

SEGUNDA PARTE. ASPECTOS FISCALES DEL TRATADO
CONSTITUTIVO DE LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA

1. Introducción	105
2. La Comunidad Económica Europea	106
3. El Mercado Común Europeo	108
4. Compromiso de los estados miembros	108
5. Legislación tributaria de la Comunidad Económica Europea . . .	108
6. Supresión de los derechos de aduana	109
7. Beneficios fiscales	113
8. Disposiciones fiscales	115
9. Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunida- des Europeas	123
10. Impuesto Sobre el Valor Añadido	127
11. Impuestos especiales	128
12. Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales y las transacciones de títulos	129
13. Franquicias fiscales	129
14. Impuestos directos	129
15. Gestión tributaria	130
16. El futuro de la armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea	130

SEGUNDA PARTE. ASPECTOS FISCALES DEL TRATADO CONSTITUTIVO DE LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA

1. INTRODUCCIÓN

Pudiera pensarse que resulta ocioso hacer un estudio sobre los aspectos fiscales del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea (Tratado CEE).

No comparto el anterior criterio, porque el Tratado CEE, juntamente con el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (General Agreement on Tariffs and Trade) (GATT), constituye el antecedente inmediato del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLC, NAFTA), del que México es parte.

Buena parte del TLC se encuentra contenido en el Tratado CEE.

Por lo anterior, al estudiarse el TLC ha de aludirse al Tratado CEE.

Es evidente que más interesante que hacer un estudio sólo sobre los aspectos fiscales del Tratado CEE, sería hacerlo sobre los diversos aspectos del mismo, pero de ello (y aún del tema que aquí me ocupo) se han encargado varios autores con profundo conocimiento, como Philippe Derouin, en su libro *El Impuesto al Valor Añadido*, publicado por la Editorial de Derecho Financiero, en 1981, Ramón Falcón y Tella, en *Legislación tributaria de la CEE*, Madrid, Fernández, 1989, y Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer, *El juez nacional como juez comunitario*, Madrid, Cuadernos de Estudios Europeos, Fundación Universidad Empresa, Civitas, 1993, entre otros.

Por otra parte, constituye materia de interés aludir a puntos de comparación entre el mencionado Tratado CEE y el TLC, en los aspectos fiscales, que mucho nos atañen.

A lo anterior agreguemos que el mismo Tratado CEE contiene la intención de llevar los efectos de este instrumento internacional a América, cuando dice:

3. A los fines enunciados en el artículo anterior, la acción de la Comunidad llevará consigo, en las condiciones y según el ritmo previsto en el presente Tratado:

K) la asociación de los países y territorios de Ultramar, a fin de incrementar los intercambios y promover en común el desarrollo económico y social. [Artículo 3].

En atención al párrafo anterior, y por hoy, sólo como elucubración, sería bueno que nos preguntásemos hasta dónde habrá llegado esa acción, como antecedente del TLC.

2. LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA

Antes de contestar a la pregunta dejada en suspenso en el párrafo final del anterior apartado, es necesario saber qué es la Comunidad Económica Europea (hoy Unión Europea).

Según el artículo 2 del Tratado CEE:

La Comunidad [Económica Europea] tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un mercado común y la progresiva aproximación de las políticas económicas de los Estados Miembros, un desarrollo armonioso de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, una expansión continua y equilibrada, una estabilidad creciente, una elevación acelerada del nivel de vida y relaciones más estrechas entre los Estados que la integran.

Al artículo que ha quedado transcrito se le ha puesto una nota por los recopiladores que indica:

El Artículo 1 del Acta Única Europea, que entró en vigor el 1° de julio de 1987, establece en su párrafo primero “Las Comunidades Europeas y la Cooperación Política Europea tienen como objeto contribuir conjuntamente a hacer progresar de manera concreta la Unión Europea”.⁵

Los redactores, tanto del Tratado como del Acta Única, tuvieron en mente objetivos económicos y sociales muy importantes en su tiempo, que no han

⁵ Los recopiladores de la Legislación de la Comunidad Económica Europea son Ramón Falcón y Tella y Fernando de la Hacha Celador. Esta recopilación aparece en la edición de Madrid en 1989, bajo el número 44 de la editorial Civitas.

perdido actualidad; esos objetivos sólo pueden lograrse con un territorio único, donde se conviva por todos los europeos.

Pero los objetivos enunciados y las acciones apuntadas sólo pueden lograrse si existe un régimen jurídico adecuado, especialmente en lo fiscal.

La mejor manifestación de ello es el contenido del artículo 3 del mencionado Tratado CEE, que dice:

3. A los fines enunciados en el artículo anterior, la acción de la Comunidad llevará consigo, en las condiciones y según el ritmo previsto en el presente Tratado:

a) la supresión, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas a la entrada y salida de las mercancías, así como de cualesquiera otras medidas de efecto equivalente;

b) el establecimiento de un arancel aduanero común y de una política comercial común respecto de terceros Estados;

c) la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de personas, servicios y capitales;

d) el establecimiento de una política común en el sector de la agricultura;

e) el establecimiento de una política común en el sector de los transportes;

f) el establecimiento de un régimen que garantice que la competencia no será falseada en el mercado común;

g) la aplicación de procedimientos que permitan coordinar las políticas económicas de los Estados miembros y superar los desequilibrios de sus balanzas de pagos;

h) la aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común;

i) la creación de un Fondo Social Europeo, con objeto de mejorar las posibilidades de empleo de los trabajadores y contribuir a la elevación de su nivel de vida;

j) la construcción de un Banco Europeo de Inversiones, destinado a facilitar la expansión económica de la Comunidad mediante la creación de nuevos recursos;

k) la asociación de los países y territorios de Ultramar, a fin de incrementar los intercambios y promover en común el desarrollo económico y social.

Como se observa, la mayor y primera preocupación de los redactores fue establecer un ambiente jurídico que hiciese posible el resto de las acciones a tomar para lograr el objetivo fundamental: una comunidad europea.

3. EL MERCADO COMÚN EUROPEO

El instrumento inmediato para la integración de la Comunidad Económica Europea era un mercado común; y lograr ese instrumento implicaba, entre otras medidas, las señaladas en los incisos *a)*, *b)* y *c)* del artículo 3 transcrito.

El territorio de un mercado común es un territorio sin fronteras.

Los redactores del Tratado CEE entendieron que para lograr los objetivos del mismo, era necesario borrar las fronteras comerciales de los países que integraban la Comunidad Europea; lo que implicaba acabar con los aranceles aduaneros, o, por lo menos, hacerlos comunes, idea que se está cumpliendo.

4. COMPROMISO DE LOS ESTADOS MIEMBROS

Como en todo tratado internacional, en el presente, los signatarios se han comprometido a colaborar para que el mismo se cumpla y no poner obstáculos para tal propósito; dice al respecto el artículo 5:

Los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del presente Tratado o resultantes de los actos de las instituciones de la Comunidad. Facilitarán a esta última el cumplimiento de su misión.

Los Estados miembros se abstendrán de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los fines del presente Tratado.

5. LEGISLACIÓN TRIBUTARIA DE LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA

De acuerdo con este compromiso, el Consejo de la Comunidad Económica Europea ha dictado diversas directivas, como la Primera y la Segunda, ambas de 11 de abril de 1967, las que son, respectivamente, *en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al impuesto sobre el volumen de negocios y en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, estructura y modalidades de aplicación del Sistema Común de Impuesto sobre el Valor Añadido*, y otras complementarias como

la Sexta, también sobre el mismo asunto, pero *sobre la base imponible* del mencionado impuesto, la de 28 de marzo de 1983, o la del 16 de julio de 1985, y otras diversas *propuestas modificadas, propuestas de directiva, decisiones y resoluciones del consejo*, que constituyen la legislación fiscal de la Comunidad Económica Europea.

Se entiende que fundándose toda la legislación de la Comunidad en un Tratado, no sean precisa y necesariamente leyes en sentido estricto, sus componentes, sino estos diversos documentos que se han mencionado.

Desde luego, al centro de este sistema se encuentra el Tratado CEE; pero son muy importantes ciertas leyes que corresponden a cada uno de los estados miembros, que se encuentran orientadas por las diversas directivas y demás documentos a que se ha hecho mención; de entre estas leyes ocupa lugar preponderante la Ley del Impuesto al Valor Añadido que, como se desprende de las directivas a la misma referidas, es de gran importancia para la comunidad. A esta ley se pretende dar espacio especial, más adelante.

6. SUPRESIÓN DE LOS DERECHOS DE ADUANA

No podría establecerse un auténtico mercado común en Europa sin la desaparición de los gravámenes aduaneros (artículo 3 a).

Vale la pena decir que la expresión “derechos” no corresponde a la igual nuestra, sino que para el Tratado CEE tiene el significado de un gravamen similar a nuestros impuestos aduaneros.

Lo indicado se colige de la nota de los encargados de la recopilación, que sirve de apoyo a esta investigación, que dice:

La eficacia directa de este precepto, frente a la opinión mantenida entonces por los Estados miembros y el Abogado General, fue reconocida por la STJ (Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas) de 5 de febrero de 1963 (Asunto 26/62, Gend and Loos Rec. IX, pág. 5) que por primera vez se pronuncia sobre la aplicación directa del Derecho comunitario. La prohibición de derechos de aduana y gravámenes de efecto equivalente constituye una regla esencial que no admite excepciones, cualquiera que sea la finalidad del tributo y el destino de los ingresos obtenidos. Las exacciones de efecto equivalente se encuentran prohibidas aunque no produzcan efectos discriminatorios ni protectores, o aunque el producto gravado no esté en competencia directa con ninguna producción nacional (STJ de 1º de julio de 1969, Asunto 24/68, Comisión/República Italiana, Rec. XV, pág. 193; y STJ también del 1º de julio de 1969,

Asuntos 2 y 3/69 Diamantarbeiders, Rec. XV, pág. 211). Se excluyen de la prohibición de exacciones de efecto equivalente de un servicio efectivamente prestado por el Estado —por ejemplo, utilización de unas instalaciones portuarias (STJ de 10 de diciembre de 1968, Asunto 7/68, o la utilización de un almacén público (STJ de 17 de mayo de 1983, Asunto 132/82)— siempre que se trate de un servicio cuya utilización resulta facultativa para el importador (STJ de 17 de mayo de 1983, Asunto 132/82), o de un control de calidad impuesto por el ordenamiento comunitario (STJ de 25 de enero de 1977, Asunto 46/76, Bahuis), y que las cantidades percibidas no sobrepasen el costo del servicio (SS de 11 de octubre de 1973, Asunto 39/73; 8 de febrero de 1976, Asunto 87/75; 9 de noviembre de 1983, Asunto 158/82, y 20 de marzo de 1984).

Derogar los gravámenes existentes en el propio momento de celebrar el Tratado CEE traería diversas consecuencias que perjudicarían especialmente a comerciantes que tuviesen en existencia mercancías importadas, lo que los colocaría en desventaja con aquellos a quienes beneficiase el desgravamiento acordado.

Por lo tanto, se estableció que en lo futuro no se impondrían tales gravámenes y que los existentes desaparecerían en un tiempo acordado; los artículos 12 y 13 del Tratado CEE indican al respecto:

12. Los Estados miembros se abstendrán de establecer entre sí nuevos derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente y de incrementar los que ya estén aplicando en sus relaciones comerciales recíprocas.

13. Los derechos de aduana de importación, en vigor entre los Estados miembros, serán suprimidos progresivamente por éstos, durante el periodo transitorio, en las condiciones previstas en los artículos 14 y 15.

2. Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana de importación, en vigor entre los Estados miembros, serán suprimidos progresivamente por éstos durante el periodo transitorio. La Comisión determinará, mediante directivas, el ritmo de tal supresión. Se inspirará en las normas previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 14 y en las directivas adoptadas por el Consejo en aplicación del citado apartado 2.

Existe una nota al artículo que se acaba de transcribir, en la que los recopiladores aclaran la naturaleza de las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana; dice así:

Constituyen exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana los gravámenes unilateralmente impuestos en el momento de la importación o con posterioridad, que recaigan específicamente sobre un producto importado con

exclusión de los productos nacionales similares, y que tengan la misma incidencia sobre la libre circulación de mercancías —a través de alteraciones de precios provocados— que un derecho de aduana... 1° El hecho de que un tributo se perciba por la importancia misma, y no simplemente con ocasión de ésta, es indicio de que se trate de un gravamen de efecto equivalente a un derecho de aduana; 2° En cambio, los tributos que forman parte del sistema impositivo nacional y que gravan sistemáticamente los productos nacionales e importados con los mismos criterios, constituyen tributos internos que no hay obligación de suprimir, sino únicamente de regular de forma que no exista discriminación...

Los tributos que se aplican tanto a los productos nacionales como a los importados con arreglo a los mismos criterios, pueden, sin embargo, constituir exacciones de efecto equivalente si los fondos obtenidos se destinan exclusivamente a fomentar actividades que beneficien específicamente al producto nacional... Sólo son exacciones de efecto equivalente las percibidas por razón del “paso por la frontera de productos”, si bien este requisito ha de interpretarse en sentido amplio, quedando incluidas tanto las exacciones en el momento de la importación como las situadas en un momento posterior del proceso de transformación o comercialización del producto.

Tanto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como el comentario de los recopiladores, enriquecen la idea que nos hagamos del régimen de las exacciones aduanales en la CEE.

Parece muy importante la aclaración contenida casi al final del párrafo transcrito, que indica que “sólo son exacciones de efecto equivalente las percibidas por el ‘paso por la frontera de productos’...”

Conviene recordar que por periodo transitorio ha de entenderse el comprendido entre la fecha del Tratado CEE (25 de marzo de 1957) y el 1° de enero de 1970.

De acuerdo con los artículos 13 y 14 del Tratado CEE, se fija un periodo transitorio de doce años, divididos en tres etapas de cuatro años cada cual, que concluía el 1° de enero de 1970 (nota de los recopiladores.)

El artículo 14 del Tratado CEE da el detalle de los tiempos en que deben realizarse las reducciones de los derechos de aduana; dice así este artículo:

1. Para cada producto, el derecho de base sobre el cual se operarán las reducciones de derechos sucesivos será el derecho aplicado el 1° de enero de 1957.

2. El ritmo de las reducciones se determinará de la siguiente manera:

a) durante la primera etapa, la primera reducción se efectuará un año después de la entrada en vigor del presente Tratado; la segunda, dieciocho meses más

tarde; la tercera, al final del cuarto año a partir de la entrada en vigor de este Tratado;

b) durante la segunda etapa, se efectuará una primera reducción dieciocho meses después del comienzo de dicha etapa; la segunda reducción se realizará dieciocho meses después de la anterior; un año más tarde se efectuará una tercera reducción;

c) las reducciones que queden por realizar se llevarán a cabo durante la tercera etapa. El Consejo, por mayoría cualificada y a propuesta de la Comisión, determinará, mediante directivas, el ritmo de tales reducciones.

3. En la primera reducción, los Estados miembros aplicarán entre sí y para cada producto un derecho igual al derecho de base rebajado en un 10 por 100.

En cada reducción posterior, todo Estado miembro deberá disminuir el conjunto de sus derechos de forma que la recaudación aduanera total, tal como se define en el apartado 4, descienda un 10 por 100, teniendo en cuenta que la reducción por producto deberá ser al menos igual al 5 por 100 del derecho de base.

No obstante, para los productos sobre los que subsista todavía un derecho superior al 30 por 100, cada reducción deberá ser al menos igual al 10 por 100 del derecho de base.

4. En cada Estado miembro, la recaudación aduanera total a que se refiere el apartado 3 se calculará multiplicando los derechos de base por el valor de las importaciones procedentes de los demás Estados miembros durante el año 1956.

5. Los problemas particulares derivados de la aplicación de los apartados precedentes serán resueltos mediante directivas del Consejo, adoptadas por mayoría cualificada y a propuesta de la Comisión.

6. Los Estados miembros darán cuenta a la Comisión de la forma en que aplican las normas anteriores para la reducción de los derechos. Procurarán que la reducción de los derechos que recaen sobre cada producto alcance:

- al final de la primera etapa, un 25 por 100 al menos del derecho de base;
- al final de la segunda etapa, un 50 por 100 al menos del derecho de base.

La Comisión dirigirá a los Estados miembros las recomendaciones que considere apropiadas, si comprobase que existe el peligro de que no puedan alcanzarse los objetivos establecidos en el artículo 13 ni de los porcentajes fijados en el presente apartado.

7. El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta a la Asamblea, podrá modificar las disposiciones del presente artículo.

Desde luego, constituyendo los derechos de importación un beneficio para los Estados miembros, cualquiera de ellos podía suspender total o parcialmente el cobro de los mismos, durante el periodo de transición (artículo 15).

Y tratándose de un acuerdo de buena fe, el artículo 15 del Tratado CEE contiene la declaración de los estados firmantes de estar dispuestos a realizar la supresión de derechos de aduana en periodos inferiores a los previstos, si la “situación económica general y la del sector afectado se lo permiten”.

En cuanto a los derechos aduaneros de exportación, los firmantes se comprometen a suprimirlos, entre sí, a más tardar al finalizar la primera etapa (entre la fecha de entrada en vigor del Tratado CEE y cuatro años después, artículo 14).

El artículo 17 del Tratado CEE aclara que los derechos a que se ha venido aludiendo son de “carácter fiscal”; es decir, quedan excluidos alguno o algunos que representen otras prestaciones, o contraprestaciones, como servicios de alquiler u otro de naturaleza diversa.

Para mayor precisión y transparencia en este punto, el citado artículo 17 indica que: “2. Los Estados miembros pondrán en conocimiento de la Comisión sus derechos de aduana de carácter fiscal antes de finalizar el primer año, a partir de la entrada en vigor del presente Tratado.”

El mismo artículo 17 establece que los estados miembros pueden sustituir los mencionados derechos por tributos internos que no sean superiores a los que “gravan directa o indirectamente los productos nacionales similares” de acuerdo con el artículo 95.

Autorizó el Tratado CEE a los estados miembros para que en caso de que los afectase gravemente la supresión de los derechos en los plazos señalados, los suprimiesen sin sujetarse a éstos, pero en no más de seis años, a partir de la entrada en vigor del propio acuerdo, y previa solicitud de los interesados, que debían presentar en el primer año siguiente de vigencia del mismo.

7. BENEFICIOS FISCALES

Tomando en cuenta que las subvenciones, exenciones, o estímulos fiscales son instrumentos para el establecimiento de competencia indebida o desleal entre productores, ha sido criterio uniforme en los tratados de contenido fiscal, prohibir estos beneficios, pues, como queda dicho, ponen en desventaja a quienes no los logran; así, el artículo 92.1 del Tratado CEE indica:

Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

En aclaración a lo indicado por el artículo transcrito, los recopiladores han dicho que:

En el concepto de ayudas se incluyen tanto las subvenciones como las exenciones de impuestos y tasas, las exenciones de tasas parafiscales, las bonificaciones de intereses... Se incluye, pues, cualquier forma de apoyo... En materia tributaria, las medidas discriminatorias pueden dar lugar a una ayuda prohibida, sin perjuicio de que simultáneamente —dado el carácter fiscal de la medida— se infrinja el art. 95 TCEE (STJ de 21 de mayo de 1980, Asunto 73/79, Rec. 1534).⁶

Pero como pudiese suceder que se buscasen beneficios a los consumidores, dichas medidas, con base en el propio artículo, se autorizan de la siguiente manera:

2. Serán compatibles con el mercado común:

a) las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos;

b) Las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por acontecimientos de carácter excepcional;

c) las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de la división...

d) las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la comisión.

La anterior ayuda a los consumidores será motivo de vigilancia por parte de la comisión, a fin de que se eviten violaciones al Tratado CEE; al respecto, el artículo 93.1 indica: “La Comisión examinará permanentemente junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados. Propondrá a éstos las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común.”

6 La nota de los recopiladores se ha transcrito en parcialidades, sin violar su sentido.

Por supuesto, si la comisión encuentra injustificada la ayuda aludida, actuará para que la misma se suprima; con tal finalidad, han de agotarse los trámites, y:

Si después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, la Comisión comprobare que una ayuda otorgada por un Estado o mediante fondos estatales no es compatible con el mercado común en virtud del artículo 92, o que dicha ayuda se aplica de manera abusiva, decidirá que el Estado interesado la suprima o modifique en el plazo que ella misma determine.

Si el Estado de que se trate no cumpliera esta decisión en el plazo establecido, la Comisión o cualquier otro Estado interesado podrá recurrir directamente al Tribunal de Justicia, no obstante lo dispuesto en los artículos 169 y 170.

A petición de un Estado miembro, el Consejo podrá decidir, por unanimidad y no obstante lo dispuesto en el artículo 92 o en los reglamentos previstos en el artículo 94, que la ayuda que ha concedido o va a conceder dicho Estado sea considerada compatible con el mercado común, cuando circunstancias excepcionales justifiquen dicha decisión. Si, con respecto a esta ayuda la Comisión hubiera iniciado el procedimiento previsto en el párrafo primero del presente apartado, la petición del Estado interesado dirigida al Consejo tendrá por efecto la suspensión de dicho procedimiento hasta que este último se haya pronunciado sobre la cuestión. Sin embargo, si el Consejo no se hubiere pronunciado dentro de los tres meses siguientes a la petición, la Comisión decidirá al respecto (mismo artículo 93.2)

Corresponderá al consejo adoptar los reglamentos que sean apropiados para facilitar las aplicaciones de los artículos 92 y 93 del Tratado CEE (artículo 94).

8. DISPOSICIONES FISCALES

El Tratado CEE en forma específica llama disposiciones fiscales las contenidas en los artículos del 95 al 99, inclusive; desde luego, sin que queden fuera de este calificativo, según mi criterio, las antes estudiadas..

A continuación se transcriben y analizan los mencionados artículos:

Artículo 95:

Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su

naturaleza, superiores a los que [se] gravan directa o indirectamente los productos nacionales similares.

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.

Los Estados miembros derogarán o modificarán, a más tardar, al comienzo de la segunda etapa, las disposiciones vigentes a la entrada en vigor del presente Tratado contrarias a las normas precedentes.

El artículo transcrito es, sin lugar a dudas, juntamente con las disposiciones que suprimen los gravámenes aduaneros, la parte fiscal fundamental del Tratado de la Comunidad Económica Europea; por ello es de los que más comentarios han merecido en Europa; los responsables de la edición a que se viene haciendo mención refiriéndose al primer párrafo de este artículo 95, dicen:

(20) El art. 95 no sólo crea obligaciones entre los Estados miembros, sino también hace surgir derechos subjetivos que los particulares pueden hacer valer ante los órganos jurisdiccionales internos, pues la interdicción de discriminaciones “constituye el fundamento indispensable en materia tributaria del mercado común” ...

Existe, además, una abundante jurisprudencia [se entiende del TJ] sobre este precepto en relación con el IVA y los impuestos especiales, sobre todo en relación con la tributación de las bebidas alcohólicas, pues la Comisión ante la enorme divergencia existente en este ámbito entre los Estados miembros, y debido al bloqueo por estos últimos, hasta época muy reciente, del intento de armonización iniciado en 1972, optó por acudir a procedimientos por infracción al artículo 95. Esta práctica ha sido confirmada por el TJ, al indicar que la armonización fiscal y el artículo 95 son mecanismos con objetivos distintos, y, por tanto, el art. 95 es aplicable aunque no exista armonización fiscal. En este sentido se pronuncian, entre otras, las sentencias recaídas en los Asuntos 171/78 y 59/79, ambas de 27 de febrero de 1980.

Considero que vale la pena conocer el criterio de los autores de la recopilación que se comenta, pues, además de tratarse de conocedores profundos del sistema de la Comunidad Económica Europea, son fiscalistas de reconocido prestigio.

En vista de lo dicho, a continuación se transcribe un segundo comentario de estos autores al mismo primer párrafo del citado artículo 95 que indica:

ASPECTOS FISCALES DEL TRATADO CONSTITUTIVO DE LA CEE 117

(21) Este párrafo prohíbe que la aplicación de los tributos internos suponga un mayor gravamen sobre las importaciones (STJ de 4 de abril de 1968 Asunto 31/67, Rec. XIV, pág. 347), evitando así que los productos importados se encuentren en situación de desventaja respecto a los producidos y comercializados en el país importador (STJ de 4 de abril de 1968, Asunto 34/67, Rec. XIV, pág. 359). Es irrelevante que la desventaja sea mínima o que afecte sólo una pequeña gama de productos residuales (STJ de 10 de octubre de 1978, Asunto 148/77, Rec. 1787). El art. 95 se aplica también a los tributos internos que gravan la utilización de productos importados cuando estos últimos están esencialmente destinados a dicha utilización y sólo son importados con vistas a la misma (STJ de 3 de marzo de 1988, Asunto 252/86, Bergandi). Pero no existe obligación de dispensar el mismo trato a los productos importados y a los nacionales, ya que cabe establecer un gravamen inferior sobre las importaciones. La llamada “discriminación al revés” se admite por la STJ de 13 de marzo de 1979, (Asunto 86/78, Rec. 897). La prohibición de discriminación se refiere tanto a los productos idénticos como a los productos “similares” (STJ de 10 de octubre de 1978, Asunto 148/77, Rec. 1787), es decir, a los productos importados comparables con los correspondientes productos nacionales (STJ de 27 de febrero de 1980, Asunto 171/78, Rec. 447). No se exige, por tanto, una rigurosa identidad, sino que la similitud se aprecia en función de la analogía y de la comparación en la utilización de los productos (STJ de 15 de julio de 1982, Asunto 216/81, Rec. 2701). Inicialmente, el Tribunal se basaba en la clasificación aduanera y estadística de los productos para detectar la existencia de similitud (STJ de 4 de abril de 1968, Asunto 17/67, Rec. XIV, pág. 327), pero la jurisprudencia más reciente rechaza este criterio, por entender que el ACC no puede ser utilizado a estos efectos, ya que está concebido en función de las necesidades derivadas del comercio exterior a la Comunidad (STJ de 27 de febrero de 1980, Asunto 169/78, Rec. 358). Desde la STJ de 17 de febrero de 1976 (Asunto 45/75, Rewe, Rec. 181), el Tribunal exige un doble requisito para apreciar la existencia de similitud: que los productos a comparar presenten propiedades análogas y, simultáneamente, que respondan a las mismas necesidades de los consumidores. A estos efectos, el Tribunal analiza principalmente el origen de los productos, su procedimiento de fabricación y sus cualidades finales, así como su carácter sustitutivo de cara a los consumidores (STJ de 27 de febrero de 1980, Asunto 171/78, Rec. 447, y SS de 24 de marzo de 1986, Asuntos 106/84 y 243/84). Una vez establecida la relación de similitud entre los productos nacionales e importados, hay que determinar si la carga soportada por estos últimos es superior a la de los primeros, para lo que han de tenerse en cuenta todos los “tributos interiores que gravan directa o indirectamente los productos nacionales similares”. El Tribunal considera que con esta expresión el Tratado se refiere al conjunto de tributos que gravan efectiva y específicamente el producto nacional en todas las fases de su fabricación y comercialización anteriores o concomitan-

tes a la etapa de importación del producto originario de otros Estados miembros (STJ de 3 de abril de 1968, Asunto 28/67, Molkerei, Rec. XIV, pág. 211). No se incluyen las exenciones o reembolsos a la exportación, porque el art. 95 se refiere únicamente a los productos concurrentes en el mercado nacional, y no a los productos nacionales destinados a la exportación (STJ de 4 de abril de 1968, Asunto 34/67, Rec. XIV, pág. 359).

La existencia de discriminación no puede apreciarse en abstracto, por lo que ha de tenerse en cuenta la incidencia efectiva de cada impuesto sobre la producción nacional e importada, ya que éste es el criterio decisivo para la aplicación del art. 95 (STJ de 27 de febrero de 1980, Asunto 55/79, Rec. 481). Desde esta perspectiva, el Tribunal ha declarado que la prohibición de discriminación contenida en el art. 95 se refiere tanto a las diferencias de tipo entre los productos importados y los nacionales, como a las diferencias que puedan existir en cualquier otro aspecto del tributo: base imponible, modalidades de percepción del tributo, plazos de declaración e ingreso, etc. (SS de 5 de mayo de 1970, Asunto 77/69, Rec. XVI, pág. 237; 22 de junio de 1976, Asunto 127/75, Rec. 1079, y 27 de febrero de 1980, Asunto 55/79, Rec. 481).

En la misma línea, la STJ de 20 de febrero de 1973 (FOR, Asunto 54/72, Rec. 193) declara incompatible con el Tratado la descomposición de la transmisión de un producto importado en dos operaciones, a efectos tributarios, mientras que la transmisión de los productos nacionales similares constituye una sola operación. La escasa importancia del obstáculo creado a la libre circulación de mercancías por el sistema tributario interno, o el hecho de que sólo se pueda eliminar dicho obstáculo suprimiendo el tributo que lo crea, no impide la aplicación del art. 95 (STJ de 16 de febrero de 1977, Asunto 20/76, Rec. 247). Asimismo, resulta incompatible con el art. 95 el establecimiento de un régimen de infracciones más severo en el IVA sobre las importaciones que el aplicado en las operaciones interiores (STS de 25 de febrero de 1988, Asunto 299/86, Rainer Drexl). Sin embargo, la STJ de 15 de marzo de 1983 (Asunto 319/81, Rec. 601), señala que el Derecho comunitario no restringe, en su estado de evolución actual, la libertad de cada Estado miembro de establecer un sistema de tributación diferenciada, incluso para los productos similares en el sentido del art. 95.1, en función de criterios objetivos, tales como la naturaleza de las materias primas utilizadas o los sistemas de producción aplicados. Dichas diferencias de tributación son admisibles siempre que no supongan una discriminación directa o indirecta de los productos importados, o la protección de productos nacionales concurrentes.

Para que la aplicación del Tratado CEE se ajustase a la igualdad de las partes, era también necesaria una igualdad de trato fiscal a los productos

propios y a los de las otras partes, en el territorio de cada una de ellas; por supuesto debe tratarse de productos iguales o similares.

El organismo que califique la igualdad de los productos, ha de tomar en cuenta lo que ha dicho el tribunal, y su actuación debe realizarse con absoluta imparcialidad; lo contrario imposibilitaría el logro del objetivo de igualdad, que es fundamental en el Tratado CEE.

En relación con el segundo párrafo del artículo que se comenta, los mencionados recopiladores han puesto una nota que dice:

(22) Este párrafo contiene una norma complementaria del párrafo anterior, pues su finalidad es aprehender cualquier otra forma de proteccionismo fiscal indirecto en relación con los productos importados que, sin llegar a ser similares a los nacionales en el sentido del párrafo primero, se encuentra con éstos en una relación de concurrencia, aunque sea parcial, indirecta o potencial (SS recaídas en los Asuntos 168/78, 169/78 y 171/78, todas ellas de 27 de febrero de 1980, Rec. págs. 347, 385 y 447). Según las SS de 27 de febrero de 1980, Asunto 170/78, Rec. 417; 12 de julio de 1983, Asunto 170/78, Rec. 2265, y 9 de julio de 1987, Asunto 356/85: 1º La relación de concurrencia no debe tener un carácter ocasional o esporádico, sino que debe ser duradera; 2º la situación de concurrencia se debe apreciar en función tanto del estado actual del mercado como de las posibilidades de evolución futura, teniendo en cuenta las posibilidades de sustitución entre los productos que la intensificación de los intercambios puede revelar, con vistas a lograr la complementariedad de las economías de los Estados miembros, y 3º Para determinar la posibilidad de sustitución entre dos productos no pueden tenerse en cuenta sólo los hábitos de consumo existentes en un Estado miembro o en una región determinada. Dichos hábitos pueden variar y la política fiscal no debe cristalizar los hábitos de consumo, pues ello supondría una ventaja para las industrias nacionales. Demostrada la relación de concurrencia entre los productos, es preciso aún demostrar el efecto protector de la producción nacional del sistema tributario en causa. En algunos casos bastará comprobar que gran parte de la producción nacional está sometida a una carga fiscal más liviana que los productos importados (Asunto 168/78 y 171/78, citados). En los Asuntos 170/78 y 356/85, el TJ, para declarar la concurrencia entre el vino de mesa y la cerveza, utilizó conjuntamente los tres criterios siguientes: presión fiscal en relación con el volumen de cada producto, relación entre la carga fiscal y el precio y carga fiscal en función del contenido alcohólico. En todo caso, la propia jurisprudencia ha precisado que no es necesario aportar siempre la prueba estadística del efecto protector, sino que basta que un sistema tributario concreto, en razón de sus características propias, sea susceptible de acarrear dicho efecto (STJ de 27 de febrero de 1980, Asunto 170/78, citado). Especialmente problemática resulta desde la perspectiva del art. 95, la existen-

cia, en las legislaciones nacionales, de tipos de gravamen diferentes que sirven para incentivar determinadas categorías socioprofesionales —pequeñas destilerías, por ejemplo— o que fomentan la utilización de ciertas materias primas, como la recuperación de aceites usados, la utilización de excedentes, el apoyo a los derivados de productos agrícolas frente a productos químicos, etc. Tradicionalmente, la jurisprudencia ha venido analizando estos problemas desde el punto de vista de la competencia en el mercado de consumo (STJ de 17 de febrero de 1976, Asunto 45/76, Rewe, Rec. 181). Pero a partir de sendas sentencias de 14 de enero de 1981 —relativas a la diferente tributación en Italia del alcohol de origen agrícola y del alcohol sintético (Asuntos 140/79 y 46/80, Rec. págs. 1 y 77)— el Tribunal reconoce la posibilidad de utilizar legítimamente el tributo como instrumento de política económica, a condición de que se aplique sin discriminación frente a los productos importados. Este criterio se confirma en la STJ de 3 de marzo de 1988 (Asunto 252/86, Bergandi).

Como se observa, la jurisprudencia que se ocupa de este artículo es muy minuciosa; ello es manifestación de la importancia del mismo dentro del Tratado CEE.

El artículo 96 del Tratado CEE, en complemento de lo dicho por el anterior indica: “Los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente.”

El mismo efecto del beneficio prohibido por el Tratado CEE se lograría si se autorizasen las devoluciones de tributos en cuantía superior al gravamen que hayan sufrido los productos; la prohibición parece justa.

Aunque resulta lógico que así sea, se cree que vale la pena recordar que el citado artículo se reduce a exportaciones a territorio de alguno de los estados firmantes del Tratado CEE.

De acuerdo con la nota de los responsables de la edición que se viene comentando, la expresión “indirectamente” alude a productos considerados materias primas, o productos semiterminados, en tanto que la expresión “directa” se aplicará a mercancías, consideradas como producto final.

La nota de los recopiladores al artículo que se acaba de transcribir señala:

(24) Los arts. 95 y 96 tienen el mismo fundamento, pues en ambos casos se trata de impedir un tratamiento diferenciado y preferente a las empresas nacionales (conclusiones Gand, STJ de 1º de diciembre de 1965, Asunto 45/64, Rec. XI, pág. 1058). El art. 96 se aplica únicamente a las exportaciones dirigidas a otros Estados miembros, ya que las exportaciones a terceros países se regulan en el

art. 112. Obsérvese que el art. 96 simplemente fija la cuantía máxima de la desgravación, lo que no excluye que los Estados fijen una cuantía menor. Ello no supone una vulneración del Tratado, pese a que, en la práctica, una medida de este tipo tendría los mismos efectos económicos que los derechos de aduana sobre la exportación, los cuales están prohibidos por los arts. 12 a 16. En cuanto al significado del precepto, la jurisprudencia (STJ de 1º de diciembre de 1965, Asunto 45/64, Rec. XI, pág. 1058) ha precisado que gravan “directamente” el producto exportado aquellos tributos que recaen sobre el producto final, mientras que el término “indirectamente” hace referencia a los tributos que se proyectan sobre las materias primas o los productos semielaborados utilizados para la fabricación del bien de que se trate. Por otro lado, se afirma en la citada sentencia que el art. 96 del Tratado no excluye la posibilidad de aplicar un sistema de determinación a *forfait* de la desgravación fiscal a la exportación, pero el Estado miembro que aplique un sistema de este tipo ha de estar en condiciones de probar que dicho sistema, en cada uno de los productos beneficiados por la medida, se ajusta a los límites imperativos del art. 96, tanto en lo que se refiere a la naturaleza de los gravámenes a devolver como al montante [monto] de la devolución.

Dice el artículo 97:

Los Estados miembros que perciban el impuesto sobre el volumen de negocios con arreglo al sistema de imposición acumulativa en cascada podrán proceder a la fijación de tipos medios por producto o grupo de productos, respecto de los tributos internos que graven los productos importados o de las devoluciones concedidas a los productos exportados, sin perjuicio, no obstante, de los principios enunciados en los artículos 95 y 96.

En caso de que los tipos medios fijados por un Estado miembro no respondan a los principios mencionados, la Comisión dirigirá a dicho Estado directivas o decisiones apropiadas.

El impuesto sobre el volumen de negocios, en virtud de directivas del consejo, ha sido sustituido en la CEE por el Impuesto al Valor Añadido; que se pretende aludir posteriormente.

La sustitución del impuesto sobre el volumen de negocios por el Impuesto al Valor Añadido se llevó a cabo en respuesta a la necesidad de armonizar las legislaciones de los estados miembros de la CEE.

El artículo 98 del Tratado CEE, seguramente con el propósito de evitar el mismo efecto de los estímulos fiscales y beneficios similares que prohiban la desleal competencia, indica:

En cuanto a los tributos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos, no se podrán conceder exoneraciones ni reembolsos a las exportaciones a los demás Estados miembros ni imponer gravámenes compensatorios a las importaciones procedentes de los Estados miembros, a menos que las medidas proyectadas hubieren sido previamente aprobadas por el Consejo, por mayoría cualificada y a propuesta de la Comisión, para un periodo de tiempo limitado.

Los compiladores comentan:

(26) La posibilidad excepcional de extender los ajustes fiscales a los impuestos directos no ha tenido aplicación práctica, en relación con ningún tipo de impuestos. Aunque, en principio, la limitación de los ajustes fiscales a los impuestos indirectos perjudica a los países con impuestos directos elevados, y beneficia a aquellos en los que los impuestos indirectos tienen un mayor peso relativo, los Estados miembros disponen —dentro de su política monetaria y de coyuntura, sobre todo— de instrumentos más eficaces que el art. 98, que sólo permite introducir medidas temporales. Además, el progreso de la armonización fiscal previsiblemente implicará una aproximación del porcentaje que en la recaudación de los distintos Estados representan los impuestos directos e indirectos. Ello explica que el art. 98 se haya convertido en una disposición vacía de contenido real.

Me parece que si se pretende el efecto aludido, ni siquiera con la aprobación del consejo, salvo que se exija un proceso detallado previo, podrá autorizarse, por la vía que sea, el beneficio que implican estas acciones.

El comentario de los responsables de la edición dice que: “los Estados miembros disponen de instrumentos más eficaces que el Artículo 98, que sólo permite introducir medidas temporales... Ello explica que el Artículo 98 se haya convertido en una disposición vacía de contenido real”.

Cualquiera que sea la situación, y, a reserva de conocer detalladamente esos “instrumentos más eficaces”, de que disponen las partes, se considera peligrosa la excepción prevista a la regla de prohibir los mencionados beneficios excepcionales.

La anterior aclaración se hace en prevención de lo que pueda vivirse en la aplicación del TLC.

De nuevo en el artículo 99 del Tratado CEE se manifiesta la necesidad de armonización en las legislaciones, y aunque la constriñe a los impuestos sobre el volumen de negocios, la verdad es que para el establecimiento de

un mercado común es necesaria esa armonización. Se entiende que tal armonización es especialmente necesaria en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y por ello, el Tratado CEE hace hincapié especial en este caso.

9. PROTOCOLO SOBRE LOS PRIVILEGIOS Y LAS INMUNIDADES DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Para efectos de este estudio, además del Tratado de la Comunidad Económica Europea, es de interés aludir al Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas, que constituyen un complemento de aquél.

El artículo 3 del mencionado protocolo dice:

Las Comunidades, sus activos, sus ingresos y demás bienes estarán exentos de cualesquiera impuestos directos.

Los Gobiernos de los Estados miembros adoptarán, siempre que les sea posible, las disposiciones apropiadas para la remisión o el reembolso de los derechos indirectos y de los impuestos sobre la venta incluidos en los precios de los bienes muebles o inmuebles cuando las Comunidades realicen, para su uso oficial, compras importantes cuyo precio comprenda derechos e impuestos de esta naturaleza. No obstante, la aplicación de dichas disposiciones no deberá tener por efecto falsear la competencia dentro de las Comunidades.

No se concederá ninguna exoneración de impuestos, tasas y derechos que constituyan una simple remuneración de servicios de utilidad pública.

Como se observa, este protocolo es efectivamente complemento del Tratado CEE.

Era necesaria esta adición al Tratado CEE, para hacer preciso el régimen fiscal en los casos de “remisión” (perdón) o reembolso de los gravámenes fiscales a que hace alusión el artículo transcrito.

Igualmente, es de importancia, para el mejor entendimiento del Tratado, el contenido del último párrafo del artículo, si bien es reiterativo del mismo Tratado.

También era indispensable que se aludiese a las exenciones fiscales de las comunidades; como también lo era la aclaración de que los bienes que al amparo de esas exenciones se introducen al territorio de alguna de las partes, no deberán ser cedidas por éstas; el artículo 4 del protocolo dice al respecto:

Las Comunidades estarán exentas de cualesquiera derechos de aduana, prohibiciones y restricciones a la importación y exportación respecto de los objetos destinados a su uso oficial; los objetos así importados no podrán ser cedidos a título oneroso o gratuito en el territorio del país donde hayan sido importados, a menos que dicha cesión se realice en las condiciones que determine el gobierno de tal país.

Las Comunidades estarán igualmente exentas de cualesquiera derechos de aduana, prohibiciones y restricciones a la importación y exportación respecto de sus publicaciones.

De acuerdo con el artículo 8 del protocolo:

En materia aduanera y de control de cambios, los miembros de la Asamblea [hoy Parlamento Europeo] recibirán:

a) de su propio Gobierno, las mismas facilidades que las concedidas a los altos funcionarios cuando se desplazan al extranjero en misión oficial de carácter temporal;

b) de los gobiernos de los demás Estados miembros, las mismas facilidades que las concedidas a los representantes de Gobiernos extranjeros en misión oficial de carácter temporal.

El artículo 12 del repetido protocolo declara que:

En el territorio de cada uno de los Estados miembros e independientemente de su nacionalidad, los funcionarios y otros agentes de las comunidades:

d) disfrutarán del derecho de importar en franquicia su mobiliario y efectos personales al asumir por primera vez sus funciones en el país de que se trate, y del derecho de reexportar en franquicia, al concluir sus funciones en dicho país, su mobiliario y efectos personales, con sujeción, en uno y otro caso, a las condiciones que estime necesarias el Gobierno del país donde se ejerza dicho derecho.

Los artículos 13 y 14, aludiendo al beneficio acordado para los funcionarios de las comunidades, agregan:

13. Los funcionarios y otros agentes de las Comunidades estarán sujetos, en beneficio de estas últimas, a un impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por ellas en las condiciones y según el procedimiento que establezca el Consejo, a propuesta de la Comisión.

Los funcionarios y otros agentes de las Comunidades estarán exentos de los impuestos nacionales sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por las Comunidades.

14. A efectos de aplicación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, del impuesto sobre sucesiones, así como de los convenios celebrados entre los Estados miembros de las Comunidades para evitar la doble imposición, los funcionarios y otros agentes de las Comunidades que, únicamente en razón del ejercicio de sus funciones al servicio de las Comunidades, establezcan su residencia en el territorio de un Estado miembro distinto del país de domicilio fiscal que tuvieran en el momento de entrar al servicio de las Comunidades serán considerados, tanto en el país de su residencia como en el del domicilio fiscal, como si hubieran conservado su domicilio en este último país si éste es miembro de las Comunidades. Esta disposición se aplicará igualmente al cónyuge en la medida en que no ejerza actividad profesional propia, así como a los hijos a cargo y bajo la potestad de las personas mencionadas en el presente artículo.

Los bienes muebles que pertenezcan a las personas a que se alude en el párrafo anterior y que estén situados en el territorio del Estado de residencia estarán exentos del impuesto sobre sucesiones en tal Estado, para la aplicación de dicho impuesto, serán considerados como si se hallaren en el Estado del domicilio fiscal, sin perjuicio de los derechos de terceros Estados y de la eventual aplicación de las disposiciones de los convenios internacionales relativos a la doble imposición.

Los domicilios adquiridos únicamente en razón del ejercicio de funciones al servicio de otras organizaciones internacionales no se tomarán en consideración para la aplicación de las disposiciones del presente artículo.

A continuación los artículos 20 y 21 agregan:

20. Los artículos 12 a 15, ambos inclusive, y 18 serán aplicables a los miembros de la Comisión.

21. Los artículos 12 a 15, ambos inclusive, y 18 serán aplicables a los jueces, abogados generales, secretario y ponentes adjuntos del Tribunal de Justicia, sin perjuicio de las disposiciones del artículo 3 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia relativas a la inmunidad de jurisdicción de los jueces y abogados generales.

El beneficio de las exenciones personales aludidas también se proyecta al Banco Europeo; el artículo 22 del protocolo dice al respecto:

22. El presente Protocolo se aplicará igualmente al Banco Europeo de Inversiones, a los miembros de sus órganos, a su personal y a los representantes de los

Estados miembros que participen en sus trabajos, sin perjuicio de las disposiciones del Protocolo sobre los Estatutos del Banco.

El Banco Europeo de Inversiones estará, por otra parte, exento de toda imposición de carácter fiscal y parafiscal en el momento de los aumentos de su capital, así como de las diversas formalidades a que pudieren estar sujetas tales operaciones en el Estado donde el Banco tenga su sede. Asimismo, su disolución y liquidación no serán objeto de ninguna imposición. Por último, la actividad del Banco y de sus órganos, cuando se ejerza en las condiciones previstas en sus Estatutos, no estará sometida al impuesto sobre el volumen de negocios.

Los mencionados beneficios son comunes a todos los Estados miembros, por lo que, si bien se refieren a funcionarios, se trata de algo distribuible entre los firmantes; otro tanto acontece con el beneficio del Banco Europeo, pues se trata de un instrumento de la Comunidad.

Lo hasta aquí dicho constituye la parte medular del régimen tributario de la Comunidad Económica Europea; pero resulta demasiado escueto el Tratado CEE para que pudiera cubrir todas las necesidades de este régimen; por ello ha sido complementado con diversas disposiciones contenidas en seis capítulos más.

La legislación de la comunidad ha aparecido con el siguiente capitulado:

- I. Tratado,
- II. Impuesto Sobre el Valor Añadido,
- III. Impuestos especiales,
- IV. Impuestos directos que gravan la concentración de capitales y las transacciones de títulos,
- V. Franquicias fiscales,
- VI. Impuestos directos,
- VII. Gestión tributaria.

Esta legislación de la comunidad ha aparecido publicada en un ejemplar de la editorial Civitas.

En la edición aparecen no sólo las normas comunitarias de contenido tributario, sino también las propuestas y comunicaciones que ha presentado la comisión.

Ocupan parte importante en este acervo las consideraciones relativas a la armonización fiscal en el ámbito de la comunidad y las directivas del consejo.

Se complementa lo anterior con algunas resoluciones del consejo y otros documentos de interés.

A continuación se alude brevemente a esa literatura complementaria del Tratado CEE, sin hacer detalle de ello.

10. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Ha sido seria preocupación de la Comunidad Económica Europea armonizar su legislación, especialmente en la materia fiscal.

Con motivo de lo anterior (como ha quedado apuntado) se han sustituido los impuestos sobre el volumen de negocios por uno solo, al que se ha llamado Sobre el Valor Añadido.

La primera directiva del consejo (67/227/CEE), de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, después de justificaciones y consideraciones, indica:

1. Los Estados miembros sustituirán su sistema actual de impuestos sobre el volumen de negocios por el sistema común del impuesto sobre el valor añadido definido en el artículo 2.

En cada Estado miembro la ley que dispone esta sustitución se promulgará en el plazo más breve posible con el fin de que pueda entrar en vigor en la fecha que sea fijada por cada uno de ellos teniendo en cuenta la situación coyuntural, pero en ningún caso con posterioridad al 1º de enero de 1970.

A partir de la entrada en vigor de dichas leyes ningún Estado miembro podrá aplicar o dictar medida alguna de compensación a las importaciones o a las exportaciones en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios en los intercambios entre los Estados miembros.

2. El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el costo de los diversos elementos constitucionales del precio.

El sistema común del impuesto sobre el valor añadido se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta.

No obstante lo anterior, hasta la fecha en que se haga efectiva la supresión de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, estos últimos dispondrán de la facultad, previo ejercicio de la consulta prevista en el artículo 5, de aplicar este sistema sólo hasta la fase de comercio al por mayor, incluidas, y de aplicar,

en su caso, a la fase de comercio minorista, o anterior a ésta, un impuesto complementario autónomo.

3. El Consejo adoptará a propuesta de la Comisión, una segunda Directiva sobre estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

4. Con el fin de ofrecer al Consejo la posibilidad de deliberar sobre la materia y, si fuere factible, de adoptar decisiones antes de que finalice el periodo transitorio, la Comisión someterá al Consejo, antes de que concluya el año 1968, las correspondientes propuestas sobre procedimientos y plazos para que la armonización de los impuestos sobre volumen de negocios pueda alcanzar el objetivo de la supresión de los gravámenes en la importación y de las desgravaciones a la exportación en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, garantizando la neutralidad de dichos impuestos sea cual fuere el origen de los bienes y de las prestaciones de servicios.

A este respecto deberán tenerse en cuenta especialmente la proporción entre los impuestos directos y los indirectos, que difiere entre los distintos Estados miembros, los efectos de una modificación de los sistemas fiscales en la política fiscal y presupuestaria de los Estados miembros, y la influencia que los sistemas fiscales ejercen sobre las condiciones de la libre competencia y sobre la situación social en la Comunidad.

5. En los casos en que un Estado miembro prevea hacer uso de la facultad prevista en el último párrafo del artículo 2, consultará a la Comisión con la anticipación necesaria, a los fines de la aplicación del artículo 102 del Tratado.

6. Los destinatarios de la presente Directiva serán los Estados miembros.

Se ha copiado tal cual el articulado de esta directiva por considerar que integra los principios generales que caracterizan este impuesto.

Mediante las directivas 66/228, 73/388, 83/181, 85/362, 79/107 y 86/560 y dos propuestas modificadas se ha integrado el criterio de la normación del IVA de la Comunidad Económica Europea.

Este impuesto, como se observa, es similar a nuestro Valor Agregado, pero no son idénticos.

11. IMPUESTOS ESPECIALES

En la CEE, según se ha anunciado con anterioridad, existen otros impuestos que, además del IVA, gravan el consumo de bienes. La pretensión de las disposiciones relativas a estos impuestos es la armonización fiscal en el territorio de la comunidad.

El primero de los mencionados gravámenes es el impuesto sobre las labores del tabaco, al que se refieren la resolución del consejo de 21 de abril de 1970 y las directivas 72/464 y 79/32, así como la propuesta de directiva 72/464, todas del consejo.

Otro gravamen de los establecidos en la legislación comunitaria es el impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, al que se refieren tres propuestas de directiva del consejo.

Luego existe el impuesto sobre el vino, al que alude una propuesta de directiva del consejo y la recomendación de la comisión 76/2.

Aparece después el impuesto sobre la cerveza, del que se ocupa la propuesta de directiva del consejo relativa.

Finalmente, dentro de estos impuestos especiales, existe el de hidrocarburos, al que, como en el caso anterior, alude la propuesta de directiva correspondiente.

12. IMPUESTOS INDIRECTOS QUE GRAVAN LA CONCENTRACIÓN DE CAPITALES Y LAS TRANSACCIONES DE TÍTULOS

A los impuestos aludidos se refieren las directivas del consejo 69/335 y la 73/80, así como una propuesta modificada de directiva.

13. FRANQUICIAS FISCALES

El capítulo de franquicias está integrado por:

- A. Tráfico internacional de viajeros (directiva 69/169),
- B. Pequeños envíos sin carácter comercial (Directivas 74/651 y 78/1035),
- C. Importación temporal de medios de transporte (directiva 83/182), y
- D. Importaciones definitivas de bienes personales (directiva 83/183).

14. IMPUESTOS DIRECTOS

Ocupan el sexto lugar en la recopilación que se comenta, los impuestos directos.

Estos impuestos son:

A. Impuesto sobre sociedades, y

B. Impuesto sobre la renta y libre circulación de trabajadores.

Al impuesto sobre sociedades se refieren seis propuestas de directiva del consejo.

Al impuesto sobre la renta y libre circulación de trabajadores se refieren el Reglamento del Consejo 86/1612 y una propuesta de directiva del consejo.

Cabe aclarar que el régimen del impuesto sobre la renta a que en esta recopilación se alude, es sólo sobre ingresos por la explotación del trabajo subordinado.

15. GESTIÓN TRIBUTARIA

Se complementa la normación fiscal de la CEE con un capítulo llamado “Gestión tributaria”.

En este capítulo aparece la resolución del consejo de 10 de febrero de 1975, relativa a las medidas que deban tomarse por la comunidad en el ámbito de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacionales.

A continuación aparece la directiva del consejo 77/799 y luego la propuesta de decisión del mismo consejo.

Con lo anterior se considera completada la regulación y los criterios generales del régimen jurídico-fiscal de la Comunidad Económica Europea.

16. EL FUTURO DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA

Finalmente, en este ejemplar de recopilación de la legislación tributaria de la Comunidad Económica Europea aparece un capítulo con el nombre expresado al rubro.

En este capítulo se estudia la consolidación del mercado de la Comunidad Económica Europea, con el llamado Libro Blanco de la comisión a la atención del Consejo Europeo.

En relación con este propósito indican los autores:⁷

⁷ Véase, *supra*, nota 5.

1. Lograr la unidad de este gran mercado (320 millones de consumidores) presupone el acuerdo de los Estados miembros de la Comunidad en abolir las barreras de toda clase, armonizar las reglas, aproximar las legislaciones y las estructuras fiscales, reformar la cooperación monetaria, así como en las medidas paralelas que sean necesarias para lograr la cooperación de las empresas europeas... Para ello, la Comisión solicita al Consejo Europeo que haga suyo el objetivo de la completa unificación del mercado interior para el año 1992...

3. El presente Libro blanco tiene el propósito de desarrollar tales programas y calendarios...

El programa del Libro blanco contempla la eliminación de todas las fronteras físicas, técnicas y fiscales que convierten a Europa en un espacio profundamente marcado por las fronteras que la dividen.

Luego más adelante se indica:

De estas conclusiones del grupo de alto nivel del Consejo ECOFIN se desprende claramente que el proceso de integración fiscal no puede comenzar seriamente hasta que los Estados miembros puedan evaluar en términos reales lo que esta aproximación fiscal representa para ellos. Una vez se despliegue sobre la mesa del Consejo un juego claro y completo de las propuestas para la aproximación fiscal, los Estados miembros podrán cuantificar sus consecuencias y determinar sus ventajas y su coste, tanto a medio como a corto plazo.

Posteriormente se señala:

El Libro blanco ha demostrado que si se quieren suprimir las fronteras fiscales y llegar a ese sistema tributario unificado y único que nos hemos comprometido a realizar, debe conseguirse previamente un grado considerable de aproximación de los impuestos indirectos. Hasta que los impuestos indirectos no sean suficientemente similares en todos los Estados miembros, a fin de evitar distorsiones en la competencia y desviaciones en los intercambios, la economía europea no podría funcionar libremente sin impedimentos...

Más aún, la eliminación de las fronteras fiscales obliga a aproximar los tipos impositivos del IVA y de los principales impuestos indirectos con la finalidad de evitar distorsiones en la competencia, desviaciones en los intercambios y fraudes fiscales totalmente inaceptables.

Resulta muy importante para entender los intereses que se juegan en la CEE y las proposiciones para llegar a soluciones en el conjunto de los Estados miembros, analizar detenidamente el contenido del Libro Blanco.

Después del Libro Blanco aparece el análisis de una comunicación general de la comisión, relativa a la plena realización del mercado interior, con aproximación de tipos de gravamen y armonización de las estructuras de los impuestos indirectos.

Luego, para el logro de la plena realización del mercado interior se analiza un mecanismo para la compensación del Impuesto al Valor Añadido por las ventas intracomunitarias.

Según este mecanismo, el impuesto con que se grave una venta en el país de cualquier miembro de la comunidad, se puede deducir en el país a donde se haya importado el bien.

Aunque parece un tanto complicado el mecanismo, se ha creído que esa operación debe realizarse para un más eficaz cumplimiento del mercado común.

Como los estados de la exportación resultan beneficiados y los de la importación resultan perjudicados, y, como por otra parte, el impuesto no puede dejar de cobrarse, el mecanismo se completa con un sistema de compensaciones, en el que periódicamente los estados exportadores deben abonar a los importadores los impuestos que en perjuicio de la hacienda pública de éstos hayan producido las deducciones autorizadas.

Finalmente, en esta recopilación se presenta el texto de una propuesta de directiva del consejo, por la que se establece un procedimiento de convergencia de los tipos impositivos del Impuesto Sobre el Valor Añadido y los impuestos especiales.