

Documento de Trabajo

8 7 0 9

"UN COMENTARIO A LOS ASPECTOS FISCALES DEL
LIBRO BLANCO SOBRE FORMACION DEL MERCADO
INTERIOR EN LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA"



Juan José Rubio Guerrero

Nº C → X-53-338218-0

Nº E → 5311825985

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES.- UNIVERSIDAD COMPLUTENSE.

- Campus de Somosaguas. 28023 - MADRID



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS Y EMPRESARIALES

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

DEPARTAMENTO DE HACIENDA PUBLICA
Y DERECHO FISCAL

"UN COMENTARIO A LOS ASPECTOS FISCALES DEL LIBRO
BLANCO SOBRE FORMACION DEL MERCADO INTERIOR EN
LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA"

JUAN JOSE RUBIO GUERRERO

Somosaguas, 25 de marzo de 1987

XXX aniversario del Tratado de Roma



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS Y EMPRESARIALES

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

DEPARTAMENTO DE HACIENDA PUBLICA
Y DERECHO FISCAL

1.

EL FUTURO DE LA ARMONIZACION FISCAL; UN COMENTARIO A LOS ASPECTOS FISCALES DEL LIBRO BLANCO SOBRE FORMACION DEL MERCADO INTERIOR EN LA C.E.E.

I. INTRODUCCION.

El objetivo último de la CEE consiste en la consecución de un conjunto de libertades que garanticen el correcto funcionamiento del Mercado Común. Estas se resumen en libertad de circulación de mercancías, de servicios, de personas y de capitales. Todo ello exige un importante esfuerzo para evitar una paralización del proceso de integración que podría producir una ruptura irreversible en la dinámica de formación del Mercado Común europeo. Este esfuerzo se ha concretado en un documento muy ambicioso publicado el 14 de junio de 1985 y titulado Libro Blanco de la Comisión a solicitud del Consejo Europeo sobre formación del Mercado interior común. En él se marcan un conjunto de objetivos a conseguir en 1992 que garantizarían en esa fecha el funcionamiento del Mercado Interior Europeo. El conjunto de medidas tendentes a la consecución de estos objetivos se pueden resumir en:

- Medidas dirigidas a la superación de las fronteras físicas que suponen controles de personas y bienes que pasan por los puestos aduaneros,
- Medidas tendentes a la supresión de fronteras técnicas que entorpecen los intercambios de bienes por medio de reglamentaciones y normas internas de los Estados miembros, y
- Medidas para el logro de la eliminación de las fronteras fiscales, que va a ser el tema que nos ocupe.

Los controles comunitarios son esencialmente de carácter fiscal. Por ello, la eliminación de fronteras tendrá implicaciones evidentes para los Estado miembros en lo que respecta a la imposición indirecta. Las modificaciones necesarias en este ámbito van a avanzar por líneas o pautas ya recogidas en la filosofía del Tratado de Roma y en los desarrollos históricos posteriores en esta



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS Y EMPRESARIALES

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

DEPARTAMENTO DE HACIENDA PUBLICA
Y DERECHO FISCAL

1. Aproximación.

Evidentemente, es necesario saber hasta donde debe llevarnos esta aproximación. Esta debe ir tan lejos como para permitir que el funcionamiento del Mercado interior común no provoque:

- distorsiones comerciales,
- desvios de tráfico mercantil, o
- efectos de competencia negativos.

Este es el criterio básico del Tribunal de Justicia de la CEE en numerosos casos resueltos. Para esta cuestión, la experiencia norteamericana es muy didáctica. En USA, no existen fronteras fiscales en su propio sentido, sin embargo tampoco hay una armonización total de los impuestos sobre las ventas entre los diferentes Estados federados. La experiencia americana señala la posibilidad de diferentes tipos siempre y cuando estos se circunscriban a un diferencial del 5% entre estados vecinos para evitar efectos negativos en la competencia. Si transferimos la experiencia a la CEE se podría fijar un tipo impositivo de manera que los países miembros podrían fijar el suyo particular en torno al $\pm 2,5\%$ respecto al tipo genérico. Ello permitiría una cierta flexibilidad. De esta manera, si el tipo genérico se fijase en el 16,5%, los tipos adoptados por los Estados miembros podrían variar entre el 14 y el 19%. Estas cifras son meros ejemplos recogidos en el Libro blanco, aunque conviene decir que 8 de los 12 países miembros estarían dentro de la banda. Estas diferencias no pueden ser significativas a la hora de condicionar la competencia y el comercio entre los países ya que existen otras variables como la distancia, la comodidad, el servicio o la imagen que permiten internalizar en el precio pequeñas diferencias de carácter fiscal sin que sufra la libertad de mercado.

Trabajos estadísticos profundos deberán ser realizados en nuestro país y en el resto para determinar el tipo impositivo ideal genérico.

1.1. Aproximación de los IVA's Comunitarios:

El IVA plantea tres cuestiones a resolver:



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

DEPARTAMENTO DE HACIENDA PÚBLICA
Y DERECHO FISCAL

7.

1. la uniformidad u homogeneidad de las bases,
2. el número de tipos impositivos, y
3. El nivel del tipo o tipos impositivos aplicables y, en concreto, el tipo principal o normal.

Esta tres cuestiones son totalmente interdependientes, la extensión o recorte del hecho imponible tiene una importancia notable sobre el número de tipo y viceversa.

A) Ambito de aplicación:

La segunda directiva definió los grandes principios y la sexta armonizó los principales temas en materia de ámbito de aplicación. Sin embargo, no se obtuvo consenso en todas las cuestiones y la sexta directiva tiene, como ya hemos comentado, importantes lagunas. Lógicamente, directivas posteriores ~~-----~~ debían rellenar estas lagunas. Tres directivas complementarias y entroncadas con la sexta han sido adoptadas ya por el Consejo:

- la octava, que afecta a las modalidades de devolución del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el país,
- una directiva sobre exoneración del IVA de ciertas importaciones definitivas de bienes, y
- la décima, relativa a la aplicación del IVA en el transporte de bienes muebles corporales.

Existen otras ocho proposiciones de directiva pendientes de visto bueno y otras tres en periodo de elaboración que tienen como objetivo ultimar la homogeneización de las bases imponibles de los IVA's comunitarios. Cuando esta se haya alcanzado, el problema más importante que restará será el de las exenciones. En este contexto, las principales partidas donde existen aún, hoy en día, grandes diferencias son: los productos alimenticios, los bienes usados y de ocasión, los carburantes, los transportes, y el régimen aplicable a las pequeñas empresas y explotaciones agrarias. Para ilustrar el tema basta considerar que tanto el Reino Unido como Irlanda tienen un número importante de exenciones en forma de tipo impositivo cero sobre productos alimenticios y



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS Y EMPRESARIALES

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

DEPARTAMENTO DE HACIENDA PUBLICA
Y DERECHO FISCAL

bienes y servicios básicos. Esto explica por qué el campo de -- aplicación del IVA no sobrepasa el 35% del consumo privado en - Irlanda y el 44% en el Reino Unido, mientras que en el resto del Mercado Común se alcanza el 90% del consumo privado. Ello hace imprescindible una regulación comunitaria más estricta en el tema de las exenciones.

B) Número de tipos impositivos y nivel de los mismos:

En lo que respecta al número de tipos impositivos, 10 de los doce países miembros utilizan más de un tipo impositivo. Parece, pues, que la tendencia sería arbitrar un sistema de tipos múltiples. A pesar de ello, la aplicación de un tipo único presenta ventajas inherentes muy interesantes.

En cuanto al nivel, esta es una cuestión a debatir aun que el Libro Blanco señala la posibilidad antes comentada de permitir una banda del 14 al 19% como tipo ordinario (lo que corresponde a una banda del 2,5% sobre un tipo standard del 16,5%). Esta es una propuesta que deberá discutirse en función de los estudios econométricos antes citados.

1.2. Aproximación de las Accisas Comunitarias

A) Ambito de aplicación

El ámbito de aplicación es relativamente uniforme en los Estados miembros en lo que concierne a:

- tabacos manufacturados,
- bebidas alcohólicas, e
- hidrocarburos.

La principal excepción la constituye el vino:

- no existe impuesto específico sobre el vino en Italia y Grecia,
 - y solo hay impuestos sobre el mosto en Alemania y Luxemburgo.
- Del mismo modo, ciertos productos petroleros están exonerados de gravamen en algunos Estados miembros (p.e. el fuel-oil pesado y doméstico en Bélgica, éste en Luxemburgo y los lubricantes en - Bélgica, Francia y Países Bajos).



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS Y EMPRESARIALES

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

DEPARTAMENTO DE HACIENDA PUBLICA
Y DERECHO FISCAL

9.

B) Tipos impositivos

Es imposible dar una visión de todos los tipos aplicables debido al gran número de productos sometidos a imposición especial en la CEE. A título de ejemplo, un paquete de cigarrillos en Grecia soporta 0,28 Ecus mientras que en Dinamarca se sitúa en 1,96 Ecus (Un Ecu = 134 pts). Por lo que respecta a la cerveza, vinos y licores es necesario destacar que los tipos más elevados se aplican, respectivamente, en Dinamarca, Irlanda y el Reino Unido. Como las accisas constituyen una porción muy importante del precio de venta del producto (hasta el 69% en los cigarrillos y el 52% para la gasolina), es preciso normalizar los tipos para evitar diferencias excesivas en los precios de mercado y, por tanto, en los mercados.

III. PROPUESTAS DE LA COMISION.

El planteamiento del problema de las diferencias de tipos impositivos entre los Estados miembros ha llevado a la Comisión a formular una serie de propuestas de armonización a desarrollar en dos etapas:

- i) Una propuesta de directiva "Standstill" por la que se intenta evitar el aumento del número de tipos de gravamen existentes,
- ii) La extensión del ámbito objetivo de aplicación de los impuestos sobre consumos específicos.

En el caso concreto del IVA, esta propuesta tiene como fin adoptar disposiciones que impidan a los Estados miembros un incremento del número de tipos y las diferencias entre ellos. La propuesta de directiva "Standstill" establece que sólo se permite a los Estados miembros reducir el número de tipos a tres o, en caso contrario, aumentarlos a dos. Al mismo tiempo, los Estados podrían aumentar o disminuir su tipo "normal" de IVA hacia el límite que representa la media de los tipos comunitarios; reducir sus posibles tipos incrementados o aumentar sus posibles tipos reducidos. En otras palabras, la idea de la Propuesta es



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS Y EMPRESARIALES

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

DEPARTAMENTO DE HACIENDA PUBLICA
Y DERECHO FISCAL

reducir diferencias.

Posteriormente, se establecerían propuestas dirigidas a obtener un tipo-eje, alrededor del cual los Estados miembros podrían establecer sus tipos impositivos entre unos márgenes autorizados de la forma comentada más arriba. Al mismo tiempo, se trataría de resolver los problemas en suspenso concernientes al ámbito subjetivo del IVA: exenciones, regímenes especiales, etc. Por último, se introduciría el sistema de gravamen en origen más el sistema de compensación. Este sistema se podría aplicar incluso antes de que el proceso de aproximación se encuentre cerrado.

En cuanto a los impuestos sobre consumos específicos, se respeta la situación existente para los tabacos manufacturados, bebidas alcohólicas y aceites minerales y se establece la prohibición de introducir nuevos impuestos especiales, aumentar los tipos en otros existentes o ampliar su campo de aplicación.

IV. REACCION DE LOS PAISES MIEMBROS A LAS PROPUESTAS.

En la primera reunión de la Comisión "ad hoc" creada para la armonización fiscal, los Estados miembros ya pusieron de manifiesto serias discrepancias sobre las propuestas, lo que ha motivado que la Propuesta de Directiva "Standstill" prevista para 1986 no haya sido aprobada.

Esta Comisión puso de manifiesto dos tipos de dificultades:

- 1º Problemas de armonización de bases y tipos, y
- 2º Operatividad de la "Clearing box".

El primer problema es fundamentalmente político. Los países con tipos impositivos más divergentes fueron los que más dificultades u obstáculos pusieron apoyándose en la pérdida de autonomía fiscal y financiera de los Estados miembros y, por tanto, pérdida de parte de soberanía nacional.

El segundo problema relativo a la operatividad de la



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS Y EMPRESARIALES

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

DEPARTAMENTO DE HACIENDA PUBLICA
Y DERECHO FISCAL

"Clearing box" encajó críticas más técnicas:

- * los costes financieros de una variable recaudatoria discreta,
- * la incertidumbre de los tipos de cambios,
- * la reducción del control fiscal ante la inexistencia de fronteras fiscales. El mecanismo de funcionamiento de este sistema en el tráfico internacional se apoya en la declaración de los importadores lo que exigiría un cruce con los datos de los exportadores (control cruzado internacional), por lo que sería necesario un sistema fluido de intercambio de información fiscal entre los Estados miembros difícil de realizar cuando no existen puestos aduaneros a efectos fiscales.

Una alternativa que se barajó para evitar estos problemas fue la de crear un sistema de flujos compensatorios en base a magnitudes macroeconómicas como puede ser el consumo privado, aunque esto sería siempre una aproximación de la base imponible real de cada país miembro.

V. CONCLUSION.

No hemos comentado nada en cuanto a la imposición directa porque en este contexto los esfuerzos armonizadores han sido mínimos. Se ha renunciado explícitamente a la armonización del IRPF, aunque en el campo del impuesto sobre sociedades sí se han producido ciertos esfuerzos tendentes al acercamiento de las cargas fiscales de las empresas de los países miembros, de manera que los costes de producción, la localización de las inversiones y la rentabilidad de los capitales no sean influenciados de manera muy diferente por el sistema fiscal de cada país. Sin embargo, aún estamos muy lejos de un acuerdo que exigiría:

- Un mismo sistema de cálculo de bases imponibles,
- Un mismo campo de aplicación y un tratamiento específico a los grupos de sociedades,
- Tipos iguales o parecidos y reglas similares en cuanto a las exenciones y a los créditos fiscales.

Volviendo al ámbito de la imposición indirecta, la pro-



UNIVERSIDAD COMPLUTENSE



5311825985

12.

FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS Y EMPRESARIALES

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

DEPARTAMENTO DE HACIENDA PUBLICA
Y DERECHO FISCAL

La propuesta de directiva "Standstill" no sólo no se ha aprobado todavía, sino que el Comité del Parlamento Europeo sobre Temas Monetarios y Económicos y sobre Política Industrial ha sugerido su conversión en una Recomendación, lo que la convertiría en no vinculante. Se trata de un nuevo ejemplo de las dificultades de lograr una completa armonización fiscal en el contexto europeo. Como señala el Profesor Albi, esta tensión entre la parcial cesión de soberanía nacional y de instrumentos internos de política económica y social y el logro de una aproximación de legislaciones fiscales ha estado presente en la ya larga historia de la armonización fiscal europea. Resulta penoso, no obstante, contemplar que el progreso hacia la meta de un mercado único en 1992 es lento y difícil. Creo que, en este aspecto, conviene recordar lo que se indica en la conclusión del libro blanco sobre consecución del mercado interior:

" Europa ha llegado a una encrucijada de caminos. Ora avanza con firmeza y determinación, ora retorna a la mediocridad. O nos decidimos a concluir la integración económica de Europa, o claudicamos por falta de voluntad política ante la inmensidad de la tarea y dejamos a Europa convertirse en una simple zona de libre cambio".