

W
28
(9206)

DOCUMENTO DE TRABAJO

9206

EFFECTOS DE LA ARMONIZACION FISCAL
COMUNITARIA SOBRE EL SECTOR
PUBLICO ESPAÑOL

Alfonso Utrilla de la Hoz

X480055474



FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES. UNIVERSIDAD COM-
PLUTENSE DE MADRID.

Campus de Somasaguas 28023 MADRID

EFFECTOS DE LA ARMONIZACION FISCAL COMUNITARIA

SOBRE EL SECTOR PUBLICO ESPAÑOL¹

Alfonso Utrilla de la Hoz
Universidad Complutense

1. INTRODUCCION

En la actual configuración de la Comunidad Europea, las fronteras forman parte integrante e indispensable de la administración fiscal. La existencia de doce administraciones tributarias con una estructura impositiva diferente requiere la permanencia de controles fronterizos que permitan un doble objetivo: garantizar el ajuste fiscal en frontera que permita evitar distorsiones fiscales en el comercio intracomunitario y, al mismo tiempo, procurar que la recaudación fiscal correspondiente se efectúe en el país al que se atribuye este derecho.

Estos elementos, que caracterizan la fiscalidad indirecta en la Comunidad, entran en conflicto cuando el objetivo de creación de un mercado único exige la eliminación de los obstáculos al comercio interior. La eliminación de las distorsiones fiscales en la localización de la actividad económica plantea, por tanto, la necesidad de establecer un sistema fiscal homogéneo en el ámbito de la imposición indirecta en el seno de la Comunidad. Por otro lado, la libre circulación de factores productivos reproduce la necesidad de evitar, en un marco competitivo, que las variables fiscales determinen la localización del ahorro. Estos

¹ Conferencia pronunciada en el Seminario sobre la Comunidad Europea organizado en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense en Marzo de 1992.

aspectos, junto con aquéllos otros vinculados a la fiscalidad empresarial, ponen de relieve la importancia de la variable fiscal en el proceso de integración europea.

La eliminación de los obstáculos fiscales encuentra su cauce en el propio Acta Unica, cuyo artículo 17 modifica el artículo 99 del Tratado de Roma, a través de la vía armonizadora, en la medida en que sea necesaria para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior. No obstante, el establecimiento de un procedimiento basado en la obtención de la unanimidad para la adopción de las disposiciones relativas a la fiscalidad comunitaria puede condicionar los resultados obtenidos.

La incorporación de España a la Comunidad Europea ha supuesto, en materia fiscal, la adaptación de nuestro cuadro tributario a la normativa comunitaria. Las nuevas orientaciones en este campo, derivadas de la creación del mercado interior, plantean nuevos condicionantes a la política fiscal española.

En este contexto, los rasgos principales de la fiscalidad europea, las propuestas armonizadoras y sus implicaciones para nuestro país, constituyen los aspectos considerados a continuación.

2. LA FISCALIDAD COMUNITARIA

La consecución de los objetivos de desarrollo económico en la

Comunidad a través de la libre circulación de factores productivos, bienes y servicios en un mercado común supedita cualquier instrumento de política económica a una doble restricción: su contribución a los objetivos señalados y el carácter subsidiario de la actuación comunitaria. Estas dos características están especialmente presentes en la concepción y desarrollo de la fiscalidad comunitaria. Así, las medidas fiscales adoptadas tienen como finalidad únicamente la eliminación de los obstáculos que la imposición puede introducir a través de su incidencia restrictiva sobre las libertades económicas fundamentales y, por tanto, sobre la consecución del mercado interior. Por otro lado, la consideración del poder tributario como un elemento clave del concepto de soberanía nacional restringe su grado de atribución a un órgano supranacional.

Esta función atribuida a la fiscalidad en la Comunidad Europea ha limitado su actuación a la consecución de las condiciones del mercado común, a través de una estrategia armonizadora, consistente en homogeneizar, con una interpretación flexible, los efectos y la incidencia de los impuestos nacionales existentes sobre los procesos de integración y crecimiento económico.

La normativa fiscal comunitaria, en continua evolución, a pesar de los desacuerdos existentes entre los Estados miembros sobre el alcance de la convergencia de los sistemas fiscales, ha ido alcanzando un importante grado de consistencia, que se refleja en el conjunto de disposiciones de derecho originario y derivado

adoptadas.

El Tratado de Roma establece en los artículos 95 a 99 un conjunto de disposiciones fiscales que permiten conducir un proceso abierto, flexible y no predeterminado del modelo fiscal europeo, centrándose en la imposición indirecta, estrechamente relacionada con la libre circulación de mercancías en el interior de la Comunidad. Estas disposiciones se basan en dos aspectos esenciales:

a) La prohibición absoluta a cada Estado miembro de aplicar, directa o indirectamente, a los productos importados de los otros Estados miembros impuestos superiores a los que gravan los productos interiores similares, incluso para proteger indirectamente otras producciones.

b) La prohibición absoluta para los Estados miembros de reembolsar a la exportación un impuesto de cantidad superior a la efectivamente soportada.

Con estas bases que sirven de fundamento a las disposiciones fiscales comunitarias se han ido estableciendo paulatinamente un conjunto de normas de distinto alcance que constituyen el actual derecho fiscal europeo derivado.

Previamente a este proceso de creación de la normativa fiscal comunitaria es preciso destacar el sustrato teórico y doctrinal en el que se ha basado, contenido principalmente en el Informe

Neumark². El Informe, cuyo contenido se refiere a la armonización de los sistemas fiscales y las políticas financieras de los Estados miembros, parte de la constatación de las desigualdades existentes en la composición de los sistemas fiscales nacionales, renunciando a toda tentativa unificadora y se centra en los elementos que pueden producir efectos distorsionantes en la construcción de un mercado común. Sus principales conclusiones se centran en los siguientes aspectos:

1. Imposición indirecta. Su incidencia sobre el consumidor final implicaba la adopción del principio del país de destino en la repercusión de las cuotas. La perturbación en los intercambios entre los Estados miembros se eliminaría con la desgravación íntegra del impuesto del país de exportación que soporta efectivamente cada mercancía y del establecimiento de la misma carga fiscal en el país de importación que debería soportar si fuera fabricada íntegramente en ese país. Este principio supone, de hecho, el mantenimiento de las fronteras fiscales.

2. Imposición directa. Se centraba únicamente en los métodos más adecuados para resolver el problema de la doble tributación, sin provocar perturbaciones en las opciones de las personas y empresas, y el problema de la tributación de los movimientos de capitales.

² Informe del Comité Fiscal y Financiero del 7 y 8 de julio de 1962, dirigido por Fritz Neumark.

El Informe establecía un orden de prioridades articuladas en tres fases consecutivas:

a) La primera fase debería afrontar inicialmente la armonización de los impuestos indirectos, especialmente a través de la implantación generalizada del Impuesto sobre el Valor Añadido y la inclusión en el mismo de los Impuestos Especiales vigentes en los Estados miembros. Igualmente, en esta fase se debería abordar el problema de la doble tributación de dividendos y establecer una mayor uniformidad en los tratados y convenios bilaterales existentes entre los países de la Comunidad, realizados de acuerdo con las directrices de la OCDE.

b) La segunda fase debería culminar la armonización de los impuestos directos y sustituir la dispersión de tratados bilaterales por un tratado multilateral entre los Estados miembros.

c) Finalmente, la tercera fase debería centrarse en la creación de un servicio común de datos para asegurar un control fiscal eficaz.

El Informe Neumark ha constituido el punto de referencia obligado de la fiscalidad europea, sirviendo de guía en el proceso de desarrollo de las normas comunitarias establecidas en este área.

El derecho fiscal europeo derivado está regulado actualmente de

forma exclusiva a través de Directivas, obligando a los Estados miembros destinatarios por lo que se refiere al resultado que deba conseguirse y respetando la competencia de las autoridades nacionales en cuanto a la forma y los medios. El carácter funcional de las disposiciones fiscales comunitarias se pone de manifiesto a través del proceso de armonización fiscal, cuyo objeto es la modificación de las estructuras de los sistemas fiscales nacionales susceptibles de obstaculizar las cuatro libertades fundamentales recogidas en el Tratado de Roma para la consecución del mercado común: libre circulación de mercancías, servicios, capitales y personas.

2.1. Imposición indirecta.

La imposición indirecta constituye, tal como se ha señalado, el aspecto más desarrollado de la fiscalidad comunitaria. La normativa establecida abarca al Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos sobre Consumos Específicos, los Impuestos sobre Transmisiones y a determinadas franquicias fiscales, cuyas características específicas principales desarrollamos a continuación.

1. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

El IVA es el impuesto que más regulación comunitaria ha desarrollado, a través de la aprobación de un gran número de directivas, algunas de las cuales, sin embargo, no contienen más que aplazamientos de la entrada en vigor de

las normas generales³. El programa armonizador inicial de la Comisión con respecto al IVA estaba articulado en tres fases:

- En la primera se procedería a su introducción en todos los Estados miembros, manteniendo éstos la libertad para fijar los elementos de cuantificación del impuesto (base imponible y tipo de gravamen).
- La segunda fase iría orientada a la consecución de un alto grado de armonización en la base imponible del impuesto.
- Finalmente, en la tercera fase se procedería a la aproximación de los tipos impositivos.

Este proceso ha seguido un desarrollo temporal determinado, en el que pueden distinguirse dos etapas diferenciadas:

a) Una primera etapa de aproximación, que se inicia el 11 de abril de 1967 con la aprobación de la Primera y Segunda Directivas del IVA⁴. La primera, estaba dirigida a sustituir los sistemas de impuestos sobre el volumen de negocios, vigentes en los Estados miembros, por un impuesto

³ La III, IV y V Directivas han sido dictadas para posibilitar a Bélgica e Italia el aplazamiento de la aplicación del propio impuesto.

⁴ Primera Directiva IVA, 67/227/CEE y Segunda Directiva IVA, 67/228/CEE, D.O.C.E. nº 71, de 14 de abril de 1967.

común sobre el valor añadido, estableciendo un sistema de crédito al impuesto. La segunda, estaba dirigida a armonizar, de forma parcial, los elementos estructurales del nuevo impuesto: hecho imponible, exenciones, sujeto pasivo, base imponible y tipo de gravamen. No obstante, se permitía un amplio margen de discrecionalidad a los Estados miembros en la fijación de los tipos de gravamen, exenciones, medidas de simplificación de la gestión y constitución de regímenes especiales. Sin embargo, las dificultades de los distintos países para adaptar su estructura impositiva a la normativa comunitaria retrasó la implantación del IVA hasta finales de 1972.

b) Una segunda etapa de la armonización del IVA, iniciada el 17 de mayo de 1977 con la adopción de la Sexta Directiva⁵ sobre la armonización de la estructura del impuesto. No obstante, el verdadero impulso armonizador se encuentra en la Decisión de 21 de abril de 1970⁶ sobre el sistema de recursos propios de la Comunidad. En efecto, el abandono del modelo de financiación comunitaria basado en las contribuciones de los Estados miembros y su sustitución por un sistema de recursos propios, entre los que se encontraban los provenientes del IVA, obtenidos por la aplicación de un tipo que no podía exceder del 1% de una base calculada de manera uniforme, según reglas

⁵ Sexta Directiva IVA, 77/388/CEE, D.O.C.E. L 145 de 13 de junio de 1977

⁶ Decisión 70/243/CECA/CEE/CEEA, D.O.C.E. L 94 de 28 de abril de 1970.

comunitarias, abría el camino para la armonización de la base imponible del impuesto. Con este condicionante, junto con los motivos fiscales que postulaban la aproximación de las bases imponibles existentes como paso previo al acercamiento de los tipos de gravamen, la Sexta Directiva establecía las definiciones precisas sobre los principales elementos del impuesto, fijando además, con sentido pragmático, la regulación del régimen de las pequeñas y medianas empresas, las explotaciones agrícolas y las agencias de viajes.

Con posterioridad a esta normativa se han aprobado una serie de Directivas⁷ que afectan a distintos aspectos del impuesto, como: la posibilidad de obtener el reembolso del IVA satisfecho por sujetos pasivos no residentes o por operaciones realizadas fuera del territorio comunitario, la adecuación del sistema de ejecución del IVA con el de los derechos de aduana para importaciones definitivas y temporales, etc.

2. LOS IMPUESTOS SOBRE CONSUMOS ESPECIFICOS

Los Impuestos sobre Consumos Específicos o Accisas presentan rasgos que dificultan el normal desarrollo del mercado común, al recaer, no sólo sobre los bienes destinados al consumo directo, sino también sobre bienes

⁷ Vid al respecto, Directiva 79/1072/CEE, Directiva 83/181/CEE, Directiva 85/362/CEE o Directiva 86/560/CEE.

utilizados en el proceso productivo empresarial. En consecuencia, al existir estructuras y, sobre todo, tipos impositivos diferentes en los distintos Estados miembros, se provocan distorsiones en la competencia de los intercambios comerciales, no subsanables con la aplicación de la tributación en el país de destino, al no ser posible determinar los Impuestos sobre Consumos Específicos que gravan los bienes empleados en procesos productivos.

Este conjunto de problemas planteados por las Accisas llevó a la Comisión a presentar el 7 de marzo de 1972 un plan de reestructuración⁸ basado, en primer lugar, en la determinación de los impuestos que deberían ser mantenidos, para, ulteriormente, ser armonizados. La selección de los impuestos que había que mantener se estableció en función de cuatro criterios:

a) Que los impuestos que subsistiesen presentasen un interés presupuestario y económico en todos los Estados miembros, teniendo en cuenta los gastos de gestión que su recaudación provocaba.

b) Que no gravasen productos de primera necesidad, evitando, en lo posible, gravar productos utilizados como materias primas por la industria.

c) Que estos impuestos estuvieran vigentes en todos

⁸ D.O.C.E. C 43, de 29 de abril de 1972.

los Estados miembros.

d) Que se mantuviesen las razones de sanidad pública para el establecimiento de impuestos sobre determinados consumos.

De acuerdo con estos criterios, los impuestos que debían mantenerse y armonizarse eran los que recaían sobre:

- a) Aceites minerales.
- b) Tabacos manufacturados.
- c) Alcohol.
- d) Cerveza.
- e) Vino.

El resto de los impuestos existentes podían ser mantenidos siempre que no tuviesen influencia en las relaciones comerciales intracomunitarias, pudiéndose, incluso, introducir nuevos Impuestos sobre Consumos Específicos, siempre y cuando no originasen ajustes fiscales en frontera. La armonización propuesta se desarrollaba en dos fases. En la primera, se produciría la armonización de la estructura básica de los impuestos (hecho imponible, exenciones, base imponible, etc). En la segunda fase, se produciría la armonización de los tipos de gravamen, sin alcanzar una completa uniformidad.

En la actualidad, la Comunidad aplica una fiscalidad común

únicamente en el sector del tabaco manufacturado, debido fundamentalmente a dos circunstancias: a su consideración como producto agrícola, sujeto a las normas de la P.A.C., y al hecho de que en algunos países su producción y comercialización se realiza aún en régimen de monopolio estatal y, consecuentemente, están sujetos a la disciplina comunitaria sobre organización de monopolios. Las medidas fiscales vigentes⁹ se refieren básicamente a la estructura del Impuesto sobre el Consumo del Tabaco Manufacturado, eliminando paulatinamente las distorsiones generadas por la aplicación en algunos países de un impuesto "ad valorem" frente a impuestos específicos, con el consiguiente efecto multiplicador en el precio al por menor. Las Directivas vigentes corrigen estas divergencias de precios a través de la aplicación simultánea en cada Estado miembro de los dos sistemas, guardando una misma relación entre sí.

3. IMPUESTOS SOBRE TRANSMISIONES Y APORTACIONES DE CAPITAL

La realización de la libre circulación de capitales en la Comunidad precisa la garantía de que los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales en general no distorsionen ni discriminen la dimensión y la composición empresarial. Los principales problemas en este campo hacían referencia a: la doble imposición y los obstáculos fiscales que se originaban en los casos de

⁹ Directivas 72/464/CEE, 74/318/CEE, 77/805/CEE, 79/32/CEE y 81/463/CEE.

aportaciones de capital a sociedades por parte de los socios de otros Estados miembros, transformación de sociedades de personas en sociedades de capital y en los casos de cambio del domicilio social de un Estado miembro a otro y de un país tercero al interior de la Comunidad.

La actuación comunitaria en este área se ha centrado en la armonización de los Impuestos sobre Aportaciones de Capital, a través de la aprobación, desde 1969, de una serie de Directivas¹⁰ que identifican el concepto de aportación de capital y unifican la base imponible y los tipos aplicados, estableciendo un tipo máximo del 1% y regulando el régimen de exenciones.

4. FRANQUICIAS FISCALES

La libre circulación de personas y mercancías en el seno de la Comunidad Europea requiere una adecuación de la fiscalidad que permita el tránsito de viajeros y pequeños envíos sin cargas fiscales adicionales. Con este objeto, la Comunidad ha aprobado una serie de Directivas¹¹ que establecen determinados regímenes de franquicia en las fronteras fiscales. Estas franquicias, que abarcan

¹⁰ Directivas 69/335/CEE, 73/79/CEE, 73/80/CEE, 74/553/CEE y 85/303/CEE.

¹¹ Directivas 68/297/CEE, 69/169/CEE, 72/230/CEE, 74/651/CEE, 78/1032/CEE, 78/1033/CEE, 78/1034/CEE, 78/1035/CEE, 81/933/CEE, 81/934/CEE, 82/443/CEE, 83/182/CEE, 83/183/CEE, 84/231/CEE, 85/347/CEE, 85/348/CEE, 85/349/CEE, 85/576/CEE, 87/198/CEE, 88/331/CEE, 88/663/CEE y 88/664/CEE.

distintos productos y han ido evolucionando en su dimensión, son de dos tipos: de valor monetario y por unidad o cantidad de producto. Igualmente, determinados envíos sin carácter comercial entre particulares, en función de su valor, están sujetos al régimen de franquicias fiscales.

2.2. Imposición directa.

El papel atribuido a la Comunidad en materia de imposición directa es escaso y discutido. La ausencia de disposiciones fiscales comunitarias que forman el derecho originario referentes a la imposición directa hace que haya que buscar la base jurídica para su armonización en los artículos 100 y 101 del Tratado de Roma. Estos artículos justifican la aproximación de toda estructura jurídica que tenga una incidencia directa sobre el establecimiento o funcionamiento del mercado común.

1. IMPOSICION SOBRE SOCIEDADES

Como ya se ha señalado, el Informe Neumark planteaba las líneas básicas que debían guiar la actuación comunitaria en la imposición sobre las sociedades, basada en eliminar los obstáculos que pudieran ocasionar las distintas legislaciones en la libre circulación de capitales y en la libertad de establecimiento. Para ello, el citado Informe optaba por una serie de medidas: mantener un impuesto sintético sobre los beneficios societarios en todos los

Estados miembros, adoptar un sistema de doble tipo en función de la afectación de los beneficios, establecer el gravamen en el país de domicilio de la sociedad, adoptar un sistema de retención en la fuente sobre los dividendos que resolviese el problema de las sociedades matrices y filiales y eliminar el problema de la doble imposición internacional.

Con estas premisas, la actividad de la Comunidad en esta materia se ha limitado a establecer programas de actuaciones que no se han visto culminados. Así, en junio de 1967, la Comisión presentó un programa de armonización de los impuestos directos en el que los objetivos armonizadores del Impuesto de Sociedades, centrados en: favorecer la formación del ahorro y de los movimientos de capitales, evitando encarecer fiscalmente las operaciones de reestructuración y concentración de empresas y asegurando la igualdad de las mismas en sus inversiones, se conseguirían a través de las siguientes medidas:

- a) El establecimiento de un sistema armonizado de retención en la fuente.
- b) La búsqueda de un método único de disminución de la carga fiscal global que recae sobre los dividendos.
- c) El ajuste y armonización de la fiscalidad de las sociedades mobiliarias y de los fondos de inversión

para evitar que las inversiones efectuadas a través de estas entidades estén discriminadas fiscalmente frente a las inversiones directas.

d) La armonización de la fiscalidad de las sociedades holdings.

e) La mejora del régimen fiscal de las sociedades matrices y filiales establecidas en Estados miembros diferentes.

f) La previsión de un régimen fiscal favorable para las fusiones y escisiones de empresas.

g) La aproximación de los elementos de cálculo de la base imponible del impuesto.

h) La armonización de la estructura y aproximación de los tipos de gravamen en el Impuesto de Sociedades.

i) Y, finalmente, la elaboración de convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional.

Este ambicioso programa de actuaciones no tuvo una plasmación concreta en la legislación comunitaria, a pesar

de las numerosas propuestas presentadas¹², que no han contado con el suficiente apoyo en el Consejo de Ministros.

2. IMPOSICION SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

La estrecha relación existente entre las dos principales figuras tributarias de la imposición directa, ha hecho que la actuación comunitaria con respecto a ambos impuestos sea paralela. El Informe Neumark se decantaba por el establecimiento de un impuesto único que gravase la renta de las personas físicas, con una estructura similar en los Estados miembros, aunque subsistiesen diferencias en los tipos de gravamen. La eliminación de las discriminaciones fiscales a la libre circulación de trabajadores orienta la elección del lugar de imposición hacia la opción, con matices, del país del domicilio fiscal del contribuyente y a la consideración del derecho de los trabajadores que tienen su domicilio en un país comunitario distinto al de donde desarrollan su actividad profesional a las mismas exenciones y deducciones a las que se acogerían de tener el

¹² Propuestas de Directivas, de enero de 1969, relativas al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activos entre sociedades residentes en Estados miembros diferentes y al régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros distintos. Propuesta de Directiva, de agosto de 1975, relativa a la armonización de los sistemas del Impuesto de Sociedades y de los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos. Propuesta de Directiva, de noviembre de 1976, concerniente a la eliminación de la doble imposición en el caso de la corrección de beneficios entre empresas asociadas. Propuesta de Directiva, de septiembre de 1984, relativa a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros en materia de régimen fiscal de compensación de pérdidas de las empresas.

domicilio en éste. La plasmación normativa de este tratamiento fiscal de los trabajadores fronterizos constituye la única propuesta específica de armonización comunitaria en esta materia¹³.

3. ACCION COMUNITARIA CONTRA EL FRAUDE Y LA EVASION FISCAL INTERNACIONAL.

Las prácticas defraudatorias y evasivas en el cumplimiento de las obligaciones tributarias generan distorsiones en los movimientos de capital y en las condiciones de competencia, además de una pérdida recaudatoria sustancial que rebasa el propio ámbito de los Estados miembros, al afectar también a los ingresos comunitarios. En consecuencia, paralelamente al proceso armonizador, se ha planteado la necesidad de articular un sistema de prevención del fraude y la evasión fiscal a través del control tributario, basado en la potenciación del intercambio de información relevante entre las administraciones tributarias de los Estados miembros. Con este objeto, el Consejo de Ministros, por la Resolución de 10 de febrero de 1975, instó a la Comisión para que adoptase las iniciativas en este campo, de acuerdo con las siguientes coordenadas:

- a) El intercambio de información entre los Estados

¹³ Propuesta de Directiva, de diciembre de 1979, sobre armonización de las disposiciones relativas a la imposición sobre la renta en relación con la libre circulación de trabajadores en el interior de la Comunidad.

miembros para la correcta determinación de los Impuestos sobre la Renta y sobre Sociedades, especialmente en los casos en los que pueda existir una transferencia ficticia de beneficios entre empresas situadas en Estados diferentes.

b) La posibilidad de armonizar los medios administrativos y jurídicos de las administraciones tributarias nacionales para el ejercicio del control fiscal.

c) El recurso a las investigaciones para la correcta fijación de los Impuestos sobre la Renta y sobre Sociedades.

d) La posibilidad de facilitar a los funcionarios tributarios asistencia administrativa en otro Estado para favorecer la investigación y obtención de datos para la liquidación de esos mismos impuestos.

Con estas pautas se aprobó la Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, ampliada al IVA dos años más tarde¹⁴. En ella se regula el intercambio de información con trascendencia tributaria, distinguiendo entre el intercambio previa solicitud, el intercambio automático y

¹⁴ Directiva 79/1070/CEE, de 6 de diciembre.

el espontáneo, así como el tipo de consultas, plazos y límites de la colaboración en materia de información.

3. LAS ESTRATEGIAS EUROPEAS DE ARMONIZACION FISCAL.

Como se ha señalado, la creación de un mercado único en el seno de la Comunidad Europea requiere la aplicación de una serie de medidas para su adopción. En el ámbito tributario, las dificultades de índole política e institucional para eliminar las fronteras fiscales han originado una ralentización en el proceso comunitario inicialmente previsto en el Libro Blanco. Este retraso, fruto de la estrategia seguida de posponer aquéllos temas conflictivos que pueden paralizar el proceso de construcción europea, pone de manifiesto las dificultades existentes para encontrar una posición común en esta materia.

3.1. Imposición indirecta.

En el ámbito de la fiscalidad indirecta, las primeras propuestas detalladas de la Comisión se presentan en julio de 1987¹⁵, haciendo referencia a los siguientes aspectos:

a) La supresión del actual sistema de ajustes fiscales en frontera de las transacciones intracomunitarias.

b) La aproximación de los tipos impositivos vigentes del

¹⁵ COM (87) 320, 321, 322, 323, 324, 325, 326, 327 y 328 D.O.C.E. C 252, de 22 de septiembre.

IVA y de los Impuestos sobre Consumos Específicos.

c) La instrumentación de un mecanismo de compensación de la recaudación por IVA.

Lo más relevante del proyecto inicial presentado por Lord Cockfield, como Comisario responsable de la armonización fiscal, era el cambio del principio de imputación del IVA desde el país de destino o consumo al país de origen o productor, modificando el sistema actualmente vigente. Con esta propuesta se eliminaba el ajuste fiscal en frontera, tratando las exportaciones e importaciones como transacciones mercantiles entre empresas residentes en un mismo Estado. De esta forma, el sistema propuesto, al permitir que el impuesto repercutido y soportado pueda realizarse en países distintos, implica que se está soportando la carga fiscal del país productor.

Este nuevo planteamiento, que servía para definir un espacio de libertad para las decisiones de los consumidores, presentaba, no obstante, distintos inconvenientes.

En primer lugar, las diferencias existentes entre los tipos impositivos de los Estados miembros eliminaban la neutralidad del impuesto, al afectar las variaciones fiscales a la competitividad empresarial. Por ello, se hace precisa la armonización de los tipos impositivos del IVA existentes, que presentan una amplia dispersión. Para ello, la Comisión proponía la implantación de dos tipos impositivos fijados a través de un sistema de

horquillas. Las bandas propuestas se determinaban teniendo en cuenta, por una parte, la necesidad de impedir que la diferencia entre los tipos extremos diese lugar a diferencias de precios muy significativas en los Estados miembros, especialmente en países limítrofes, y, por otra, la necesidad de reducir al mínimo las perturbaciones presupuestarias que pudiesen originarse en los países, como consecuencia de los cambios propuestos. El tipo reducido, con una banda de entre el 4% al 9%, se aplicaría a un conjunto de productos alimenticios, productos energéticos para calefacción y alumbrado, suministro de aguas, productos farmacéuticos, libros, periódicos y transportes de personas, correspondiendo la banda del 14% al 20% al tipo impositivo normal.

En segundo lugar, la ausencia de los ajustes fiscales en frontera podría originar distorsiones en la recaudación global de cada Estado miembro, en función de su saldo importador o exportador. En efecto, con el sistema propuesto, los países con saldos positivos en su balanza comercial intracomunitaria dispondrían de una mayor recaudación impositiva, mientras que los países con saldos netos importadores deducirían el IVA soportado en las adquisiciones procedentes de otros países comunitarios, aunque no lo hubieran percibido realmente.

Para evitar estos desequilibrios recaudatorios y salvaguardar el criterio de la recaudación en el país de destino, la Comisión planteó un sistema de compensación centralizado que se encargaría de ajustar periódicamente los saldos deudores y acreedores de los

Estados miembros a través de la verificación de las facturas emitidas en los intercambios comerciales y de servicios intracomunitarios. La necesidad de una cámara de compensación europea que garantizase individualmente el ajuste entre el impuesto devengado y soportado provocó, desde un principio, las mayores reticencias, ya que obligaría al establecimiento de un complejo sistema burocrático que podría conducir, de no adaptarse un mecanismo administrativo de comprobación de facturas lo suficientemente transparente y eficaz, a un aumento de los niveles de fraude actualmente existentes en este impuesto.

Por otro lado, para países que, como España, son importadores netos en la Comunidad de bienes de consumo o de inversión, este sistema implicaría una permanente posición acreedora frente a la cámara de compensación, con los consiguientes problemas financieros que esta situación representaría.

Por lo que se refiere a los Impuestos Especiales o Accisas las propuestas presentadas por la Comisión se entroncaban con las establecidas en 1972, consistentes en:

1. La reducción de las Accisas existentes a las establecidas sobre los aceites minerales o hidrocarburos, los tabacos manufacturados, el alcohol, la cerveza y el vino.

2. La fijación de tipos impositivos únicos, tomando como referencia la media aritmética de los vigentes,

prohibiéndose a los Estados miembros introducir modificaciones en los existentes que se alejen de la propuesta de la Comisión.

3. Creación de un sistema de interconexión de los depósitos aduaneros nacionales que permitiera la libre circulación de los productos gravados por estos tributos, sin tener que satisfacerlos hasta el mismo momento de su salida con destino al consumo.

Estos planteamientos iniciales no encontraron el acuerdo en el seno del Consejo de Ministros y, en mayo de 1989, la nueva Comisión aprueba un conjunto de propuestas para alcanzar una aproximación de los impuestos indirectos en el horizonte del mercado único¹⁶. Estas se basaban en el respeto a la concepción armonizadora inicial, introduciendo algunos elementos flexibilizadores.

En la armonización del IVA las propuestas para alcanzar el acuerdo se sintetizan en los siguientes puntos:

a) Se proponía un período transitorio para favorecer la implantación paulatina de la reforma y facilitar las adaptaciones precisas más allá de enero de 1993. Paralelamente, se agilizaría la simplificación del procedimiento de tránsito comunitario y se elevaría progresivamente la cuantía de las franquicias a los

¹⁶ COM (89) 260 final.

viajeros intracomunitarios hasta su total desaparición en ese año.

b) Se proponía la regulación específica y diferenciada de determinadas operaciones económicas. Así, en las ventas por correspondencia, la tributación se realizaría en las condiciones del país de destino. En las ventas de vehículos de turismo se proponía trasladar la tributación al momento de la matriculación, con el objeto de facilitar el pago en el país del adquirente. En las ventas a instituciones no sujetas o exentas se proponía su gravamen con las condiciones del país de establecimiento, a través de un traslado del procedimiento, creándose un intermediario que fuera sujeto pasivo o creando un impuesto suplementario por la diferencia de tipos existentes. Por último, en las operaciones entre empresas pertenecientes a un mismo grupo la exigibilidad del impuesto se diferiría al momento de la adquisición del bien o servicio por parte de un tercero.

c) Las nuevas propuestas sobre la aproximación de los tipos del IVA mantenían la banda anteriormente planteada para el tipo reducido, sustituyendo este sistema por un nivel mínimo para el tipo impositivo normal. Además, se admitía la posibilidad de aceptar el tipo 0 del IVA para una serie de productos específicos.

d) Se proponía, finalmente, un nuevo mecanismo de compensación para las operaciones no incluidas en los casos

particulares basado en un ajuste macroeconómico entre Estados.

El Consejo de Ministros de Economía y Hacienda (ECOFIN) del 24 de junio de 1991 alcanzó un compromiso formal en la armonización del IVA, estableciendo un período transitorio desde el 1 de enero de 1993 hasta el 1 de enero de 1997 en el que se aplicará el principio de país de destino y un mecanismo automático de intercambio de información sobre las transacciones intracomunitarias. En cuanto a los tipos impositivos aplicables, el compromiso alcanzado elimina el tipo incrementado, el tipo reducido se fija en un mínimo del 5% y el tipo normal en el 15%. El tipo cero podrá mantenerse en los países y productos que ya lo tienen actualmente. Además, con el fin de compensar los posibles efectos inflacionistas que podrían generarse en algunos países, como Luxemburgo y España, al aproximar su tipo normal a la propuesta comunitaria, se permite aplicar un tipo superreducido, dentro del intervalo 0,5%-4,5% a una lista de productos básicos. Finalizado el período transitorio, el criterio de aplicación será el del país en origen, con la excepción de los regímenes especiales para la adquisición de vehículos nuevos, compras por correo y adquisiciones por instituciones exentas, estableciendo un sistema de compensación entre Estados y aproximando los tipos impositivos tomando como base los acuerdos adoptados.

Las propuestas armonizadoras sobre las Accisas pretendían introducir elementos de mayor flexibilidad que propiciasen el

acuerdo entre los Estados miembros, evitando excesivas pérdidas recaudatorias. En esta línea, el nuevo enfoque planteaba:

a) Una aproximación progresiva de la imposición a través de un período transitorio, variable según los productos gravados, mediante la fijación de tipos mínimos u horquillas.

b) La creación de un sistema de interconexión de depósitos con un sistema de marcaje o precintación para asegurar el cumplimiento tributario y determinar unas reglas de circulación de los productos en el interior de la Comunidad.

El acuerdo alcanzado en junio de 1991 establece la creación de una red comunitaria de depósitos fiscales interconectados, a través de la cual los bienes sujetos a estas figuras tributarias podrán circular entre los distintos países en régimen de exención de impuestos, exigiéndose los mismos en destino a la salida del depósito. La armonización de los tipos impositivos, dada la disparidad existente, sigue constituyendo la principal dificultad del proceso. Se ha optado por proponer dos tipos de referencia diferentes para cada bien: uno mínimo, aplicable a partir de 1993, y otro objetivo, al que tendrían que converger a medio plazo los tipos impositivos actualmente existentes.

3.2. Imposición directa.

La armonización fiscal en el ámbito de la imposición sobre sociedades se está produciendo de forma simultánea: por la convergencia espontánea de las legislaciones nacionales, al generalizarse la introducción del sistema de crédito al impuesto con el fin de atenuar la doble tributación de dividendos y aproximarse los tipos de gravamen, por la incidencia armonizadora de distintas normas mercantiles y por los propios avances de las propuestas de la Comisión.

La Comisión estableció, en abril de 1990, las nuevas orientaciones en materia de fiscalidad empresarial, aprobando posteriormente dos propuestas de Directivas relativas a: la aplicación de un régimen por el que las empresas asumen las pérdidas de los establecimientos permanentes y las filiales establecidas en otro Estado miembro y al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros distintos. Además, en julio de 1990, se han aprobado dos Directivas¹⁷ relativas al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activos entre sociedades de Estados miembros diferentes y al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de distintos Estados miembros. Por otra parte, también se ha suscrito en esa misma fecha un Convenio¹⁸

¹⁷ Directivas 90/434/CEE y 90/435/CEE, D.O.C.E. L 225, de 20 de agosto de 1990.

¹⁸ Convenio 90/436/CEE, D.O.C.E. L 225, de 20 de agosto de 1990.

relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

La aplicación del principio de libertad de circulación de los trabajadores presenta, desde la perspectiva fiscal, la necesidad de articular medidas, que afectan al impuesto sobre la renta personal, como las propuestas destinadas, por un lado, a regular la tributación de los trabajadores fronterizos, fijándola exclusivamente en el país de residencia y, por otro, a las personas que, sin entrar en la categoría anterior, residan en otro país comunitario, proponiéndose su equiparación con los residentes.

No obstante, son, sin duda, las implicaciones fiscales de la liberalización de los movimientos de capital en la Comunidad las que constituyen los aspectos fundamentales de la fiscalidad directa.

La entrada en vigor, paulatinamente, de la Directiva 88/361/CEE, de 24 de junio, que liberaliza la circulación de los capitales en la Comunidad Europea planteó la conveniencia de evitar la deslocalización del ahorro por motivos fiscales. El objetivo armonizador se situó en el establecimiento de una serie de medidas tendentes a dificultar movimientos especulativos o desestabilizadores originados por el diferente tratamiento fiscal que cada país concede a las rentas de capital y, en última instancia, a combatir la evasión y el fraude fiscal que se pudiera generar en los Estados miembros al carecer de información

fiscal sobre la localización del ahorro de sus residentes. Con esta finalidad, la Comisión presentó, en febrero de 1989, sus propuestas¹⁹, centradas en las siguientes medidas:

- a) Establecer una retención a cuenta mínima en origen del 15% sobre los intereses de las obligaciones, depósitos bancarios y demás títulos, contemplando la posibilidad de exonerar a una serie de rentas identificadas con el ahorro popular. Además, se dejaba a cada Estado la opción de aplicar un tipo mayor y diferente para los residentes nacionales o no aplicar la retención sobre los intereses cuando el nombre y las señas del perceptor y la cuantía del interés satisfecho fueran automáticamente notificados a las autoridades fiscales del Estado en el que residiese. Por otro lado, se permitía cierta flexibilidad en el tratamiento de los residentes de países no comunitarios.

- b) Mantener el respeto al secreto bancario y reforzar la asistencia mutua entre las autoridades fiscales.

La oposición de Luxemburgo al establecimiento de cualquier sistema de retención sobre los intereses mantiene bloqueada la regulación fiscal del ahorro. La ausencia de un compromiso sobre el sistema de retenciones a cuenta refleja el diferente tratamiento fiscal existente en cada país y la dificultad de su armonización. No obstante, existe un acuerdo inicial entre los otros 11 Estados miembros, basado en los siguientes puntos:

¹⁹ COM (89) 60 final, 8 de febrero de 1989.

a) Mejorar la asistencia mutua entre las administraciones fiscales, estimulando su colaboración a transmitir la información fiscal requerida.

b) Extender la ayuda mutua judicial en materia penal.

c) Modificar las medidas nacionales, fomentando la declaración de los contribuyentes y la colaboración de los intermediarios financieros para mejorar el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales.

d) Reforzar la cooperación con terceros países para mejorar la competencia en el mercado de capitales y el reforzamiento de la lucha contra el fraude.

La ausencia de acuerdos sustantivos sobre la fiscalidad del ahorro ha provocado una tendencia a la adecuación unilateral de las cargas fiscales que recaen sobre las rentas de capital en línea con la evolución de las fuerzas de mercado, disminuyendo su tributación. En definitiva, la armonización fiscal en esta materia ha dejado paso a una competencia fiscal controlada.

4. LOS EFECTOS DE LA ARMONIZACION FISCAL EN EL SISTEMA IMPOSITIVO Y EN LA POLITICA FISCAL ESPAÑOLA.

La reciente integración de España en la Comunidad Europea, con las implicaciones fiscales que representaba, y la coincidencia del proceso armonizador con una reforma sustancial de nuestro

sistema tributario colocan a nuestro país en una posición de mayor adaptabilidad a muchas de las propuestas comunitarias planteadas.

Por lo que se refiere a la imposición indirecta, las propuestas sobre la armonización del IVA presentadas y adoptadas han contado con el apoyo genérico de la representación española. El establecimiento de dos tipos impositivos en la Comunidad: uno normal del 15% y otro reducido en torno al 5% supone la necesidad de adaptar los tipos vigentes en nuestro país, con un aumento del tipo normal, que ya se ha modificado en 1992 situándose en el 13%, eliminando el tipo incrementado mediante su reducción paulatina y disminuyendo el porcentaje aplicado en el nivel inferior. Si se considera que la distribución de la base imponible según los distintos tipos de gravamen se sitúa mayoritariamente en los bienes y servicios sujetos al tipo normal, la repercusión recaudatoria puede resultar significativa. Por otro lado, la contrapartida inflacionista al aumento de la recaudación puede contrarrestarse con la implantación de tipos impositivos muy reducidos sobre determinados bienes y servicios que forman parte esencial de la composición de la "cesta de la compra" y tienen, en consecuencia, una incidencia directa sobre el índice de precios al consumo.

El mecanismo compensatorio inicialmente previsto para equilibrar, después del período transitorio, los efectos recaudatorios entre los Estados miembros del cambio del pago en el país de destino al país de origen en la tributación de las operaciones

intracomunitarias puede producir algunos desajustes fiscales. El importante desequilibrio comercial existente en nuestro país entre las operaciones de importación y exportación con el resto de países comunitarios puede alterar sensiblemente la atribución inicial de la recaudación por IVA, originando una importante posición acreedora con respecto a la cámara de compensación a establecer que podría generar problemas de liquidez al Sector Público español.

La armonización de los Impuestos Especiales puede plantear, igualmente, algunos problemas a determinados sectores productivos españoles. Aunque las propuestas armonizadoras planteadas para las Accisas representan un aumento sustancial en su capacidad recaudatoria en nuestro país, pueden provocar, además del consecuente efecto inflacionista, distorsiones en los sectores productivos afectados, dado el elevado grado de sustitución existente en algunos de los productos gravados. Este puede ser el caso de las producciones tradicionales de vino y cigarrillos de labores más baratas, cuyo consumo puede resentirse por el aumento de su fiscalidad, desviándose hacia bienes sustitutivos como la cerveza y otros cigarrillos, eliminando la ventaja comparativa existente en los costes de producción.

En el ámbito de la imposición directa, las mayores repercusiones tributarias se producirán, sin duda, superada la armonización de ciertos aspectos de la imposición sobre sociedades, en el tratamiento fiscal del ahorro. En este punto, España ha defendido la implantación homogénea de una retención en origen y un

intercambio generalizado de información fiscal relevante entre las distintas administraciones tributarias. Siendo nuestro país uno de los que mayores tipos de retención tiene establecidos y más obligaciones de información impuestas, las actuaciones orientadas a una mayor competencia fiscal pueden provocar, en función del grado de deslocalización del ahorro, a una cierta "desfiscalización" de las rentas de capital, en línea con las medidas propugnadas en toda la Comunidad.

En definitiva, el proceso de armonización y, en ciertos aspectos, de competencia fiscal que está caracterizando a la creación del mercado interior europeo plantea un horizonte para la política fiscal española acorde con las actuaciones del resto de los Estados miembros. En este sentido, la relevancia otorgada a la imposición indirecta para evitar distorsiones en la libre circulación de bienes y servicios se complementa con el diseño de unas mínimas normas comunes de actuación en el ámbito de la imposición directa. El objetivo fiscal de facilitar el tráfico comercial y la localización de la actividad productiva en el espacio comunitario tiene que encontrar, así, una adecuada correspondencia con el mantenimiento de una determinada capacidad recaudatoria global y nacional, una composición de la carga tributaria equitativa, una incidencia mínima en las decisiones de los agentes económicos para la asignación eficiente de los recursos y una gestión sencilla y eficaz.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- ALBI IBAÑEZ, E. (1989) "España y las corrientes reformadoras de la fiscalidad" Papeles de Economía Española nº41.
- ALBI IBAÑEZ, E. (Coordinador) (1990) La Hacienda Pública en la Democracia, Ariel.
- ALBI IBAÑEZ, E y RUBIO GUERRERO, J.J. (1991) "Libre circulación de capitales y coordinación de la imposición directa en la CEE" Papeles de Economía Española nº48.
- BANCO BILBAO VIZCAYA (1989) 1992: Mercado Unico Europeo, Zamudio
- BARRE, R. (1989) "Principales problemas de la política económica y fiscal europea" Papeles de Economía Española nº41.
- BORRELL, J. (1989) "Economía y fiscalidad en Europa" Papeles de Economía Española nº41.
- BURGIO, M. (1989) "La armonización fiscal en la Comunidad Europea problemas y perspectivas" Papeles de Economía Española nº41.
- CARBAJO VASCO, D. (1990) "La armonización fiscal comunitaria y la estrategia de la política tributaria española" Información Comercial Española, abril
- CARBAJO VASCO, F. y DE JORGE, R. (1990) "El proceso de armonización fiscal en la CEE y la posición española" Información Comercial Española, abril.
- CASADO OLLERO, G. (1989) "La armonización fiscal del impuesto sobre el valor añadido: balance y perspectivas" Papeles de Economía Española nº41.
- CAYON, A., FALCON Y TELLA, R. y DE LA HUCHA, F. (1990) La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia Instituto de Estudios Fiscales.
- CECCHINI, P. (1988) Europa 1992: una apuesta de futuro, Alianza Editorial.
- COMISION EUROPEA (1987) "Un gran mercado sin fronteras" Documentación Europea.
- COMISION EUROPEA (1990) La nueva economía europea de 1992, Bruselas.
- COMISION EUROPEA (1991) XXIV Informe General sobre la actividad de las Comunidades Europeas 1990, Luxemburgo.
- CORONA, J.F. y VALERA, F. (1989) La armonización fiscal en la Comunidad Europea, Ariel.

LAURE, M. (1989) "Armonización de la política fiscal española con la de la CEE" Papeles de Economía Española nº41.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA (1989) Las accisas en el marco de la armonización fiscal de la CEE, Madrid.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA (1990) "Las nuevas aduanas en el mercado único europeo" Acción institucional '93

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA (1990) "Una fiscalidad en armonía con la futura europa" Acción institucional '93

RUESGA, S. (Coordinador) (1989) 1993. España ante el mercado único Pirámide.

VV.AA. (1989) Armonización fiscal, Actualidad Financiera, especial monográfico.

VV.AA. (1990) La política fiscal en España ante la libre circulación de capitales, Instituto de Estudios Fiscales.

ZUBIRI, I. (1991) "La fiscalidad española ante el mercado único" Papeles de Economía Española nº48.

IMPUESTOS INDIRECTOS: TIPOS IMPOSITIVOS 1991 Y PROPUESTA DE LA COMISION

BIBLIOTECA UCM



4800131950

	IVA			ESPECIALES		
	R	N	I	B (a)	C (b)	P (c)
Dinamarca	—	22	—	1.840 (g)	39	414
Alemania	7	14	—	1.259	44	321
Luxemburgo	3; 6	12	—	891	64	234
Francia	2,1; 5,5; 13	18,6	25	1.128	68	448
Italia	4; 9	19	38	291	69	580
Bélgica (d)	1; 6	19	25; 33	1.490	66	325
Holanda	6	18,5	—	1.398	35	346
Reino Unido (e)	—	17,5	—	2.133	34	277
España	6	12	33	556	53	331
Irlanda (e)	10	23	—	2.612	34	395
Grecia	3; 6	16	36	140	67	198
Portugal (e)	8	17	30	281	69	424
Propuesta Comisión (f)	5	15	—	mini. 1.118,5 ópti. 1.398,1	45	(h) 337

- (a) Alcohol de grano y espirituosos: en ecus por hectolitro.
 (b) Cigarrillos: especial más IVA como porcentaje del precio de venta.
 (c) Gasolina: en ecus por mil litros.
 (d) Aplica también el 17 por 100 a algunos bienes.

- (e) Aplica también el tipo 0 a algunos bienes.
 (f) Admite temporalmente el tipo 0.
 (g) Más 37,5 por 100 del precio del mayorista.
 (h) Aún no establecido.

Nota: 1 ecu = 131 pesetas.

Fuente: Gordon (1991).

FISCALIDAD EMPRESARIAL EN LA CEE: TIPOS IMPOSITIVOS

PAIS	Impuesto de Sociedades (1989) (*)	COTIZACIONES SOCIALES (1985-86)		
		Empresario	Trabajador	Total
Dinamarca	50	—	—	3,5
Alemania	56	9,60	9,60	19,2
Luxemburgo	36	8,0	8,0	16,0
Francia	39	23,62	13,18	36,8
Italia	46	18,81	7,15	25,96
Bélgica	43	11,6	8,65	18,76
Holanda	36	6,10	19,50	25,6
Reino Unido	35	—	—	—
España	35	24,0	4,8	28,8
Irlanda	43	12,1	5,5	17,6
Grecia	35	9,9	4,75	14,25
Portugal	36	21,0	8,0	29,0

(*) Sólo gobierno central. Tipo impositivo más alto aplicable.

Fuente: Monasterio (1990) y Frenkel et al. (1990).

RETENCIONES A RESIDENTES EN INTERESES Y DIVIDENDOS (1989) Y ATENUACION DE LA DOBLE IMPOSICION EN LA CEE (1988)

	INTERESES		DIVIDENDOS	
	Tipo de retención	Información automática	Tipo de retención	Porcentaje atenuación doble imposic.
Dinamarca	0	SI	30	33,3
Alemania	0	NO	25	100,0
Luxemburgo	0	NO	15	0,0
Francia	(a)	SI (c)	0	69,0
Italia	12,5-30	NO	10	100,0
Bélgica	25	NO	25	66,3
Holanda	0	SI	25	0,0
Reino Unido	25	NO	0	61,9
España	25	SI	25	18,6
Irlanda	35	NO	0	60,7
Grecia	(b)	NO	42-53	100,0
Portugal	20-25	NO	25	24,2

(a) Varios tipos de retención liberatoria.

(b) A los tipos progresivos del IRPF.

(c) Para los no acogidos a la retención liberatoria.

FUENTE: ZUBIRI (1991)

Fuente: Corona (1990). Para atenuación de la doble imposición, González-Páramo (1990 b).