

20-15-0
1016.1.III.FU^{ESP}
49)

INSTITUTO DE ECONOMIA APLICADA
Consejo Superior de Investigaciones Científicas.
UNIVERSIDAD AUTONOMA. CANTO BLANCO. MADRID. ESPAÑA.



EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL ANTE
LA C.E.E.

P. Calle Sáiz

SEMINARIO ANGLO-ESPAÑOL.

23-25 de Marzo de 1981

LOUGHBOROUGH

INGLATERRA.

J

EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL ANTE LA CEE

RICARDO CALLE SAIZ

Catedrático de Hacienda Pública y Derecho Fiscal de la

Universidad de Madrid

Madrid, Marzo 1981

España

EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL ANTE LA CEE

1.- Los problemas fiscales de la Europa Comunitaria

Que la Europa comunitaria se enfrenta a problemas complejos ante la perspectiva 1980 nos parece indudable. Desde que en 1962 se publicó el Informe Neumark hasta hoy, mucha ha sido la experiencia acumulada, pero también se han concretado las dificultades del proceso de armonización de las tres figuras impositivas que podemos afirmar tienen importancia en la Comunidad Económica Europea : impuesto sobre el valor añadido, impuestos sobre consumos específicos e impuesto de sociedades. Cuando esto sostenemos, lo hacemos apoyándonos en el realismo y en el rigor del Informe publicado en marzo de 1980 por la Comisión de las Comunidades Europeas bajo el título "Perspectivas de Convergencia de los Sistemas Fiscales en la Comunidad". Este nuevo Informe de la Comisión respeta, en gran medida, el contenido del Informe Neumark, pero tiene en cuenta los avances realizados en materia de armonización fiscal. Esto dicho, señalemos que en 1980, al igual que en 1962, se parte del reconocimiento de que no es posible determinar todas las acciones fiscales que deben emprenderse para realizarse realmente la unión económica y monetaria, lo que supone admitir que no quepa fijar los objetivos prioritarios

rios :

- en materia de imposición indirecta, se tratará de - realizar el mercado único, es decir, un mercado que tenga ca racterísticas análogas a las de un mercado interior. Este es el objetivo que no podrá alcanzarse plenamente más que supri miendo las fronteras fiscales.

- en lo que concierne a los impuestos directos, conven drá proceder a una aproximación de las cargas fiscales de las empresas para que los costes de producción, la localización de las inversiones y la rentabilidad de los capitales inverti dos no se vean influidos de una forma muy diferente de un -- país a otro por la fiscalidad y para que pueda establecerse - una equitativa competencia entre las empresas de diferentes - Estados.

- a los dos anteriores objetivos puede añadirse el de la utilización de la fiscalidad como instrumento de políti-- cas comunes si se adoptan estas políticas.

Profundicemos en la consideración de las exi gencias inherentes a estos objetivos. En primer lugar, desta- car que la supresión de las fronteras fiscales requiere una - suficiente aproximación de los tipos del impuesto sobre el va lor añadido y de los impuestos sobre consumos específicos. Ma tizar que la aproximación de los tipos no significa uniformi- dad, al admitirse que pueden tolerarse determinadas diferen- cias sin graves inconvenientes, diferencias cuya concreción - exige estudios previos. Ahora bien, esta aproximación de los

tipos no puede realizarse sin que cumplan un conjunto de condiciones previas :

a) en lo que concierne al impuesto sobre el valor añ di do, será preciso, entre otras medidas complementarias : 1) Concluir la armonización de la base imponible, poniendo fin a las derogaciones al principio de base uniforme; 2) De te r m i n a r si el sistema comunitario debe tener uno o varios tipos y, en este último caso, fijar la relación entre los tipos y la lista de bienes y servicios sometidos a diferentes tipos.

b) en lo que se refiere a los impuestos sobre consumos específicos, debe finalizarse la armonización iniciada en materia de tabacos manufacturados, que afecta a la estructura del impuesto. Además, es preciso que el Consejo adopte las pr o p u e st a s que le ha transmitido la Comisión sobre los cuatro im p u e st o s a armonizar (cerveza, alcohol, vino y aceites minerales) y que se supriman y prohíban los restantes impuestos de esta naturaleza, salvo que no supongan control en las fronteras.

En segundo lugar, hay que resaltar que la su p r e s i o n de las fronteras fiscales implica también que se re s u e l v a el problema de la atribución de los ingresos fiscales procedentes del impuesto sobre el valor añadido y de los im p u e st o s sobre consumos específicos. Para el caso del impuesto sobre el valor añadido, se puede tratar de atribuir al país - d e o r i g e n la totalidad de los ingresos correspondientes a las ventas realizadas a quienes ni sean contribuyentes ni residen t e s y al país de destino la totalidad de los ingresos relati

vos a las transacciones entre contribuyentes. En este último caso, deberá establecerse un adecuado mecanismo de compensación financiera. Similares principios podrían inspirar las soluciones a aplicar a los impuestos sobre consumos específicos.

Por otra parte, y en materia de imposición de los beneficios de las empresas, se estima necesario, además de propuestas concretas respecto de la base imponible, que el Consejo adopte la propuesta de 1975 referente a la armonización de los sistemas fiscales de impuestos de sociedades y de los regímenes de retenciones en la fuente sobre los dividendos y, a más largo plazo, la aproximación de los tipos de gravamen. La generalización o, por el contrario, la supresión de la imposición sobre el patrimonio de las empresas donde exista y el problema de las cargas fiscales que recaen sobre los beneficios de las empresas no sometidas al impuesto de sociedades, deberán ser temas a abordar.

Finalmente, se considera preciso preocuparse de las medidas-incentivo, destinadas a favorecer las inversiones, a las que recurren los Estados miembros en el contexto de la base de los impuestos sobre los beneficios. Y ello porque se juzga excesivo hacer referencia a la armonización respecto de estas medidas, ya que se destinan a hacer frente a situaciones que no son iguales en todos los Estados miembros. Pero, en todo caso, será necesario contemplar una cierta coordinación.

Estas son, brevemente expuestas, las aspiraciones comunitarias concretadas en tareas a realizar. Pero la

realidad fiscal de los países de la CEE pone de manifiesto, - en cambio, que la Europa comunitaria, como anticipábamos, se enfrenta a problemas complejos. Para detectar esta realidad, es preciso tener en cuenta las siguientes consideraciones :

a) Existen importantes diferencias entre los países de la CEE en cuanto a la carga fiscal total, su estructura y su distribución entre las distintas figuras impositivas, diferencias que no ofrecen una tendencia general a reducirse.

b) También existen evidentes disparidades en cuanto al número de los tipos del impuesto sobre el valor añadido (Dinamarca aplica un tipo único e Italia ocho tipos, siendo la tendencia general hacia la reducción en el número de estos) y a su nivel, que ha tendido a aumentar en los últimos doce años en la mayoría de los países miembros.

c) Los tipos de los cinco impuestos sobre consumos específicos a armonizar (aceites minerales, tabaco, alcohol, cerveza y vino) no son evidentemente uniformes y el impuesto específico sobre el vino no se exige en todos los Estados miembros.

d) Importantes diferencias se observan en cuanto al campo de aplicación, sistema, tipos y base normal del impuesto de sociedades.

e) También las medidas incentivo, incluidas en el marco del impuesto de sociedades, con fines de política económica (coyuntural, regional, industrial), como la promoción de inversiones empresariales y la creación de nuevas empresas o

para la ejecución de otras políticas (protección del medio ambiente, de la energía y del empleo y ayuda a los países en vías de desarrollo) se aplican de forma desigual en los países de la CEE.

Se podría esperar que, después de tantos años de trabajos comunitarios, la aproximación fiscal en Europa alcanzase más elevadas cotas. La realidad pone de manifiesto que no ha sido así. No es que quepa mantener una postura totalmente negativa, pero en 1980 se observan todavía divergencias importantes incluso cuando se comparan los impuestos elegidos para ser armonizados. Por decirlo más directamente, en la década de los 80 se ha de forzar el ritmo de la armonización fiscal para progresar en la línea de los objetivos comunitarios. Está claro, en nuestra interpretación, que en último extremo no se va a producir una aproximación espontánea de los sistemas fiscales de la CEE. Se precisa algo más y, fundamentalmente, una voluntad política de avanzar sustancialmente en la construcción europea y, paralelamente, paciencia y realista fijación de las etapas sucesivas del proceso armonizador. Una vez más, debe quedar bien claro que sin un más alto grado de construcción europea, los sistemas fiscales de los nueve no avanzarán en la línea de mayor acercamiento.

2.- La reforma fiscal española mirando hacia Europa

El objetivo último de la reforma fiscal española es claro : aproximarse al modelo europeo o comunitario. - La cuestión que hemos de plantear aquí es en que grado se adap

ta nuestro cuadro tributario al de la CEE, en virtud del proceso de cambio. La respuesta pasa necesariamente por el siguiente análisis.

La reforma fiscal española se inicia con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. Esta ley, como se señaló en su día, no era por sí toda la reforma, sino que intentaba : 1) Crear la infraestructura instrumental de la reforma; 2) Asentar piezas sustantivas imprescindibles; 3) Fortalecer el aparato administrativo; y 4) Obtener con sus efectos directos e inducidos los recursos necesarios para permitir una mayor capacidad del sector público.

Esta Ley de 14 de noviembre de 1977, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, publicada en el Boletín Oficial del Estado nº 274 de 16 de noviembre de 1977 (págs. 24.945-24.951) contiene los siguientes cambios fundamentales :

a) Establecimiento de un impuesto excepcional y transitorio sobre el patrimonio neto de las personas físicas, como tributo directo de naturaleza personal, que se exigirá en todo el territorio español, con cinco funciones específicas : de complementariedad; de gravamen de la capacidad tributaria adicional; de incentivo a la mejor utilización del factor capital; de redistribución y de control del impuesto sobre la renta. - Gravamen con mínimos exentos elevados, tipos marginales de gravamen reducidos y, como se ha indicado, excepcional y transitorio hasta que resulte integrado en el resto de la imposición directa.

b) Impuesto extraordinario sobre determinadas rentas del trabajo personal (1978), elevándose paralelamente para el ejercicio de 1978 el mínimo exento del Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal a 170.000 pesetas para las personas casadas que reciban una retribución anual inferior a 315.000 pesetas.

c) Elevación del gravamen sobre algunos bienes de consumo suntuario.

d) Fomento fiscal del empleo : incentivos fiscales a la inversión y empleo.

e) Regularización voluntaria de la situación fiscal : personas físicas y jurídicas.

f) Tipificación del delito fiscal dentro del Código Penal (Capítulo VI del Título III del Libro II del Código Penal).

g) Levantamiento del secreto bancario y colaboración en la gestión tributaria.

h) Eliminación de la elusión fiscal mediante sociedades.

i) Recargo transitorio para el Tesoro sobre Sociedades y demás entidades jurídicas sujetas, y no exentas, al impuesto sobre sociedades. Este recargo sobre la cuota consistente en el 10 por 100 de la parte de la base liquidable que exceda del 8 por 100 del capital fiscal y solamente se exige por los beneficios correspondientes al primer ejercicio que se cierre a

partir del primero de diciembre de 1977, salvo que dicho ejercicio sea inferior a doce meses, en cuyo caso se sujeta también el ejercicio siguiente, pero sólo en la parte de beneficios que correspondan proporcionalmente al tiempo que faltase para cumplir los doce meses.

Dejando de lado las medidas de tipo coyuntural y aquellas que tienen una funcionalidad como la explicitada al justificar la Ley de 14 de noviembre de 1977, pensamos que la innovación más trascendente desde el prisma de la aproximación fiscal a la CEE es el establecimiento de un impuesto excepcional y transitorio sobre el patrimonio neto de las personas físicas (hasta que resulte integrado en el resto de la imposición directa), gravamen que no está generalizado en los nueve países miembros de la CEE, sino sólo en algunos de ellos (concretamente en Dinamarca, Alemania, Luxemburgo y Holanda).

Con todo, las principales disposiciones fiscales españolas de 1978 que constituyen una aproximación verdadera al modelo comunitario y a la realidad fiscal de los países miembros son las siguientes :

- Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado de 11 de septiembre de 1978).

- Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Boletín Oficial del Estado de 30 de diciembre de 1978).

La anterior afirmación se fundamenta por constituir el cambio básico de las anteriores disposiciones en la supresión, a partir del 1 de enero de 1979, de los siguientes impuestos de producto : a) La cuota por beneficios del Impuesto sobre Actividades y Beneficios comerciales e industriales; b) La cuota proporcional de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria; c) La cuota proporcional del Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal; y d) El Impuesto sobre las Rentas del capital (Disposición transitoria primera 1-a de la Ley de 8 de septiembre de 1978).

Por otra parte, se transforman en tributos locales de carácter real los también anteriores impuestos de producto estatales : 1) La cuota fija de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria; 2) La Contribución Territorial Urbana; 3) La Licencia Fiscal del Impuesto Industrial; y 4) La Licencia Fiscal del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (Disposición transitoria primera 1-b de la Ley de 8 de septiembre de 1978). Señalar que la gestión de estos tributos locales estará a cargo del Estado, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración por parte de las Corporaciones Locales que se estimen oportunas. Destacar, además, que el tipo de gravamen de la Contribución Territorial Urbana será del 5 por 100, sin perjuicio de la compensación que proceda a las Corporaciones Locales en virtud de esta modificación.

Dejemos también constancia de dos ideas, en línea con la práctica fiscal comunitaria :

Primera. Que según el artículo 36 de la Ley de 8 de septiembre de 1978 del Impuesto sobre la renta de las Personas Fís

sicas "el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a rendimientos procedentes del trabajo personal y del capital mobiliario podrá ser objeto de retención en la fuente, teniendo en cuenta determinadas circunstancias personales y familiares..... Las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente".

Segunda. Que según el artículo 32-2 de la Ley de 27 de diciembre de 1978 del Impuesto de Sociedades los sujetos pasivos por este impuesto residentes en España o en el extranjero con establecimiento en España vendrán obligados a practicar sobre los rendimientos procedentes del trabajo personal y del capital mobiliario la retención en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades cuando el perceptor sea también una Entidad que tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. El tipo de esta retención se fija en el 15 por 100.

Realizadas las anteriores precisiones, destacamos que en lo que se refiere a la imposición sobre la renta de las personas físicas, y en su estructura fundamental, la Ley de 8 de septiembre de 1978 supone la introducción en el sistema tributario español de un impuesto sobre la renta de las personas físicas, poniendo fin al sistema de imposición de producto que por más de un siglo ha constituido el eje de la imposición directa y siguiendo, en este caso, los ejemplos ofrecidos por Francia en 1959, en Bélgica en 1962 y, más recientemente, en Italia en 1974. Italia pensamos que es el último

país de la CEE que ha seguido el modelo comunitario de imposición sobre la renta de las personas físicas. Después de una larga elaboración, en 1971 se publica la "legge 9 ottobre 1971", nº 825 (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la Riforma Tributaria). El artículo segundo de la citada ley establecía los nuevos y modernos criterios y principios informadores del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Esta ley de 1971, en lo referente al impuesto sobre la renta de las personas físicas (artículo 2, fundamentalmente), fue desarrollada por el "Decreto del Presidente della Repubblica, 29 settembre 1973, número 597 (Istituzione o disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche)", que como determina el artículo 89 del mismo entra en vigor el 1 de enero de 1974. De esta forma, nuestro cuadro tributario se ajusta al modelo comunitario, a la vez que, lógicamente, se supera la principal diferencia que nos separaba de la CEE: en todos los países del Mercado Común (por supuesto después de la reforma fiscal italiana), el impuesto sobre la renta de las personas físicas era un auténtico impuesto personal y principal, mientras que en España -antes de la ley de 1978- el gravamen no era ni personal, ni principal, ni general.

En un plano más concreto, destacar con carácter general como aspectos más representativos la ampliación del objeto y de la base imponible : la tendencia hacia una estimación directa, cierta, efectiva y real de la base imponible, - aunque se acepte la posibilidad de un régimen de estimación - objetiva singular; el importante papel que se concede a la -- unidad familiar como sujeto pasivo; y el establecimiento del régimen de transparencia fiscal. Todo ello, complementado con las medidas para reducir la doble imposición de los dividen--

dos y un idóneo tratamiento fiscal de las rentas irregulares, configuran al nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas como un gravamen perfeccionado, sin que el legislador se haya decidido en un principio por tener en cuenta la incidencia de la inflación sobre este gravamen. Destacar, por otra parte, la publicación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por Real Decreto de 2 de noviembre de 1979 (B.O.E. de 14, 15 y 16 de noviembre) y un conjunto de Ordenes ministeriales referidas a este impuesto (B.O.E. de 29 de diciembre de 1979), además del Real Decreto de 20 de junio de 1980 por el que se regulan las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La reforma del impuesto sobre sociedades se justifica en términos de readaptación, exigida, en primer lugar, por la desaparición de la imposición de producto que plantea la necesidad de definir con mayor amplitud al sujeto pasivo del impuesto. En segundo lugar por la necesidad de aumentar la dosis de personalización del gravamen. En tercer lugar, por una mayor flexibilización, aproximando los conceptos fiscales a los económicos, aunque no por ello se abandonen las cautelas propias de toda ley tributaria. Finalmente, por la necesidad de que el impuesto actúe como mecanismo más incentivador de la inversión.

Desde esta funcionalidad, las novedades o modificaciones introducidas en cuanto al ámbito del impuesto, sujetos pasivos, base imponible (no se admite la estimación objetiva global, ni por Jurados, ni es de aplicación la estimación objetiva singular; además se introduce como procedimiento para determinar la base imponible la diferencia entre el valor

del capital fiscal al principio y al final del período impositivo), gastos de personal, amortizaciones, saldos de dudoso cobro, ganancias y pérdidas de capital, valoración e imputación de ingresos y gastos, transparencia fiscal, y tratamiento de las inversiones hay que valorarlas como positivas desde una perspectiva de actualización y modernización del impuesto español sobre sociedades en su aproximación al modelo predominante en los países de la CEE. Y esta afirmación la hacemos conscientes de las divergencias que actualmente existen entre los países miembros, como hemos señalado, a pesar de que se hayan fijado algunos criterios comunitarios al respecto. Así, por ejemplo, la Comisión de las Comunidades Europeas publicó un "Informe sobre la base imponible del impuesto de sociedades", en 1964, que se ha ido actualizando progresivamente. Aunque este documento constituye solamente una comparación de las legislaciones de los Estados miembros en lo referente a amortizaciones fiscales, plusvalías de activo, evaluación de stocks y régimen de pérdidas del ejercicio, la evolución legislativa de los Estados miembros es evidente que ha estado influida por esta comparación. En otros términos, aunque no se haya producido ninguna directriz comunitaria sobre este gravamen, como hemos demostrado, éste y otros trabajos van marcando la línea de aproximación de las legislaciones de los Estados miembros referentes al impuesto sobre sociedades. En el caso español, la reforma de 1978 apunta evidentemente a un acercamiento a la CEE, aunque no quepa afirmar esto en cuanto al nivel del tipo de gravamen, como puede fácilmente colegirse de lo siguiente :

PAIS	Tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades
Alemania	56 por 100 (beneficio no distribuido) 50, 46 y 44 por 100 (tipos reducidos) 36 por 100 (impuesto sobre beneficios distribuidos).
Dinamarca	37 por 100 (existen tipos reducidos)
Francia	50 por 100 (existen tipos reducidos)
Irlanda	45 por 100 (existen tipos reducidos)
Italia	36,25 por 100
Luxemburgo	20 por 100 cuando la renta no supera 400.000 Fl. 40 por 100 cuando la renta supera 1.313.000 Fl. (Existen tipos reducidos).
Holanda	48 por 100 (existen tipos reducidos)
Inglaterra	52 por 100 (existen tipos reducidos)
Bélgica	48 por 100 (existen tipos reducidos)
ESPAÑA	33 por 100 (existen tipos reducidos)

Como puede comprobarse de este análisis comparativo, existen divergencias en los tipos de gravamen del impuesto sobre sociedades en los países de la CEE, siendo más representativo el caso de Dinamarca, cuyo tipo del 37 por 100

es sensiblemente inferior al tipo medio predominante. España, no es necesario casi ni comentarlo, ha establecido un tipo de gravamen que se aproxima al danés pero que, evidentemente, está lejos del tipo medio comunitario. En definitiva, cabe señalar cuatro conclusiones a este respecto. La primera, que, a falta de directrices de la CEE concretas sobre la armonización del impuesto sobre sociedades, tomando como punto de referencia el que hemos denominado comunitario, queda mucho camino por recorrer para poder referirse a una armonización de este gravamen a nivel de los nueve. La segunda que, en su momento, España tendrá que abordar como proceso adicional una aproximación progresiva de su tipo de gravamen, pues es indudable que las primeras directrices comunitarias sobre armonización del impuesto sobre sociedades harán hincapié en dos aspectos : de terminación de la base imponible y nivel de los tipos de gravamen. La tercera que, predominando los tipos fijos, los países que aplican tipos crecientes tendrán que ajustarse al criterio recomendado : tipos fijos. Finalmente, entendemos que acabará por imponerse el principio de no diferenciación de los tipos a aplicar a los beneficios distribuidos y no distribuidos.

En una conclusión de conjunto referida a los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades, entendemos que, por las razones expuestas, el sistema fiscal español ha dado un paso importante de aproximación a la Comunidad Económica Europea, consecuencia en último extremo del perfeccionamiento técnico de estas figuras impositivas en el contexto de la reconversión de la estructura de la imposición directa.

Después de las nuevas Leyes de 1978 de reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades, con las que inicia la reforma fiscal propiamente dicha, el proceso de cambio tributario puede sintetizarse de la siguiente forma :

- Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sobre régimen transitorio de la imposición indirecta (Boletín Oficial del Estado de 28 de septiembre).

- Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado de 6 de diciembre).

- Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Boletín Oficial del Estado de 27 de junio).

- Proyecto de Ley del Impuesto sobre Patrimonio Neto (Boletín Oficial de las Cortes, nº 46, de 11 de enero de 1978).

- Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Boletín Oficial de las Cortes, nº 46, de 11 de enero de 1978).

- Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial de las Cortes, nº 131, de 20 de Julio de 1978).

Es evidente que cuando los tres proyectos de Ley se transformen en leyes habrá culminado, en su básica línea argumental, la reforma del sistema fiscal español. La in-

terrogante que queda por contestar es si del análisis de las citadas Leyes y Proyectos de Ley (partiendo del supuesto realista de que no experimenten sustanciales modificaciones) se puede apreciar o no un elevado grado de adaptación del derecho fiscal español al comunitario, configurado éste tanto por las directrices de la CEE como por la legislación de cada uno de los países miembros. Este análisis comparativo, es el que se realiza seguidamente, con la mayor brevedad posible.

a) Impuesto sobre el Patrimonio Neto

En el Proyecto de Ley referente al Impuesto sobre el Patrimonio Neto se justifica éste por razones básicamente de eficacia administrativa y, adicionalmente, de equidad. Se configura como tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio de los sujetos pasivos en función de su cuantía y de las circunstancias personales y familiares que concurren en estos. Sus principales características son :

a) Se consideran como sujetos pasivos por obligación personal la unidad familiar que tenga su residencia habitual en territorio español y las personas físicas que no formando parte de una unidad familiar tengan su residencia en territorio español. Por obligación real : cualquiera otra persona física o jurídica no residente que sea titular de bienes situados en territorio español o de derechos que puedan ejercitarse en el mismo.

b) El concepto de unidad familiar y el criterio de re-

sidencia habitual está en línea con el sustentado en la Ley de 8 de septiembre de 1978 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) El valor del patrimonio neto del sujeto pasivo (base imponible) se determina por la diferencia entre : a) El valor real de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo; y b) Las cargas y gravámenes de naturaleza real, - cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos y las deudas u obligaciones de carácter personal.

d) Tiene generosamente en cuenta las circunstancias familiares y personales del sujeto pasivo para calcular la base liquidable y un mínimo exento de 3 millones de pesetas (en el supuesto de obligación personal de contribuir).

e) La escala de gravamen contiene tipos bajos, que oscilan del 0,20 por 100 (para la porción de base liquidable comprendida entre 0 y 25 millones) hasta el 2 por 100 para más de 2.500 millones de pesetas.

f) Tiene en cuenta -en el caso de obligación personal de contribuir- los impuestos satisfechos en el extranjero.

g) A partir de su entrada en vigor quedará suprimido el Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, establecido por la Ley de 14 de noviembre de 1977. Además, se derogarán, por razones de sistemática interna del cuadro tributario, los artículos 35 y 36 del Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo, aprobado por Decreto de 22 de diciembre de 1966, además de cuantas disposiciones se opongan al

contenido de la futura ley, (el artículo 35 hace referencia a la tenencia y disfrute de automóviles y el artículo 36 a la tenencia y disfrute de inmuebles. El artículo 35 ha sido derogado por el artículo segundo del Real Decreto-Ley de 11 de enero de 1980 sobre medidas económico-fiscales complementarias de la elevación del precio de los productos petrolíferos).

En la actualidad, y como ha quedado reseñado, solamente cuatro de los países de la Comunidad Económica Europea (Dinamarca, Alemania, Luxemburgo y Holanda), tienen incorporado a sus sistemas fiscales un impuesto sobre el patrimonio neto (en Irlanda, el impuesto sobre el patrimonio neto, implantado por el "Wealth Tax Act, 1975", se ha suprimido el 5 de abril de 1978). Aunque se observan determinadas discrepancias en cuanto a la configuración del impuesto, existen coincidencias sensibles en los aspectos fundamentales como definición de base imponible, deducciones para calcular la base liquidable en función de las circunstancias familiares, bajos tipos de gravamen, y diferenciación entre obligación fiscal ilimitada y limitada de contribuir. En cuanto al sujeto pasivo, digamos lo siguiente :

- en Dinamarca, el impuesto grava a las personas físicas según el criterio de residencia.

- en Alemania, el impuesto grava a las personas físicas y jurídicas.

- en Luxemburgo, el impuesto se exige tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas.

- en Holanda, el impuesto se exige sólo a las personas físicas.

En lo referente a los tipos de gravamen señalamos que oscilan de la siguiente forma :

- Dinamarca, del 0,9 por 100 al 1,1 por 100.

- Alemania, tipo del 0,5 por 100 para las personas físicas y del 0,7 por 100 para las personas jurídicas.

- Luxemburgo, tipo del 0,5 por 100

- Holanda, tipo del 0,8 por 100.

Dos ideas deben quedar claras. En primer lugar, que unos países consideren como sujetos pasivos sólo a las personas físicas y otros (Alemania y Luxemburgo) incluyen además a las personas jurídicas; en el caso español insistir en que, si no se producen modificaciones al proyecto, se sujetará a gravamen a aquellas personas que tengan su residencia habitual en España. Esta obligación alcanzará a la totalidad del patrimonio, con independencia del lugar donde estos estén situados. Asimismo, por obligación real están sometidos únicamente los bienes radicados en territorio español y los derechos que puedan ejercitarse en el mismo, con independencia de que su titular sea una persona física o jurídica. La segunda idea es que, en los países de la CEE en los que existe un impuesto sobre el patrimonio neto, los tipos de gravamen son bajos y fijos, excepto en Dinamarca; en España se sigue el ejemplo de éstos, con tipos crecientes. En todo caso, no creemos que la ar-

monización de este gravamen entre los países que exigen ya este impuesto plantea grandes complejidades ni que España encuentre grandes dificultades en el proceso armonizador. No puede silenciarse, sin embargo, que no faltan opiniones en el sentido de que la introducción del impuesto sobre el patrimonio neto en España es prematura y de que, el legislador español, -- preocupado por ofrecer una imagen de sistema fiscal avanzado y moderno, se ha inclinado por una solución distinta del estilo tributario latino (Francia, Bélgica e Italia), es decir, no ha optado por la introducción gradual y más prudente que evitara las dificultades administrativas iniciales.

En cambio, la verdadera problemática surge -- para los restantes países de la CEE, alguno de los cuales -- como Irlanda -- después de aplicar el impuesto lo ha suprimido de su cuadro tributario en 1978, como ya hemos señalado.

b) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

En el Proyecto de Ley de imposición sobre sucesiones y donaciones se destaca cómo este gravamen cierra el marco de la imposición directa, con el carácter complementario de los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio Neto. Además, se matiza que la finalidad del impuesto es marcadamente social, contribuyendo a la redistribución de la riqueza, "al decretarse en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma en favor del Tesoro Público, y esta finalidad se acentúa al haberse incorporado a las Tarifas un nuevo e importante criterio de progresividad cual es el

de la consideración del haber existente en el patrimonio del adquirente con anterioridad a la incidencia del hecho imponible del impuesto, manteniéndose los dos principios que inspiraban la anterior escala de gravamen, a saber, la cuantía de la adquisición patrimonial y el grado de parentesco entre transmitente y adquirente. De esta forma se refuerza la justicia del gravamen y se logra una armonía con los demás tributos que integran la imposición directa, partiendo de que el Impuesto sobre el Patrimonio Neto suministrará un nuevo elemento definidor de la carga tributaria".

Las principales reformas que pretenden introducirse con el proyecto de ley son :

1) Una mejor precisión en la definición del hecho imponible, en el que se incluyen, aparte de las propias adquisiciones mortis causa, las que se produzcan por actos inter vivos, respondiendo así a la propia índole del tributo, que va a recaer sobre todas las adquisiciones patrimoniales gratuitas; con ello se pretende superar la normativa vigente que sujetaba las donaciones a un impuesto distinto del general sobre las sucesiones, aunque se aplicaran las Tarifas de este último a la hora de determinar la deuda tributaria.

2) El ámbito territorial del impuesto también experimenta modificación, al sustituirse la referencia a la nacionalidad por el de residencia efectiva, con lo que se pretende conseguir no sólo una adaptación a lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley General Tributaria, para los impuestos que tengan naturaleza personal, sino también un entronque necesario con

la legislación extranjera más próxima y con lo ya pactado en los Convenios suscritos por España para evitar la doble imposición, (el artículo 21 de la Ley General Tributaria establece que : "Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional. Salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios : a) El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal; y b) El de territorialidad en los demás tributos, y, en especial, cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes").

3) En materia de beneficios tributarios se introducen innovaciones técnicas y otras de sentido social.

4) Partiendo de la necesaria coordinación con los demás impuestos que integran el sistema tributario y de que la carga fiscal va a proyectarse sobre adquisiciones patrimoniales, que mientras permanecían en la titularidad del transmitente - han estado sometidas al impuesto sobre el Patrimonio Neto, se produce una obligada remisión a la normativa de este último en todo lo referente a la fijación de la base imponible y a la comprobación del valor de las adquisiciones gratuitas, evitándose de esta forma una proliferación de valoraciones contraria a la seguridad jurídica del contribuyente y a la economía en la gestión de los diversos conceptos tributarios.

5) La Tarifa del Impuesto también se modifica para conseguir la progresividad y una mejor distribución de la carga fiscal. A este respecto, se eliminan, en primer lugar, los --

defectos de las Tarifas vigentes que no permitían obtener una auténtica progresividad; en segundo lugar, desaparecen en el proyecto de ley determinadas figuras que conducían a un desigual reparto del gravamen como son el recargo de las sucesiones abintestato en favor de parientes colaterales en tercer o cuarto grado del causante y el gravamen especial sobre las adquisiciones gratuitas que excedieran de diez millones de pesetas; en tercer lugar, se reducen a cuatro las Tarifas, refundiéndose las siete existentes; en cuarto lugar, se acude a la figura del recargo con la finalidad de ponderar lo que supone para el sujeto pasivo del impuesto la adquisición gravada en atención a su situación patrimonial preexistente; en quinto lugar, se produce una adecuación de las escalas de gravamen, habida cuenta de que las plusvalías puestas de manifiesto en las transmisiones lucrativas se sujetan al impuesto sobre la renta de las personas físicas; finalmente, para aumentar el sentido social del impuesto se lleva a cabo una minoración de los porcentajes de menor importancia económica y un incremento de los tipos de gravamen en el caso opuesto.

Dicho esto, señalemos como rasgos más característicos los siguientes :

- el impuesto sobre sucesiones y donaciones gravará :
 - a) las adquisiciones por herencia o legado o cualquiera otras mortis causa de bienes y derechos; y b) las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos de bienes y derechos; y
 - c) las cantidades percibidas por razón de los seguros sobre la vida.

- servirá de base : a) en las adquisiciones mortis causa, el valor neto de la participación individual de cada causahabiente; b) en las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos, el valor de los bienes o derechos adquiridos; y c) en los seguros sobre la vida, las cantidades percibidas por cada beneficiario. La determinación de la base imponible, incluso el ajuar doméstico y la comprobación del valor de los bienes y derechos, se efectuará por las reglas establecidas en el impuesto sobre el patrimonio neto.

- las tarifas oscilan en sus tipos marginales del 4 por 100 al 50 por 100, y se aplican, como hemos señalado, teniendo en cuenta el grado de parentesco.

- en función del patrimonio existente en el adquirente, se preve corregir la cuota resultante de la aplicación de las tarifas según unos coeficientes multiplicadores que varían del 1 al 1,60.

- las adquisiciones mortis causa entre cónyuges, descendientes y ascendientes legítimos, naturales reconocidos y adoptantes y adoptados plenamente y los descendientes de estos estarán exentas cuando la participación de cada uno en la herencia no exceda de 200.000 pesetas, siempre que, además, su patrimonio preexistente no exceda de 5 millones de pesetas. Si excediere la participación de la citada cuantía, se reducirá la cuota en la cantidad necesaria para que no supere la diferencia entre el importe de la adquisición hereditaria y el límite de 200.000 pesetas. Esta exención será de aplicación a las adquisiciones hereditarias en favor de subnormales profundos o inválidos absolutos permanentes, fijándose los límites

anteriores en 500.000 pesetas y 10.000.000 de pesetas, respectivamente.

- al entrar en vigor este impuesto, no se aplicarán :

a) el gravamen complementario introducido por la Ley de 21 de julio de 1960; b) el recargo del 20 por 100 que se exige en las sucesiones abintestato entre colaterales de tercero y cuarto grado; y c) el impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas.

Cuando se examina la legislación actual en los países de la Comunidad Económica Europea referente a la imposición sobre sucesiones y donaciones, se observa una cierta heterogeneidad, aunque una gran coincidencia en los principios fundamentales. Predomina la exigencia de un impuesto sobre sucesiones y donaciones, según unos mismos principios y tarifas de gravamen. Otros países, como Dinamarca, separan la imposición sobre sucesiones de la que recae sobre las donaciones, con diferencias en los tipos marginales de las tarifas, pero homogeneizando la normativa básica. Las principales peculiaridades las ofrecen Bélgica y Luxemburgo. En cuanto al nivel de los tipos de gravamen, comprendidos en las correspondientes tarifas progresivas, se ponen de manifiesto relevantes disparidades. Digamos que el tipo marginal mínimo es el 0,5 por 100 (Dinamarca) y el máximo el 90 por 100 (Dinamarca), 80 por 100 (Bélgica), 75 por 100 (Inglaterra), 70 por 100 (Alemania); 60 por 100 (Francia e Irlanda).

En nuestra opinión, la actual legislación es

pañola, aunque presenta defectos importantes, no difiere excesivamente de la imposición sobre sucesiones y donaciones vigente en los países de la CEE. Además, hay que reconocer que si prospera el proyecto de ley en la línea comentada, España habrá dado un paso importante en el perfeccionamiento de la imposición sobre sucesiones y donaciones, al ajustarse a los criterios de reforma que se han propuesto por los que se han ocupado de este gravamen. Así, en su momento, C. Hernández de la Torre apuntaba como posibles líneas de acercamiento del sistema fiscal español al comunitario las siguientes : a) Supresión del gravamen complementario sobre adquisiciones mortis causa y del impuesto sobre bienes de las personas jurídicas; b) modificación del criterio utilizado para determinar el ámbito jurisdiccional del impuesto; c) alteración de la estructura y nivel de la tarifa del gravamen general sobre sucesiones; y d) adecuado encuadramiento de la imposición sobre donaciones, procediendo un tratamiento conjunto y unitario de toda clase de adquisiciones gratuitas, tanto inter vivos como mortis causa, en el marco de la imposición directa. Proyéctense estos criterios básicos de reforma sobre las modificaciones que se contemplan en el proyecto de ley y se estará de acuerdo en el perfeccionamiento fiscal que el mismo supone y que nosotros reconocemos.

Nuestro país ha iniciado su reforma por la imposición directa, pero sin desconocer que la propia Comunidad Económica Europea, al conceder prioridad a la armonización de la imposición indirecta, tiene que trasladar este enfoque a sus potenciales países miembros. Así, en un Informe escasamente divulgado en nuestro país ("Avis de la Commission au Conseil concernant la demande d'adhésión de l'Espagne", Bruselas,

29 de noviembre de 1978), se señala que : "Convendrá, por otra parte, que España elimine cuanto antes las anomalías que afectan a las condiciones de competencia, fundamentalmente desde el punto de vista fiscal. La necesaria entrada en vigor, en el momento de la adhesión, de la ley actualmente en proceso de elaboración sobre la introducción del impuesto sobre el valor añadido contribuiría a ello en gran medida". Y en otro lugar se matiza : "La adhesión de España implica, en primer lugar, el respeto por este Estado de los artículos 95 y sgs. del Tratado de la CEE relativos a fiscalidad. Ello implica también la necesidad de que España adapte su legislación al derecho comunitario en vigor. En materia de impuestos indirectos, el sistema actual de compensaciones en frontera (impuestos compensatorios a la importación y desgravaciones a la exportación) practicado por España crea dificultades para determinados sectores económicos de la Comunidad. En efecto, el nivel de las compensaciones aplicadas en materia de impuestos sobre el volumen de ventas parece excesivo, al menos para determinado número de productos. Otros problemas de discriminación se plantean también en materia de impuestos sobre consumos específicos, fundamentalmente en el Sector de tabacos manufacturados. Estos problemas deberán solucionarse en el marco del Acuerdo de 1970. Por otra parte, es indispensable que la introducción del impuesto sobre el valor añadido, que España deberá adoptar en todo caso, tenga lugar lo más tardar en el momento de la adhesión para contribuir a asegurar una integración sin tropezos y permitir un funcionamiento correcto del mecanismo de los recursos propios". En lo que se refiere a los Monopolios del Estado, la Comisión destaca que existe en España, esencialmente para los tabacos en hoja y manufacturados y el petróleo

bruto y los productos petrolíferos, monopolios nacionales que presentan un carácter comercial y comportan derechos exclusivos de importación, comercialización y exportación que caen dentro de las disposiciones del artículo 37 del Tratado de la CEE. Será necesario prever para la ordenación de los monopolios existentes tanto en España como en los otros Estados miembros, en sus relaciones recíprocas, las medidas transitorias adecuadas. En lo que concierne a los productos bajo monopolios de producción o que tengan un carácter comercial en España, - incluidos en el Anexo II del Tratado de la CEE, serán simultáneamente sometidos a las disposiciones adoptadas en el marco de las armonizaciones comunitarias de los mercados agrícolas.

En función de estas exigencias, ya hemos contemplado la publicación de dos leyes en 1979. Una sobre régimen transitorio de la imposición indirecta. Otra sobre impuestos especiales.

a) Régimen transitorio de la imposición indirecta.

Este régimen transitorio se justifica porque la transformación radical que el Impuesto sobre el Valor Añadido introducirá en la imposición indirecta obligaba a acomodar a los restantes tributos y a programar la realización en el tiempo de tales transformaciones, con la finalidad de que las ventajas del mencionado impuesto se logren con el menor coste posible. Para alcanzar fácilmente este objetivo, no parecía oportuno poner en vigor, de forma inmediata, el impuesto sobre el valor añadido. Ahora bien, se señalaba en el Proyecto de Ley, "conviene ir preparando ese momento, perfeccionando la -

normativa bajo la cual actualmente se regulan el Impuesto sobre el Lujo y el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. Este perfeccionamiento, si bien no implica una alteración fundamental de los citados impuestos, sí pretende corregir y simplificar los defectos más trascendentes de la actual normativa".

Esta ley se inspira en los siguientes objetivos : 1) Eliminar determinados conceptos gravados en el Impuesto sobre el Lujo, cuya permanencia en las circunstancias actuales tiene bastante de anacrónico; 2) Simplificar la proliferación de tipos existentes tanto en el Impuesto sobre el Lujo como en el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas; y 3) Igualmente simplificar la normativa de ambos impuestos y unificarla en diversos aspectos, permitiendo así en su momento una más fácil implantación del impuesto sobre el valor añadido, heredero legítimo de los mismos.

Aunque sólo sea a título de información, digamos que las principales modificaciones introducidas son : 1) Hasta que el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas se sustituya por el Impuesto sobre el Valor Añadido se remodela su ámbito de aplicación, incluyéndose en el mismo las operaciones empresariales relativas a bienes inmuebles y no sujetándose al impuesto las exportaciones (artículo 1-2); 2) En materia de repercusión se introduce una importante modificación en el régimen del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, considerándola no una facultad sino una obligación del contribuyente, con la finalidad de crear un hábito de indudable importancia en el Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 1-7); c) La -

base, tipos y exenciones son también objeto de reconsideración, siendo innecesario cualquier comentario adicional; d) En el impuesto sobre el lujo se han excluido de su ámbito de aplica--ción las adquisiciones de determinados artículos, así como la tributación de la gasolina supercarburante que pasa a tributar en el ámbito de los Impuestos Especiales; paralelamente, y por incluirse por razones lógicas en el Impuesto sobre el Patrimo--nio la tenencia y disfrute de inmuebles, no subsiste el impues--to sobre el lujo en este supuesto. Se han incluido en el ámbi--to de los hechos imponibles la adquisición de accesorios y pie--zas de recambio de los vehículos automóviles de todo tipo (Vid. la Orden de 29 de diciembre de 1979. Boletín Oficial del Esta--do de 3 de enero de 1980. El artículo primero del Real Decreto -Ley 2/1980, de 11 de enero, sobre medidas económico fiscales complementarias de la elevación del precio de los productos -petrolíferos ha fijado la tributación en origen por el Impues--to sobre el Lujo al tipo del 10 por 100). Estas modificaciones complementadas con otras referidas al devengo del impuesto y -tipos de gravamen (simplificación y perfeccionamiento de los mismos) delimitan las principales innovaciones de la imposición sobre el lujo.

b) Impuestos Especiales

La Ley de 30 de noviembre de 1979, sobre Im--puestos Especiales, se sitúa en la línea de tecnificación de -la imposición indirecta sobre el consumo desde el prisma más general del cambio a introducir en este sistema de imposición. Se configuran, evidentemente, como tributos de naturaleza indi

recta que gravan la fabricación, la importación, y en su caso, la circulación de determinados productos, así como la venta o importación de artículos objeto de monopolio fiscal. Tienen la consideración de impuestos especiales : 1) El impuesto sobre alcoholes etílicos y bebidas alcohólicas; 2) El impuesto sobre labores del tabaco; y 3) El impuesto sobre el petróleo, sus derivados y similares. Impuestos cuyo importe los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo.

Importa tener en cuenta algunas ideas que se explicitan en las disposiciones finales y adicionales :

1) En primer lugar, que el texto regulador del impuesto sobre las labores del tabaco que se apruebe al discutirse el proyecto de ley que regula el impuesto sobre el valor añadido, se incorporará a la Ley de Impuestos Especiales. En todo caso, a la entrada en vigor del Tratado de Adhesión con las Comunidades Europeas, se aplicarán los mismos tipos de gravamen a las labores del tabaco nacionales y a las importadas de los países de la Comunidad;

2) En segundo lugar, que la entrada en vigor de esta ley (1 de enero de 1980) ha supuesto una nueva redacción de determinados artículos del Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo y del Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

3) En tercer lugar, que hasta que entre en vigor el Im-

puesto sobre el Valor Añadido se establecen las normas por las que se ha de regir el Impuesto sobre Bebidas Refrescantes.

4) Además, que el Impuesto sobre el Uso del Teléfono - continuará subsistente en tanto continúe la vigencia del contrato entre el Estado y la Compañía Telefónica Nacional de España de 31 de octubre de 1946.

5) Finalmente, que quedarán sujetos exclusivamente al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas las operaciones que tengan por objeto artículos o productos que anteriormente estuvieron gravados por los Impuestos Especiales sobre la fabricación de azúcar y achicoria, cuando su salida de las fábricas o de los depósitos particulares tenga lugar a partir de la entrada en vigor de esta ley.

Además de estas dos leyes, brevemente comentadas, la tecnificación de la imposición indirecta pasa, necesariamente, por la introducción en el sistema fiscal español - de un impuesto sobre el valor añadido, que absorberá al actual Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y al Impuesto sobre el Lujo (se deroga el Decreto de 22 de diciembre de 1966, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo, así como sus disposiciones complementarias excepto el artículo 35. Tenencia y disfrute de automóviles. Este artículo ha sido derogado ya, como hemos señalado, por el artículo segundo del Real Decreto-Ley de 11 de enero de 1980 sobre medidas económico-fiscales complementarias de la elevación del precio de los productos petrolíferos), y que supondrá la derogación de las normas reguladoras del Impuesto Especial sobre -

bebidas refrescantes (Disposición final segunda del Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, Boletín Oficial de las Cortes, nº 131, de 20 de julio de 1978). Ocuparía mucho es pacio justificar la implantación del impuesto sobre el valor - añadido y destacar cuáles son sus características básicas según el Proyecto de Ley. Pero entendemos que es suficiente con destacar que en todos los principales aspectos : supuestos de sujeción, exenciones, base imponible, sujeto pasivo, sistema de deducciones (prorrata general y especial), regularización de deducciones por bienes de inversión y regímenes especiales (pequeñas empresas y agricultura), el proyecto español se ajusta a los criterios comunitarios y a las disposiciones reguladoras de este gravamen en los nueve países de la CEE, como no podía ser de otra forma. A título de mayor información, no obs tante, consideramos importante destacar como interesantes las siguientes ideas :

1) En el proyecto de ley español, el ámbito del impues to se diseña con la máxima generalidad, que afecta, por tanto, a todos los niveles de actividad, ya se trate de fabricantes, mayoristas o minoristas, y ello porque como se señala en el - mismo, "en todas las fases se produce valor añadido y únicamen te gravándolas a todas se puede garantizar la uniformidad deseada del Impuesto en su incidencia sobre el precio final al consumidor". En definitiva, el proyecto de ley español prevé - la inclusión en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido de los minoristas. Pues bien, al igual que España, todos los países de la Comunidad Económica Europea incluyen al comercio al por menor en el campo de aplicación del impuesto sobre el - valor añadido.

2) En cuanto a los tipos de gravamen, el proyecto de ley español distingue tres : uno general, otro reducido y otro incrementado. El cuadro comparativo es el siguiente :

TIPOS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

PAIS	Número de tipos	Tipos normales	Tipos reducidos	Tipos incrementados	Otros tipos
ESPAÑA (mera propuesta)..	3	10 %	5 % (1)	30 % (2)	-
Alemania....	2	13 %	6,5 %	-	-
Bélgica.....	3	16 %	6 %	25 %	-
Dinamarca...	1	20,25 %	-	-	-
Francia.....	3	17,60 %	7 %	33,33 %	-
Irlanda.....	3	20 %	10 %	-	0 %
Italia.....	8	14 %	1, 3, 6, 9 y 12 %	35 %	18%
Luxemburgo..	3	10 %	2 y 5 %	-	-
Holanda.....	2	18 %	4 %	-	-
Inglaterra..	2	15 %	-	-	0 %

(1) A aplicar a las operaciones que tengan por objeto entregas o importaciones de bienes suntuarios o que se manifiesten en servicios de esta naturaleza (Anexo A del proyecto de ley).

(2) A aplicar a las operaciones que tengan por objeto entregas o importaciones de bienes o que se manifiesten en servicios que, por su particular naturaleza, necesaria o social, no proceda aplicar el tipo normal.

3) En cuanto a las exportaciones, destacar que algunos países de la CEE las declaren exentas -con deducción de los impuestos pagados en fases anteriores- o aplican un tipo de gravamen nulo para facilitar la aplicación del mecanismo de deducción impuesto a impuesto inherente a la exacción del gravamen. El Proyecto de Ley español ha recurrido a la exención (artículo 8-1), justificando así la decisión : "Quedan exentas las exportaciones -en este caso con derecho a deducción-, como procedimiento de desgravación. De esta forma, los bienes exportados se ven libres del impuesto que pudieran haber soportado en las fases anteriores".

4) El proyecto de ley español prevé un régimen transitorio, al admitirse que la implantación del impuesto sobre el valor añadido supondrá una arbitraria discriminación entre empresas. Por ello, se prevén medidas para paliar los efectos de la transición del sistema vigente al de nuevo establecimiento.

5) Finalmente, destacar los problemas que suscitará su entrada en vigor. El propio proyecto de ley es consciente de los mismos al señalar : "la implantación de un impuesto tipo valor añadido produce determinados efectos, especialmente sobre el nivel de los precios, que no hacen aconsejable su puesta en vigor inmediata. De otra parte, lo incierto de la evolución de la presente coyuntura económica tampoco permite fijar con precisión el momento óptimo para la mencionada implantación. Por todo ello, y habida cuenta la conveniencia de no restar al máximo organismo legislativo del país la iniciativa de un punto de tal trascendencia, en el proyecto de ley se ha previsto que sean las propias Cortes las que en su momento deter-

minen la fecha de entrada en vigor de la ley, así como las posibles medidas para su aplicación gradual en función de las circunstancias económicas del momento elegido". La preocupación por el "momento" de implantación del impuesto sobre el valor añadido se ha manifestado con generalidad por aquellos que se han ocupado de analizar la problemática de su introducción en el cuadro tributario español, teniendo en cuenta sus efectos potenciales, sobre toda la incidencia sobre los precios.

De lo expuesto hasta aquí, en lo concerniente a la imposición indirecta sobre el consumo, nos parece evidente que cuando se introduzca en el cuadro tributario español el impuesto sobre el valor añadido, con las modificaciones que su implantación conlleva, se habrá producido la deseada tecnificación de la imposición sobre el consumo, con el impuesto sobre el valor añadido y los Impuestos Especiales como gravámenes definitorios y básicos de dicha imposición. Además, España contará con una estructura impositiva a nivel comunitario y en disposición de ajustarse a la dinámica de la CEE en este campo. A resaltar que el nivel propuesto del tipo general del impuesto español sobre el valor añadido es, junto con el de Luxemburgo, el más bajo desde la perspectiva comparativa en que se contempla. Por lo demás, clara readaptación de estas figuras impositivas (impuesto sobre el consumo) a los criterios predominantes en la CEE, aunque hay que tener en cuenta que el impuesto español sobre el valor añadido es todavía una mera propuesta legal, sin que se haya concretado, todavía, la fecha de su implantación (es de esperar y de desear que no experimente sensibles variaciones el proyecto de ley antes de transformarse en ley).

Finalmente, hacer referencia a la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que completa la reforma de la imposición indirecta. Este gravamen, como se señalaba en el Proyecto de Ley, - "experimenta una modificación importante respecto a su normativa actual, si bien mantiene como caracteres fundamentales - el de poseer naturaleza indirecta al gravar la renta consumida, y el de constituir un tributo proyectado a modo de cierre del sistema tributario, al dar acogida a figuras no gravadas por otros impuestos, pero que por su importancia no deben quedar al margen de aquél. Siguiendo este principio se sujeta el tráfico entre particulares, así como determinados actos jurídicos, emanados de estos o de entidades, en los que el sistema fiscal hace tributar la especial protección que el ordenamiento jurídico concede a la forma y solemnidad de aquellos".

Destacar las siguientes características :

1) El impuesto gravará las transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos jurídicos documentados (documentos notariales, mercantiles, administrativos y judiciales).

2) Este impuesto se simplifica sensiblemente, incorporando en lo relativo al ámbito territorial dos principios tradicionales consagrados por la legislación precedente, el de la "rex rei sitae" y el de residencia efectiva.

3) En las transmisiones patrimoniales se declaran sujetos tanto las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de

las personas físicas o jurídicas, como la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas. En cuanto a las primeras, la matización única que hace es la referencia a la onerosidad de la transmisión, pues las gratuitas inter vivos están gravadas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En cuanto a las restantes figuras, es de destacar que la ley ha prescindido de las fases de la relación jurídica distintas de la inicial, por estimar que es la constitución del derecho y el consiguiente ingreso en el patrimonio del contribuyente lo que justifica el gravamen por esta modalidad impositiva y lo que aconseja prescindir de la prórroga, modificación, extinción, etc., de los derechos. Sin embargo, el tributo no grava siempre la transmisión de los bienes o la constitución de los derechos, pues expresamente se excluyen las entregas de bienes, las prestaciones de servicios gravados y, en general, las operaciones que constituyan actos habituales del tráfico de las empresas o explotaciones que las efectúen, salvo las entregas o transmisiones y los arrendamientos de bienes inmuebles rústicos o de terrenos sin urbanizar (artículo 3-5).

La normativa referente al sujeto pasivo no ofrece especial cuestión, pero sí la relativa a la base imponible, y no sólo por la remisión que se hace a las reglas contenidas en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio Neto, sino también por la regulación de la deducción de las cargas. Según el artículo 6-1, "únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas, aunque estén garantizadas con prenda e -

hipoteca".

Finalmente, destacar que los tipos de gravamen se reducen a tres (4, 2 y 1 por 100 según el artículo 7-1), con lo que -como se señalaba en el proyecto de ley- se alcanza un importante grado de simplificación al unificarse los -- criterios de tributación y haberse prescindido de matizacio-- nes, no siempre justificadas desde estrictos planteamientos - fiscales.

4) La máxima novedad que ofrece la ley se refiere a las denominadas "operaciones societarias" (título segundo de la ley), puesto que, según el Proyecto de Ley, "apartándose de todos sus precedentes, el gravamen en general deja de proyectarse sobre el desplazamiento patrimonial para recaer directamente sobre el acto o la operación social : si bien, ello sólo ocurrirá cuando entre en vigor el impuesto sobre el valor añadido, pues por éste se gravará la recepción de bienes y de rechos por las empresas para financiar su actividad, y así, - verbigracia, cuando aquélla implique una ampliación de capital social, este impuesto recaerá no sobre el valor real de las - aportaciones, sino sobre la cifra en que el capital sea am-- pliado". Se reduce, asimismo, la relación de operaciones societarias sujetas, prescindiéndose de la prórroga y modificación de sociedades; los tipos de gravamen mantienen la diferenciación en razón de la naturaleza y forma de la sociedad (artículo 16), remitiéndose de nuevo la ley, al regular la base imponible, al impuesto sobre el patrimonio neto, en aque-- llos supuestos especiales en los que, pese al criterio gene-- ral anteriormente expuesto, el tributo se proyecta sobre el -

valor real de los bienes (artículo 15).

5) También se reconocía en el Proyecto de Ley que el gravamen sobre actos jurídicos documentados resulta notoriamente potenciado y recibe una nueva sistematización, al quedar agrupados los documentos gravados en tres categorías: notariales, mercantiles y administrativos y judiciales (artículo 17 de la Ley); el tributo es típicamente documental en las dos últimas y parcialmente en la primera, puesto que los documentos notariales yuxtaponen a aquél, en algunos supuestos, el gravamen sobre determinados actos jurídicos: según el proyecto de ley, es aquí donde precisamente aparece la aludida potenciación, ya que todo documento registrable estará afectado por esta modalidad tributaria, salvo que contenga actos gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o por esta misma ley. Como característica adicional se señala en el proyecto de ley que las innovaciones más importantes que se introducen en orden a la tributación de los documentos mercantiles son la nueva escala de gravamen para las letras de cambio (artículo 27-1 de la ley) y la facultad que se concede al Ministerio de Hacienda para autorizar el pago en metálico, en sustitución del empleo de efectos timbrados, cuando las características del tráfico mercantil o su proceso de mecanización así lo aconsejen, adoptando las medidas oportunas para la perfecta identificación del documento y del ingreso correspondiente al mismo artículo (artículo 27-3 de la ley). Por último, los documentos administrativos y judiciales también se estima que se ven afectados por el criterio simplificador que preside la ley, destacando en tal sentido la reforma operada en la tributación de Grandezas y Títulos Nobiliarios (artículo 30 y si--

guientes de la ley, en especial el artículo 35).

A nivel interno, el contenido de esta ley se ajusta a la coherencia y sistemática exigible a la imposición indirecta, una vez producido el cambio total. Pero no debe preocupar tanto la adaptación de la imposición sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados a la realidad fiscal de la CEE. Y ello, básicamente, porque en este campo predomina en la CEE una gran heterogeneidad. En principio cabe señalar que el impuesto español sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados guarda cierto paralelismo con los denominados Derechos de registro, Impuestos sobre operaciones bursátiles, Derechos de aportación, Derechos de hipoteca y Derechos de timbre existentes con carácter general en los países de la CEE. Pero es necesario insistir como principal conclusión que puede alcanzarse, a nivel comunitario, en que existe una apreciable diversidad y heterogeneidad en la estructura de estos gravámenes en los países de la CEE, divergencia que tiene especial trascendencia en el plano concreto de la aplicación generalizada de la directriz comunitaria sobre armonización de los impuestos indirectos que afectan a los movimientos de capitales -de la que hemos dejado constancia-, sin perjuicio de que algunos países hayan introducido en sus legislaciones fiscales las modificaciones pertinentes a efectos de ajustarse a lo dispuesto en la citada directriz (es importante tener en cuenta que aunque sólo Alemania y Dinamarca exigen un Derecho de aportación, los demás países de la CEE se aproximan a los criterios comunitarios a través de los Derechos de registro).

A pesar de las escasas exigencias que la -
legislación comunitaria impone al régimen fiscal español so-
bre transmisiones patrimoniales, es evidente que la nueva ley
se adapta a los criterios predominantes en la CEE, en particu-
lar en lo que se refiere a las operaciones societarias (artí-
culo 11 al 16), entendiéndose por tales la constitución, aumen-
to y disminución de capital, fusión, transformación y disolu-
ción de sociedades. No estará sujeta la ampliación de capital
que se realice con cargo a reservas constituidas exclusivamen-
te por prima de emisión de acciones (artículo 11-2 de la Ley).
El tipo de gravamen, aplicable a las operaciones societarias
realizadas por sociedades anónimas, es el 1 por 100; las ope-
raciones societarias realizadas por sociedades no anónimas se
grava al 0,75 por 100 (artículo 16).

Hay que tener en cuenta que, en su momento,
Fornesa Ribó, entre otros, destacaba como principales modifi-
caciones a introducir en este gravamen las siguientes : 1) Con
carácter general, reconsiderar algunos supuestos de sujeción
con objeto de limitar parcialmente el alcance de la misma, o
proceder a su total supresión o, en su caso, acordar una reduc-
ción de tipos que, salvo excepciones, son de cuantías discre-
tas; 2) Convendría también reconsiderar, en un plano más con-
creto, la normativa de sujeción y los tipos aplicables a las
operaciones societarias, en particular los siguientes extre-
mos : ámbito territorial de actuación del impuesto y diversi-
ficación de los tipos impositivos establecidos al efecto: nue-
va clasificación de sociedades de capitales para la aplicación
de los distintos tipos impositivos; especial conceptualización
del presupuesto de hecho y del tipo aplicable en las fusiones

de sociedades, absorciones y otras fórmulas de integración e, igualmente, respecto de algunos supuestos de aumento de capital; reconsideración de los conceptos de sujeción relativos a modificaciones societarias, no sólo las correspondientes normas secundarias de sus estatutos, sino también las de transformación, prórroga y objeto social; 3) Revisión de las exenciones y bonificaciones, no sólo excesivas en número sino en ocasiones de limitada eficacia; y 4) Perfeccionamiento del sistema de gestión del gravamen.

Destacar, por último, por lo que respecta al impuesto documental, que todos los países de la CEE aplican, con mayor o menor profusión, impuestos de esta naturaleza, algunos de los cuales contemplan objetivos imponibles paralelos al del impuesto español sobre actos jurídicos documentados. En otros términos, el planteamiento comunitario y español respecto a este gravamen es similar.

En la actualidad, por tanto, y desde una amplia panorámica, el repertorio de hechos imponibles gravados en los países de la CEE y en España muestra un evidente paralelismo y la contemplación legal de estos gravámenes en nuestro país no presenta discrepancias básicas con la legislación fiscal de los países del Mercado Común. Con la nueva ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados se ha dado un paso importante pero, fundamentalmente, desde el prisma de la sistematización interna del cuadro tributario español, y, secundariamente, desde la perspectiva de su adaptación a la realidad fiscal comunitaria.