

## PROBLEMAS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA QUE PLANTEA UN MERCADO COMUN

por Johannes C. Jansen

Puesto que es objeto de este documento esbozar las repercusiones fiscales del establecimiento y el funcionamiento de un mercado común dentro del marco de las experiencias adquiridas por la Comunidad Económica Europea (CEE), quiero comenzar señalando los principios generales del Tratado de Roma, sobre el cual se basó la política tributaria de nuestra Comunidad.

Si consideramos los métodos y las medidas para lograr la unión económica contempladas en el Tratado de Roma, pueden observarse tres objetivos principales que tienen un impacto específico sobre la política tributaria:

- la creación de un mercado común;
- el alineamiento paulatino de las políticas económicas, y
- la coordinación de políticas con el fin de mejorar los niveles de vida y las condiciones de trabajo.

El tratado no define explícitamente la noción de un "mercado común". Sin embargo, hay consenso general en que el establecimiento de un mercado común significa la amalgama de los seis diferentes mercados nacionales en un gran mercado con características semejantes a los de un mercado interno. Por consiguiente, para lograr dicho mercado común resulta indispensable el libre movimiento dentro de él, de personas, mercaderías, servicios y capitales. Además, el Art. 3º del Tratado estipula que el funcionamiento de un mercado común requiere el establecimiento de un sistema para asegurar que no se distorsione la competencia.

Asimismo, como existe la necesidad de coordinar las políticas sociales y económicas de los seis estados miembros, la política fiscal desde luego no permanece desvinculada y a la larga resultará indispensable un alineamiento de que en nuestra Comunidad, como en todos los estados modernos, las políticas económicas y sociales se orientan, con creciente frecuencia, por instrumentos fiscales.

Entretanto, ya que las políticas comunes en lo que se refiere a la agricultura, transporte y energía están coordinadas y la coordinación de la política económica a mediano plazo con la monetaria se encuentra encaminada, parecería que ciertas medidas fiscales que tienden a obstaculizarlas en mayor o menor medida tendrán que ser adaptadas o armonizadas.

En vista del amplio alcance de las repercusiones fiscales del establecimiento de un Mercado Común y su evolución hacia una verdadera unión económica, creo que les interesaría saber cual fue el enfoque adoptado por la Comisión Europea al encarar el problema de la armonización de los sistemas tributarios. Con el fin de fijar una filosofía tributaria apropiada para la Comunidad, con pleno conocimiento de su complejidad, en Abril de 1960, la Comisión estableció un "Comité Fiscal y Financiero". Como presidente del Comité se nombró al Profesor Fritz Neumark (Alemania), y nueve profesores universitarios integraron el Comité, todos ellos expertos ampliamente capacitados en las materias correspondientes e independientes de los gobiernos de los países respectivos. El Profesor Shoup de Estados Unidos fue el único miembro del Comité proveniente de otro país fuera de la Comunidad. El informe emitido por el citado Comité en 1962, constituye la base principal para la armonización tributaria en la Comunidad, aunque estudios y sucesos subsiguientes

han hecho que la Comisión se aparte ligeramente de las recomendaciones del Comité.

Si consideramos el enfoque adoptado por la Comisión en cuanto al problema de la armonización tributaria, se han planteado dos puntos de vista. Algunos con un enfoque principalmente político, determinaron que sería aconsejable desarrollar una política tributaria global y que en base a ella se diseñara un modelo ideal de estructura fiscal armonizada. La Comisión comprendió que este enfoque del problema resultaría impracticable y aún incompatible por la forma paulatina en que la unión económica había de desarrollarse.

La Comisión siempre ha destacado que la armonización de la legislación nunca debe considerarse como objetivo final, sino más bien como medio para lograr los objetivos establecidos en el Tratado.

Por lo tanto las actividades de la Comisión Europea en el campo fiscal fueron acometidas con un punto de vista mucho más práctico y empírico. De acuerdo con el método de trabajo adoptado por la Comisión, el objetivo principal debe ser la eliminación de los obstáculos fiscales existentes que impiden el establecimiento y buen funcionamiento de un Mercado Común, mientras que las demás medidas de armonización deben ir de manos con la evolución de las políticas de la Comunidad en el campo económico, financiero y social.

El primer propósito fue, pues, sentar las bases para el citado ajuste o armonización de las legislaciones tributarias en la medida necesaria para satisfacer los dos principales requisitos para el establecimiento de un mercado común; es decir, que el libre movimiento de personas, mercaderías, servicios y capitales y la libre competencia, no fuesen obstaculizadas por disposiciones tributarias.

El Comité Neumark y la Comisión Europea consideraron que ciertas dife-

rencias en la carga tributaria total de los seis países miembros no representaban obstáculos reales para el buen funcionamiento del Mercado Común.

En realidad las discrepancias en la carga tributaria total no eran muy grandes cuando en 1958 se estableció la Comunidad Europea. Los más recientes datos estadísticos correspondientes al período de 1958 a 1965 indican que de modo espontáneo se ha producido cierta armonización tributaria que ha servido para disminuir las diferencias aún más. Los ingresos totales de los estados y los Gobiernos Locales, en porcentaje de los productos brutos nacionales en 1965, fueron los siguientes:

País	%
Italia	20
Bélgica	21
Luxemburgo	22
Holanda	23
Francia	24
Alemania	24

Cabe destacar que en Italia y Bélgica los porcentajes son más bajos debido a que los ingresos fiscales provenientes de los impuestos indirectos, que se incluyen en el producto bruto nacional, son relativamente altos.

Las diferencias en las estructuras tributarias de los seis países miembros de la CEE son mucho más marcadas. En 1965 la participación relativa en total de los ingresos fiscales de los impuestos indirectos y los directos fue:

País	Impuestos (%)	
	Directos	Indirectos
Italia	35	65
Francia	42	58
Bélgica	47	53
Alemania	55	45
Luxemburgo	59	41
Holanda	61	39

Dado el alcance de esta presentación, no podemos detenernos a analizar el problema de si las diferencias en la estructura total de un sistema tributario distorsiona la competencia intra-Comunidad e internacional, ni en qué medida. Además este problema es conocido por Uds.

Me limitaré a decir que el Comité Neumark llegó a la conclusión de que resultaría prácticamente imposible unificar por completo las estructuras tributarias de los estados miembros, pero que cierta aproximación sería deseable. Personalmente, considero que esta aproximación es incluso necesaria con respecto a la relación entre impuestos generales sobre las utilidades mercantiles y sobre el consumo. También deso agregar que es probable que las discrepancias arriba mencionadas tiendan a disminuir en gran medida cuando se logre la armonización de las tasas de los impuestos indirectos.

Si consideramos el amplio alcance de los objetivos que han de lograrse mediante la armonización tributaria de la Comunidad, parece algo sorprendente que sólo un artículo del Tratado de Roma trate expresamente de ese tema. Dicho artículo es el 99º y sólo se refiere a la armonización de impuestos indirectos, entre los cuales los más importantes son los impuestos sobre las ventas y sobre el consumo. El Art. 99º requiere que la Comisión le proponga al Consejo medidas para armonizar las legislaciones sobre impuestos indirectos en cuanto ello resulte de interés para el Mercado Común. Sin embargo, el hecho de que en el Tratado no se mencione expresamente la armonización de los impuestos directos, no significa que no provea una base para ello. La facultad para tomar las medidas del caso en el campo de la imposición directa, está contenida en una disposición general (Art. 100º) que encomienda a la Comisión proponer al Consejo pautas para uniformar las disposiciones legales de los estados miembros que afecten directamente al establecimiento o funcionamiento del Mercado Común. No cabe duda de que el Art. 100º tácitamente incluye la armonización de los impuestos directos.

Como resultado de la diferencia de actitud frente a la armonización de los impuestos indirectos por un lado, y los directos por otro, parece claro que los autores del Tratado consideraron que la armonización de los impuestos sobre las ventas y sobre el consumo es

de suma importancia. Es decir, desde el principio, la Comisión ha dado primera prioridad al problema de la armonización de los impuestos indirectos y particularmente a la de los impuestos sobre las ventas.

Dado que de acuerdo con el Tratado de Roma, la unión económica ha de lograrse mediante una unión aduanera, esta prioridad para los impuestos indirectos parece lógica. Como Uds. saben, estos impuestos gravan de acuerdo con la regla conocida como "el principio del país de destino", lo que implica la necesidad de ajustes tributarios sobre las mercancías que cruzan las fronteras en el comercio entre los países miembros. Ello significa que al lograrse la unificación aduanera en la Comunidad el 1º de Julio de este año, el comercio entre los países miembros quedará liberado de derechos aduaneros pero todavía encarará fronteras tributarias por la aplicación y reembolso de impuestos indirectos y consiguiente aplicación de controles físicos habituales.

No es sorprendente que el tratado considere de primera importancia las medidas compensatorias de la tributación indirecta aplicada en las fronteras al comercio intra-comunidad.

Los reintegros de impuestos de exportación y los impuestos de compensación destinados a equilibrar las importaciones, se prestan para usos incompatibles con los principales objetivos del Mercado Común, es decir, una competencia libre y sin distorsiones. Si el impuesto compensatorio que grava las importaciones es más alto que aquél que grava la producción nacional, la diferencia tiene el mismo efecto protector que los derechos aduaneros que se están eliminando. De igual manera, si los reintegros de impuestos de exportación son demasiado altos, la diferencia resulta equivalente al subsidio de exportación, que está prohibido.

Frente a estas formas prohibidas de discriminación, los Arts. 95º y 96º disponen que el impuesto indirecto sobre importaciones no debe exceder del que

grave los productos nacionales semejantes y que el reembolso a las exportaciones no debe exceder del monto del impuesto interno realmente pagado. Esto parece sencillo pero la experiencia nos ha demostrado que resulta sumamente difícil aplicar estas prohibiciones particularmente en lo que se refiere a los impuestos sobre las ventas de tipo acumulativo.

En cinco de nuestros países —exceptuando a Francia— rige el sistema de impuesto a las ventas acumulativo o de etapas múltiples; es decir, el impuesto grava cada fase de la producción y distribución, cada vez que las mercaderías cambian de manos. Debido a esta técnica de imposición, no es posible dentro del sistema acumulativo determinar el monto del impuesto sobre las ventas pagado respecto de un producto en determinada fase del proceso de producción y distribución. Ello depende enteramente del número de etapas por las que haya pasado el producto, sus componentes, y el equipo y los servicios empleados en su producción. En cada etapa imponible el impuesto pagado se acumula sobre el impuesto aplicado en las etapas anteriores. Este fenómeno (el llamado "efecto de cascada") hace que la carga impositiva total sobre los productos con menos etapas de producción y distribución sea menor que los productos cuya producción y distribución requiera muchas etapas. Por consiguiente el efecto del impuesto beneficia a las empresas verticalmente integradas. También constituye un obstáculo tributario a la especialización de la producción, lo que puede ser deseable desde el punto de vista económico ya que cada etapa adicional en el proceso económico se presta para fijarle un gravamen adicional. Los sistemas del impuesto en cascada no son económicamente neutrales en sus efectos aún dentro de los países miembros individuales.

También tienden a distorsionar la competencia tanto en el comercio interno de la Comunidad como en el comercio con países que no pertenecen a ella. Como hemos visto, los Arts. 95º y 96º del Tratado limitan el monto de los impuestos compensatorios y los re-

integros de impuestos a la exportación. Pero como también hemos visto que no se puede determinar el monto de impuestos pagados bajo un sistema en cascada, el límite estipulado en los Arts. 95º y 96º debe basarse sobre la carga tributaria promedio.

Además del hecho de que la experiencia ha mostrado la dificultad de determinar si los ajustes tributarios fronterizos exceden el límite permitido, las tasas promedio, no pueden naturalmente asegurar igualdad de condiciones de competencia en el mercado internacional. Las tasas promedio, aún cuando se calculan precisamente, deben, por su misma definición, originar discriminaciones debido a que un producto nacional sobre el cual se ha pagado impuesto en efecto menor que la carga tributaria promedio, goza de una ventaja injustificada sobre las mercaderías importadas. Por otro lado, los productos exportados tienen una ventaja sobre los mercados extranjeros, si la tasa promedio excede del monto del impuesto realmente pagado.

Por todos estos motivos, los seis gobiernos convinieron con la Comisión, que el primer paso a tomar en el campo de la armonización tributaria fuera el de eliminar el sistema de impuesto sobre las ventas en cascada. Como hemos de ver más adelante, la armonización de los impuestos internos al consumo debe llevarse a cabo parejamente con el progreso logrado en el campo de los impuestos sobre las ventas.

Quizás les interese escuchar unas palabras sobre la organización y métodos de trabajo de los servicios fiscales de la Comisión de Comunidades Europeas. De acuerdo con la estructura de los tres Ejecutivos fusionados, los asuntos fiscales se tratan en el Directorio de Impuestos, que está a cargo del Sr. Pietro Masini (Italia).

Actualmente el citado Directorio consta de cuatro divisiones: 1) Asuntos Fiscales Generales, 2) Impuestos Indirectos, 3) Impuestos Directos, 4) Casos especiales y eliminación de discriminaciones tributarias. Este Directorio, a su vez, forma parte del Directorio General denominado "Mercado Interno y

Aproximación de la Legislación" que está a cargo del Sr. Theodore Vogelaar (Holanda). A nivel de la comisión los asuntos fiscales están a cargo del Sr. Hans von der Groeben (Alemania) desde 1958. Según los procedimientos establecidos en el Tratado de Roma, constituye tarea de la Comisión Ejecutiva, formular al Consejo de Ministros propuestas de medidas que estime necesarias para asegurar el logro de los objetivos del Tratado. Puesto que el Tratado, aparte del Art. 99º, no prevé otras medidas concretas en el campo fiscal, resulta que generalmente es la Comisión la que debe tomar la iniciativa como elemento dinámico de la integración económica.

De acuerdo con los Arts. 99º y 100º las decisiones sobre la armonización de la legislación tributaria deben tomarse por el Consejo por unanimidad. El Art. 100º estipula que el Consejo no actuará sin antes consultar con el Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social de la Comunidad. Sus decisiones adoptan, por lo general, la forma de resoluciones dirigidas a los Estados Miembros, las que, según el Art. 189º obligan a los Estados Miembros en cuanto a los resultados, pero los gobiernos tienen libertad para seleccionar la forma y los medios de incorporar lo resuelto en sus legislaciones nacionales.

Aunque la Comisión tiene la potestad para someter al Consejo, a iniciativa propia, cualquier propuesta que estime necesaria en el campo fiscal, ésta consideró aconsejable desde el comienzo, incluir representantes de los gobiernos nacionales de los Estados Miembros en los trabajos preparatorios. Con este motivo, se ha establecido un Comité Permanente de los Directores de las Administraciones Tributarias Nacionales, bajo la presidencia del Sr. Von der Groeben; Dicho Comité estableció varios grupos de trabajo también integrados por funcionarios de la Comisión y expertos gubernamentales.

Habiendo examinado los principios básicos de las actividades de la Comunidad en el campo fiscal, y sus métodos de trabajo, quisiera darles una idea del

progreso logrado y las labores mucho más extensas aún por encarar.

En el área fiscal, el año 1967 ha sido muy importante para la Comunidad. En este año el Consejo adoptó las propuestas de la Comisión en lo que respecta a la armonización de los impuestos sobre las ventas, hecho que, sin exageración, puede considerarse un acontecimiento de la mayor importancia. También fue ese el año en que la Comisión sometió al Consejo su Programa de Armonización Tributaria, y además uno de carácter general más específico, el Programa para la Armonización de los Impuestos Directos.

En el programa trazado para la aproximación de los impuestos directos, la Comisión ha sometido una relación de los objetivos económicos y sociales que deben lograrse. Entre ellos hay algunos que tratan más bien de política impositiva. Creo que sería útil mencionar primero estos objetivos generales, que son:

1) Para asegurar la libre competencia dentro del Mercado Común, el costo de producción y el rendimiento del capital invertido no deben ser afectados por la tributación de manera muy diferente entre un país y otro.

2) La política fiscal de los Países Miembros, y particularmente el uso de la tributación como medio de intervención económica y social, deberá coordinarse dentro del marco de la política general de la Comunidad y de acuerdo con las políticas comunes adoptadas en ciertos campos.

3) Toda medida de armonización debe basarse en técnicas y conocimientos fiscales modernos. Además, cada impuesto debe considerarse dentro del marco del sistema tributario general, que debe continuar como unidad orgánica cuya estructura no debe distorsionarse mediante demasiadas adaptaciones o concesiones aplicables a situaciones especiales.

4) La armonización tributaria debe dejar suficiente autonomía a los Estados Miembros en sus políticas presupues-

tarias y suficiente flexibilidad para que, cuando sea necesario, puedan tomar las medidas específicas destinadas a influir sobre sus economías nacionales dentro del marco de la política de la Comunidad.

5) Ninguna armonización tributaria dará resultados si no se armoniza también la inspección, verificación y recaudación de los impuestos.

En opinión de la Comisión Europea, los ingresos presupuestarios de los estados miembros podrían, a largo plazo, proceder de:

1º) Un impuesto común sobre el valor agregado, además de un número limitado de impuestos específicos sobre el consumo interno.

2º) Un impuesto general sobre la renta de sociedades anónimas, que podría estructurarse de manera semejante y con tasas similares en toda la Comunidad.

3º) Impuestos sobre la renta personal que, en contraste con los antes mencionados, aún podrían diferir entre los países miembros por largo tiempo.

A continuación esbozaré los temas principales del programa de armonización tributaria de la Comisión, comenzando con los impuestos indirectos para continuar con los directos.

Con respecto a los impuestos sobre las ventas, el Consejo de la Comunidad Económica Europea adoptó las primeras dos resoluciones en Abril de 1967.

Según la primera, los dos objetivos principales de la armonización del impuesto sobre las ventas, son:

— A corto plazo asegurar condiciones saludables y equitativas de competencia en lo que respecta a la tributación.

— A largo plazo, eliminar la tributación sobre importaciones y exenciones y reintegros de impuestos a las exportaciones, es decir, abolir

las barreras impositivas entre los países miembros. Esto implica que las mercaderías entregadas y los servicios suministrados a otros países miembros serán gravados de la misma manera que las mercaderías y servicios en el mercado interno.

El primer objetivo se logrará a través de toda la Comunidad a más tardar el 1º de Enero de 1970. Esta fecha servirá de plazo final para que todos los estados miembros hayan implantado el sistema de impuesto sobre el valor agregado en lugar del impuesto vigente sobre las ventas.

Las mercaderías similares de distinto origen serán gravadas con la misma carga de impuesto sobre ventas y será posible tomar medidas compensatorias recesas tanto en el mercado intro-Comunidad como en el comercio de los países del resto del mundo.

Los gravámenes compensatorios sobre las importaciones y los reintegros de impuestos sobre las exportaciones —es decir las barreras impositivas— continuarán, no obstante, en vigor en el comercio entre los países miembros aún después del 1º de Enero de 1970 porque la armonización durante la primera fase se limita a la introducción de un sistema común. Los países miembros aún retendrán su libertad de acción respecto a las tasas impositivas. Lógicamente, mientras difiera la carga tributaria en cada país, siempre se requerirán ajustes tributarios fronterizos para evitar distorsiones en la competencia. El segundo y último objetivo de la armonización —la unificación de tasas tributarias y la remoción de barreras impositivas— se logrará durante la segunda fase, para la que aún no se ha fijado límite de tiempo. Sin embargo, la primera resolución requiere que al fin de este año la Comisión eleve al Consejo propuestas estableciendo cómo y cuándo pueden desaparecer las barreras tributarias fronterizas.

La decisión de adoptar un sistema de impuesto sobre el valor agregado (IVA) como el más conveniente para el Mer-

cado Común, se basó en los resultados de estudios detenidos para seleccionar un sistema que reuniera las siguientes condiciones:

- 1: Máxima neutralidad en cuanto a competencia;
- 2: Tendencia a facilitar la subsiguiente eliminación de barreras tributarias fronterizas;
- 3: Garantías de alto rendimiento de recaudaciones tributarias, y
- 4: Prestarse a aplicaciones eficaces y prácticas en todos los Estados Miembros en cuanto a métodos de recaudación.

En todos los Estados Miembros el rendimiento del impuesto sobre las ventas representa una porción considerable de los ingresos tributarios totales fiscales (entre el 20% en Luxemburgo y el 37% en Bélgica y Francia). Para rendir un monto equivalente de ingresos fiscales, las tasas de un impuesto no acumulativo, con base en los precios al detalle tendrían que ser relativamente altas.

Esto ha sido confirmado por las tasas del IVA que probablemente serán aplicadas en los seis países el 1º de Enero de 1970. Estimo que las tasas generales con base en precios al detalle, probablemente serán del 10% en Luxemburgo, 11% en Alemania, 12% en Holanda, 15% en Italia y 20% en Francia y Bélgica.

La necesidad de fijar tasas tan altas como el 20% y aún mayores para ciertos productos, fue el motivo principal por el cual se rechazó la posibilidad de adoptar en forma común un impuesto en una sola etapa que incidiera bien en la etapa mayorista o la minorista.

Se admitió que un impuesto en una sola etapa sería la solución ideal desde el punto de vista de la neutralidad económica y para la eliminación de las barreras tributarias fronterizas. Pero dicho sistema no se prestaba para aplicaciones prácticas en los Estados Miembros. La mayoría de los gobiernos consideraron que no sería factible gravar

la etapa minorista —considerada por algunos como la etapa más frágil en el ciclo de producción y distribución desde el punto de vista económico— con el peso total de una carga tributaria bastante fuerte. Debido a las dificultades prácticas en la recaudación del impuesto de numerosos negocios pequeños, también se consideró que el impuesto sobre minoristas resultaría demasiado arriesgado desde el punto de vista de la evasión tributaria.

La selección entre el impuesto de una sola etapa (sobre las ventas al detalle) y el IVA sobre todas las etapas incluso la minorista, fue de hecho sólo cuestión de opción entre dos métodos de recaudación.

Creo que la mayoría está de acuerdo en que un impuesto general a las ventas al detalle puede considerarse como un impuesto al consumo. Si la tasa es del 10%, el minorista debe agregar 10% a su precio neto de venta, suponiendo que como se trata de un impuesto de etapa única pura sobre el insumo del minorista, no se ha gravado con ningún impuesto anterior. Por consiguiente, la carga tributaria real que se transfiere al consumidor corresponde exactamente a un 10% del precio de venta.

Si se aplica un impuesto sobre el valor agregado con una tasa de 10% en lugar del impuesto sobre ventas al detalle, no se afectan fundamentalmente los efectos últimos de la imposición. Con el IVA al igual que con un impuesto sobre ventas al detalle, el minorista tiene que transferir el 10% en su totalidad al consumidor. Pero —y éste es el aspecto único en su género del IVA— ésto no representa la deuda tributaria del minorista.

Lo que él paga en impuesto representa la diferencia entre el impuesto sobre sus ventas y el impuesto que le fue transferido por sus proveedores de bienes y servicios, es decir el 10% sobre su venta menos el 10% sobre sus insumos, puesto que este último ya ha sido pagado en las etapas anteriores.

En la etapa anterior —la mayorista— el impuesto se aplica de la misma manera y así sucesivamente a través de

todas las etapas de producción que preceden.

De esta manera el impuesto a pagar se distribuye en todas las etapas a través de las cuales pasa el producto antes de llegar al consumidor. El monto recaudado en el caso de un impuesto de etapa única sobre la etapa minorista se cobra por partes en el sistema de IVA. Es decir, distribuido entre todas las etapas a través de las cuales pasa la mercadería en el proceso de su producción y distribución.

Esta comparación nos lleva a las siguientes conclusiones importantes: Primero: el IVA es un sistema de etapa múltiple. Si el gravamen llega hasta la etapa minorista su incidencia es igual a la de un impuesto de etapa única sobre la etapa minorista. En ambos casos la carga tributaria final corresponde a la tasa aplicada sobre el precio al detalle. Ambos sistemas son, por lo tanto, no acumulativos y neutrales en cuanto a la competencia. La única diferencia importante está en el método de recaudación. El impuesto se cobra en una etapa en el caso del impuesto sobre ventas al detalle mientras que el gravamen se distribuye a todas las etapas del proceso económico cuando se trata del IVA.

Segundo: El IVA, como el impuesto sobre ventas al detalle, tiene la característica de un impuesto al consumo. Tal como lo concibe la CEE es también un gravamen general sobre todo el consumo de bienes y servicios. Debe reconocerse que en este sentido el término "impuesto al valor agregado" es erróneo. Pero, como he tratado de demostrar, el nombre nada tiene que ver con las características del impuesto; ello simplemente se refiere al método de recaudación. Considero que vale la pena destacar este punto pues en numerosas ocasiones he observado que la frase "valor agregado" da una falsa idea de que el IVA es una especie de impuesto directo sobre la utilidad bruta. Generalmente se considera que si al alcance del IVA se da la máxima amplitud posible, el sistema representa el óptimo de simplicidad y neutralidad económica. El alcance del impuesto debe,

por lo tanto, extenderse desde la primera etapa de la producción hasta la última de distribución.

Si por ejemplo se excluye la etapa minorista, los minoristas tenderán a pasar por alto al mayorista para tratar directamente con los fabricantes para ahorrar el impuesto correspondiente al valor agregado en la etapa mayorista.

Sin embargo, en algunos países, razones prácticas, políticas y psicológicas, dificultan particularmente la inclusión de la etapa minorista en el sistema y de ahí que la resolución plantea como obligatorio el sistema, solamente hasta la etapa mayorista. Los Estados Miembros tienen la libertad de decidir si incluyen a los minoristas.

El IVA común, al igual que las leyes de impuesto sobre las ventas vigentes en los seis países de la CEE, hacen una distinción entre tres objetos de la imposición:

- I) Ventas de mercaderías en el mercado interno.
- II) Importaciones de Mercaderías.
- III) Servicios prestados en el mercado interno.

La deducción de impuestos pagados en la etapa anterior, se realiza de manera total: del impuesto calculado sobre el volumen total de ventas durante el período de imposición (generalmente un mes) se deduce el impuesto total indicado en las facturas recibidas en el mismo período, correspondiente a las compras de bienes y servicios, de modo que las firmas no se vean obligadas a esperar hasta que hayan realizado la venta de los bienes y servicios comprados o los hayan incorporado en su propio negocio, a los bienes y servicios que produzcan, para poder deducir el impuesto pagado. Como regla general, el monto total pagado por IVA que grava la compra de bienes de capital también es deducible de inmediato. La regla básica de que el IVA facturado en compras de bienes y servicios puede deducirse en forma inmediata del IVA a



que está sujeto el comprador, facilita la transferencia del impuesto del vendedor al comprador.

Puesto que los compradores pueden deducir inmediatamente cualquier impuesto que se les transfiera, el impuesto que figura en la factura puede considerarse como un crédito o cheque girado contra el Fisco.

El segundo resultado del sistema aceptado de deducciones inmediatas y completas es que las existencias de mercaderías y las inversiones de los negocios apenas sufren el impacto del IVA. Aquí también no existe mayor diferencia entre el IVA y el impuesto de etapa única sobre ventas al detalle, mientras la mercadería permanezca en manos de los productores, mayoristas o minoristas.

Estoy seguro que comprenderán la imposibilidad de entrar en mayores detalles sobre nuestro IVA común durante una exposición de este tipo.

Quedan aún dos asuntos que posiblemente esperan que yo mencione: la aplicación del IVA a la agricultura y finalmente las repercusiones de la introducción del IVA en lo relativo al comercio con otros países.

En cuanto al primer punto, en Febrero del año en curso la Comisión Europea elevó al Consejo la propuesta de una tercera resolución que tratará de las reglas comunes para la aplicación del IVA a los productos agrícolas.

Las reglas propuesta se refieren a dos medidas principales, a saber:

Introducción al 1º de Enero de 1970 de una tasa reducida común de IVA para productos agrícolas que se aplicará hasta la etapa mayorista.

Los Estados Miembros gozan de libertad para elevar o reducir la tasa aplicable a la última etapa, para evitar cualquier consecuencia nociva de carácter social y presupuestario.

Hay dos motivos principales para acelerar la introducción de una tasa común para los productos agrícolas. Primero, para evitar las diferencias en el

impacto del IVA que podrían surgir en las etapas donde se forman los precios comunes y, segundo, para abolir en lo posible los trámites y controles tributarios en las fronteras internas para los productos agrícolas que ya tienen creado un verdadero mercado común.

La segunda disposición contenida en la resolución propuesta se basa en el hecho de que no todas las empresas agrícolas mantienen contabilidad adecuada, y por lo tanto, no estarán en condiciones de cumplir con las disposiciones administrativas para la aplicación de un sistema normal del IVA. Por ello, a los agricultores se aplicará un sistema mucho más simplificado.

En cuanto a las repercusiones de la introducción del IVA respecto del comercio con otros países, considero que durante la primera etapa de armonización, cuando las tasas del IVA en los seis países miembros serán todavía distintas y se fijarán a un nivel destinado a mantener la incidencia total del actual impuesto sobre las ventas, el único resultado de importancia sería que las mercaderías importadas por los cinco países donde actualmente rige el impuesto en cascada, serán gravadas con montos idénticos a los que gravan las mercaderías producidas en aquellos países. Donde los actuales impuestos compensatorios sobre las importaciones son demasiado bajos, las mercaderías importadas perderán, desde luego, las injustificadas ventajas competitivas de que actualmente gozan. Del mismo modo las exportaciones de los países del Mercado Común perderán las desventajas competitivas de los impuestos internos.

Debo recalcar que estas consecuencias de la restitución de adecuadas condiciones de competencia, operarán en la misma manera en el comercio con otros países que en el comercio entre los mismos países del Mercado Común. Esta consecuencia de la introducción del impuesto al valor agregado no es casual; en efecto, es el motivo principal para la armonización de los impuestos sobre las ventas en el Mercado Común.

El efecto de la segunda fase de armonización, la unificación general de

las tasas del IVA y la eliminación de las barreras tributarias fronterizas entre los países miembros, será mucho más grave, tanto para los mismos países miembros, como para el comercio con países no miembros.

Una de las primeras consecuencias drásticas de la unificación de tasas es la de que los países miembros se verán obligados a ceder casi toda su soberanía en la importante materia de la imposición sobre las ventas como medio para llevar a cabo políticas nacionales económicas y sociales se reducirá al mínimo; sólo quedará para ciertas áreas donde los países miembros mantienen su libertad de acción (quizás el comercio minorista y los servicios proporcionados a personas individuales). La aceptación de una tasa común de impuestos significa aceptar una política común, en materia de impuestos sobre las ventas, lo que sólo sería posible dentro de un marco de objetivos comunes en materia presupuestaria social y económica.

Los efectos sobre el sistema fiscal y la carga tributaria en varios países no serán menos radicales. La introducción de una tasa común resultará en un rendimiento mayor o menor del impuesto sobre las ventas y un aumento o disminución en la carga tributaria dependiendo del hecho de que la carga total sea actualmente más ligera o más pesada que la carga de la tasa común. Aún no se ha determinado nada con respecto al nivel de la tasa común, pero es concebible que pueda alcanzar un 15%. En tal caso la introducción de la tasa común significaría una carga más pesada en Alemania, Holanda, Luxemburgo e Italia y una carga más ligera en Francia y Bélgica.

Con ello se podrían reducir los impuestos directos en los primeros tres países y aumentarlos en Francia y Bélgica, e Italia podría eliminar muchos de sus impuestos especiales al consumo. De esa manera la armonización de los impuestos sobre las ventas podría constituir un importante paso para equilibrar la relación entre los impuestos directos y los indirectos en los seis países miembros.

Ahora llegamos a la segunda categoría importante de impuestos indirectos, es decir los impuestos específicos al consumo. Se trata de impuestos sobre determinados productos respecto de los cuales, tal como en el caso de los impuestos sobre las ventas, se aplican derechos compensatorios sobre importaciones y reintegros de impuestos internos para las exportaciones y reintegros de impuestos internos para las exportaciones. Por consiguiente, el establecimiento de un Mercado Común requiere medidas de armonización en forma similar a lo que ocurre con el impuesto sobre las ventas.

Los sistemas vigentes de impuestos sobre el consumo interno en los seis países miembros son sumamente dispares. No sólo existen diferencias en los métodos de imposición, sino que la lista de productos gravados varía considerablemente entre los países.

La Comisión Europea considera que los impuestos sobre el consumo interno podrían ser armonizados de acuerdo con el siguiente plan:

I) Se aplicarán impuestos comunes sobre el consumo, sólo a un número limitado de productos, como el tabaco, alcohol, licores, cerveza, productos petrolíferos y posiblemente vinos y azúcar. Los métodos de recaudación deben ser armonizados a la brevedad posible. Luego vendría la unificación de tasas que resulta indispensable para la remoción de las barreras tributarias fronterizas, posiblemente al mismo tiempo que la armonización de las tasas del IVA.

II) Una segunda categoría de impuestos sobre el consumo que sólo rige en algunos países, puede ser eliminada o quizás incorporada en el IVA común; por ejemplo, los impuestos sobre la sal, los fósforos, naipes hilos y ciertos productos tropicales como el té, café y cacao.

III) Una tercera categoría de pequeños impuestos sobre el consumo interno son locales, no afectan el comercio entre los países miembros y, en conse-

cuencia, puede subsistir sin armonización.

Hasta ahora, sólo se ha presentado al Consejo un anteproyecto de reglamento para la armonización de los impuestos sobre el consumo de tabaco. Se está estudiando la armonización de los impuestos sobre el consumo de otros productos pero aún no se han presentado las propuestas específicas correspondientes.

Cabe destacar que la armonización de varios impuestos al consumo está estrechamente vinculada con otras políticas comunes. Por ejemplo, existe un vínculo notable entre los impuestos sobre el tabaco, licores, cervezas, vinos, azúcar y la política agrícola. La armonización tributaria respecto de algunos de estos productos se complica aún más por la existencia de monopolios estatales en algunos estados miembros. Otro ejemplo es la armonización de los impuestos sobre el consumo de productos del petróleo. En este campo las propuestas deben elaborarse teniendo en cuenta la política de energía y transporte.

Para lograr los objetivos de la política de transporte de la Comunidad se han elaborado las siguientes medidas fiscales:

La Comisión opina que el costo de la infraestructura de redes carreteras debe financiarse por los usuarios. Dichos costos deben cubrirse, por lo tanto, en primer lugar con ingresos fiscales derivados de los impuestos sobre el consumo de combustibles y en segundo, con ingresos fiscales derivados del peaje sobre vehículos motorizados.

La estructura de este último tendría que armonizarse de manera que se aplique teniendo en cuenta el distinto desgaste de las carreteras causado por los diversos tipos de vehículos. Para asegurar adecuadas condiciones de competencia, parece que a largo plazo también será necesario armonizar las tasas de peaje para los vehículos comerciales.

En el campo de impuestos indirectos sobre movimiento de capitales la Co-

misión Europea ya ha presentado al Consejo propuestas para la armonización de los derechos de registro que gravan las transferencias de capital al constituirse nuevas compañías o sociedades o al aumentar su capital. De acuerdo con estas propuestas tendrían que eliminarse los impuestos de timbres que en Países Miembros aún gravan dichas transacciones.

Como ya hemos indicado, la armonización en el campo de la imposición directa, en opinión de la Comisión Europea, estaría principalmente referida a los impuestos que gravan las compañías. A la larga será necesario llegar a una estructura común y tasas suficientemente similares en el impuesto sobre utilidades mercantiles (al que denominaré en adelante impuesto sobre la renta de sociedades anónimas).

Subsisten algunos problemas que en esta etapa del desarrollo del Mercado Común, deben resolverse con urgencia. Su solución se encara en un programa a corto plazo que se divide en tres capítulos.

- 1) Medidas para asegurar el libre movimiento de capitales;
- 2) Medidas para facilitar las adaptaciones estructurales de firmas y sus combinaciones;
- 3) Medidas para evitar las distorsiones en la libre competencia ocasionadas por normas tributarias distintas respecto de la base para determinar el impuesto sobre la renta de sociedades anónimas.

En cuanto a las primeras medidas la Comisión indica que los esfuerzos para superar la fragmentación de los mercados de capitales y para crear un mercado común de capitales libres, requieren la eliminación de todos los obstáculos fiscales que entorpecen el logro del citado objetivo. El movimiento de capitales y la selección del lugar donde se invierten no debe, por lo tanto, depender de consideraciones fiscales, sino más bien de factores económicos y sociales a fin de asegurar la mejor utilización de fondos y factores de pro-

ducción dentro de la Comunidad. Es decir, se deben abolir las medidas tributarias que tienden a ocasionar movimientos de capitales originados en consideraciones distintas de las económicas o financieras tradicionales.

Con este fin, se han propuesto las siguientes medidas:

1) La extensión y el perfeccionamiento de la inadecuada red existente de convenios bilaterales para evitar la doble imposición de intereses y dividendos, con vistas, como objetivo final a la celebración de un convenio multilateral entre los seis países miembros.

2) El establecimiento de un método único para aliviar la carga tributaria total sobre dividendos distribuidos, que se gravan a dos niveles; primero como utilidades a nivel de la sociedad y segundo como renta del accionista persona natural. Actualmente se emplean dos métodos dentro del Mercado Común para aliviar la llamada "doble imposición económica". Alemania aplica una tasa menor sobre las utilidades distribuidas, Francia y Bélgica, por el contrario, conceden beneficios dentro del marco del impuesto sobre la renta personal, concediéndole al accionista un "crédito contra el impuesto", es decir, permitiéndole deducir de su impuesto sobre la renta personal parte del monto del "impuesto sobre la renta de las sociedades anónimas" pagado por la sociedad sobre las utilidades que pagó la que distribuyó los dividendos.

En los demás países miembros (Holanda, Italia y Luxemburgo) actualmente no existen disposiciones para evitar esta "doble imposición".

En todo caso, los sistemas vigentes en Francia y Bélgica deberán modificarse en breve porque sólo permiten el "crédito contra el impuesto" a los residentes y además sólo en cuanto a dividendos distribuidos por compañías establecidas en el país. Naturalmente para los inversionistas franceses y belgas resulta más ventajoso comprar acciones de compañías nacionales que de compañías establecidas en otros estados miembros. Por otro lado, los resi-

dentos de otros países miembros sufren discriminaciones si tienen acciones en compañías francesas o belgas. Esta situación, desde luego, resulta incompatible con el principio de libre movilidad de capitales.

3) Será necesario armonizar las medidas respecto de la retención en la fuente del impuesto sobre dividendos e intereses de bonos.

Los procedimientos y las tasas de retención en la fuente vigentes varían considerablemente de uno a otro país. Estas diferencias tienden a ser más importantes ya que la retención en la fuente de hecho tiene, con frecuencia, las características de un impuesto real y definitivo. Esto se aplica a aquellos casos donde no existe convenio para evitar la doble imposición, o si aunque exista tal convenio el tenedor de los valores se abstiene de invocarlo debido a la complejidad de las formalidades correspondientes. El impuesto retenido también se convierte en impuesto definitivo si el tenedor no solicita que se le acredite el monto retenido y no declara la renta correspondiente para los fines del impuesto sobre la renta. Este último caso es de particular importancia en lo que se refiere a intereses de bonos. Respecto de estos valores, al tenedor muchas veces sólo le interesa su rendimiento neto. Con relación a dividendos el problema es el mismo, aunque menos agudo, puesto que el rendimiento no es el único elemento que influye en los accionistas.

Para asegurar un tratamiento equitativo a los contribuyentes y para eliminar las diferencias artificiales en los costos de financiamiento de las firmas y las entidades públicas a todo lo largo del Mercado Común, la Comisión Europea sugiere la introducción de tasas de retención uniformes. Considera factibles la tasa de 25% para dividendos. En vista de las ventajas que pueden ofrecer ciertos países no miembros, y el consiguiente peligro de que la Comunidad pierda activos financieros se podría aplicar una tasa más baja del 10% a los intereses.

Cualquier impuesto retenido en la fuente podría desde luego acreditarse contra el impuesto sobre la venta del beneficiario independiente de que se tratara de una persona natural o de una sociedad anónima. El impuesto retenido tendría que ser reembolsado con un mínimo de formalidades en la medida en que exceda de la deuda tributaria del beneficiario.

En cuanto al segundo objetivo del programa a corto plazo, es decir, la eliminación de obstáculos fiscales a la reorganización y combinación de empresas, será obvio que se consideran necesarias estas medidas para facilitar, o por lo menos para no obstaculizar, el crecimiento de las firmas comerciales e industriales, su reorganización y en términos generales reforma de la estructura de la producción y distribución. Debe eliminarse cualquier traba impositiva a operaciones de esta clase si se quiere que las empresas se ajusten a la escala del Mercado Común y si éstas van a mantenerse firmes frente a la competencia en el mercado mundial.

Los sistemas fiscales vigentes ofrecen soluciones más o menos satisfactorias cuando estas operaciones se realizan dentro del país. Pero ahora se debe buscar soluciones válidas para los casos de fusión de firmas establecidas en distintos países miembros. En este sentido existen en el Mercado Común dos operaciones principales.

En primer término están las fusiones de compañías, donde varias compañías se funden para constituir una sola entidad jurídica nueva. Ustedes saben que este tipo de operaciones generalmente se dificulta por el costo fiscal de la transacción misma, resultante de los incrementos de valor en los activos que surgen al momento de efectuarse la fusión y que no se han gravado previamente. La Comisión propone la siguiente solución uniforme para todas las fusiones dentro de la Comunidad: Parte de los activos adicionales creados quedarían provisionalmente

exentos y el saldo se gravaría con una tasa muy baja o con la tasa normal pero con un plazo largo para el pago.

El segundo tipo de operación de fusión que nos interesa es la adquisición de bloques de acciones de compañías establecidas en otros países miembros. Estas operaciones de partícipe no encaran dificultades por razón de los impuestos que gravan la operación misma, sino por las normas tributarias aplicables después de la adquisición a compañías matrices y filiales. En opinión de la Comisión a la compañía matriz debe garantizarse la exención del impuesto sobre las utilidades recibidas de filiales en forma de dividendos. Desde luego, el sistema de retención del impuesto sobre los dividendos pagados a la compañía matriz no debe conducir a una doble imposición en estos casos.

Para crear adecuadas condiciones de competencia en cuanto a inversiones, la Comisión propone en el tercer y último capítulo, de su programa a corto plazo, armonizar, como primer paso, las normas básicas que regulan la depreciación de activos fijos que como ustedes saben constituyen uno de los componentes más importantes en la determinación del impuesto. A este respecto, es motivo de especial preocupación la aplicación de disposiciones especiales sobre depreciación, ya que éstas pueden constituir particulares incentivos para las inversiones. Aunque la Comisión no tiene objeción alguna contra el empleo de semejantes instrumentos impositivos destinados a influir sobre la economía, el país miembro respectivo, debe consultar con la Comisión antes de establecer estas medidas.

Sin duda los Estados Miembros deben evitar la adopción de incentivos tributarios internos que no guarden armonía con la política económica a corto y mediano plazo definida por las instituciones que rigen la Comunidad.

A la larga conviene adoptar un método armonizado para el cálculo de utilidades imponibles. A este fin las propuestas de la Comisión en lo que se re-

; fiere a normas sobre depreciación tendrán que completarse con reglas comunes sobre aumentos de valor de activos fijos, valuación de inventarios, arrastre de pérdidas, reservas exentas, etc.

Este programa de armonización tributaria de la Comisión Europea podría

parecer quizás muy ambicioso; sin embargo, lo consideramos realista. Indudablemente estamos obligados a proceder de esta manera lenta y laboriosa si realmente deseamos lograr una verdadera comunidad económica en donde las "cuatro libertades" que mencioné al comienzo puedan operar en un ambiente de competencia libre y sin distorsiones.