que la última fase (minorista) sea gravada por un impuesto diferente.

1967: En la misma fecha, la segunda Directriz define con mayor precisión la estructura del IVA, método elegido, sistema de devoluciones, etc. Los seis países comunitarios reaccionaron con mayor o menor rapidez (1) pero, sobre todo, asumieron el esquema con absoluta discrecionalidad, pudiéndose decir que, al cabo del tiempo existían 6 sistemas distintos de imposición sobre el valor añadido.

1970: El Consejo decide (21/470) financiar el Presupuesto de la Comunidad con un tipo nuevo de recurso, el 1 % de la base sujeta al IVA. Para ello es imprescindible lograr la uniformidad de sus normas. Los retrasos de varios Estados y la adición de 3 nuevos miembros impide que el nuevo sistema de financiación empiece en la fecha prevista (1975).

1976: Sexta Directiva (15 de mayo de 1977) que supone una regulación mucho más detallada y exige el abandono de normas discrepantes en multitud de aspectos (servicios, exenciones, gravamen al tipo cero,

pequeñas empresas, agricultura, etcétera). Previamente, la Resolución del Consejo de 9 de diciembre de 1969 exigió la extensión del impuesto a la fase minorista.

(1) Si Alemania y Francia (en donde ya existía un IVA) pusieron en vigor el nuevo sistema en la fecha prevista, Holanda se retrasó un año (1 969), Luxemburgo dos (1970), Bélgica cuatro (1 972) e Italia cinco (1 973) A estos dos últimos Estados están dedicadas las Directrices 3, 4, 5.

Nuevas propuestas de Directriz (algunas aceptadas ya por el Consejo y publicadas) han ido perfilando ulteriores armonizaciones en aspectos concretos tales como deducción o devolución del impuesto pagado en otro Estado, régimen de bienes usados, objetos de arte y antigüedades, suspensión del pago del impuesto en la importación, etcétera.

Estos largos pero, a su vez, mínimos detalles prueban que la Comunidad puede promover e instar la armonización o aproximación de las normas internas de los Estados miembros; y en ocasiones puede obligar incluso a cambiar de sistema, sobre las bases específicas que dicte el Consejo. Sin que obste a todo ello las dudas, dilaciones, excusas o desviaciones de los países.

No estaba prevista la creación del IVA al firmar el Tratado de Roma, pero sí estaba previsto el mecanismo para la aproximación de las normas internas cuando incidieran directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común, como expresa el artículo 100 citado. Más específicamente, el artículo 99 (último de las Disposiciones Fiscales) ordenaba a la Comisión examinar de qué forma sería posible la armonización de las distintas legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios, de impuestos específicos y de otros impuestos indirectos, todo ello en interés del mercado común. De forma tal que bien por el artículo 99, específico, o bien por el más general artículo 100, se hubiera podido llegar al proceso de armonización que culmina en el IVA aunque, como se ha visto, dicho proceso no está terminado. Una futura meta de ese proceso es la equiparación de los tipos de gravamen, lo que permitiría pensar en la supresión de las aduanas como puntos de liquidación de los ajustes en frontera, sustituyéndolas por sistema de compensación entre las Administraciones.

El contribuyente español se ha encontrado con el IVA en el instante de acceder a la Comunidad Económica Europea. En ella se decidió su adopción por sus ventajas en comparación con los sistemas de imposición indirecta existente (comparables al IGTE español y al Impuesto sobre el Lujo). La neutralidad del IVA, su claridad, la no incorporación del impuesto a los costes, la superación de los problemas creados por otros impuestos en los ajustes en frontera, son ventajas que no quedan empañadas por una cierta mayor dificultad en su gestión. No debería olvidarse, sin embargo, que las propias legislaciones internas han deteriorado la sencillez del sistema multiplicando los tipos de gravamen, los regímenes especiales, etc., o endureciendo las exigencias formales. Por último, las más que probadas ventajas del IVA podrían quedar anuladas para el contribuyente si, por meros deseos recaudatorios, los tipos de gravamen exigibles fueron superiores a los que estrictamente serían necesarios para mantener la situación anterior, es decir que el cambio del sistema de imposición sólo fuera un cambio de sistema y no un aumento de la presión fiscal global y de la recaudación. En todo caso, como se dijo al principio, no deben ser imputados al IVA los posibles efectos negativos que se deriven de su precitada introducción. Pensamos en comportamientos erróneos, en re-gulanzaciones costosas, en aprovechamientos ilícitos de la ignorancia propia y ajena, en las correcciones de normas sobre la marcha, en la regulación continua de situaciones imprevistas y, sobre todo, en el tirón inflacionista que de todo ello puede derivarse y que es, precisamente, el único de incuestionable importancia según la experiencia internacional.

La armonización de impuestos específicos

Según se vio anteriormente, las Disposiciones Fiscales del Tratado (arts. 95-99) no se refieren exclusivamente a los impuestos generales sobre el volumen de negocios o sobre el volumen de ventas, sino también a otros impuestos indirectos.

Dejando para otra ágora la discusión sobre la validez de la distinción entre impuestos directos e indirectos, entre los así llamados indirectos tienen especial importancia los impuestos específicos o excise duties (accisas). Es decir, aquellos que gravan un solo producto o un grupo de productos similares, bien sea en su producción o en

su distribución y consumo. El recuerdo de impuestos sobre el tabaco, sobre los productos derivados del petróleo o aceites minerales, sobre los alcoholes, sobre el teléfono, etc., nos centra en el objeto del comentario. Además de lo dicho (gravamen sobre un producto o sobre un grupo de productos similares), tales impuestos tienen tres características muy pronunciadas: a) su gran diversidad en el tiempo y, lo que ahora interesa más, entre los Estados; b) la interferencia en ocasiones de monopolios del Estado, y c) sus motivaciones que si bien, con buena técnica y doctrina, responden a objetivos propios de política general (corregir un exceso de demanda global, moderar consumos que producen efectos sociales nocivos, dificultar —como alternativa a la prohibición— consumos perjudiciales a la salud, etc.) con frecuencia derivan en el más áspero interés de obtener importantes ingresos fiscales.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que, en el seno de la Comunidad Económica Europea, la producción de algunos de los productos está centrada en zonas específicas (por ejemplo, tabaco, vinos), por lo que el mismo producto para algunos Estados es de uso corriente y popular y, para otros, es artículo de lujo. Históricamente esta circunstancia se ha reflejado en tipos de gravamen muy dispares y en barreras fiscales de protección a productos equivalentes y sustitutivos.

Como quedó indicado, el artículo 99 del Tratado ordenó a la Comisión examinar la forma en que fuera posible armonizar las distintas normas reguladoras de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos específicos (así como cualquier otro impuesto indirecto) en los Estados miembros. De ello se ocuparon, entre otros asuntos, el Informe Neumark en 1960 y el Informe Deringer en 1963 (1); y sólo más tarde, después de aprobado el cambio al sistema de imposición sobre el valor añadido, la Comisión empezó a presentar muy diversas propuestas al Consejo, resultando de ellas algunas concretas Directrices, de las que sólo habrá ocasión de mencionar las más significativas.

Las ideas básicas del proceso propuesto de armonización, en diversas etapas sucesivas, vienen a ser las siguientes:

a) Necesidad de reducir la gran variedad de impuestos específicos existentes a los cinco cuantitativamente más importante: tabaco, alcoholes, petróleo, cerveza y vinos. Como principio general, deben ser suprimidos aquellos cuya escasa capacidad para obtener ingresos fiscales no justifique los costes de la recaudación. Algunos otros podrían ser integrados en el sistema de imposición sobre el valor añadido, con tipo de gravamen superior si fuera necesario. El período transitorio habilitado para la efectiva desaparición debería concluir en el momento en que se supriman los ajustes fiscales en frontera.

(1) Informe del Comité Fiscal y Financiero, presidido por Fritz Neumark, abril 1960, Informe del Comité de Mercado Interior, presidido por Arved Denngcr.

b) Los impuestos específicos que permanezcan no deberían gravar productos indispensables para la vida humana ni, en lo posible, materias primas para la industria. Por su parte, los productos gravados por un impuesto específico sólo soportarán el gravamen conjunto del IVA, suprimiéndose cual quiera otra exacción o impuesto indirecto sobre su producción, distribución o consumo.

c) En cualquier caso, la armonización de estos impuestos específicos, sólo puede ser operativa si viene acompañada de más amplios acuerdos comunitarios que la incluyan. De aquí que diversas propuestas de Directrices elevadas al Consejo (en tre ellas las presentadas conjuntamente el 7 de marzo de 1972, una de las cuales es considerada como programa básico de armonización), reclamen la atención sobre situaciones muy directamente relacionadas con el tabaco, las bebidas alcohólicas, el petróleo, tales como la existencia de monopolios de Estado que imponen sus precios, la política agrícola comunitaria, las relaciones con departamentos y territorios de ultramar, la política energética de la Comunidad (atendiendo fuentes de energía alternativas), transporte comunitario, etcétera. No es, por tanto, sencilla la armonización. Ello sin contar con los muy marcados intereses contradictorios de los Estados sobre algunas materias.

d) El sistema propuesto, y en algunos aspectos ya en distintas etapas de armonización, es el siguiente: I.—Impuesto sobre petróleos o aceites minerales, con especial referencia a hidrocarburos líquidos utilizados como fuels (la crisis de 1973 provocó el que la atención quedase fijada en la utilización del impuesto para fomentar el empleo de otros productos energéticos). II.—Impuesto sobre manufacturas o elaboración de tabacos con especial atención a la armonización del gravamen sobre los cigarrillos y a la definición de otros grupos o clases de labores. III.—La imposición sobre alcoholes que, a su vez, se desglosa en tres impuestos específicos

sobre los alcoholes etílicos (Excepto los de uso industrial); sobre los vinos, licores, espumosos, otros) y sobre la cerveza. Por su parte, España acercó la estructura tradicional de sus denominados impuestos especiales a los esquemas europeos mediante la Ley 39/ 1979, de 30 de noviembre. En ella se previno la permanencia de sólo tres impuestos (sobre alcoholes etílicos y bebidas alcohólicas; sobre el petróleo, sus derivados y similares; y sobre las labores del tabaco) y la supresión de los impuestos sobre el azúcar; sobre la archicoria; sobre cervezas, jarabes y bebidas refrescantes; y sobre el uso del teléfono. No obstante esta norma surgió con carácter provisional e, incluso, meramente testimonial, por cuanto seguían vigentes (aunque fuera transitoriamente) el último impuesto reseñado (teléfonos) y un concepto del penúltimo (bebidas refrescantes), mientras que el gravamen sobre el tabaco continuaba rigiéndose por las anteriores normas del Impuesto sobre el Lujo (art 2), en espera de su propia regulación como impuesto especial.

Firmado el Tratado de Adhesión, la Ley 45/1 983, de 23 de diciembre, ha puesto en línea el sistema español con el comunitario. Así los impuestos especiales gravarán el alcohol y bebidas derivadas; la cerveza; los hidrocarburos; y las labores del tabaco. Es probable que el contribuyente español pueda ver modificada su actual situación, especialmente en el área de vinos y cervezas. Conviene indicar que expertos europeos, en su día, aconsejaron la supresión del gravamen sobre los vinos; opinión que no prosperó por razones técnicas, por la disparidad de los intereses en juego y por la pérdida de recaudación que algunos países sufrirían. Pero posiblemente el impacto mayor, a medio plazo, provenga de las decisiones que la Comunidad adopte sobre la intervención en los mercados de los monopolios estatales.

Medidas comunitarias y otras armonizaciones

Tal vez, el español medio ha captado la idea de que la integración en la CEE supone la lucha en mercados abiertos y la supresión de protecciones y de ayudas directas obtenidas de organismos oficiales. Posiblemente, perciba también que buena parte de las decisiones económicas se verán afectadas por negociaciones y acuerdos comunitarios que también tendrán en cuenta otros intereses que los internos de España. Pero lo más probable es que apenas tenga conocimiento de que todo ello viene acompañado o precedido de una infinidad de ajustes institucionales, como los expuestos, que le afectarán o no según sea su situación y sus actividades. Muchos de estos ajustes pretenden, como se ha dicho, evitar discriminaciones o suprimir trabas a la libre circulación. Algunos tratan de prevenir la doble imposición de una actividad, la cual siempre será posible mientras subsistan áreas de comercio diferenciadas por algún tipo de aduanas fiscales o mientras los países mantenga sistemas impositivos diferenciados. No queremos terminar este trabajo sin citar brevemente las realidades y los propósitos más relevantes.

El tránsito por aduanas ha sido ya regulado por un conjunto de Directrices que tienden a evitar la doble imposición más que a reconocer pequeñas facilidades o exenciones. Se supone, por tanto, que los artículos fueron gravados en el país de origen Tal es el caso de la franquicia concedida a los bienes importados por viajeros siempre que no tengan carácter comercial, es decir, que sean de su pertenencia y uso personal o familiar, que sean pequeños obsequios o que se limiten a cantidades previamente establecidas (caso de tabacos, bebidas, perfumes, etc.). Especiales facilidades se reconocen a residentes y trabajadores en la zona fronteriza. Lo mismo ha de decirse respecto a pequeños envíos de bienes, sin carácter comercial o incluso a bienes importados de terceros países. En la misma línea, la franquicia reconocida a efectos personales de visitantes temporales, inmigrantes y a viajeros en tránsito con vehículos propios.

Siendo el transporte uno de los fundamentos de la Comunidad, como ya se dijo, los esfuerzos se centran en evitar cualquier tipo de traba bien sea de carácter administrativo (permisos, licencias) o de carácter fiscal (impuestos adicionales, tasas específicas, derechos de tránsito) que perjudiquen la libre circulación o produzcan efectos discriminatorios en razón de su punto de origen. A estos efectos se propugna la sola aplicación del IVA al transporte y del impuesto específico sobre el carburante (incluso con exención hasta los 50 litros, según Directriz 68/297).

En el ámbito de los impuestos indirectos —aunque, en realidad, se refiera a la libre circulación de capitales— la Comisión se propuso armonizar los derechos o gravámenes (*droits d'apport*, *capital duty*), exigidos por los Estados a la aportación de capitales a las sociedades, tanto por vía constitución como por vía de emisión de

obligaciones. Las directrices 69/335, 73/80 y 74/553 fueron delimitando el ámbito de aplicación (sociedades o entidades por acciones que limiten de alguna forma la responsabilidad de los socios), el hecho imponible (constitución, aumento de capital, transformación, cambio de la sede social a otro Estado), la base imponible (valor actual o valor nominal de las acciones) y el tipo de gravamen (1 % y posibilidad de reducirlo en un 50% o más). La legislación española asumió anticipadamente este compromiso, estableciendo un gravamen del 1 % sobre las operaciones societarias realizadas por Sociedades Anónimas en la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (art 16). Si bien dejó en suspenso su aplicación (véase su Disposición Transitoria Tercera), hasta que entrara en vigor el Impuesto sobre el Valor Añadido. Antes de que esto ocurriera, el Decreto-ley 2/1985, de 30 de abril (sobre medidas de política económica), reducía al 1 % el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en la constitución y aumento de capital de las sociedades, cualquiera que sea su naturaleza.

De hecho los esfuerzos de armonización fiscal no se han reducido al ámbito de los impuestos indirectos. El artículo 100 del Tratado impone al Consejo el mandato de adoptar directrices para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros, siempre que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del Mercado Común. Tales decisiones deben ser adoptadas por unanimidad y a propuesta de la Comisión. Ello ha permitido que diversos comités de estudio reclamaran la necesidad de armonizar algunos aspectos relevantes de la imposición directa, con el fin de facilitar la libre circulación de capitales y de personas así como el derecho y la libertad de establecimiento y, en todo caso, a fin de evitar restricciones o discriminaciones en estas materias.

En 1962, el ya conocido Informe Neumark había mostrado su preocupación sobre los problemas creados por la doble imposición de los beneficios producidos por las sociedades y de la atribución de las mismas a los socios, de la misma forma juzgaba necesaria la armonización del Impuesto sobre la Renta Personal y la creación de Convenios para evitar la doble imposición.

Más específicamente, el Informe Segré (Bruselas, 1966) analizaba las dificultades a resolver en el desarrollo de un mercado de capitales europeos. De hecho, la Comisión confeccionó un programa de armonización de los impuestos directos en 1967, que fue elevado como Memorandum al Consejo en junio. Otro Memorandum, en marzo de 1969, analizaba la incidencia de tales impuestos sobre el mercado de capitales.

En síntesis puede decirse que los estudios y propuestas más significativos versan sobre los sistemas más adecuados de retención del impuesto sobre los dividendos e intereses; los métodos recomendados para reducir la doble imposición de dividendos, las disposiciones fiscales aplicables a los grupos de sociedades; la remoción de obstáculos a las fusiones de empresas y sociedades y a las participaciones en otras sociedades; las inversiones realizadas por los intermediarios financieros; la armonización de los tipos de gravamen aplicables a los beneficios de las sociedades y de los métodos aplicables para la determinación de la base imponible de las mismas.

Muchos de los citados tópicos plantean problemas dentro de cada país y mucho más si la sociedad o sus socios tienen una proyección internacional. En sus soluciones están implicados tanto el Impuesto sobre Sociedades como el exigido sobre la Renta Personal. Es obvio que, en el mismo plano, las pretensiones de armonización también alcanzan al Impuesto (cuando existe) sobre el Patrimonio y a las normas de aplicación del gravamen sobre sucesiones y donaciones.

Mientras no se haya realizado la armonización o aproximación de las disposiciones legales actuales, no sólo se tiende a fomentar la firma de Tratados para evitar la doble imposición, sino que se piensa en la eficacia de establecer un Convenio multilateral para solucionar de modo uniforme las cuestiones en controversia.

Por último, la idea, iniciada por el profesor Sanders en 1969, de establecer una nueva forma societaria —la Sociedad Europea— no ha pasado de ser, en nuestra opinión, un nuevo proyecto voluntarista y hasta romántico. Su posible constitución mediante la inscripción en un Registro Mercantil Europeo, con sede en Luxemburgo, no parece resolver con eficacia los problemas ahora planteados a una sociedad con vocación de multinacionalidad.

REPERCUSIÓN DE LA ADHESIÓN DE ESPAÑA A LA CEE EN EL CONTRIBUYENTE ESPAÑOL
THE REPERCUSSION OF THE SPANISH EEC ADHESIÓN ON THE SPANISH TAXPAYER

RESUMEN

El pueblo español ha identificado el ingreso de España en la CEE con la vigencia del IVA. Sin embargo, la situación del contribuyente español puede quedar también modificada por otros acuerdos comunitarios ya adoptados y por el resultado de propuestas que ahora se tramitan. Estas alteraciones responden tanto a la creación de una unión aduanera comunitaria, como a la necesidad de suprimir cualesquiera barreras fiscales o medidas equivalentes y de evitar un tratamiento discriminatorio. La armonización de la imposición indirecta en interés del mercado común y la aproximación de las disposiciones legales de los Estados miembros, siempre que incidan en su establecimiento o funcionamiento, terminarán afectando también a los contribuyentes españoles

ABSTRACT

The Spanish people have identified the Spanish entrance into the EEC with the coming into force of the IVA*. Nevertheless the Spanish taxpayer's situation might be modified by other Community agreements already assumed, and by the result of other proposals being now negotiated. These alterations answer to the creation of a Community Customs Union, as well as to the need of suppressing any tax barriers and/or other equivalent measures. The balance of the indirect tax imposition and other legal ordinances of the Member States will finally concern the Spanish taxpayer as well.

Added Value Tax

Colaboradores

ALÓNISO RODRIGUEZ, José Antonio

Nacido el 14 de abril de 1953, es Doctor en Ciencias Económicas y profesor titular de Economía Aplicada de la Universidad Complutense de Madrid. Actualmente es Vicerrector Adjunto de la Universidad Internacional Menéndez Pelayo y director del Centro de la UIMP en La Coruña. Especialista en el sector exterior español, es autor de diversos trabajos sobre las relaciones económicas, tanto comerciales como financieras, de España con el exterior. Entre sus publicaciones cabe destacar los libros realizados en colaboración con V. Donoso, *Efectos de la adhesión de España a la CEE sobre las exportaciones de Iberoamérica*, Madrid 1983, y *La empresa exportadora española frente a Iberoamérica y la CEE (Ensayo de una tipología empresarial diferenciada)*, Madrid, 1985.

BERCOVITZ RODRIGUEZ-CANO, Rodrigo

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho Civil en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid. Perteneció al Consejo Asesor de la Editorial Tecnos para la Biblioteca de Textos Legales.

CRUZ RÓCHE, Ignacio

Doctor en Ciencias Económicas. Licenciado en Derecho. Licenciado en Ciencias Empresariales (ICADE). Catedrático de Economía de la Empresa y Director del Departamento de Investigación Comercial de la Universidad Autónoma de Madrid. Es autor de varios libros y numerosos estudios sobre cuestiones de economía de la empresa, comercialización y Seguridad Social. Ha sido consultor del UNCTAD-GATT para proyectos en Perú, Colombia, Cuba y ha pronunciado conferencias en universidades españolas y extranjeras.

DE LA CUESTA RUTE, José María

Doctor en Derecho por la Universidad de Madrid. Profesor Adjunto de Derecho Mercantil, ha profesado esta disciplina en las Facultades de Derecho de las Universidades Complutense y de Navarra. Catedrático de Derecho de la Publicidad en la Universidad Complutense.

Becario de la Fundación Juan March. Ha visitado numerosas universidades extranjeras. Ha participado en diversos Congresos, Simposios y Jornadas en España y en el extranjero.

Miembro del Consejo Asesor de la Revista Jurídica LA LEY, ha formado también parte de su Comité Editorial.

De entre sus cerca de cincuenta trabajos indicaremos aquí: «Régimen jurídico de la publicidad», «La reforma de la Junta y del Jurado de Publicidad», «Tratamiento jurídico en España de la comunicación publicitaria ilícita», «Publicidad de tipos y tarifas», «Algunas orientaciones para una regulación jurídica de la publicidad de activos financieros», «La protección jurídica de las creaciones publicitarias».

Lecciones de Derecho de la Publicidad, El contrato de publicidad, la relación entre el anunciante y la agencia, Las responsabilidades de las Administraciones Públicas por las alegaciones

publicitarias de contenido financiero, La acción de cesación y abstención de la publicidad ilícita, una sentencia ejemplar.

DONOSO, Vicente

Licenciado en Filosofía y Letras (Universidad Complutense), Licenciado en Ciencias Económicas (Universidad Complutense) y Doctor en Ciencias Económicas (Universidad Complutense). En la actualidad es profesor titular del Departamento de Estructura Económica y Economía Industrial de la Universidad Complutense. Interesado por los temas de comercio exterior y en las relaciones internacionales de la economía española, en particular en las relaciones con la CEE. Entre sus publicaciones se encuentran los libros *Efectos de la adhesión de España a la CEE sobre las exportaciones de Iberoamérica*, Ediciones Cultura Hispánica, Madrid, 1983 y *La empresa exportadora española frente a Iberoamérica y la CEE*, Ediciones Cultura Hispánica, Madrid, 1985, ambos libros en colaboración con José Antonio Alonso.

FERNANDEZ NOGALES, Angel

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales, por la Universidad Autónoma de Madrid. Desde 1981, profesor del Departamento de Investigación Comercial de la Facultad de Económicas de la Universidad Autónoma de Madrid, y ha leído la tesis doctoral con el título «Marketing internacional aplicación a las exportaciones españolas a Iberoamérica», en vías de publicación por el Instituto de Cooperación Iberoamericana.

HUERTA DE SOTO, Jesús

Doctor en Derecho. Licenciado en Ciencias Económicas y Actuario Matemático de Seguros por la Universidad Complutense de Madrid (Premio Extraordinario fin de carrera). Master of Business Administration por la Universidad de Stanford (California, Estados Unidos). Premio Internacional de Economía «Rey Juan Carlos» en 1983. Representante de España en el Grupo Consultivo de las Asociaciones de Actuarios de la Comunidad Económica Europea. Profesor de Economía Política en la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid.

LAMPREAVE, José L.

Catedrático de Economía y Hacienda Pública en la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid. Doctor en Derecho y Economista. Miembro del International Institute of Public Finance y de la International Fiscal Association. Como experto fiscal ha sido ponente en diversos Congresos Internacionales y dirigido el celebrado en 1984 en Montevideo sobre la aplicación del IVA en los países hispano-luso-americanos.

MUGICA GRUJALBA, José Miguel

Doctor en Ciencias Económicas. Profesor Titular del Departamento de Investigación Comercial de la Universidad Autónoma de Madrid en la asignatura Distribución Comercial. Ha publicado varios artículos sobre Investigación Comercial.