

EDUARDO ABRIL ABADIN

~~42~~
1016. I. III. ESP
RM
49)

La política fiscal comunitaria y la problemática fiscal
de la adhesión de España
a las Comunidades Económicas Europeas



Separata del libro «Problemas de la adhesión de España a las Comunidades Europeas»
publicado por la Universidad de Oviedo. Enero 1979

X
20-15.0

LA POLITICA FISCAL COMUNITARIA Y LA PROBLEMÁTICA FISCAL DE LA ADHESION DE ESPAÑA A LAS COMUNIDADES ECONOMICAS EUROPEAS

Ponente:

Eduardo ABRIL ABADIN

*Inspector Financiero y Tributario.
Consejero Financiero de la Misión de España ante
las Comunidades Económicas Europeas.*

SUMARIO

I.-INTRODUCCION. II.-LA POLITICA FISCAL COMUNITARIA: A.-Las fuentes de la política fiscal comunitaria. B.-Los objetivos de la política fiscal comunitaria: 1. Discriminaciones fiscales. 2. Doble imposición. 3. Evasión y fraude fiscal. 4. Armonización fiscal: a) Imposición directa: Imposición directa empresarial; Imposición directa sobre las personas físicas. b) Imposición indirecta: Imposición sobre las ventas: «Accisas» o impuestos especiales sobre el consumo; Otros impuestos indirectos. c) Trabajos futuros. III.-LAS GRANDES LINEAS DE LOS SISTEMAS FISCALES DE LOS PAISES COMUNITARIOS: A.-El Impuesto sobre la renta de las personas físicas. B.-El Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas. C.-El Impuesto sobre el patrimonio. D.-El Impuesto sobre el valor añadido. IV.-EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL EN EL MARCO DE LA POLITICA FISCAL COMUNITARIA. V.-HACIA UN NUEVO SISTEMA FISCAL EN LINEA CON LA OPCION EUROPEA.

I. INTRODUCCION

El 26 de julio del pasado año España presentaba su demanda de adhesión a las Comunidades Europeas. Dicha solicitud conlleva implicaciones políticas y económicas de todo orden y supone, desde un punto de vista jurídico, que España va a entrar, en un plazo más o menos breve, pero de forma irreversible, en un nuevo orden jurídico internacional.

El objetivo prioritario de las Comunidades Europeas lo constituye el establecimiento de un mercado unificado en los países miembros en el que la libre circulación sea una realidad. Se trata de institucionalizar como libertades fundamentales la libre circulación de mercancías, la libre circulación de capitales, la libre circulación de mano de obra y la libre prestación de servicios. Asimismo, pilar básico de la constitución del Mercado Común lo constituye igualmente el establecimiento de un sistema de libre competencia.

Pues bien, la diversidad de regímenes fiscales existentes en los distintos países de la Comunidad puede ser uno de los elementos distorsionantes de la libre competencia y, como consecuencia de ello, de los intercambios comunitarios. De ahí, la importancia de una política fiscal comunitaria a través de la cual se trata de conseguir la neutralidad económica del impuesto mediante la correspondiente unificación o armonización de las legislaciones nacionales. Con esta finalidad la política fiscal es una más de las denominadas políticas comunes, a través de las cuales se trata de conseguir la unidad europea

mediante realizaciones concretas en todos y cada uno de los sectores de la actividad socio-económica.

No quisiera ir más allá sin señalar que, para el logro de esa unificación o armonización de las legislaciones nacionales, la Comunidad Económica Europea utiliza un verdadero poder legislativo. No es éste el momento de detenernos a analizar la aplicación directa y prioritaria del Derecho comunitario en los Estados miembros, pero sí conviene destacar la vigencia indiscutible de dicha aplicación directa y prioritaria. La aplicación directa del Derecho comunitario, es decir su consideración como ejecutivo por sí mismo en los Estados miembros, constituye uno de los rasgos fundamentales del orden jurídico de las Comunidades Europeas. La primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho nacional no admite dudas al amparo de la adhesión a unos Tratados constitutivos que implican una clara atribución de poder a una Comunidad creada por una duración ilimitada y a la que se confían poderes de autoridad. En este sentido, no puedo menos de mencionar la sentencia de 9 de marzo de 1978 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Económicas Europeas, porque en dicha sentencia («affaire Simmenthal») se pone de manifiesto que los Tribunales nacionales tienen el deber de hacer respetar el derecho comunitario dejando inaplicada toda disposición contraria de la legislación nacional. Se trata de una sentencia que hace jurisprudencia porque es la primera vez, en la jurisprudencia de este Tribunal, que en una misma sentencia se afirma la primacía del derecho comunitario sobre las legislaciones nacionales y se confirman sus efectos directos para los ciudadanos europeos.

Terminando ya esta breve referencia al poder legislativo comunitario, es preciso señalar que a través del mismo se tiende, por supuesto, a una unificación jurídica, pero esta unificación jurídica se presenta con dos grados de intensidad. En primer lugar, nos encontramos con la unificación jurídica propiamente dicha o creación de reglas comunes, que llevan aparejado un mismo efecto sobre los territorios de los Estados interesados. Es ésta la forma más perfecta de comunidad de legislación entre Estados. Pero existe un segundo grado de unificación jurídica, que supone más bien una armonización o aproximación de legislaciones, ya que en este caso la comunidad de derecho se reducirá al contenido material de la norma, que conserva un origen nacional. En esta doble línea, que comporta o bien reglas comunes o bien leyes nacionales armonizadas, juegan su respectivo papel los Tratados y los protocolos, como fuentes fundamentales del orden jurídico comunitario, y los reglamentos, las directivas y las decisiones como derecho derivado o actos legislativos de las instituciones.

Y finalizamos ya esta breve introducción dejando constancia de que, al hablar de la política fiscal en el marco de la Comunidad Económica Europea, hacemos abstracción de la propia fiscalidad comunitaria, es decir de los recursos de carácter tributario de las propias Comunidades Europeas. Este tema, sin embargo, encierra una gran trascendencia ya que, a partir del 1 de enero de 1979, la financiación del presupuesto comunitario se llevará a cabo en su totalidad mediante recursos propios. Derechos de aduana, «prélèvements» agrícolas, recargo sobre la base del Impuesto sobre el Valor Añadido, cotizaciones sobre la producción y el almacenaje de azúcar e impuesto sobre las retribuciones de funcionarios y agentes comunitarios constituirán esos recursos propios, que en

algunos casos escapan ya a la esfera de los distintos Estados miembros y en otros casos esos Estados miembros entregarán a las instituciones comunitarias.

II. LA POLITICA FISCAL COMUNITARIA

Después de esta introducción, permítaseme trazar las grandes líneas que, en mi opinión, configuran la política fiscal comunitaria. Por supuesto, que la justa medida de dicha política nos la dará la exposición a cargo del ponente comunitario, pero, quizás, pueda resultar interesante lo que piensa un fiscalista de un país candidato de esta política fiscal que presenta logros indudables pero también fallas importantes de indudable trascendencia de cara a esa unión económica y monetaria, segundo estadio que, tras la unión aduanera, llevará a la unión política.

A.—El Tratado de Roma, tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, contiene disposiciones muy limitadas en materia fiscal. En líneas generales, estas disposiciones persiguen como objetivo evitar las discriminaciones fiscales y preparar la armonización de las legislaciones fiscales de los Estados miembros. Por lo que se refiere a la prohibición de las discriminaciones fiscales, el Tratado de Roma, que suprime las barreras aduaneras interiores, no podía dejar a los Estados miembros la posibilidad de sustituir las tarifas aduaneras por obstáculos fiscales. La importación y la exportación de mercancías en el ámbito de la Comunidad no podrá ser gravada o desgravada con imposiciones superiores a las soportadas por los productos similares nacionales o a las efectivamente soportadas, respectivamente. En cuanto a la armonización de las legislaciones nacionales, la Comisión deberá preparar dicha armonización, si bien es preciso destacar que el Tratado de Roma sólo se refiere a la armonización de los impuestos indirectos.

Por lo que la política fiscal comunitaria se ha ido precisando posteriormente por una serie de trabajos, estudios, informes, acuerdos y disposiciones complementarias. Sólo haremos referencias aquí, y de una manera muy somera a los más importantes.

El informe Neumark, redactado en julio de 1962, en el marco del Comité fiscal y financiero creado por la Comisión para definir las grandes líneas de la política económica y financiera, es de todos conocido. Para el informe Neumark el objetivo de la política fiscal comunitaria es hacer del Mercado Común un territorio fiscal unificado, fundado sobre la armonización de las legislaciones nacionales ya que la política fiscal no es una política de uniformización o de centralización sino, sobre todo, de armonización. Como el objetivo es ambicioso, las iniciativas fiscales deberán ser tomadas con prudencia y realizadas por etapas, sin olvidar que la política fiscal forma parte de un conjunto económico-financiero más amplio en el cual se integran otras políticas como la presupuestaria, la monetaria, la crediticia, etc. Después de señalar los problemas técnicos que esta línea de conducta comporta y de sentar las bases para la armonización de ciertos impuestos, el informe propone un calendario para la realización de la política fiscal.

Al definir los objetivos de una unión económica y monetaria, los textos que constituyen lo que se ha llamado el «plan Werner» incluyen disposiciones fiscales. La unión económica y monetaria deseada, basada sobre la convertibilidad ilimitada y a tipos fijos de las monedas, significa una libertad total de transferencias y pagos. Por esta razón,

las divergencias fiscales falsearán la unión económica y monetaria al llevar aparejadas desplazamientos artificiales de actividades y de capitales.

Pues bien, el plan Werner, con el fin de reforzar la armonización de las fiscalidades, ha establecido las medidas a tomar en una primera etapa a finalizar antes de 1973. En líneas generales se trataba, en el campo de los impuestos indirectos, de realizar una aproximación de legislaciones de manera que fuese posible suprimir el control de los particulares en las fronteras, y, en el campo de los impuestos directos, de armonizar aquellos que tuviesen una influencia sobre el movimiento de capitales.

Sobre esta base, la Comisión de las Comunidades Europeas, como órgano a quien compete la defensa y realización de los intereses generales comunitarios, ha venido haciendo a lo largo de su existencia una serie de propuestas importantes. Los programas de la Comisión, como más adelante veremos, sólo han sido realizados parcialmente y los plazos prescritos no han sido respetados. De todas formas, no quisiéramos que de nuestra afirmación se dedujese un juicio severo. El sistema fiscal de un país depende estrechamente de sus estructuras económicas y sociales, al mismo tiempo que sirve a los gobernantes de medio importante para realizar sus políticas económicas y sociales tanto en el aspecto coyuntural como en el estructural. Por ello, mientras que los objetivos de tales políticas no puedan ser definidos y realizados a nivel comunitario, se corre el peligro de que la acción de armonización dificulte la utilización de la política fiscal como instrumento de políticas nacionales.

En esta línea, un reciente programa de acción de la Comisión en materia fiscal se dirige a atender a lo esencial, limitando la acción comunitaria a las medidas absolutamente indispensables, sin perjuicio de indicar otras acciones a más largo plazo que serán necesarias en la perspectiva de una integración europea más completa. Se trata, pues, de completar la realización de las condiciones fiscales que permitan alcanzar un grado de liberalización, en la circulación de personas, bienes, servicios y capitales y de interpenetración de economías, lo más elevado posible. Para ello se ponen en juego una serie de medidas que tratan de armonizar las estructuras y las modalidades de aplicación de diversos tributos. Sólo posteriormente, y ya en la perspectiva de una integración europea más completa, se tratará de armonizar las cargas tributarias que tengan una mayor incidencia en este aspecto.

B.—Y entramos ya, una vez puestas de manifiesto las fuentes de la política fiscal comunitaria, en lo que podríamos denominar la realización concreta de dicha política fiscal. Es decir, vamos a analizar de qué manera ha sido puesta en práctica y hasta dónde ha llegado la política fiscal comunitaria.

Se puede decir que existen en la Comunidad dos políticas fiscales, correspondientes a dos fases sucesivas o, si se quiere, a dos concepciones de la Comunidad. Nos explicamos. En un principio, la unión aduanera lo único que exigía es la puesta en práctica de medidas tendientes a eliminar las discriminaciones fiscales, la doble imposición y la evasión fiscal. Pero cuando los objetivos comunitarios se han ampliado, este «acompañamiento» fiscal se ha mostrado insuficiente, surgiendo la necesidad de crear un verdadero espacio unificado, es decir un mercado común fiscal.

Vamos a referirnos, en primer lugar, a la primera fase de política fiscal comunitaria,

ria, en la cual el objetivo de dicha política fiscal es idéntico al que persigue el derecho fiscal internacional, ya que de lo que se trata es de impedir las discriminaciones fiscales, eliminar la doble imposición y combatir el fraude fiscal.

1. Las consecuencias de una unión aduanera aumentan la tentación de los Estados miembros de reemplazar las fronteras aduaneras por discriminaciones fiscales. Y a evitar este peligro se dirige el Tratado de Roma, como ya hemos señalado anteriormente, prohibiendo tales discriminaciones y proclamando el principio de la neutralidad fiscal. En esta línea, el Tratado de Roma reconoce la posibilidad de una compensación en frontera, es decir la percepción de impuestos compensatorios sobre los productos importados, en cuantía idéntica a los productos similares nacionales, y el reembolso exacto de los impuestos efectivamente percibidos sobre los productos exportados. Pero el Tratado de Roma no era ajeno a las dificultades que plantea determinar el montante de las compensaciones en frontera para aquellos países que tenían un sistema de impuesto sobre el volumen de ventas en cascada, y, si bien esta norma carece hoy de valor, no se debe olvidar que gran parte de los países de la Comunidad iniciaron su andadura en la imposición sobre las ventas con la fórmula en cascada. En este supuesto, establecía la posibilidad de fijar un tipo medio por producto o grupos de productos, fijación no exenta de dificultades, por lo cual hubo necesidad de que el Consejo adoptase, el 30 de abril de 1968, una directiva estableciendo un método común para el cálculo de los tipos medios. Finalmente, las compensaciones en frontera solo pueden aplicarse a los impuestos sobre el volumen de ventas, a los impuestos especiales sobre el consumo y a los otros impuestos indirectos.

2. En la medida en que subsisten administraciones y legislaciones fiscales nacionales, es inevitable que la Comunidad se encuentre con el problema de la doble imposición. Conviene recordar que este problema ha sido estudiado concienzudamente por la OCDE y, en este sentido, la Comunidad ha tomado como base de trabajo el acuerdo tipo de dicha organización para eliminar la doble imposición en materia de impuestos directos. La Comunidad ha reconocido la utilidad de una convención multilateral para la eliminación de la doble imposición entre los Estados miembros, a la espera de que la armonización de las legislaciones nacionales elimine por sí misma las dobles imposiciones. No obstante, la Comisión ha pedido a los Estados miembros que adopten una postura sobre una serie de cuestiones de principio, tales como la noción de establecimiento permanente, el tratamiento de los dividendos y de los intereses, el reconocimiento en el interior de la Comunidad del régimen de sociedades matrices y filiales con la posible desgravación fiscal de los beneficios que provengan de la participación de una sociedad en otra, el desarrollo de un procedimiento amistoso para resolver los casos particulares de doble imposición y, por último, la asistencia administrativa para el intercambio de información de trascendencia fiscal.

3. Por último, en esta primera fase de la política fiscal comunitaria, el problema de la evasión fiscal ha merecido la atención de la Comunidad. Ello no debe de extrañarnos pues la Comunidad es muy vulnerable en este campo, ya que a una gran libertad en la circulación de bienes, de personas, de servicios y de capitales, une unas fiscalidades que permanecen nacionales, a pesar de las disposiciones adoptadas.

En este sentido, el Consejo de las Comunidades en febrero de 1975 comprometió a la Comunidad en una primera acción cuyo objetivo era, por un lado, lograr una determinación más correcta de la base tributaria de los impuestos directos y, por otro lado, acentuar la adopción de medidas contra las personas culpables de evasión fiscal con objeto de alcanzar la recaudación teórica debida. Los medios de actuación serían entre otros: el intercambio de información entre los países miembros, la armonización de los medios jurídicos y administrativos de las administraciones fiscales, el estudio permanente de procedimientos de cooperación e intercambio de experiencias, la realización de encuestas en un Estado miembro que permitan la determinación correcta de impuestos en otro Estado miembro y la posibilidad de que los funcionarios de un Estado miembro estén presentes en los trabajos de las Administraciones fiscales de los otros Estados con vistas a la determinación correcta de los impuestos. Por supuesto, los Estados miembros deben obligarse a no utilizar las informaciones recibidas más que para la determinación exacta de los impuestos o el perseguimiento de los defraudadores, estando sometidas dichas informaciones al mismo carácter confidencial que tienen en el país del que provienen, de manera que no podrán ser divulgadas a personas no autorizadas.

Sobre esta base, recientemente, en diciembre del pasado año, el Consejo de las Comunidades ha aprobado una directiva regulando el intercambio entre las autoridades de los Estados miembros de todas las informaciones susceptibles de permitir la correcta aplicación de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Y, más recientemente todavía, en el pasado mes de mayo, la Comisión de las Comunidades ha enviado al Consejo una proposición de directiva para extender este procedimiento de asistencia mutua al más importante de los impuestos indirectos, el impuesto sobre el valor añadido. Y son varias las razones por las cuales la Comisión considera necesaria y urgente una colaboración mutua en el dominio del impuesto sobre el valor añadido. En primer lugar, se trata de salir al paso de las numerosas prácticas ilegales que afectan a este impuesto en los intercambios internacionales, tales como las importaciones fraudulentas y la creación de facturas falsas a la exportación. En segundo lugar, se trata de evitar toda no imposición o toda doble imposición como consecuencia de la localización de las prestaciones de servicios o de la deducción del impuesto por operaciones efectuadas en el extranjero. Al constituir recursos propios de la Comunidad cantidades recaudadas a través de los impuestos sobre el valor añadido nacionales, la no percepción de este impuesto no sólo perjudica a los presupuestos nacionales sino también al presupuesto comunitario. En tercer lugar, la puesta en práctica de una estrecha colaboración en el marco del impuesto sobre el valor añadido contribuirá a la mejor aplicación de los impuestos sobre la renta y sobre los beneficios.

4. Pero, como decíamos anteriormente, esta política fiscal que trata de resolver por medios tradicionales los problemas habituales que las relaciones entre Estados llevan aparejados no basta. La integración jurídica de la Comunidad exige pensar en nuevos métodos asentados sobre la armonización de las legislaciones y de las políticas fiscales. Se trata de poner al servicio de la construcción comunitaria un territorio fiscal unificado. A los trabajos de armonización fiscal en el ámbito de la Comunidad, es decir a los esfuerzos tendentes a hacer evolucionar los sistemas fiscales nacionales aproximando los impuestos de la misma categoría, vamos a referirnos a continuación.

a) Si analizamos las disposiciones fiscales del Tratado de Roma, sólo encontramos una disposición relativa a la imposición directa. Esta disposición se limita a prohibir, por exclusión, la aplicación del sistema de compensaciones en frontera a los impuestos directos. A pesar de ello, los impuestos directos tienen una gran incidencia en la construcción de un Mercado común y, de ahí, la serie de trabajos emprendidos para lograr una armonización legislativa en este campo. De todas formas, como veremos, los resultados en este terreno han sido verdaderamente modestos y la armonización fiscal lleva un ritmo excesivamente lento, achacable sin duda a las características de estos tributos, utilizados como instrumentos de política económica y social en los respectivos países. La Comisión es consciente de esta situación y del peligro que entraña, ya que las dificultades que provocan las disparidades en materia de impuestos directos son tanto más graves cuanto que ningún mecanismo de compensación en fronteras viene a neutralizar sus efectos.

En el marco de la imposición directa sobre las empresas, el programa de armonización fiscal de la Comisión se dirige a evitar que los movimientos de capitales sean falseados por las diferentes estructuras o tipos de impuestos, a facilitar una política de empresa con vistas a favorecer, o por lo menos no obstaculizar, las concentraciones y, en fin, a asegurar la igualdad de las empresas en el acceso a las inversiones. En estas grandes líneas se enmarcan una serie de trabajos y proposiciones diversas a las que queremos aludir, aunque sea a grandes rasgos:

—En el marco del impuesto de sociedades y de la tributación de los dividendos, la Comisión elevó al Consejo, el 1 de agosto de 1975, una propuesta de directriz para armonizar los sistemas de impuesto de sociedades y los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos. La Comisión se pronuncia en favor de un sistema común de imputación o integración, a pesar de los problemas técnicos que tal solución plantea en el ámbito de las relaciones internacionales. La Comisión considera que las ventajas del método de integración de impuesto o de imputación a los accionistas (y que supone integrar el dividendo en la renta total individual del beneficiario concediéndole un crédito fiscal contra su impuesto sobre la renta en base al impuesto de sociedades ya satisfecho sobre los dividendos distribuidos, de modo que dicho crédito fiscal se deduzca del impuesto personal del accionista) superan ampliamente aquellas dificultades, ya que aseguran, por un lado, una neutralidad impositiva frente a las distintas formas de financiación de las empresas y frente a las distintas formas jurídicas que las mismas pueden revestir y, por otro lado, una mayor justicia fiscal frente a la evasión de los grandes contribuyentes y al desarrollo de un mercado de acciones.

—Por lo que concierne a los intereses de las obligaciones, en 1973 la Comisión se pronunció por el principio de una retención en la fuente sustancial, que podría ser del orden del 25 %. Pero, si bien hoy la Comisión todavía mantiene esta posición, es consciente de que la aplicación de tal medida provocaría una huida de capitales fuera de la Comunidad, de manera que no hará propuestas concretas sobre retención en la fuente de los intereses de las obligaciones, hasta tanto que la Comunidad no cuente con un dispositivo de control de movimientos de capitales exteriores.

—La Comisión considera indispensable definir una base «normal» del impuesto em-

presarial si se quieren eliminar las distorsiones de la competencia, obtener una cierta transparencia fiscal y permitir una aproximación ulterior en materia de tipos tributarios. El beneficio sometido al impuesto de sociedades es el beneficio neto, obtenido después de deducir un cierto número de cargas. Pero los diferentes regímenes que los Estados aplican a estas cargas son causa de discriminaciones económicas de las cuales la Comisión es consciente.

—Por último, con el fin de evitar que las disposiciones fiscales hagan más costosas las operaciones de reestructuración y concentración de empresas que puedan ser convenientes o necesarias a nivel comunitario, la Comisión en el año 1969 ofreció ya soluciones a través de dos propuestas de directriz, la primera relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones y participaciones de activo entre sociedades de Estados miembros diferentes, y la segunda relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. La primera proposición, relativa a las fusiones, escisiones y aportaciones de activo entre sociedades de Estados miembros diferentes, busca asegurar la neutralidad económica del impuesto y facilitar, a través de estas operaciones, la adaptación de estas empresas. En este sentido, la proposición no prescribe la armonización de legislaciones nacionales aplicable a operaciones internas sino que prevee un régimen común aplicable a operaciones realizadas entre Estados miembros. La segunda proposición no prescribe tampoco una armonización de legislaciones nacionales aplicables a las relaciones sociedades madres-sociedades filiales en el interior de los Estados miembros, sino un sistema común para las relaciones sociedades madres-sociedades filiales de Estados miembros diferentes, que reposa sobre una definición precisa de sujetos pasivos y de materia imponible y cuya esencia reside en el reparto del impuesto entre los Estados miembros. A pesar del tiempo transcurrido, el Consejo no se ha pronunciado todavía sobre estas proposiciones de la Comisión.

En cuanto al Impuesto sobre la renta de las personas físicas, no existe ninguna directriz ni propuesta de directriz. A nivel técnico existe, eso sí, un consenso general en favor de un impuesto de esta naturaleza y con los caracteres comunes de general, sintético, progresivo y global. La Comisión examina actualmente una serie de problemas particulares que afectan al impuesto personal sobre la renta y que vienen motivados, en gran medida, por los desplazamientos de población entre los Estados miembros, determinantes en muchos casos de penalización a contribuyentes, que se ven en la imposibilidad de deducir ciertas cargas de sus rentas gravables.

b) Por invitación expresa del Tratado de Roma, la Comisión de las Comunidades emprendió en su día la tarea de armonizar los impuestos indirectos. En el ámbito de la imposición indirecta, las principales realizaciones comunitarias se han llevado a cabo en el marco de la imposición sobre las ventas, generalizando y unificando el impuesto sobre el valor añadido. Pero también es preciso hacer referencia a los intentos de armonización en el marco de otros impuestos indirectos como son las «accisas» o impuestos especiales sobre el consumo y otros impuestos indirectos de carácter muy especial.

En el momento de la entrada en vigor del Tratado de Roma el régimen de imposición sobre las ventas en los países comunitarios se caracteriza:

— por una diversidad de estructuras, ya que, al lado del impuesto sobre el valor

añadido aplicado en Francia, los restantes países aplicaban sistemas de imposición sobre las ventas en cascada.

— por una gran disparidad de tipos, semejante a las divergencias de tipos existentes también en la imposición directa.

En vista de ello, dos primeras directivas fueron adoptadas el 11 de abril de 1967. Estas directivas sólo constituyen el comienzo de una primera etapa cuyo fin es armonizar la estructura, no los tipos, de los regímenes de imposición sobre las ventas en los Estados miembros, obligándoles a adoptar un sistema común de imposición sobre el valor añadido. Esta armonización permitirá asegurar la neutralidad económica de la imposición sobre el volumen de ventas y establecer la compensación en fronteras sobre cálculos exactos y no sobre bases forfetarias.

El Consejo aprobó después tres directivas, cuya única finalidad fue determinar la fecha de entrada en vigor del impuesto en cada uno de los países miembros y de acuerdo con las disposiciones que, contenidas en la segunda directriz, organizan el sistema común de impuesto sobre el valor añadido. Conviene, sin embargo, señalar que en la práctica el grado de armonización conseguido fue limitado, bien por el amplio margen de libertad que dejó la directiva a los Estados para mantener soluciones autónomas, bien porque en algunas ocasiones se desviaran notoriamente de su mandato.

Por último, el 17 de mayo del pasado año ha sido adoptada la sexta directiva en materia de impuesto sobre el valor añadido. La adopción de esta directiva marca una etapa importante en la construcción europea bajo dos aspectos: en el aspecto presupuestario, permite pasar a la aplicación total del régimen de recursos propios de la Comunidad; en el aspecto fiscal, convierte al impuesto sobre el valor añadido en un impuesto más neutro en el terreno de la competencia.

No es éste el momento de analizar la trascendencia, que indudablemente tiene, de esta sexta directiva en materia de impuesto sobre el valor añadido. El estudio de su contenido no es de este lugar ni de este momento, pero quede constancia de que es esta sexta directiva la que contiene el modelo de imposición sobre el valor añadido que los Estados miembros de la Comunidad deben aplicar, la que contiene un impuesto sobre el valor añadido con una estructura armonizada y cuya base uniforme va a permitir el establecimiento de un impuesto comunitario destinado a completar los recursos propios de las Comunidades, con los «prélèvement» agrícolas y los derechos de aduana.

Pero, también en materia de armonización de imposición sobre el valor añadido, la realidad ha demostrado las grandes dificultades con las que se enfrenta la Comisión en su labor de armonización fiscal. La sexta directiva tenía como fecha tope de entrada en vigor la de 1 de enero de 1978. En dicha fecha sólo el Reino Unido y Bélgica habían respetado el compromiso, lo cual ha determinado la imposibilidad de aplicar en el año 1978 el sistema total de recursos propios que el presupuesto comunitario para dicho año preveía. Pero es que, además, la sentencia del Tribunal de las Comunidades en el «affaire Simmenthal» ha puesto de relieve la posibilidad jurídica de que los contribuyentes hagan prevalecer la sexta directiva, y las exenciones que en algunos casos lleva aparejadas, sobre su legislación nacional. En este momento Francia y Alemania se muestran inquietas ante esta posibilidad y han solicitado que se retrase al 31 de diciembre de 1978

la fecha de entrada en vigor de la directiva. Y si bien, hasta el momento, la Comisión ha hecho caso omiso de esta petición, manteniendo la fecha de 1 de enero de 1978, con la esperanza de que ello constituya una presión a fin de que los siete Estados miembros restantes tomen rápidamente las disposiciones necesarias para poner en práctica dicha directiva, el hecho es que, el 22 de mayo pasado, la Comisión europea ha informado al Consejo de Ministros de Finanzas de la Comunidad que está dispuesta a modificar la fecha-límite para la aplicación en los Estados miembros de la sexta directiva con dos condiciones:

- que todos los gobiernos se obliguen a respetar en todo caso la nueva fecha que se fije.

- que se salvaguarden los derechos individuales de los contribuyentes.

La primera condición no parece plantear problemas pues todos los Estados miembros están decididos a poner en aplicación la sexta directiva con anterioridad al 1 de enero de 1978. En cuanto a la segunda condición, debe ser objeto de un análisis jurídico y técnico a fin de que ni se lesionen a los contribuyentes ni se permitan abusos.

La armonización de las «accisas» o impuestos especiales sobre el consumo fue emprendida por la Comisión como un complemento necesario de la armonización de la imposición sobre las ventas en línea con el logro de una supresión de las fronteras fiscales.

La Comisión ha clasificado las «accisas» en cuatro categorías:

- «accisas» a armonizar: tabacos elaborados, alcoholes y bebidas alcohólicas, productos petrolíferos y asimilados y azúcares.

- «accisas» que exigen un detenido examen antes de tomar una decisión concreta: bebidas no alcohólicas y sustitutivos del azúcar.

- «accisas» que puedan mantenerse sin armonización: aquellas que no tengan influencia en los intercambios entre los Estados miembros.

- «accisas» a suprimir, compensándolas en su caso por la aplicación del impuesto sobre el valor añadido: ciertos productos tropicales, sal, cerillas, naipes.

En el año 1972 la Comisión transmitió al Consejo una serie de propuestas relativas a la armonización de «accisas». La primera de dichas propuestas presenta una directiva cuadro que establece las líneas esenciales del sistema fiscal que deberá existir en la Comunidad en el dominio de los Impuestos de consumo distintos del Impuesto sobre el valor añadido cuando la unión económica y monetaria sea una realidad. Esta directiva-cuadro prevé la conservación y armonización de cinco «accisas» que gravarán los tabacos manufacturados, los aceites minerales, el alcohol, el vino y la cerveza. Los restantes impuestos de consumo sobre cualesquiera otros productos deberán desaparecer.

A esta propuesta de directiva-cuadro siguieron una propuesta de directiva para armonizar las «accisas» sobre el alcohol; una propuesta de directiva para armonizar las «accisas» sobre el vino; una propuesta de directiva para armonizar las «accisas» sobre la cerveza; una propuesta de directiva relativa a la mezcla de bebidas, cuando uno o varios componentes estén sujetos a una «accisa», propuesta que más tarde fue retirada por la Comisión siguiendo el dictamen del Parlamento; una propuesta de directiva relativa a la

armonización de «accisas» sobre los aceites minerales y una propuesta de directiva relativa a la armonización de «accisas» sobre los tabacos elaborados.

En el momento actual sólo ha sido adoptada por el Consejo la directiva en materia de armonización fiscal de los tabacos elaborados. Esta directiva prevee la armonización fiscal de las «accisas» sobre los tabacos elaborados en varias etapas y fija los principios generales de la armonización así como los criterios particulares aplicables a lo largo de una primera etapa a finalizar el 1 de julio de 1975. Desde su entrada en vigor los Estados miembros no podrán someter los tabacos elaborados a una tributación diferente de las «accisas» y del Impuesto sobre el valor añadido. Sin embargo, es preciso señalar que las dificultades encontradas por los diversos Estados miembros para acomodar sus legislaciones a los principios contenidos en la directiva están obligando a prorrogar dicho plazo sucesivamente.

Los progresos, pues, han sido hasta la fecha más bien escasos. La Comisión europea acaba de lanzar un llamamiento a los Estados miembros para que se relancen los trabajos con vistas a la armonización de las «accisas» sobre la cerveza, los alcoholes y los aceites minerales. La inactividad en la armonización de estos impuestos especiales sobre el consumo dura ya varios años y ha llegado ya el momento en que ni la inexistencia de una unión económica y monetaria, ni las opiniones divergentes de los Estados miembros justifican una tal paralización en este dominio, máxime cuando la sexta directiva sobre el Impuesto de valor añadido, a cuyo desarrollo estos años atrás se dio prioridad sobre la armonización fiscal de las «accisas», es ya una realidad.

Por último, una somera referencia a los trabajos de armonización de otros impuestos indirectos sobre ciertas actividades particulares, con respecto a los cuales la Comisión ha tomado la iniciativa.

En este sentido, en julio de 1969, se aprueba la directiva relativa a los impuestos indirectos sobre reuniones de capital. Los impuestos afectados por esta directiva eran los siguientes: a) el derecho de aportación, que gravaba principalmente la constitución de sociedades y el aumento de capital, b) el derecho de timbre sobre la emisión de títulos representativos de capitales (acciones y obligaciones), c) el derecho de timbre sobre la introducción en el mercado nacional de títulos extranjeros y d) otros impuestos indirectos que tenían las mismas características. La directiva adopta dos soluciones, en su intento de evitar las dobles imposiciones y las discriminaciones fiscales: la supresión de los impuestos de timbre y similares y la armonización de los impuestos de aportación.

Asimismo, la Comisión se esfuerza por armonizar los impuestos indirectos sobre transacciones de títulos y los impuestos sobre los contratos de seguro. Por lo que respecta a los impuestos indirectos sobre transacciones de títulos, una propuesta de la Comisión pretende armonizar parcialmente las estructuras de estos impuestos. En cuanto a los impuestos sobre los contratos de seguro, una doble posibilidad parece ofrecerse: incorporar los contratos de seguro al campo de aplicación del Impuesto sobre el valor añadido comunitario o establecer un impuesto comunitario particular sobre estos contratos.

No nos detenemos en el tema de las franquicias, ya que objetivamente creemos que carece de relevancia. Pero es de destacar, sin embargo, que la Comisión concede una

gran importancia a este tema porque, aunque no es esencial para la Unión Económica y Monetaria, responde a la preocupación de satisfacer los intereses y las exigencias de los particulares y constituye una de las manifestaciones más tangibles y significativas para la opinión pública de la existencia de la Comunidad.

Y estas son, en grandes líneas, las realizaciones comunitarias en materia fiscal a más de veinte años de la firma de su Tratado constitutivo. Parece claro que las medidas examinadas, muchas de las cuales, además, descansan todavía, como hemos visto, en la mesa del Consejo en espera de su aprobación, no son suficientes si se quiere llegar a un verdadero mercado único, que implique la supresión de las fronteras fiscales. Los impuestos son elementos determinantes de la vida económica y social de los países y actúan sobre numerosos factores, como son la estructura del consumo y de la producción, la rentabilidad de las empresas, la localización de las inversiones y, en general, las condiciones de la competencia. Estos diversos factores no deben ser influenciados artificialmente por la existencia de diferencias entre las cargas fiscales soportadas en cada país, si se pretende una Comunidad estrechamente integrada. Si a todo esto agregamos el papel del impuesto como instrumento de política económica y social, resulta indudable que una aproximación de la carga fiscal que soportan los Nueve es también necesaria para conseguir una coordinación cada vez más estrecha de las políticas nacionales y el desarrollo de verdaderas políticas comunes en materia económica y social.

c) Nuevas realizaciones serán pues necesarias con urgencia en materia de impuestos directos, de impuesto sobre el valor añadido y de impuestos especiales sobre el consumo y la Comisión es consciente de ello.

Las disparidades existentes actualmente en el terreno de los impuestos directos se pondrán de manifiesto cada vez con más crudeza a medida que progresa la integración económica y su eliminación constituirá un imperativo necesario. En esta línea, convendrá vigilar las medidas a las que recurren los Estados miembros en materia de base impositiva y que, de manera permanente o transitoria, van dirigidas a estimular las inversiones, de una manera general o selectiva, a actuar sobre la coyuntura, a ayudar a ciertas actividades o a favorecer el desarrollo de ciertas regiones. Según los casos, estas medidas consisten en una amortización acelerada, en una desgravación de los beneficios bajo condición de reinversión o en una reducción del impuesto. Si realmente se persigue una completa integración, no es concebible que tales medidas se tomen por los Estados miembros sin que se inscriban en una política común, pues a medida que se vayan definiendo políticas económicas concertadas, cada vez será más necesario coordinar la utilización del impuesto como instrumento de intervención. La aproximación de tipos tributarios en el impuesto de sociedades deberá proseguirse a partir de la introducción de un sistema común de crédito fiscal. En fin, convendrá examinar si la realización de los objetivos perseguidos a largo plazo necesitará de acciones similares en otros sectores de la imposición directa como el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto profesional, etc.

La sexta directiva no constituye la culminación del proceso de armonización del Impuesto sobre el valor añadido. En los próximos meses será preciso terminar la armonización de las estructuras (en este momento dos proposiciones de directiva están ya sobre la mesa del Consejo relativas al régimen de bienes de adquisición y de objetos de

arte una y otra relativa a la devolución del impuesto a los no residentes) y de las modalidades de aplicación del impuesto, para, a más largo plazo, abordar la aproximación de los tipos del impuesto que se nos muestra como el gran objeto cuya realización condiciona una verdadera supresión de las fronteras fiscales. Es un hecho que las legislaciones nacionales difieren entre ellos no sólo en cuanto al nivel de los tipos tributarios sino en cuanto al número y campo de aplicación respectivo de los mismos. Es necesario por ello que los países y las instancias comunitarias lleguen a un acuerdo sobre el número de tipos que deben subsistir, la lista de productos sometidos a cada uno de ellos y las relaciones entre los mismos.

Por último, en el campo de los impuestos especiales sobre el consumo o «accisas», la armonización de los tipos tributarios es tan necesaria como en el Impuesto sobre el valor añadido y los problemas a resolver son en gran parte similares. Sin embargo, será preciso tener en cuenta un elemento complementario, ya que ciertas «accisas» constituyen instrumentos privilegiados de políticas sectoriales, tales como la política de la energía, la de transportes, la de medio ambiente, etc. Por esta razón, la fijación de tipos armonizados dependerá de los objetivos que se fijen en las citadas políticas comunes.

III. LAS GRANDES LINEAS DE LOS SISTEMAS FISCALES DE LOS PAISES COMUNITARIOS

Pero creemos que no es suficiente con conocer las líneas generales de la política fiscal comunitaria si se quiere emitir un juicio serio sobre nuestra actual fiscalidad de cara a la adhesión de España a las Comunidades Económicas Europeas. Aunque sea de una manera telegráfica, es necesario poner de relieve los rasgos fundamentales que actualmente caracterizan los sistemas fiscales de los Nueve países miembros de la Comunidad, con sus similares y divergencias, y cuyas coordenadas, con mejor o peor éxito, pretende marcar la política fiscal comunitaria hasta aquí expuesta. El estudio de los rasgos básicos de los sistemas fiscales comunitarios es también un elemento esencial para juzgar los logros y los fracasos de esta política fiscal comunitaria.

En líneas generales, y con las precisiones que a continuación exponemos, se puede afirmar que los tres índices básicos de la capacidad contributiva (índice renta, índice patrimonio e índice gasto) son gravados en los países miembros de la Comunidad a través de un Impuesto sobre la Renta, que recae tanto sobre las personas físicas como sobre las personas jurídicas, un Impuesto sobre el Patrimonio y un Impuesto sobre el Valor Añadido.

A.—El Impuesto sobre la renta de las personas físicas se aplica en todos los países comunitarios y actúa como figura fiscal de primera línea, tanto por su importancia recaudatoria como por el ámbito de población a que se dirige. Opera como un impuesto principal y único en el sentido de que no hay, en general, imposición previa o a cuenta de los rendimientos que se integran en la base del tributo. Lo que sí existen son retenciones de algunos tipos corrientes de rentas, especialmente aptos para la aplicación del sistema, como son las rentas salariales y las mobiliarias (dividendos). Pero, no obstante esta homogeneidad fundamental, las diferencias de un país comunitario a otro

son bastante importantes. En este sentido, conviene señalar como rasgos diferenciales: las fórmulas de progresividad y el grado de la misma, el sistema de imposición de las rentas familiares, los mínimos exentos y las deducciones familiares, el régimen de exenciones y el tratamiento fiscal de las plusvalías.

B.—El tratamiento fiscal de las rentas de las personas jurídicas presenta profundas divergencias. En primer lugar, es preciso aludir a la pluralidad de tipos de gravamen. Prevalen los tipos proporcionales pero coexisten con los progresivos. Los tipos proporcionales varían en su cuantía de un país a otro, existiendo junto a tipos generales también tipos especiales. En segundo lugar, presenta disparidades la enumeración de los sujetos pasivos, quizás debido a la diferente estructura jurídica que los entes sociales asumen en cada sistema. En tercer lugar, tampoco hay homogeneidad en el tratamiento de las pérdidas ni en el sistema de limitación de la doble imposición de dividendos.

C.—Lo más destacable del Impuesto sobre el patrimonio neto es su falta de generalización en el sistema comunitario. Sólo cinco países (República Federal Alemana, Dinamarca, Irlanda, Luxemburgo y Holanda) de los Nueve que integran la Comunidad lo tienen establecido y algún país, como Gran Bretaña, habiendo pretendido su introducción no ha llevado a término este deseo. Es interesante destacar que los países que cuentan con este tributo se sitúan en la zona nórdica o de influencia germánica. En la estructura del impuesto hay profundas disparidades sobre todo por lo que se refiere a los sujetos pasivos. Algunos sujetan tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas, otros excluyen a ciertas personas jurídicas y otros limitan el ámbito subjetivo a las personas físicas. Asimismo, es preciso señalar que, aunque hay generalidad en lo que se refiere al gravamen matrimonial conjunto, el tratamiento de los patrimonios de los hijos puede ser diferenciado. Los tipos de gravamen no son homogéneos. Existe una clara preferencia por los proporcionales (cuatro países) sobre los progresivos (un país). Dentro de los proporcionales, los tipos varían del 0,5 % de Luxemburgo al 8 % de Holanda. Por último, señalemos que existe una amplia gama de diferencias por lo que se refiere a la valoración del patrimonio y en cuanto a las exenciones.

D.—Es el Impuesto sobre el valor añadido, como ya hemos visto, donde la política fiscal comunitaria ha alcanzado su mayor realización. Los logros están ahí. Una imposición sobre las ventas basada en un Impuesto sobre el valor añadido con elevado grado de homogenización. Pero, como en su momento dijimos, todavía es largo el camino que queda por recorrer. La sexta directiva, con más problemas de los debidos en su acogida por los Estados miembros, no supone un paso definitivo, aunque sí importante, en un camino de armonización definitiva de estructura y de modalidades de aplicación, que, a largo plazo, presenta el reto de unos tipos tributarios diferentes en su número, nivel y campo de aplicación.

IV. EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL EN EL MARCO DE LA POLÍTICA FISCAL COMUNITARIA

En el momento actual nuestro país exhibe un sistema fiscal que, en sus líneas esenciales, data del año 1964. No es este el momento de analizar nuestro actual sistema

fiscal, de por sí ya muy debatido y criticado, sino de señalar desde la óptica de la política fiscal comunitaria, que nos vendrá impuesta por la petición de adhesión de España a las Comunidades, la problemática que dicho sistema fiscal encierra.

Señalábamos en su momento que impedir las discriminaciones fiscales, eliminar la doble imposición y combatir el fraude fiscal constituían los grandes objetivos de una primera fase de la política fiscal comunitaria.

Pues bien, por lo que se refiere al objetivo de impedir las discriminaciones fiscales, la complejidad del cuadro de nuestra imposición indirecta, con una imposición sobre las ventas asentadas sobre un impuesto en cascada, obliga a un cálculo del impuesto de compensación de gravámenes interiores y de la desgravación fiscal a la exportación según unos porcentajes o tipos medios que hacen que nuestros «ajustes fiscales en frontera» adolezcan de una precisión técnica, buscada desde un primer momento por la política fiscal comunitaria. La solución a este problema pasa, por supuesto, por una total reforma de nuestra imposición indirecta, pero, entre tanto, quizás fuese conveniente actualizar las tarifas de la Desgravación fiscal a la exportación y del Impuesto de compensación de gravámenes interiores con objeto de evitar que una futura reforma de la imposición indirecta, con la introducción del Impuesto sobre el valor añadido y por ello de una mayor transparencia en la imposición indirecta, pueda suponer bruscas alteraciones en el nivel de rentabilidad de las operaciones de exportación o en la competitividad de ciertas importaciones. Esta adecuación de las tarifas podría ser simultánea a un nuevo planteamiento de la Seguridad Social, transformando parte de las rígidas exacciones directas sobre las empresas, que actualmente se recaudan con dicho fin, en carga fiscal indirecta, que es objeto de cómputo a efectos de la desgravación fiscal a la exportación. Ello llevaría aparejado, asimismo, una mayor participación del Presupuesto del Estado en la financiación del régimen de Seguridad Social.

Por lo que respecta a la eliminación de la doble imposición, no es este un campo en el que nuestro país vaya a encontrar especiales dificultades de adaptación, que no puedan ser afrontadas normalmente con los medios técnicos de que se dispone. España, miembro de la OCDE, tiene en vigor convenios de este tipo con todos los países miembros de la Comunidad salvo Irlanda, Luxemburgo e Italia, si bien con este último existen negociaciones en curso.

La incorporación de España a la lucha planteada en el seno de la Comunidad contra el fraude y la evasión fiscal internacional no debe plantear problemas. La colaboración que la Comunidad exige en este terreno será un factor positivo más para un más adecuado tratamiento del problema del fraude fiscal en nuestro país. Por otro lado, la Administración Tributaria española cuenta con un personal inspector altamente calificado para estas funciones de comprobación e investigación de alcance internacional.

Pero en el camino hacia el logro de un territorio fiscal unificado, la Comunidad también ha emprendido, como hemos visto, trabajos en pro de una armonización fiscal tanto en el campo de los impuestos directos como en el campo de los impuestos indirectos.

En el marco de la imposición directa, nuestra imposición sobre los beneficios y dividendos sociales puede considerarse encuadrada en el modelo clásico de no integra-

ción que implica aplicar primero el impuesto de sociedades sobre todos los dividendos y luego volverlos a gravar en el impuesto individual en cuanto renta personal. Como señalamos en su momento, la Comunidad ha propuesto el sistema de imputación de dividendos a los accionistas, integrando el dividendo a nivel de renta individual y concediendo un crédito fiscal contra el impuesto sobre la renta por la parte del impuesto societario satisfecho sobre los dividendos distribuidos. Pero el hecho es que sólo Bélgica, Francia, Irlanda, Gran Bretaña y, recientemente, Alemania siguen el sistema integrado. Holanda, Italia, Luxemburgo y Dinamarca siguen todavía el método clásico. Y este hecho de que estos cuatro últimos países sigan aún con el sistema de no integración, así como las grandes dificultades técnicas que supone el nuevo sistema, hacen pensar que el proceso armonizador en esta materia tardará aún en completarse. No obstante, la propuesta comunitaria está ahí con un objetivo de aplicación que hay que esperar se lleve a cabo en un plazo más o menos largo.

Las líneas de la política fiscal comunitaria en el marco de la armonización de la imposición indirecta exigen la introducción de un Impuesto sobre el valor añadido y la remodelación de los Impuestos especiales, así como también de los que gravan el tráfico patrimonial y el desarrollo de las sociedades de capitales.

Lógicamente, la implantación de un Impuesto sobre el valor añadido exigirá la reconducción al mismo del Impuesto de tráfico de empresas, del Impuesto de lujo (salvo en el supuesto del tabaco y de los supercarburantes) y del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales que grava las transmisiones de bienes.

Ahora bien, independientemente de la introducción de un Impuesto sobre el valor añadido en línea con la sexta directiva aprobada por las Comunidades, la importancia y los efectos de un impuesto de esta naturaleza (la experiencia italiana debe sernos ilustrativa) hacen, no ya conveniente sino necesario, prever un régimen de periodificaciones de la reforma en este campo de la imposición indirecta. En este sentido, fases fundamentales en el camino de la introducción del Impuesto sobre el valor añadido han de ser:

- la integración de los impuestos antes citados,
- la simplificación de hechos impositivos y tipos impositivos,
- el perfeccionamiento de los regímenes de estimación de bases,
- la rigurosa exigencia de una disciplina contable y
- la mejora de material y personal en los medios de la Administración tributaria.

Por lo que se refiere a la problemática que plantea a España la armonización fiscal de las «accisas» comunitarias conviene que distingamos diferentes supuestos, en concreto nos referiremos a los que consideramos de más trascendencia dada la situación fiscal española y la regulación comunitaria existente.

Por lo que se refiere al tabaco, sujeto en nuestro país exclusivamente al impuesto de lujo y cuya recaudación, en el territorio nacional en que actúa, corresponde al Monopolio de Tabacos, los problemas que se plantean son los siguientes:

- la posible modificación, cuando no supresión, de los derechos del Monopolio, ya que el Reglamento al Consejo de las Comunidades de 22 de abril de 1970, al establecer una organización común de los mercados en el sector del tabaco bruto, suprime toda forma de monopolio en este sector y

- la necesidad de un sistema totalmente nuevo de imposición sobre el tabaco lo cual llevaría aparejado, en primer lugar, la supresión de la sujeción del tabaco al Impuesto de lujo; en segundo lugar, la introducción de una «accisa» de acuerdo con la estructura comunitaria; y, en tercer lugar, contemplar, si acaso, en el futuro sistema del Impuesto sobre el valor añadido la posibilidad de hacer tributar al tabaco a un tipo superior al normal.

En cuanto al petróleo, en los países de la Comunidad no existen Monopolios de Petróleo en sentido estricto, si bien el régimen francés, debido a las restricciones legales que contiene, es asimilable a un verdadero monopolio. Los esfuerzos de la Comunidad en esta materia se han dirigido más hacia la difícil tarea de lograr una política energética común que hacia una armonización fiscal, aun reconociendo la necesidad de eliminar las disposiciones fiscales que puedan llevar aparejadas disparidades en las condiciones de competencia existentes entre las empresas establecidas en la Comunidad. Está claro que el problema español, de cara a una armonización con los países comunitarios, derivaría de la existencia del Monopolio. Por lo demás, no creemos que presentase graves dificultades la adaptación del Impuesto de lujo que grava la gasolina supercarburante a alguna modalidad de «accisa» o al Impuesto sobre el valor añadido.

En materia de alcoholes, no parecen existir grandes problemas para armonizar su imposición en línea con las aspiraciones comunitarias. Sería preciso lograr una mayor simplificación en el Impuesto especial e integrar las bebidas alcohólicas gravadas en la actualidad en el Impuesto de lujo en el futuro Impuesto sobre el valor añadido.

Por último, en cuanto a la tributación de la cerveza, la problemática española vendría dada a la vista del principio que en su día elegirá la Comunidad para la armonización de esta «accisa». Si la Comunidad se decide a instaurar un sistema uniforme de imposición a tipos progresivos en función del volumen de producción, ello nos plantearía problema de armonización ya que nuestro sistema se basa en un tipo fijo por hectólitro.

Finalmente, refirámonos al denominado «derecho de aportación a las sociedades». Como señalamos en su momento, la Comunidad ha trabajado en la armonización de los impuestos indirectos sobre reuniones de capital. La legislación española ya contempla en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales la mayor parte de las figuras gravadas por el «derecho de aportación», aunque también hay que decir que dicho impuesto recoge otros conceptos impositivos que en la directiva comunitaria se excluyen. El «derecho de aportación» comunitario es el «concepto sociedades» del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales que recae sobre la «construcción, aumento y disminución del capital social, fusión y prórroga, modificación, transformación y disolución de sociedades». La armonización comunitaria obligaría a excluir del gravamen la reducción de capital, la disolución de sociedades y la prórroga, modificación y transformación de sociedades que no alteren su naturaleza, no habiendo inconveniente en que estos conceptos se sometiesen a gravamen a través del Impuesto de actos jurídicos documentados.

No queremos dejar de advertir, ya para terminar, que la política fiscal española sobre concentración de empresas otorga beneficios muy superiores a los que concede la política fiscal comunitaria basada en la filosofía antimonopolística del Tratado de Roma.

Ello ha de tenerse en cuenta en nuestro camino de aproximación hacia la fiscalidad europea.

V. HACIA UN NUEVO SISTEMA FISCAL EN LINEA CON LA OPCION EUROPEA

La conclusión de esta exposición no puede ser otra que la de una necesidad urgente de una reforma amplia y profunda de nuestras estructuras fiscales, que nos acerque a los modelos fiscales europeos a la par que nos permita poner en práctica la línea armonizadora prevista por la política fiscal comunitaria para dichos sistemas.

Por supuesto que la opción europea, que toma conjuntamente como índices para el reparto de la carga tributaria la renta, el patrimonio y el gasto, no es el único modelo fiscal que responde a unos principios económicos, a unos principios de justicia y a unos principios de eficiencia administrativa. La opción Carter, que considera la imposición sobre la renta como índice básico de la capacidad de pago, y la opción Kaldor, que se fundamenta en la imposición sobre el gasto personal, podrían asimismo postularse como modelos para una futura fiscalidad española. Pero es que, dejando de lado argumentaciones técnicas que creemos que existen para defender el modelo de fiscalidad europeo para nuestro país, España debe ser consecuente con su demanda de adhesión a las Comunidades Económicas Europeas. El camino hacia Europa puede ser más o menos largo, más o menos costoso, más o menos conflictivo, pero es irreversible y, por tanto, es conveniente que nuestras estructuras tributarias se vayan acercando a las vigentes en los países comunitarios.

Pero la reforma fiscal es ya un hecho en la realidad de nuestro país, no habiendo sido la petición de adhesión de España a las Comunidades ni el único ni el principal elemento desencadenante de dicho proceso de reforma. Las Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de noviembre de 1977, con la introducción de un Impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, han supuesto el inicio del camino de la reforma. En este momento el Parlamento tiene ya en su poder los proyectos de ley de las figuras que en un futuro próximo configurarían el sistema fiscal español.

Y la elección fiscal ha sido hecha inclinando el rumbo de nuestra Hacienda hacia el sistema tributario europeo, siguiendo el camino de las reformas fiscales emprendidas en los países latinos y de las modificaciones recientes de los sistemas sajones. Por esta razón no es aventurado afirmar que el futuro sistema tributario español combinará tres impuestos esenciales: el de la renta de las personas físicas, el de la renta de las sociedades y el impuesto sobre el valor añadido. A estos gravámenes sumará dos impuestos básicos de control como son el que recae sobre el patrimonio neto anual y el que grava las sucesiones y las transmisiones. Finalmente, se cerrará con la existencia de figuras impositivas secundarias como son los impuestos sobre comercio exterior, bebidas alcohólicas y tabaco, que tendrán una finalidad de ordenación, y los gravámenes sobre vehículos y combustibles, que tendrán una finalidad de asignación de costes sociales.

Con esta reforma fiscal España ha respondido ya, y ha respondido ya tomando la iniciativa, al reto que en el campo de la fiscalidad supone nuestra entrada en las

Comunidades Económicas Europeas. Pero no se debe olvidar que todo sistema fiscal es un organismo vivo, en constante período de adaptación a las variables circunstancias en que se desenvuelve y en continua revisión para adecuarse a la coyuntura económica y a la búsqueda permanente de una mayor justicia y equidad fiscal. La política fiscal comunitaria marca unas coordenadas mínimas de armonización en la que la búsqueda de una mayor y mejor justicia y equidad fiscal está presente junto a otras motivaciones. Pero, en definitiva, será la conciencia que la colectividad de un país tenga de la importancia de un sistema fiscal suficiente, justo y equitativo para el logro de una sociedad equilibrada y solidaria la que determinará el éxito o el fracaso de una reforma fiscal que siempre comienza y nunca termina.

Muchas gracias.