

# LA DOBLE IMPOSICION FISCAL Y LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA

Alegría BORRÁS RODRÍGUEZ

## I. INTRODUCCIÓN.

El tipo de integración pretendida por la Comunidad Económica Europea implica la libertad de establecimiento, que supone el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, como dice el art. 52 del tratado creador de la C. E. E. Pero para ello es necesario realizar las condiciones precisas para que dichas medidas sean eficaces<sup>1</sup>. Entre los obstáculos a esa libertad se encuentra la doble imposición internacional, junto con otras dificultades de tipo fiscal, teniendo en cuenta que, como dice Medina<sup>2</sup> la política fiscal ha preocupado a la Comunidad sobre todo en cuanto obstáculo a la unión aduanera. Hay que considerar, sin embargo, que el establecimiento en uno u otro país debe venir determinado únicamente por motivos económicos y sociales, con independencia de consideraciones fiscales de todo tipo. Para conseguir esta finalidad es necesaria la armonización fiscal en los impuestos directos e indirectos y la adopción de medidas para evitar la doble imposición internacional.

Es por ello que dice Cartou<sup>3</sup> que el objetivo general de la política fiscal comunitaria es «hacer del Mercado Común un te-

1. ABELLÁN, V.: *Normas comunitarias Europeas y legislación española sobre establecimiento de personas físicas y sociedades*, Madrid, 1974, pág. 61.

2. MEDINA, M.: *La Comunidad Europea y sus principios constitucionales*, Madrid, 1974, pág. 67.

3. CARTOU, L.: *Droit financier et fiscal européen*, París, 1972, pág. 163.

territorio fiscal unificado, sometido a una política, con reglas comunes que evitan toda distorsión y toda discriminación».

Antes de entrar concretamente en el tema objeto de estudio debemos hacer algunas consideraciones previas:

1. El trabajo está dedicado al estudio de la doble imposición *en materia de impuestos directos*; con ello se mantiene la tradicional distinción entre impuestos directos e indirectos, cuyas consecuencias son que, como regla general, los impuestos indirectos son repercutibles, mientras que los directos no se repercuten, si bien de hecho podemos decir que estos últimos también se repercuten en los precios de los bienes producidos por las empresas<sup>4</sup>.

Hay que indicar, sin embargo, que la distinción entre impuestos directos e indirectos es relativa. Así, indica Madame E. Vesillier<sup>5</sup> que en Francia al pago «a forfait» sobre los salarios se clasifica unas veces como impuesto directo y otras como indirecto.

Centrando nuestro tema, he de decir que nos referiremos a los impuestos que habitualmente vienen considerándose como directos y que usando la terminología de la fiscalidad española incluirían los impuestos generales sobre la renta de las personas físicas y sociales y sus impuestos a cuenta.

Todo ello sin olvidar que la C. E. E. es una organización con fines primordialmente económicos y que por tanto tendrán relevancia especial (al menos de momento) todos aquellos impuestos y situaciones relacionados con una actividad mercantil o industrial.

2. En el seno de la C. E. E. se utiliza un término que no aparece en los trabajos en materia fiscal realizados por otras organizaciones internacionales: me refiero al término *armonización*. Según Zimmerman armonizar es «ponerse de acuerdo sobre la eliminación de las disparidades entre las legislaciones fiscales que falsean la concurrencia y provocan una distorsión»<sup>6</sup>. El falseamiento de la concurrencia y la producción de distorsiones se ocasionan por la doble imposición. Además, no cabe duda de que

4. ZIMMERMAN, E.: «Les problèmes fiscaux du Marché Commun», *R. des C.*, vol. 100 (1960-II), pág. 629.

5. VESILLIER, E.: «Hacia la armonización de los sistemas fiscales de los países de la C.E.E.», *Hacienda Pública Española*, n.º 13, 1971, pág. 78.

6. ZIMMERMANN, E.: «Les problèmes fiscaux du Marché Commun», *R. des C.*, vol. 100 (1960-II), pág. 601.

los impuestos directos tienen una «incidencia directa sobre el establecimiento o funcionamiento del Mercado Común», incidencia que, de acuerdo con el art. 100 del Tratado de Roma, autoriza al Consejo a dictar normas para la aproximación de las disposiciones legislativas<sup>7</sup>.

Todo lo que signifique una armonización de los impuestos de los distintos Estados miembros, repercutirá en la doble imposición, aunque el logro de la armonización no es suficiente para evitar la doble imposición y son necesarias medidas directamente encaminadas a evitarla.

Es necesario especificar, además, en este punto que armonizar no es lo mismo que unificar. Un ejemplo de Vessillier, recogido por Casares<sup>8</sup> pone de relieve que la unificación podría, incluso, ir en contra de lo que pretende la armonización. Dice así: «los alemanes y holandeses consumen más cerveza que vino; lo contrario ocurre con los franceses y los italianos; la unificación en los seis países de la carga fiscal de la cerveza y el vino iría contra la armonización de la fiscalidad de las bebidas». Así pues, la armonización, continúa Casares, implica una evolución hacia un paralelismo, pero respetando las diferencias nacionales entre las estructuras de consumo, de producción o de distribución.

3. Finalmente, hemos de hacer una distinción entre *doble imposición jurídica* y *doble imposición económica*. Para Temple Lang la distinción radica en que la doble imposición económica consiste en gravar una misma renta dos veces, generalmente por una misma soberanía fiscal. La doble imposición jurídica consistiría en la imposición de la misma renta en dos jurisdicciones<sup>9</sup>. Como ya dije en otro lugar<sup>10</sup> tal distinción es insuficiente, ya que,

7. El art. 100 dice: «El Consejo, actuando mediante un voto unánime y a propuesta de la Comisión dictará normas para la aproximación de las disposiciones legislativas o administrativas de los Estados miembros que tengan una incidencia directa sobre el establecimiento o funcionamiento del Mercado Común.

La Asamblea y el Comité económico y social serán consultados en lo relativo a las normas cuya implantación en uno o más de los Estados miembros envuelva modificación de disposiciones legislativas».

8. CASARES, R. de los: «La colaboración internacional en materia tributaria», *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, especialmente dedicada a las relaciones fiscales internacionales, Madrid, 1973, pág. 279.

9. TEMPLE LANG, J.: *The Common Market and Common Law*, Chicago & London, 1966, pág. 239, nota 2.

10. BORRÁS, A.: *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Madrid, 1974, págs. 26-27.

al menos en el supuesto de que ahora me ocupo, es muy frecuente la doble imposición económica internacional y, además, hay que poner de relieve que la distinción fundamental radica en que en la doble imposición jurídica hay una identidad de sujeto pasivo en los dos impuestos, mientras que esa identidad no se da en la doble imposición económica. Pensemos en la importancia que ambos tipos de doble imposición tienen en un tipo de organización como la C. E. E. y la importancia, en aras de una congruencia con la finalidad y actuación del Mercado Común, de evitar que se graven los beneficios de una sociedad y luego se vuelvan a gravar en el momento de ser repartidos a los socios en forma de dividendos y más aún si tenemos en cuenta todos los problemas de relaciones entre empresas y más especialmente los surgidos en vistas a la Sociedad Anónima Europea <sup>11</sup>.

Por ello, de forma amplia, defino así la doble imposición: «Es aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período imponible (si se trata de impuestos periódicos) y por una misma causa» <sup>12</sup>. He de indicar, finalmente, que me referiré básicamente a la doble imposición jurídica, lo que no implicará, sin embargo, perder de vista la doble imposición económica, a la que haré frecuentes alusiones.

## II. LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL TRATADO DE ROMA.

Al crearse la C. E. E. mediante el tratado de Roma, de 25 de marzo de 1957, no podían quedar fuera de sus disposiciones al-

11. Entre la abundante literatura dedicada a la Sociedad Anónima Europea, resaltemos aquellos estudios que se ocupan primordialmente de sus aspectos fiscales y, entre ellos: GARCÍA DE VINUESA, C.: «Los problemas fiscales de la Sociedad Anónima Europea», *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, especialmente dedicada a las relaciones fiscales internacionales, Madrid, 1973, págs. 187-265; JUAN, J. L. de: «Nuevas dimensiones empresariales en el Mercado Común», *Boletín de Estudios Económicos*, Deusto, 1973; GOSSET, G.: «Les propositions de la Commission de directives pour lever les obstacles fiscaux aux concentrations internationales», *La fiscalité du Marché Commun*, n.º 33; KLATT, G.: «Problèmes fiscaux concernant une société européenne», *La fiscalité du Marché Commun*, 1971, n.º 47.

Para conocer las disposiciones fiscales contenidas en el Proyecto de Estatuto de la Sociedad Anónima Europea, ver su título XII, titulado «Derecho fiscal», que comprende los artículos 275 a 281, publicado en el Suplemento al Boletín n.º 8 (1970) de las Comunidades Europeas.

12. BORRÁS, A.: *La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, Madrid, 1974, pág. 30.

gunas relativas a las cuestiones tributarias, pero entre tales disposiciones nos encontramos con que los artículos 95 a 99 se refieren a problemas relativos a los impuestos indirectos, que son los que de forma básica y prioritaria han preocupado a la C. E. E. El logro principal en este sentido es el conocido impuesto sobre el valor añadido o T. V. A. (siglas francesas de «taxe sur la valeur ajoutée»), vigente en los países miembros de la Comunidad y cuya paternidad se atribuye al Prof. Lauré. En cuanto a derechos de accisa e impuestos asimilados, el Parlamento Europeo dictaminó en su reunión 3-5 de abril de 1974 seis proposiciones de directrices transmitidas en marzo de 1972 al Consejo<sup>13</sup>. Podemos hablar aquí también de la Directriz del Consejo de 17 de julio de 1969 relativa a los impuestos indirectos que gravan las concentraciones de capitales<sup>14</sup>.

Ya he citado antes el art. 100, del cual se podía deducir que la armonización de impuestos alcanzaría también a los directos.

Es el art. 220 el que se refiere directamente a la doble imposición, diciendo simplemente que «*Los Estados miembros llevarán a cabo, en la medida en que sean necesarias, negociaciones con cada uno de los demás Estados miembros para asegurar, en beneficio de sus nacionales: ... La eliminación de la doble imposición dentro de la Comunidad...*». La insuficiencia de esta norma es evidente, pero la importancia de la cuestión considerada se pondrá de relieve en el funcionamiento de la C. E. E. y entonces deberán adoptarse medidas para evitarla con carácter general (aunque limitadas a los fines concretos de la Comunidad).

De momento, entre los países miembros de la C. E. E. hay tratados para evitar la doble imposición internacional, aunque algunos de ellos han sido ya revisados y otros necesitan serlo en un plazo breve, pues la situación difiere de la considerada en el momento de su conclusión<sup>15</sup>. Así lo dice la Comisión en su respuesta a la cuestión escrita n.º 1/71, de 17 de marzo de 1971<sup>16</sup> acerca de los acuerdos intracomunitarios para evitar la doble im-

13. Referencia en: *Boletín de las Comunidades Europeas*, 1974, n.º 4, pág. 22.

14. *J.O.C.T.*, n.º L 249, 3 de octubre de 1969, págs. 25 y ss.

15. Ver *Tratados fiscales internacionales*, vol. VIII (Guía Mundial), Doc. ST/ECA/SER.C/8 y suplementos, los apartados correspondientes a estos países, que son de los que tienen una amplia red de convenios fiscales; ver también TEMPLE LANG, J.: *The Common Market and Common Law*, Chicago & London, 1966, pág. 184.

16. Contestación de 8 de junio de 1971, *J.O.C.E.* n.º C 62, de 22 de junio de 1971.

posición, poniendo de relieve que de los (entonces) posibles 15 acuerdos entre los seis Estados miembros, había 14 vigentes, todos ellos concluidos, siguiendo, más o menos fielmente, el modelo de la O. C. D. E. Por el criterio adoptado en los mismos para la imposición personal, estos convenios se aplican a los residentes en cualquiera de los Estados de la Comunidad, sean o no nacionales de cualquier Estado miembro de la C. E. E.

Cuestión que ha sido ampliamente debatida y sobre la que las opiniones son encontradas es en la de si de este artículo 220 puede deducirse, interpretando sus palabras «en favor de sus nacionales», que la doble imposición resulta prohibida y que, por tanto, los nacionales de cada Estado miembro tienen un derecho individual a oponerse a toda doble imposición, incluso en ausencia de tratado. Houtte entiende que el texto crea la obligación de negociar convenios, pero no garantiza el éxito de las negociaciones<sup>17</sup>. Otros autores hacen interpretaciones diferentes de este artículo. Así, al examinar este artículo Triesing<sup>18</sup> entiende que únicamente transcurrido el período transitorio podría este artículo interpretarse como conteniendo una prohibición absoluta de la doble imposición. Schulzebrachmann<sup>19</sup> cree que la Comisión sólo debe intervenir si un Estado miembro se niega a entrar en negociaciones con otro Estado miembro para concluir acuerdos para evitar la doble imposición o si se encuentra ante un caso de discriminación, opinión en la que no coincide Van Den Tempel, que cree que las palabras del art. 220 en ninguna forma limitan las actuaciones de la Comisión, dando como razón para ello el art. 155 que contiene las obligaciones generales de la Comisión<sup>20</sup>. En mi opinión la interpretación inicialmente propuesta por Houtte es acertada. De todas formas, este autor añade que el objetivo del art. 220 está cumplido desde el momento en que se han concluido convenios para evitar la doble imposición. A mi entender tal manifestación no es acertada, ya que de lo que se trata es de eliminar absolutamente la doble imposición dentro de la Comunidad y a ello no se ha llegado todavía ni a través de los tratados vigentes ni de las directrices del Consejo.

17. HOUTTE, J. van: «Les dispositions fiscales», *Droit des Communautés européennes*, Bruselas, 1969, págs. 869-879.

18. THIESING, J.: *Handbuch für Europäische Wirtschaft*, I. A. 67, pág. 47.

19. SCHULZE-BRACHMANN, A.: «Die direkten Steuern und die Doppelbesteuerung aus der Sicht der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft», *La fiscalité du Marché Commun*, 1962, n.º 1, pág. 64.

20. TEMPEL, A. J. van den: «Beseitigung der Doppelbesteuerung in den EWG-Ländern», *La fiscalité du Marché Commun*, 1963, n.º 6, pág. 131.

### III. EL «INFORME NEUMARK»: ANTECEDENTES, CONTENIDO Y CONSECUENCIAS.

Con antecedentes en el Informe *Tinbergen* de la Comisión encargada de estudiar la incidencia de los distintos métodos de imposición sobre el Mercado Común del Carbón y del Acero<sup>21</sup>, nos hemos de referir al *Informe Neumark* (7-8 de julio de 1962) del Comité Fiscal y Financiero creado por la Comisión de la C. E. E. en 5 de abril de 1960, que debía estudiar en qué grado las diferencias existentes en las finanzas de los Estados miembros atrasan el establecimiento de un Mercado Común y en qué medida es posible eliminar tales diferencias<sup>22</sup>.

Al ocuparse este informe de la doble imposición internacional, empieza por definir la doble imposición y señalar sus principales causas, incluyendo entre ellas las diferencias existentes en las legislaciones en las normas de conflicto tributarias y, sobre todo, en sus puntos de conexión. Es por ello que se dice que es preciso, en materia de doble imposición, la armonización de las legislaciones, añadiendo que tal armonización tendría las siguientes ventajas:

«1. Aumentaría la «transparencia» de la legislación fiscal, lo que haría más fácil el reconocimiento de los casos de doble imposición.

2. La homogeneidad de sistemas que surgiría de ahí haría más fácil la conclusión de convenios bilaterales con el fin de introducir medidas convergentes para alcanzar la finalidad deseada.

3. La armonización de las legislaciones parece ser claramente un requisito previo para la conclusión de un convenio fiscal multilateral entre los Estados miembros»<sup>23</sup>.

El Informe Neumark, que venimos examinando, no se contenta, con la formulación de unos propósitos, sino que se propone una serie de medidas concretas para evitar la doble impo-

21. Creado por Orden n.º 1-53 de 5 de marzo de 1953 de la Alta Autoridad de la CECA, *J. O. de la Communauté* 7 marzo 1953, y estudiado con más detalle en BORRÁS, A.: *La doble imposición: problemas jurídicos internacionales*, págs. 134-135.

22. *The EEC Report on tax harmonization* (The Report of the fiscal and financial Committee and the Reports of the Sub-Groups A, B y C), Amsterdam, 1963 (Reprinted 1969), Unofficial translation into English by H. Thurston, en especial págs. 141-145.

23. *The EEC Report on tax harmonization*, pág. 142.

sición, que, tal como resumo en mi obra citada anteriormente, son las siguientes:

1. La medida mejor, utópica totalmente al menos de momento, sería que los impuestos fueran percibidos por una autoridad única.

2. Aunque existan medidas unilaterales para evitar la doble la doble imposición, el medio principal sigue siendo la elaboración de convenios fiscales, pero éstos no son homogéneos, con lo cual vemos que no se consigue la armonización de las legislaciones fiscales.

3. Expresa el Comité su convencimiento de que para eliminar la doble imposición hay que armonizar, si no uniformar, las normas que rigen las relaciones de cada uno de los Estados miembros, con los demás miembros, para lo cual, en principio, se utilizará el modelo de la O. C. D. E.

4. La adopción de tal modelo implica una serie de consecuencias, que se podrían resumir así:

a) Al concluir convenios, deberán ceñirse *estrictamente* al modelo de la O. C. D. E. sin incluir variaciones.

b) Los Estados que formularon reservas a algunas disposiciones del modelo, deberán retirarlas.

c) En cuanto al método para evitar la doble imposición, cabe adoptar cualquiera de los dos contenidos en el modelo.

5. Sin embargo, el modelo de la O. C. D. E. no es perfecto y debe ser modificado y completado en algunos puntos.

6. Como aspiración máxima se formula la propuesta de un tratado multilateral, con la conveniencia de que tal modelo lo elaborara la O. C. D. E. Si en tal caso se mantuvieran las dos posibles redacciones en el artículo dedicado al método para evitar la doble imposición, cada Estado aplicaría el método que quisiera, pero el elegido debería aplicarlo en sus relaciones con todos los Estados parte.

Pero, reconoce el Informe comentado que un convenio, aunque sea multilateral, no basta: es necesaria su interpretación y aplicación uniforme, lo que significa la existencia de una colaboración entre las administraciones fiscales (procedimiento amistoso) y una aplicación jurisdiccional por un Tribunal fiscal común.

7. Por ser la C. E. E. una organización entre países desarrollados, se inclina el Comité por el gravamen en el domicilio, para atender a la capacidad contributiva a efectos del gravamen.

A partir de este momento la Comisión de la C. E. E. organizó consultas para alcanzar el tratado multilateral, ya que, como señalan los autores<sup>24</sup> la doble imposición significa un atraso para la integración europea.

He de manifestar que el alcanzar un convenio multilateral para evitar la doble imposición significaría un gran avance, ya que en el orden de la lucha contra la doble imposición, hasta ahora son todo convenios bilaterales, aunque entre ellos exista una cierta uniformidad, sobre todo entre los países miembros de la O. C. D. E. que concluyen sus convenios para evitar la doble imposición internacional siguiendo el convenio-modelo elaborado por el Comité fiscal de tal Organización en 1963 en materia de renta y patrimonio<sup>25</sup> y en 1966 en materia de sucesiones<sup>26</sup>.

La idea del convenio multilateral, sin embargo, no es nueva: fue ya formulada en tiempos de la Sociedad de Naciones y es reiterada, en el plano teórico, de forma ininterrumpida por los autores, así en las obras ya citadas de Spitalet, Van Hoorn y Zimmermann.

En la práctica, también encontramos un antecedente en el denominado Pacto Andino o Acuerdo de Cartagena, que es un acuerdo de integración subregional concluido en 1969 entre Chile, Bolivia, Perú, Ecuador y Colombia, entrando a formar parte del mismo, en 1973, Venezuela. Estos países se han dado cuenta de la importancia que entre ellos tendría la conclusión de un convenio multilateral en materia de doble imposición y evasión fiscal (el segundo problema del derecho fiscal internacional) y por ello, en el séptimo período de sesiones ordinarias (Lima, 8-16 de noviembre de 1971) se aprobó, por la decisión n.º 40, un convenio multilateral en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio para los Estados miembros del pacto y un modelo de convenio bilateral para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio entre países del Pacto Andino y terceros Estados<sup>27</sup>.

La Comisión del Mercado Común, considerando insuficiente

24. TEMPEL, A. J. van den: *Relief from double taxation*, Amsterdam, 1967, pág. 49; TEMPLE LANG, J.: *The Common Market and Common Law*, Chicago & London, 1966, pág. 239.

25. Comité Fiscal de l'O.C.D.E.: *Projet de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*, 1963.

26. Report of the Fiscal Committee 1966: *Draft double taxation convention on estates and inheritances*, Paris, 1966.

27. Para un examen de la cuestión de la doble imposición en una organización del tipo del Pacto Andino y del convenio y del modelo por su Comisión elaborados, ver BORRÁS, A.: «La doble imposición en el Grupo Andino», *R.E.D.I.*, 1973, vol. XXVII, números 1-4.

la conclusión de convenios bilaterales según un modelo, trabaja en un proyecto de convenio multilateral entre los Estados miembros<sup>28</sup>, si bien hay que señalar, como dice Cartou<sup>29</sup> que la O. C. D. E. es quien más profundamente ha estudiado estas cuestiones y que, por tanto, es quien debería tener la última palabra. Por otra parte, señala Wägenbaur<sup>30</sup> que estos trabajos no prosperan porque parece que la Comisión da prioridad a la elaboración de propuestas para crear un Derecho fiscal comunitario.

En el Informe Neumark se contienen, finalmente, propuestas para la armonización de ciertos impuestos: así, en cuanto a su estructura, en el impuesto sobre la renta, sobre la cifra de negocios, sobre el consumo, sobre el patrimonio y las sucesiones; en cuanto a los baremos, en las accisas, en el impuesto sobre la cifra de negocios, en los impuestos sobre movimientos de capital, etcétera. También se refiere a la perecuación federal y a otras cuestiones.

#### IV. PRÁCTICA POSTERIOR.

Citaremos aquí, brevemente, algunos de los pasos dados desde ese momento hasta llegar a otro hito importante: el «plan Werner».

Entre esa actividad intermedia citaremos el Memorándum de la Comisión de 1 de diciembre de 1965 sobre fiscalidad y política de la empresa. Se enfrenta con la cuestión de que, para concurrir con empresas de otros países (especialmente americanas), debe procederse a la concentración de empresas europeas, para lo cual deben superarse bastantes dificultades, entre ellas las de tipo fiscal.

Otras propuestas que pueden citarse<sup>31</sup> son las siguientes:

— Las propuestas realizadas por el Gobierno francés al Consejo de Ministros en 20 de diciembre de 1966 en vistas a una «acción fiscal concertada».

28. Algunos datos sobre tal convenio pueden encontrarse en un documento presentado por la Comisión a los Ministros de finanzas de los Seis en noviembre de 1966 (documento 15056/IV/66, de 23 de noviembre de 1966) y también en el artículo de VAN HOORN, J.: «La concorrenza internazionale e la eliminazione della doppia imposizione», *Diritto e pratica tributaria*, 1967, págs. 453-463.

29. CARTOU, L.: *Droit financier et fiscal européen*, París, 1972, págs. 176-177.

30. WÄGENBAUR, R.: *Dispositions fiscales*, 1.ª parte del vol. 5 de la obra *Le droit de la Communauté économique européenne* (dirigido por J. Mégret), Bruselas, 1973, pág. 44.

31. CARTOU, L.: *Droit financier et fiscal européen*, París, 1972, pág. 161.

— El Informe de un Grupo de trabajo creado por la Comisión relativo a la posición del impuesto sobre los beneficios de las empresas.

— El programa de armonización fiscal aprobado por el Consejo el 8 de febrero de 1967<sup>32</sup>.

— Finalmente, el Programa de armonización de impuestos directos aprobado por el Consejo el 26 de junio de 1967<sup>33</sup>. Este estudio precisa las condiciones en las que se producen ciertos problemas de los impuestos directos.

Refiriéndose sobre todo a la necesidad de una libre circulación de capitales, la Comisión presentó al Consejo, el 5 de marzo de 1969 un Memorándum sobre «la necesidad y las modalidades de una acción en el sector de los capitales»<sup>34</sup> en el que se pone de relieve que la doble imposición es un grave inconveniente para la interpenetración de los mercados de capitales en la C. E. E.

La preocupación, pues, en el Mercado Común es principalmente, de momento, la imposición de los rendimientos del capital, en especial de dividendos y, además, la cuestión tan relacionada con la doble imposición jurídica como es la denominada «doble imposición económica». De ello habla Van Der Groeben<sup>35</sup> en su exposición al Parlamento Europeo el 2 de julio de 1969, en que dice que «en lo que respecta a la realización de un mercado europeo de capitales, se trata, en primer lugar, de eliminar la doble imposición y, seguidamente, de garantizar la uniformidad de las tasas sobre los intereses y los dividendos y, por último, de acercar los sistemas tendentes a atenuar la doble imposición que afecta todavía a los dividendos. En efecto, los beneficios de las Sociedades no se imponen sólo directamente, sino igualmente de forma individual en forma de dividendos. El objetivo de esta operación es el establecimiento de un gran mercado europeo de los capitales. Con este objeto conviene eliminar los tratados de favor, suprimir las discriminaciones y evitar la aparición de nuevas distorsiones en el interior del Mercado Común».

En esta línea se han movido las actividades de los órganos

32. *Bulletin C.E.E.*, n.º 8, 1967.

33. *Supplement au Bulletin CEE* n.º 8, 1967.

34. «Memorandos de la Comisión relativos al mercado de capitales y a sus efectos fiscales», *Boletín de las Comunidades Europeas*, mayo 1969, n.º 5, pág. 24.

35. GROEBEN, H. van der: «L'harmonisation fiscale et le Marché Commun», *Revue trimestrielle de Droit européen*. 1969, págs. 725-726, reproducido en el *Boletín de las Comunidades Europeas*, 1969, n.º 9-10, págs. 11-15.

comunitarios. Así se ve a través de los informes generales sobre la actividad de las Comunidades: en el tercer informe, correspondiente a 1969<sup>36</sup> se trata, en lo que afecta a la cuestión tributaria, de las concentraciones de empresas y los movimientos de capitales de un país a otro, pero considerando el aspecto de la armonización de impuestos directos y no directamente de la cuestión de la doble imposición. En ese año se publicaron dos importantes Proyectos de directriz, uno, relativo al régimen común aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activo habidas entre sociedades de Estados miembros diferentes de 18 de marzo de 1969, y otro, relativo al régimen fiscal común aplicable a la sociedad matriz y a las filiales de Estados miembros diferentes<sup>37</sup>. Como dice Victoria Abellán<sup>38</sup> ambas disposiciones interesan en cuanto programan «la supresión de las causas susceptibles de provocar movimientos anormales de capital, el establecimiento de un régimen fiscal aceptable para las fusiones y aportaciones de activo entre sociedades de distintos Estados miembros, la coordinación de medidas fiscales aplicables a la sociedad madre y a las filiales de los Estados miembros, así como —entre otras— el acercamiento de los distintos tipos de impuesto sobre sociedades y de la base imponible de los impuestos sobre los beneficios». Añade también que programa la desaparición completa de la doble imposición internacional de dividendos e intereses, pero en realidad se programa únicamente la desaparición de la doble imposición económica, cuyo concepto dábamos al principio, que era preocupante teniendo en cuenta<sup>39</sup> que la situación varía no sólo de un país a otro, sino también dentro de un mismo país según el origen de tales intereses o dividendos y según que tales productos sean ingresados en este Estado o en el extranjero. La doble imposición jurídica queda pendiente de solución.

## V. EL «PLAN WERNER» Y SUS CONSECUENCIAS.

Mención y referencia aparte merece el denominado «Plan Werner» (por haber sido elaborado por un grupo de trabajo presi-

36. COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES: *Troisième Rapport Général sur l'activité des Communautés 1969*, Bruselas-Luxemburgo, febrero 1970, págs. 85-86.

37. Publicadas ambas en *J.O.C.E.* n.º C 39, de 22 de marzo de 1969, págs. 1 y ss. y 7 y ss., respectivamente.

38. ABELLÁN, V.: «El establecimiento de sociedades en la C.E.E.: condiciones generales», *Revista de Instituciones Europeas*, n.º 1, enero-abril 1974, pág. 149.

39. COLOMES, M.: *Le droit de l'établissement et des investissements dans la C.E.E.*, París, 1971, págs. 379-381.

dido por el Ministro luxemburgués Pierre Werner) para la construcción de una unión económica y monetaria<sup>40</sup> que, en lo que respecta a los impuestos directos dice que se tratará de armonizar aquellos que tengan influencia directa sobre los movimientos de capital, especialmente la fiscalidad de los valores mobiliarios y la estructura de los impuestos sobre las sociedades. Hay que tener en cuenta que, como dice el propio Comité, en él se dice «lo mínimo que debe hacerse»<sup>41</sup>. En el campo de la doble imposición de impuestos directos, el criterio adoptado por el plan Werner es recogido por la Resolución del Consejo de 22 de marzo de 1971<sup>42</sup>, estableciéndose que el proceso para conseguir tal unión durará diez años.

Algunas semanas después de la adopción del plan de unión económica y monetaria, la afluencia de capitales especulativos hizo que el Gobierno alemán dejara flotar el marco y los problemas económicos y monetarios de 1971, en su conjunto, hicieron que se pusiera fin al sistema monetario internacional de Bretton Woods e hiciera nacer uno nuevo a través del Acuerdo monetario y comercial de Washington, de 18 de diciembre de 1971. Como dice Truyol<sup>43</sup> a partir de ahí Occidente dispone de un respiro, pero hay que utilizarlo para una reforma meditada y equilibrada.

En el informe preparado por la Comisión sobre la actividad de las Comunidades en 1971<sup>44</sup> se pone de relieve que en los primeros pasos para alcanzar la unión económica y monetaria, importa esencialmente solucionar los problemas relacionados con el establecimiento de un mercado europeo de capitales y (desde el punto de vista fiscal) supone esencialmente la armonización de los regímenes de los dividendos y de los intereses de las obligaciones.

En cuanto a las reagrupaciones de sociedades de Estados diferentes en forma de fusiones o de adquisición de participaciones, recuerda la Comisión que envió dos propuestas de directrices al Consejo en enero de 1969, sin que todavía haya acordado ésto nada, pese a las recomendaciones favorables del Comité Económico y Social y del Parlamento Europeo.

40. Publicado en *J.O.C.E.*, n.º C 136, de 11 de noviembre de 1970 y que había sido sometido al Consejo de Ministros de la C.E.E. el 26 de octubre.

41. WERNER, P.: *Ver l'Union monétaire européenne*, Lausana, 1971.

42. Publicada en *J.O.C.E.* de 27 de marzo de 1971.

43. TRUYOL SERRA, A.: *La integración europea: Idea y realidad*, Madrid, 1972, págs. 51-52.

44. COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES: *Cinquième Rapport sur l'activité des Communautés 1971*, Bruselas-Luxemburgo, 1972, págs. 117-118.

En 1972 la Comisión continúa trabajando en las medidas concretas en que el Consejo debe decidir en virtud de la Resolución de 22 de marzo de 1971. La armonización de los impuestos directos<sup>45</sup> no puede limitarse a un simple acercamiento de los sistemas de imposición sobre sociedades. Su finalidad es evitar que se escoja el lugar de situación de la sociedad influido por motivos fiscales, existiendo condiciones de concurrencia idénticas en el plano fiscal.

La Comisión se ocupa, pues, de las medidas relativas al factor de producción «capital» y de las medidas relativas a la libre circulación de trabajadores y a tal fin estudiar si el establecerse en un país u otro viene influenciado por motivos fiscales (concretamente, por causa de los impuestos directos) y cómo remediar tal situación.

Pero las diferencias subsisten en la *eficacia de la percepción de los impuestos* y por ello en la carga fiscal real. Por esto la Comisión, respondiendo a la decisión del Parlamento Europeo<sup>46</sup> concede especial atención a la cuestión del reforzamiento de la cooperación internacional, indispensable en el Mercado Común, entre las administraciones fiscales.

En el Informe correspondiente a 1973<sup>47</sup> dice la Comisión estar concluyendo una propuesta de directriz relativa al impuesto sobre sociedades, siendo partidaria de establecer un sistema común de imputación que evite parcialmente la doble imposición económica de los dividendos mediante un crédito del impuesto deducible del impuesto del accionista (y eventualmente reembolsable).

Respecto a los intereses de las obligaciones, la Comisión opta por una retención sustancial en la fuente, del orden del 25 por ciento, pero, consciente de que tal medida provocaría una fuga de capitales fuera de la Comunidad, no adopta tal medida hasta que sean más fuertes los controles de las fronteras exteriores de la Comunidad.

Siente la Comisión que el Consejo siga sin adoptar la proposición de Directriz de 16 de enero de 1969 sobre régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activo, así como a las sociedades matrices y a las filiales, aunque reconoce

45. COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENES: *Sixième Rapport général sur l'activité des Communautés 1972*, Bruselas-Luxemburgo, febrero 1973, págs. 74-75.

46. *J.O.C.E.* n.º C 70 de 13 de julio de 1972, págs. 14 y ss.

47. COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENES: *Septième Rapport général sur l'activité des Communautés européennes*, Bruselas-Luxemburgo, febrero 1974, págs. 170-176.

que es un avance que el Consejo, en su Resolución de 17 de diciembre de 1973 sobre política industrial diga que tales decisiones deberán tomarse: antes del 1 de enero de 1975 la relativa a las sociedades matrices y sus filiales y antes del 1 de enero de 1976 la relativa a régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activo.

En realidad, todo lo que venimos examinando hasta aquí no es más que parte de una cuestión más amplia, cual es el problema que Dionisio Martínez<sup>48</sup> apunta como posibilidad de una Hacienda federal, en una sutil distinción entre relación de tipo federal y federalismo. Como dice Martínez, la atribución de recursos propios a las Comunidades mediante los Actos de Luxemburgo de abril de 1970 y estableciendo, pues, un sistema financiero de carácter federal, «han enriquecido con nuevos elementos federales esa federación parcial». Sin embargo, esto no es más que un primer paso: si se tratara de una Hacienda totalmente federal, al tipo de los Estados federales, la doble imposición podría evitarse con relativa facilidad, pero los Estados miembros de la C. E. E. siguen siendo todavía los titulares de la competencia de recaudar los tributos y por ello la doble imposición internacional perdura, aunque se hayan adoptado ciertas medidas para paliarla. Sin embargo, hay unos antecedentes en las Comunidades que, aunque no calificables de Hacienda Europea, sin embargo implican la percepción por la Organización de unos tributos. Es la C. E. C. A. la que desde su origen dispuso de esta posibilidad, mediante el gravamen sobre la producción del carbón y del acero<sup>49</sup>. Junto a este tributo, hay que señalar el impuesto que grava los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y agentes de las Comunidades Europeas. En efecto, en los protocolos sobre las inmunidades y privilegios de cada Comunidad, anejos a sus tratados constitutivos, se declara la exención de impuestos directos en los Estados miembros de los sueldos, salarios y emolumentos satisfechos por las Comunidades. Esta exención, en principio, no es novedad, pues tiene su antecedente en la exención concedida a los diplomáticos en el país en que están acreditados y, por lo que afecta a las Organizaciones internacionales, se acostumbra a conceder tal exención. La novedad radica en que la exención va acompañada de la obligación de las Comunidades de establecer un impuesto sobre las

48. MARTÍNEZ, D.: *El sistema financiero de las Comunidades Europeas*, Madrid, 1974, págs. 285-296.

49. Estudio detallado de este tributo en MARTÍNEZ, D.: *El sistema financiero de las Comunidades Europeas*, Madrid, 1974, págs. 93-108.

retribuciones de sus funcionarios, lo que se hizo mediante los reglamentos 32 de la C. E. E. y 12 de la C. E. C. A.<sup>50</sup>. Se trata, pues, de un impuesto establecido por la Organización, siendo un impuesto sobre la renta de tipo especial, pues no grava todas las rentas de los funcionarios, sino sólo los emolumentos, sueldos y salarios satisfechos por la Comunidades.

Con una visión global hay que considerar, como dice Cartou<sup>51</sup> que el objetivo general de la política fiscal tiene una serie de objetivos más precisos, que son: la unión aduanera, la unión económica y, finalmente, el sistema fiscal federal, que aunque de él ya se habló en el Informe Neumark, es el objetivo a más largo plazo y que se fundamentará sobre la armonización de legislaciones y políticas fiscales nacionales y sobre la creación de un «sistema de compensación federal». De todos modos, hay que poner de relieve que este objetivo a largo plazo es el necesario para conseguir los fines de la organización, pues lo demás son simples pasos, que no significan la realización de un mercado común<sup>52</sup>.

#### VI. INCORPORACIÓN DE NUEVOS ESTADOS A LA C. E. E.: DISPOSICIONES FISCALES.

La adhesión del Reino Unido, de la República de Irlanda y de Dinamarca en 1 de enero de 1973<sup>53</sup> ha presentado problemas de adaptación del Derecho comunitario a las nuevas circunstancias y, entre ellos, los de tipo fiscal. El art. 2 dice que «las disposiciones de los tratados originarios y las decisiones tomadas por los órganos de la Comunidad obligan a los nuevos Estados miembros», bajo reserva de ciertas medidas de adaptación, medidas transitorias y demoras referentes a derechos de aduana, accisas, impuestos indirectos que gravan las concentraciones de capitales, franquicias aplicable a los viajeros e impuesto sobre el valor añadido.

El aspecto (en lo que aquí nos interesa) que más a fondo se discutió fue el relativo a los movimientos de capitales, fijándose períodos en los que se irá liberalizando dicho movimiento. Los períodos son distintos según se trate de inversiones directas lle-

50. Publicados en *J.O.C.E.* de 14 de junio de 1962.

51. CARTOU, L.: *Droit financier et fiscal européen*, Paris, 1972, pág. 165.

52. NÉME, J. y C.: *Organizaciones económicas internacionales*, Barcelona, 1974, págs. 396-400.

53. Decisión del Consejo de 22 de enero de 1972, *J.O.C.E.* n.º L 73, de 27 de marzo de 1972.

vadas a cabo por residentes en otros Estados y de movimientos de capital con carácter personal: transferencias de capitales de residentes que emigran, donaciones, dotes, impuestos sobre sucesiones, etc.<sup>54</sup>.

Dice Wägenbaur<sup>55</sup> que podría esperarse que la ampliación de la Comunidad a nueve Estados miembros hiciera que se avanzara más en el campo de los impuestos directos, campo, dice, en el que todo o casi todo queda por hacer. Efectivamente, la incorporación de nuevos Estados no causa, en el aspecto fiscal, dificultades mayores, ya que, al igual que los seis Estados miembros originarios, los nuevos países miembros están ligados por una amplia red de tratados para evitar la doble imposición internacional.

#### VII. RELACIONES FISCALES DE ESPAÑA CON LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA C. E. E.

Junto a los problemas fiscales dentro de la Comunidad hay que tener en cuenta los que se plantean por los que obtienen algún tipo de renta en los Estados que forman parte de la misma. Sobre esta materia desarrolló Van Hoorn una ponencia en una reunión celebrada en la London School of Economics en 1968. En esta ponencia puso de relieve, entre otras cuestiones, los problemas planteados por la doble imposición, si bien había que partir de la base de que cuando desarrolló la ponencia Gran Bretaña no era miembro de la C. E. E. pero se encontraba en una situación ventajosa desde el momento en que el Reino Unido tenía acuerdos para evitar la doble imposición internacional con todos los Estados miembros de la C. E. E., pero pone de relieve que «hacer negocios con un país extranjero envuelve una escala muy compleja de problemas fiscales que no están limitados a las cuestiones de doble imposición. Las leyes fiscales internas en conexión con los acuerdos de doble imposición existentes, pueden determinar materias, tales como la elección de la colocación de una sucursal o de una filial en el extranjero, la forma en que los negocios en el extranjero deben llevarse y la forma de financiación

54. Ver los artículos 120 a 126 del Acta relativa a las condiciones de adhesión y a las adaptaciones de los tratados y, en la obra colectiva *Legal problems of an enlarged European Community*, Londres, 1972, el capítulo dedicado al derecho de sociedades.

55. WÄGENBAUR, R.: *Dispositions fiscales*, 1.ª parte del vol. 5 de la obra *Le droit de la Communauté économique européenne* (dirigido por J. Mégret), Bruselas, 1973, pág. 115.

de las operaciones de negocios en el extranjero. El conocimiento de los impuestos extranjeros, sus recíprocos efectos y su impacto sobre los negocios y las finanzas internacionales se han convertido en un arte y una necesidad. La dificultad a menudo está en dónde encontrar fuentes de información dignas de crédito»<sup>56</sup>.

Por lo que afecta a las relaciones de España con los países miembros de la C. E. E. hay que decir que tenemos convenios para evitar la doble imposición internacional con Francia en materia de impuestos sobre la renta y las herencias de 8 de enero de 1963<sup>57</sup>, con Alemania, en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, de 5 de diciembre de 1966<sup>58</sup>, con Bélgica en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, de 24 de septiembre de 1970<sup>59</sup>, con Holanda, en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, de 15 de junio de 1971<sup>60</sup> y con Dinamarca, en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, de 3 de julio de 1972<sup>61</sup>.

Está, además, en la fase de negociaciones un convenio con Gran Bretaña, país con el que se concluyó un convenio relativo a Compañías mercantiles el 27 de junio de 1924<sup>62</sup> que contiene disposiciones fiscales en los arts. 4 y 5.

Con Italia (tras la imposibilidad de llevar a buen fin el convenio ya preparado siguiendo el modelo de la O. C. D. E.) sólo existe el antiguo convenio sobre régimen fiscal de sociedades<sup>63</sup>.

En cuanto a las relaciones de España con la C. E. E. nos limitaremos a citar la existencia de un acuerdo comercial preferencial en 1970 y un Protocolo de 1973 por el que se adaptó el acuerdo con España a la Comunidad ampliada para 1973<sup>64</sup>.

56. VAN HOORN, J.: «The tax problems of exporting to and doing business with the European Economic Community», *British Tax Review*, mayo-junio 1968, pág. 176.

57. Ratificado el 11 de julio de 1963 (*B.O.E.* 7 y 30 de enero de 1964, ARANZADI, *Leg.*, 1964, n.º 38).

58. Ratificado el 13 de junio de 1967 (*B.O.E.* 8 abril 1968, ARANZADI, *Leg.*, 1968, n.º 686).

59. Ratificado el 23 de septiembre de 1971 (*B.O.E.* 27 de octubre de 1972, ARANZADI, *Leg.*, 1972, n.º 1.948 y 1973, n.º 402).

60. Ratificado el 15 de junio de 1972 (*B.O.E.* de 16 de octubre de 1972, ARANZADI, *Leg.*, 1972, n.º 1.881).

61. Ratificado el 12 de enero de 1973 (*B.O.E.* de 28 de enero de 1974, ARANZADI, *Leg.*, 1974, n.º 183).

62. Gaceta de 3 de julio de 1924, ALCUBILLA, *apéndice 1.924*, págs. 501-503. También en: NACIONES UNIDAS: *Acuerdos fiscales internacionales*, tomo I, 1950, pág. 112.

63. Ratificado el 9 de septiembre de 1928, publicado en la Gaceta de 14 de septiembre de 1928, ALCUBILLA, *apéndice 1.929*, págs. 73-74 y también en NACIONES UNIDAS: *Acuerdos fiscales internacionales*, tomo II, pág. 17.

64. Amplia referencia a los mismos y útiles indicaciones bibliográficas

Hemos de considerar en este sentido, finalmente, que «España no puede permitirse el lujo de volver la espalda a la Europa fiscal. Sus caminos son los nuestros, por mucha que sea la lentitud con la que los recorramos y a marchar con acierto por ellos han de tender nuestros futuros esfuerzos. De aquí que tengamos que procurarnos el mejor bagaje posible de conocimientos sobre lo que en Europa se hace y sobre las ideas que inspiran esa actuación fiscal europea»<sup>65</sup>.

## VIII. CONCLUSIONES.

1. La armonización de impuestos directos hasta ahora alcanzada por la C. E. E. no se ha conseguido a impulsos de ella, sino por una evolución natural en los Estados miembros. Ello se debe a la directa incidencia de estos impuestos sobre los intereses personales y de grupos, que dificultan la intervención de los poderes públicos.

2. La armonización y el acercamiento de legislaciones son conceptos dinámicos, que cambian con los tiempos, pero siempre diferentes de la unificación, que de momento no es deseable ni parece pueda llegar a serlo en el futuro. Además, la armonización sólo será necesaria en aquellos impuestos que afecten a la vida y funcionamiento de la C. E. E., pudiendo quedar sin armonizar todos los demás existentes en los países miembros.

3. Como medidas concretas para evitar la doble imposición, únicamente cabe citar la amplísima red de convenios bilaterales concluidos a tal fin entre los Estados miembros. Tales convenios son insuficientes o por no adaptarse ya a la realidad o por no ser idéntico el contenido de los concluidos entre Estados miembros de la Comunidad.

4. La idea de superación de los convenios bilaterales, encarnada en la posibilidad de conclusión de un convenio multilateral, está casi abandonada, prefiriéndose la organización de una Hacienda de tipo comunitario.

5. La ampliación de las Comunidades no altera en nada la situación existente en materia de doble imposición con anterioridad a la incorporación de los nuevos miembros.

en MEDINA, M.: *La Comunidad Europea y sus principios constitucionales*, Madrid, 1974, págs. 201-210, especialmente, pág. 203, nota 24).

65. «Editorial» de *Hacienda Pública Española*, n.º 13, 1971, pág. 17.

6. Por lo que se refiere a España hay que detectar dos hechos: 1.º De los posibles nueve convenios bilaterales con Estados miembros de la C. E. E., únicamente hay cinco vigentes (más los dos antiguos y limitados a sociedades con Gran Bretaña y con Italia). 2.º En el plano de la armonización, nuestra fiscalidad difiere bastante de la existente en los países miembros de la C. E. E., tanto en materia de impuestos indirectos (pensemos en el T. V. A. y en nuestro impuesto general sobre el tráfico de las empresas) como en materia de impuestos directos.

## NOTAS

