

LA IMPOSICION INDIRECTA SOBRE TRANSMISIONES DE BIENES Y ACTOS JURIDICOS

Por JOSE ALBERTO PAREJO GAMIR
Profesor de Hacienda Pública

1. INTRODUCCION

Nos corresponde ocuparnos en este trabajo de la imposición española sobre transmisiones de bienes y actos jurídicos, con la finalidad de buscar sus posibles líneas de evolución o reforma que puedan parecernos más idóneas.

En realidad, estos gravámenes, encuadrados dentro de la imposición de naturaleza indirecta, tienen vigencia actualmente, aunque sea bajo diferentes denominaciones, en todos los países que integran la O.C.D.E. Lo que sí varía es su importancia relativa en el total de ingresos fiscales, tanto si se considera la Seguridad Social como si no.

No vamos, sin embargo, nosotros a referirnos a dicha importancia relativa a nivel comparativo (1), ni vamos a entrar en el análisis de las características, ventajas e inconvenientes, de estas figuras impositivas, por otra parte suficientemente expuestas ya por la doctrina fiscal tanto extranjera como nacional.

Solamente queremos dejar ya constancia de, por un lado, la gran vaguedad del concepto de la imposición sobre las transferencias de bienes patrimoniales a título oneroso, que constituye una categoría impositiva muy discutible y que comprende un conjunto muy heterogéneo de figuras impositivas, y, por otro lado, de las grandes críticas que la doctrina formula a la imposición documental, basadas en la creencia general de que más que los impuestos, deberían ser las tasas fiscales las que encuadraran dentro de su campo un gravamen de esta naturaleza.

(1) Vid. OCDE (1973). Vid., también, R. Calle Saiz (1974), pp. 682 y ss. El profesor Calle presenta unos cuadros comparativos de los países de la OCDE, distinguiendo los pertenecientes a la CEE del resto.

— Impuesto sobre las aportaciones a sociedad: el impuesto grava, fundamentalmente, la adquisición por el primer adquirente de participaciones sociales en una sociedad de capitales alemana y otras aportaciones de capitales a este tipo de sociedades. Este impuesto, como los equivalentes que tienen vigencia en la C.E.E., ha sido objeto de propuestas comunitarias de armonización.

— Impuestos sobre operaciones bursátiles: grava, como se deriva de su denominación, las operaciones de compra de títulos efectuadas en Alemania o realizadas en el extranjero con la participación de un residente alemán.

3) Impuesto sobre las letras de cambio: grava, esencialmente, la extensión de letras de cambio, siendo la base el valor por el que extiende la cambial.

En Bélgica existen los impuestos que se citan a continuación:

1) Derechos de registro: gravan, fundamentalmente, la transmisión de bienes inmuebles; las variaciones de capital social; las aportaciones societarias; la constitución, modificación, prórroga y extinción de determinados derechos reales, y la constitución, modificación, transformación y disolución de sociedades.

2) Derechos de hipoteca: grava la inscripción o renovación de la inscripción de hipotecas sobre inmuebles.

3) Impuesto sobre las operaciones bursátiles: grava la venta, compra o transmisión al suscriptor de títulos efectuada con la intervención de un intermediario profesional.

4) Impuesto sobre los títulos cotizados en Bolsa: el impuesto sobre los títulos cotizados en bolsa grava la admisión a cotización, el 1 de enero, de acciones, obligaciones y fondos públicos de cualquier naturaleza.

5) Derechos de timbre: con los derechos de timbre, fijos o proporcionales, se gravan los actos notariados, diferentes actos y escritos y los efectos de comercio.

En Francia, cabe destacar como equivalentes a la imposición española sobre transmisiones patrimoniales "inter vivos" y actos jurídicos documentados los siguientes gravámenes:

1) **Derechos de registro:** a través de los derechos de registro se gravan, esencialmente, la transmisión de bienes inmuebles; la constitución de sociedades; el aumento de capital de sociedades; la fusión y disolución de sociedades, y la cesión de títulos.

2) **Impuesto sobre las operaciones bursátiles:** el impuesto grava a la vez, por cada operación, la compra y venta de valores mobiliarios.

3) **Derechos de timbre:** con los derechos de timbre se gravan los actos autenticados, determinados actos y escritos, los efectos de comercio, la expedición de determinados documentos, etc.

Según la legislación de Luxemburgo, se exigen los siguientes gravámenes sobre transmisiones de bienes y actos jurídicos:

1) **Derechos de registro:** en Luxemburgo, los derechos de registro gravan la transmisión de bienes inmuebles; aportaciones societarias mobiliarias e inmobiliarias puras y simples; aumento de capital de las sociedades por aportaciones nuevas y por incorporación de reservas; aportaciones a título oneroso; fusión y disolución de sociedades, etc. También se gravan las acciones y obligaciones emitidas por las sociedades anónimas y por las sociedades comanditarias por acciones, así como las participaciones sociales en las sociedades de responsabilidad limitada.

2) **Derechos de hipoteca:** el impuesto grava la inscripción y renovación de inscripción de hipotecas inmobiliarias, y la transcripción de otros derechos reales inmobiliarios.

3) **Derechos de timbre:** en Luxemburgo, un derecho de timbre, debido en razón de la dimensión del documento y que varía entre 5 y 60 F, se exige sobre todos los documentos destinados a los actos públicos y privados que deben dar fe entre las partes; un derecho de timbre fijo, que oscila entre 10 y 1.000 F se aplica a los pasaportes, permisos, certificados, legalizaciones, autorizaciones, etc., expedidos por los servicios públicos. Finalmente, un derecho de timbre proporcional cuyo tipo se fija en un franco por 1.000 F de la cuantía expresada, se exige sobre los efectos de comercio.

En Holanda se exigen los siguientes gravámenes:

1) Derechos de registro: gravan, fundamentalmente, la transmisión de bienes inmuebles; la constitución, variación del capital social, transformación, fusión y disolución de sociedades, y las ventas públicas de bienes muebles.

2) Derechos de timbre: se exigen en algunos casos según la dimensión del documento. En otros, gravan determinados documentos, reconocimiento de deudas, pólizas de seguro, arrendamientos de bienes muebles o inmuebles, títulos negociables, operaciones bursátiles, etc.

En Italia, los impuestos más importantes equivalentes a la imposición española sobre transmisiones patrimoniales "inter vivos" y actos jurídicos documentados son los siguientes:

1) Derechos de registro: gravan la transmisión de bienes inmuebles; la constitución, transformación, fusión y disolución de sociedades; la variación del capital social; la emisión de obligaciones; la constitución, modificación y prórroga de determinados derechos reales; etc.

2) Derechos de hipoteca y catastral: el impuesto hipotecario, unas veces proporcional y otras fijo, grava con carácter general la inscripción, renovación y cancelación de hipotecas.

Por su parte, el impuesto catastral grava la inscripción catastral.

3) Derechos de timbre: a través del impuesto de timbre, se gravan los documentos en los que se formalizan los actos civiles, administrativos, judiciales y extrajudiciales.

En los tres nuevos países de la Comunidad Económica Europea, y bajo la denominación de "Derechos de timbre" (Stamp Duties), se incluyen aquellos supuestos impositivos que se consideran equivalentes a la imposición española sobre transmisiones patrimoniales "inter vivos" y actos jurídicos documentados. En estos países se sigue el criterio de que el derecho de timbre grava el documento en que se refleja un determinado acto o negocio jurídico (3), principio básico que

(3) Vid. sobre este tema: B. Pinson (1973), pp. 507 y ss. Vid. P. Fontaneau (1974). Vid. CEE (1974). Vid. *Direct Taxation in Denmark* (1974), pp. 43 y ss. Vid. R. Calle (1974), pp. 709 y 710.

es preciso tener en cuenta al contemplar la problemática de los derechos de timbre en Inglaterra, Irlanda y Dinamarca. Hecha esta observación, y en un plano más concreto, procede destacar que, con carácter general, y entre otras, se gravan a través de los derechos de timbre las transmisiones de la propiedad, en un sentido amplio; la constitución, fusión y reestructuración de sociedades; las variaciones del capital social; la constitución de determinados derechos reales; diversos documentos comerciales y administrativos; efectos de comercio, etc. Sería prolijo profundizar sobre este tema, máxime si se tiene en cuenta que los derechos de timbre constituyen en estos países una forma de imposición compleja y cuya importancia no justifica un análisis más detallado. Lo importante, en definitiva, desde la perspectiva de la armonización fiscal, es que el nivel de los derechos de timbre, unas veces fijos y otras proporcionales, varía sensiblemente según los supuestos en los tres países considerados, admitiéndose también numerosas exenciones y la existencia de un mínimo exento en aquellos casos especificados legalmente.

De esta forma se concluye la consideración comparativa de los impuestos existentes en la Comunidad Económica Europea equivalentes a la imposición española sobre transmisiones patrimoniales "inter vivos" y actos jurídicos documentados. La principal conclusión que puede alcanzarse, a nivel comunitario, es *la existencia de una apreciable diversidad y heterogeneidad en la estructura de estos gravámenes en los países de la Comunidad Económica Europea, como ya resal-
tábamos al comienzo de este epígrafe. Vamos ya, sin más, a pasar a referirnos al caso español.*

3. CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES DEL IMPUESTO ESPAÑOL SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES «INTER VIVOS» Y DEL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

A) El impuesto sobre transmisiones patrimoniales "inter vivos" es un gravamen de naturaleza indirecta que grava las transmisiones "inter vivos" de toda clase de bienes que ra-

diquen en territorio nacional y derechos, acciones y obligaciones que en él hayan nacido, puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse y por las que se efectúen de bienes muebles situados fuera de dicho territorio cuando el adquirente y transmitente sean españoles o residentes en España.

A efectos de comparación de este impuesto con el de los países del Mercado Común, es imprescindible enumerar las transmisiones sujetas.

1) Las transmisiones por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

2) La constitución, reconocimiento, modificación, prórroga, transmisión y extinción por contrato, acto judicial o administrativo de toda clase de derechos reales.

3) La constitución, aumento y disminución de capitales, prórroga, modificación, transformación y disolución de sociedades.

4) La constitución, modificación, renovación, prórroga expresa, transmisión y extinción de préstamos, cualesquiera que sean su naturaleza y clase.

5) La constitución, modificación, prórroga expresa y extinción de fianzas.

6) La constitución, prórroga, subrogación y cesión y arrendamientos de bienes, obras, servicios, derechos o aprovechamientos de todas clases.

7) La constitución, modificación, prórroga y transmisión de pensiones por actos "inter vivos".

8) La concesión administrativa de bienes, obras, servicios o aprovechamientos públicos y su transmisión por actos "inter vivos".

Respecto a este impuesto, únicamente señalaremos que el principio general es considerar obligado al pago del impuesto a la persona que adquiere los bienes o en favor de la que opera la transmisión gravada, aunque existen responsables solidarios del pago del impuesto. La base imponible, como norma general, es el verdadero valor que los bienes y derechos

tuviesen el día en que se celebró el contrato o se causó el acto sujeto al mismo, con deducción de las cargas o gravámenes que disminuyen realmente su estimación. Existen, por otra parte, normas específicas de determinación de la base imponible.

Finalmente, destacar que la tarifa del impuesto consta de 27 conceptos, y que los tipos de gravamen correspondientes a los mismos son fijos, excepto en los siguientes supuestos: a) la transmisión de acciones admitidas a cotización oficial y de sus derechos de suscripción, intervenidas por Agentes de Cambio y Bolsa o Corredores Oficiales de Comercio; b) la transmisión de acciones no admitidas a cotización oficial y de sus derechos de suscripción intervenidas por Agentes de Cambio y Bolsa o por Corredores Oficiales de Comercio; c) la constitución de arrendamientos de viviendas extendidos en efectos timbrados; y d) la constitución de arrendamientos de locales de negocios extendidos en efectos timbrados; en estos supuestos, los tipos con crecientes.

B) En lo que concierne al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuyo precedente se encuentra en el Impuesto de Timbre, suprimido por la Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, señalaremos que se exige por los actos jurídicos documentados que se formalicen en territorio nacional y por los que, habiéndose formalizado en el extranjero, surtan cualquier efecto jurídico o económico en España. Quedan sujetos a este impuesto:

a) Los documentos referentes a actuaciones procesales.
b) Los documentos referentes a actuaciones administrativas.

c) Los documentos notariales.

d) Los documentos de giro mercantil, es decir, las letras de cambio y los documentos que realicen una función de giro o suplan a las letras de cambio, entendiéndose que un documento realiza una función de giro cuando acredita remisión de fondos o signo equivalente de un lugar a otro o implique una orden de pago, aun en el mismo en que ésta se haya dado o en él figure la cláusula a la orden.

Están obligados al pago de este impuesto: a) en los actos jurídicos documentados de naturaleza jurisdiccional, las partes o interesados en ellos. Si hubiese imposición de costas, la parte condenada en ellos; b) en los actos jurídicos documentados de naturaleza administrativa, la persona que los inste o en cuyo interés se dicten. En las Instancias y Recursos, quienes los suscriban; c) en los documentos notariales, los otorgantes, personas que los insten o soliciten o aquéllos en cuyo interés se expidan; d) en las grandezas, honores y condecoraciones, sus beneficiarios; e) en las anotaciones, la persona a cuyo favor se practiquen; y f) en las letras de cambio, el librador, y cuando hubiesen sido expedidas en el extranjero, su primer tenedor en España.

En cuanto a la base imponible, destacar que servirá de base, según el artículo 195 del Texto Refundido: a) en las resoluciones de las diferentes jurisdicciones, en los laudos y en los actos de conciliación, la cuantía litigiosa o controvertida fijada en los respectivos procedimientos. En las de naturaleza penal y de contrabando, la suma de las cantidades que en concepto de multas y sanciones pecuniarias se impongan y las restituciones, reparaciones e indemnizaciones que sean exigibles; b) en las autorizaciones para la cotización en las Bolsas españolas de títulos valores extranjeros, cuando la entidad emisora no realice negocios en España, el valor nominal de los títulos para los que se solicite, salvo reciprocidad; c) en las anotaciones preventivas, el valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya; d) en las primeras copias de las escrituras y actas notariales que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable, el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa; e) en las letras de cambio, la cantidad girada; y f) en las actas de protesto, la tercera parte del valor nominal del efecto protestado o de la cantidad que hubiese dado lugar al protesto.

Finalmente, observar que el impuesto se devengará en el momento en que se formalice el acto sujeto a gravamen y que la tarifa del impuesto consta de 12 números, tres de natura-

leza proporcional, dos progresivos y el resto son de cuota fija (4).

C) *Comparación de la imposición actual sobre transmisiones de bienes y actos jurídicos en la C.E.E. y en España.*

Concluido el análisis de la imposición sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos en la C.E.E. y en España, vamos a realizar algunas consideraciones comparativas entre estos gravámenes, en su estructura actual, con los que cerrar este apartado, antes de pasar a estudiar el proceso de armonización fiscal en la Comunidad.

Hemos dicho ya que, con carácter general, y bajo diferentes denominaciones, los países del Mercado Común gravan los supuestos contemplados por el impuesto español sobre transmisiones patrimoniales "inter vivos", que tiene una mayor simplicidad formal, aunque en los países de la C.E.E. no existen la multiplicidad de conceptos ni las sutilezas jurídicas que caracterizan a nuestro impuesto.

Fornesa Ribó (5), en un detallado estudio comparativo, ha destacado, respecto a este impuesto, cómo "los tipos impositivos son inferiores o análogos; la concurrencia de conceptos y subconceptos impositivos es inferior; desde un punto de vista estructural, el sistema español presenta características de mayor simplificación, y los posibles inconvenientes del mismo en cuanto a eficacia de la gestión, también deben considerarse generalizados. Probablemente, los puntos más débiles dentro de esta consideración comparativa pueden ser los relativos a la agilidad del sistema, a las facilidades de tramitación y, en particular, a las fórmulas más concretas, eficaces y reducidas que ofrece el cuadro de desgravaciones vigentes en la mayor parte de dichos países. De todas formas, merece señalarse la circunstancia de que las operaciones societarias (en particular las relativas a actos que den lugar a formas de integración empresarial o a facilidades para la ade-

(4) Vid. Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos generales sobre las Sucesiones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

(5) Vid. R. Fornesa Ribó (1970), p. 260.

cuada capitalización y autofinanciación de las empresas, fusiones, absorciones, agrupaciones temporales, aumentos de capital con cargo a reservas, beneficios, fondos de previsión, etc.) merecen una atención especial y de mayor alcance en los países de la C.E.E. que la que presenta la legislación española".

Por su parte, el profesor R. Calle, por lo que respecta al impuesto documental, ha puesto de manifiesto también que "todos los países de la Comunidad Económica Europea aplican, con mayor o menor profusión, impuestos de esta naturaleza, algunos de los cuales contemplan objetos impositivos paralelos al del impuesto español sobre actos jurídicos documentados. En otros términos, el planteamiento comunitario respecto a este gravamen es similar al español (6).

En consecuencia, y desde una perspectiva amplia, dos son las principales conclusiones que se pueden plantear de la anterior exposición: por un lado, el hecho de que, en materia de estos gravámenes, la situación fiscal de nuestro país no difiere básicamente de la de los pertenecientes a la Comunidad Económica Europea. Por otro, que, a pesar de lo que acabamos de decir, a medio plazo es preciso tener en cuenta el proceso de perfeccionamiento de estos gravámenes en el seno del Mercado Común con la finalidad de que no se produzcan discrepancias de relieve, inexistentes, según decíamos, en la actualidad.

Todo ello, sin olvidar el hecho de que, como apuntábamos más arriba, la reforma de estas figuras impositivas, están, en parte al menos, condicionadas por la de la imposición indirecta española, en general. Vamos ya, sin más, a ver cuáles son esas líneas de perfeccionamiento y armonización de estos impuestos, en la C.E.E.

(6) Vid. R. Calle Saiz (1969), pp. 212-13.

4. LA DOCTRINA FISCAL DE LA C.E.E. SOBRE LA ARMONIZACION DE LOS IMPUESTOS SOBRE TRANSMISIONES DE BIENES Y ACTOS JURIDICOS

La doctrina fiscal de la integración europea se ha ocupado del análisis de los impuestos sobre transmisiones de bienes y actos jurídicos por cuanto estos gravámenes de naturaleza indirecta afectan a la obtención de capitales y a la libre circulación de los mismos en la Comunidad Económica Europea, problema que no aborda el Tratado de Roma y sobre el que se realizan limitadas pero relevantes consideraciones por el Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea. En función del objetivo de la libre circulación de capitales, el Informe Neumark precisa que "incluso en la hipótesis de que, como consecuencia del establecimiento o mantenimiento de la convertibilidad total de las monedas en los Estados miembros o creación de una moneda comunitaria, no exista ningún obstáculo a la libre circulación de capitales, factores de orden fiscal pueden entorpecer o imposibilitar los movimientos de capitales que pudieran producirse como consecuencia de las condiciones más favorables de rentabilidad o beneficios". La eliminación de las distorsiones fiscales motivadas por los impuestos indirectos y que afectan al libre movimientos de capitales se propugna por el Comité Fiscal y Financiero atendiendo a un conjunto de consideraciones (7):

— La libre circulación de capitales constituye uno de los principales objetivos de la Comunidad Económica Europea.

— Aunque los impuestos directos son los que mayor influencia pueden ejercer sobre el libre movimiento de capitales, también los impuestos indirectos pueden afectar a tal objetivo y, más concretamente, los impuestos de registro y timbre, que gravan la constitución de sociedades y los aumentos de capital, así como la emisión de acciones y obligaciones y las operaciones bursátiles. Estos gravámenes ofrecen disparidades considerables tal como se aplican en los países de la Comunidad Económica Europea, tanto en su natu-

(7) Vid. CEE (Commission) (1962)

raleza como en su nivel, a la vez que pueden producir dobles imposiciones difíciles de eliminar por medio de convenios para evitar la doble imposición.

En función de estos criterios, el Comité Fiscal y Financiero se manifiesta de la siguiente forma respecto a los impuestos indirectos que gravan: 1) la constitución de sociedades y los aumentos de capital; y 2) la emisión de acciones y obligaciones y las operaciones bursátiles:

a) La solución ideal sería reducir en una primera fase los impuestos indirectos que afectan a la obtención y libre circulación de capitales en el seno de la Comunidad Económica Europea. En una fase posterior, los citados impuestos deberán suprimirse gradualmente.

b) El Comité Fiscal y Financiero, consciente de la dificultad de proceder a la supresión de los mencionados impuestos en una primera fase, propugnaba:

a') Una sensible armonización en materia de imposición sobre los movimientos de capitales. En opinión del Comité Fiscal y Financiero, "parece indicada e incluso indispensable una armonización muy amplia de los impuestos que afectan a los movimientos de capitales para crear, tanto para los empresarios como para los ahorradores, condiciones fiscales uniformes en los Estados miembros, tanto para las inversiones directas como para las inversiones en valores mobiliarios. La armonización debe tender, en el caso ideal, a unificar todos los impuestos considerados tanto en lo que concierne a su estructura como a su nivel. Se podría, sin embargo, al menos durante un período de transición, concebir una solución según la cual la igualación aproximativa de las cargas reales sobre los movimientos de capitales se realizase a través de reformas parciales".

b') La supresión de la doble imposición en los movimientos internacionales de capital.

c') El análisis de si subsisten, en el contexto de los impuestos a armonizar, reglamentos que, por la existencia de discriminaciones fiscales de ciertas formas de capital o inversión, constituyan una infracción al principio de libre concurrencia y deban, por tanto, suprimirse.

El interés demostrado por el Comité Fiscal y Financiero

en lo concerniente a la armonización, o supresión en su caso, de los impuestos indirectos que gravan la obtención y circulación de los capitales se ratifica por el Informe Segré (8), redactado por un grupo de expertos constituido con la finalidad de analizar los problemas planteados por el funcionamiento de los mercados de capitales en la Comunidad.

En uno de sus capítulos se exponen las razones por las que procede otorgar una adecuada importancia a la imposición indirecta que incida sobre la obtención y circulación de los capitales, en orden a buscar soluciones que favorezcan el desarrollo y buen funcionamiento, en el seno de la Comunidad, de un mercado de capitales de dimensión verdaderamente europea.

Se analizan en el Informe Segré los dos grupos de impuestos que, en opinión del grupo de expertos, afectan de una forma más inmediata al funcionamiento de los mercados financieros:

a) Los impuestos indirectos que gravan la obtención de capitales, entendiéndose por tales los gravámenes sobre las aportaciones a sociedades y los impuestos de timbre que gravan la emisión de títulos en el país de emisión o la puesta en circulación en un país de títulos extranjeros.

b) Los impuestos indirectos que gravan la circulación de los títulos, es decir, los impuestos sobre las operaciones bursátiles e impuestos asimilados.

Respecto a los primeros, el Informe Segré, en línea con la opinión del Comité Fiscal y Financiero, se manifiesta partidario, como solución ideal, de su supresión. Sin embargo, y en base a las dificultades de llevar a la práctica esta propuesta, ofrece como solución alternativa la armonización de los impuestos sobre las aportaciones a sociedades y la supresión de los impuestos de timbre sobre los títulos.

En lo que concierne a los impuestos a los que se hace referencia en segundo lugar, el Informe Segré se pronuncia en términos similares: supresión o, en su defecto, establecimiento de tipos de gravamen uniformes (9).

(8) Informe Segré (1966).

(9) Vid. Informe Segré (1966), pp. 326 y ss.

Las referencias comunitarias a esta problemática son numerosas, siendo interesante recordar lo expuesto en el célebre "Rapport du Conseil à la Commission concernant la réalisation par étapes de l'union économique et monétaire dans la Communauté" (Informe Werner) y en la "Résolution du Conseil et des Représentants des Gouvernements des États Membres, du 22 mars 1971, concernant la réalisation par étapes de l'union économique et monétaire dans la Communauté". Tanto en el Informe como en la Resolución se destaca la importancia de conseguir un adecuado nivel de armonización de la imposición indirecta que afecta a la libre circulación de capitales en la Comunidad Económica Europea.

El ritmo de realización de los trabajos comunitarios sobre la armonización de los impuestos indirectos que gravan los movimientos de capitales ha respondido al interés otorgado en el seno de la Comunidad Económica Europea al libre movimiento de capitales, objetivo cuya importancia es fácilmente colegible a través de las directrices aprobadas hasta ahora. En este sentido, es importante resaltar que ya en 1964 estaba elaborado por la Comisión de la C.E.E. un proyecto de directriz relativo a la armonización de los impuestos indirectos que gravan los movimientos de capitales (10). Este proyecto de directriz fue sometido al análisis del Parlamento Europeo y del Comité Económico y Social, que manifestaron su parecer en 1965 (11). El Parlamento Europeo aprobó el proyecto sin realizar modificación alguna, después de examinar el Informe de la Comisión del Mercado Interior y de la Comisión Económica y Financiera. En cambio, el Comité Económico y Social propuso algunas reformas al texto del proyecto, en cuyo análisis no vamos a entrar. Sin embargo, es importante consignar que tanto el Parlamento Europeo como el Comité Económico y Social dejaron constancia de una concepción más amplia de las medidas armonizadoras que, según su parecer, deberán aplicarse para facilitar el libre movimiento de los capitales. En esencia, las observaciones rea-

(10) Vid. Journal Officiel des C.C.E.E. (1964). El proyecto fue transmitido al Consejo de la CEE el 16 de diciembre de 1964.

(11) Vid. Journal Officiel des C.C.E.E. (1965 a) y (1965 b).

lizadas por el Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social que incidían, principalmente, sobre la propia fundamentación y contenido del proyecto de directriz, eran las siguientes:

— El proyecto de directriz solamente constituye el punto de partida de las posibles soluciones comunitarias a la armonización de los impuestos que gravan los movimientos de capitales y, en consecuencia, es ineludible un análisis más profundo del problema en función de las exigencias fiscales impuestas por la realización del Mercado Común.

— Se admite como solución ideal la supresión de todos los impuestos indirectos que gravan los movimientos de capitales.

— En último extremo, se recomienda la supresión del impuesto sobre las aportaciones a las sociedades de capitales, que propugnaba el proyecto de directriz de la Comisión, aunque se admitía transitoriamente su aplicación siempre que se armonizase la estructura y los tipos de gravamen de este impuesto en todos los países del Mercado Común.

Este proyecto de directriz fue aprobado por el Consejo, motivando la "Directive du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux" (12).

Vamos a continuación a proceder a su análisis detallado, que completamos con una breve referencia a otras disposiciones y directrices de la C.E.E. en este campo, que nos darán una imagen global del camino recorrido por la Comunidad para el logro de la armonización fiscal de estos gravámenes.

La primera Directriz, de 17 de julio del 69, se basa en los siguientes hechos:

a) El objetivo del Tratado de Roma es crear una unión económica que tenga características análogas a las de un mercado interior, siendo una de las condiciones esenciales para ello promover la libre circulación de capitales.

b) Los impuestos indirectos, actualmente en vigor en los

(12) Vid. Journal Officiel des C.E.E. (1969).

Estados miembros, que gravan la obtención de capitales, a saber, los impuestos que recaen sobre las aportaciones a sociedades y los impuestos de timbre sobre los títulos, dan lugar a discriminaciones, dobles imposiciones y disparidades que obstaculizan la libre circulación de los capitales y deben, en consecuencia, ser eliminados por vía de armonización.

c) La armonización de los citados impuestos debe concebirse de forma que las repercusiones presupuestarias para los Estados miembros sean limitadas al mínimo.

d) La percepción de un impuesto de timbre por un Estado miembro sobre los títulos de otros Estados miembros introducidos o emitidos sobre su territorio es beligerante con la concepción de un mercado común que tenga las características de un mercado interior; además, el mantenimiento del impuesto de timbre sobre la emisión de títulos nacionales, al igual que sobre la introducción o emisión en el mercado de un Estado miembro de títulos extranjeros, no es deseable desde el punto de vista económico.

e) Es conveniente, en base a lo expuesto, la supresión del impuesto de timbre sobre los títulos, bien sean representativos de los capitales propios de las sociedades o de los capitales procedentes de empréstitos, y cualquiera que sea su procedencia.

f) La concepción de un mercado común, que tenga las características de un mercado interior, supone que la aplicación a los capitales captados por una sociedad de los impuestos que gravan la obtención de capitales no puede realizarse más que una sola vez en el seno del Mercado Común y que estos gravámenes, con la finalidad de no perturbar la circulación de capitales, deben tener un nivel igual en todos los Estados miembros.

g) En consecuencia, conviene proceder a una armonización de los impuestos sobre las aportaciones a sociedades, tanto en lo que se refiere a su estructura como a los tipos de gravamen.

h) El mantenimiento de otros impuestos indirectos, que tengan las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones a sociedades o el impuesto de timbre sobre los

títulos, pone en peligro los fines perseguidos a nivel comunitario.

Esta directriz, que consta de 15 artículos, hace referencia, como se podrá comprobar seguidamente, a los siguientes impuestos:

- 1) Los impuestos sobre las aportaciones a las sociedades de capital, en el sentido apuntado en la directriz.
- 2) Los impuestos de timbre sobre la emisión de los títulos.
- 3) Los impuestos de timbre percibidos con motivo de la introducción o de la emisión en el mercado nacional de títulos de origen extranjero.
- 4) Otros impuestos indirectos que tengan las mismas características.

Vamos ahora a sintetizar su contenido, resaltando lo más relevante de él, en nuestra opinión:

A) Los Estados miembros percibirán un impuesto armonizado sobre las aportaciones a las sociedades de capitales. Las operaciones sometidas al impuesto son únicamente gravables en el territorio de aquel Estado miembro en el que se encuentre la sede de la dirección efectiva de la sociedad en el momento en que se realicen estas operaciones. Cuando la sede de la dirección efectiva de una sociedad de capitales se encuentre en un país no comunitario y su sede estatutaria en un Estado miembro, las operaciones sometidas al impuesto serán gravables en el Estado miembro en que se encuentre la sede estatutaria.

— Por sociedad de capitales es preciso entender:

1) Las sociedades que en la legislación belga, alemana, francesa, holandesa, italiana y luxemburguesa se denominan (13):

— Sociedad anónima (naamloze vennootschap, aktiengesellschaft, société anonyme, società per azioni, société anonyme, naamloze vennootschap).

(13) Se incluyen las sociedades de capitales de los tres países últimamente incorporados a la CEE. Vid. R. Calle Saiz (1974), p. 696.

- Sociedad en comandita por acciones (commanditaire vennootschap op aandelen, kommanditgesellschaft auf aktien, société en commandite per actions, società in accomandita per azioni, société en commandite par actions, commanditaire vennootschap op aandelen).
- Sociedad de personas con responsabilidad limitada (personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, gesellschaft mit beschränkter haftung, société à responsabilité limitée, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée).

2) Cualquier sociedad, asociación o persona moral cuyas participaciones representativas del capital o del haber social sean susceptibles de ser negociadas en bolsa.

3) Cualquier sociedad, asociación o persona moral con fines lucrativos, cuyos miembros tengan el derecho a ceder a terceros, sin autorización previa, sus participaciones sociales y no sean responsables de las deudas de la sociedad, asociación o persona moral más que en la parte correspondiente a su participación.

B) Se asimila a la sociedad de capitales cualquier sociedad, asociación o persona moral que tenga fines lucrativos. Sin embargo, los Estados miembros pueden no admitir esta asimilación a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones a las sociedades de capitales.

C) El impuesto grava la constitución de una sociedad de capitales; la transformación de una sociedad, asociación o persona moral, que no sea una sociedad de capitales, en sociedad de capitales; el aumento del capital social de una sociedad de capitales por medio de la aportación de bienes de cualquier naturaleza; el traslado de un país no miembro del Mercado Común, a un país miembro, de la sede de dirección efectiva de una sociedad, asociación o persona moral, cuya sede estatutaria se encuentre en un país no miembro y que se considere, a efectos de la percepción del impuesto, como sociedad de capitales en este Estado miembro; el traslado de un país no miembro de la C.E.E., a un país comunitario,

de la sede estatutaria de una sociedad, asociación o persona moral, cuya sede de dirección efectiva se encuentre en un país no miembro y que se considere, a efectos de la exigencia del impuesto, como sociedad de capitales en este Estado miembro: el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva de una sociedad, asociación o persona moral que se considere, a efectos de la percepción del impuesto, como sociedad de capitales en este último Estado miembro, y no merezca tal conceptualización en el otro Estado miembro y el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede estatutaria de una sociedad, asociación o persona moral cuya sede de dirección efectiva se encuentre en un país no miembro y se considere, desde la perspectiva de la exigencia del impuesto, como sociedad de capitales en este último Estado y no tenga tal conceptualización en el otro Estado miembro.

D) Queda a decisión de los Estados miembros gravar las siguientes operaciones:

- a) El aumento de capital social de una sociedad de capitales por incorporación de beneficios o reservas.
- b) El incremento del haber social de una sociedad de capitales por medio de prestaciones efectuadas por un asociado que no constituyan un aumento del capital social, pero que encuentren su contrapartida en una modificación de los derechos sociales o bien que sean susceptibles de aumentar el valor de las participaciones sociales.
- c) El empréstito emitido o préstamo contraído por una sociedad de capitales, si el acreedor tiene derecho a una parte proporcional en los beneficios de la sociedad.
- d) El empréstito emitido o préstamo contraído por una sociedad de capitales cuando el acreedor sea un socio o un familiar próximo (consorte o hijo), así como el empréstito emitido o el préstamo contraído por una sociedad de capitales cuando el acreedor sea un tercero, estando éste garantizado por un socio, con la condición de que estos empréstitos o préstamos tengan la misma función que un aumento de capital social.

E) No supone constitución de una sociedad de capitales cualquier modificación del status de una sociedad de capitales, y fundamentalmente:

- a) La transformación de una sociedad de capitales en una sociedad de capitales de un tipo diferente.
- b) El traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva o de la sede estatutaria de una sociedad, asociación o persona moral que es considerada, para la percepción del impuesto, como sociedad de capitales en cada uno de estos Estados miembros.

F) En lo que se refiere a la base imponible, el artículo 5 de la directriz determina lo siguiente:

1) En el supuesto de constitución de una sociedad de capitales, de aumento de su capital social o de incremento de su haber social, la base imponible estará constituida por el valor real de los bienes de cualquier naturaleza aportados o a aportar por los socios, una vez deducidas las obligaciones asumidas y las cargas soportadas por la sociedad como consecuencia de cada aportación.

2) En el caso de transformación en sociedad de capitales o de traslado de la sede de la dirección efectiva o estatutaria de una sociedad de capitales, la base imponible será el valor real de los bienes de cualquier naturaleza que pertenezcan a la sociedad en el momento de la transformación o del traslado, una vez deducidas las obligaciones y las cargas que recaen sobre la sociedad en ese momento.

3) En la hipótesis de aumento de capital social por incorporación de los beneficios o reservas, se considera como base imponible la cuantía nominal de este incremento.

4) En el supuesto de aumento del haber social, la base imponible será el valor real de las prestaciones efectuadas, una vez deducidas las obligaciones asumidas y las cargas soportadas por la sociedad como consecuencia de estas prestaciones.

5) En la hipótesis de los empréstitos emitidos o de los

préstamos contraídos por las sociedades de capitales, la base imponible será el valor nominal de los mismos.

G) Cada Estado miembro puede excluir de la base imponible la cuantía de la aportación que efectúa un socio ilimitadamente responsable de las obligaciones de una sociedad de capitales, así como la parte proporcional de tal socio en haber social.

H) En lo que concierne a los tipos de gravamen, el artículo 7 de la comentada directriz establece lo siguiente:

— El tipo de gravamen del impuesto no puede ser superior al 2 % ni inferior al 1 %.

— Este tipo se reducirá en un 50 % o más cuando una o varias sociedades de capitales aporte la totalidad de su patrimonio, o una o varias ramas de su actividad, a una o varias sociedades de capitales en vías de creación o preexistentes. Esta reducción está subordinada a la condición de que:

a) las aportaciones sean exclusivamente remuneradas por la atribución de participaciones sociales, teniendo la facultad los Estados miembros de extender la concesión de la reducción a los casos en que las aportaciones sean remuneradas por la atribución de participaciones sociales conjuntamente con un pago al contado del 10 % como máximo de su valor nominal; y b) las sociedades participantes en la operación tengan su sede de la dirección efectiva o estatutaria en el territorio de un Estado miembro.

— El tipo de gravamen puede reducirse al 0,50 % hasta el 1 de enero de 1973 y al 1 % a partir de esta fecha en el caso de constitución o aumento de capital social de sociedades de participación financiera, cuyo único objeto sea tomar participaciones en otras empresas, así como la gestión y la revalorización de esta participación, con la condición de que estas sociedades no tengan ninguna actividad industrial o comercial propia y no tengan un establecimiento comercial abierto al público.

— Estos tipos de gravamen estarán en vigor hasta que el Consejo adopte una decisión sobre tipos comunes de gravamen. En este sentido, el artículo 7-2 de la comentada directriz establece que, con la finalidad de permitir al Consejo

fijar los tipos comunes de gravamen, la Comisión someterá al Consejo una propuesta sobre este tema antes del 1 de enero de 1971.

— En el supuesto de un aumento del capital social de una sociedad de capitales por medio de la aportación de bienes de cualquier naturaleza, que se produzca a continuación de una reducción del capital social efectuada como consecuencia de pérdidas experimentadas, el tipo puede ser reducido para la parte del aumento correspondiente a la reducción del capital, con la condición de que este aumento se produzca en los cuatro años siguientes a la reducción del capital.

— Cuando un Estado miembro haga uso de la facultad contemplada en el artículo 4-2, es decir, someta a gravamen las operaciones cuya sujeción al impuesto es facultad de los Estados miembros (aumento de capital social por incorporación de reservas o beneficios; aumento del haber social por medio de determinadas prestaciones efectuadas por un socio; y los empréstitos emitidos o los préstamos contraídos por una sociedad de capitales, en diferentes supuestos) el impuesto puede exigirse a un tipo reducido.

I) En materia de exenciones, los artículos 8 y 9 determinan lo siguiente:

— Cualquier Estado miembro puede eximir total o parcialmente del impuesto a las operaciones sujetas según el artículo 4-1 o susceptibles de ser gravadas (artículo 4-2), referentes a:

- 1) Las sociedades de capitales que prestan servicios de utilidad pública, tales como las empresas de transporte público, las empresas portuarias o de suministro de agua, gas o electricidad, en el caso en que el Estado u otras colectividades territoriales posean, al menos, la mitad del capital social.
- 2) Las sociedades de capitales que, conforme a sus estatutos y en la práctica, persigan, única y directamente, objetivos culturales, beneficios, asistenciales o educativos.

— Determinadas categorías de operaciones o de sociedades de capitales pueden ser objeto de exenciones, de reducciones o de aumentos de los tipos de gravamen por motivos de equidad fiscal o de orden social o para poner a un Estado miembro en disposición de hacer frente a situaciones particulares. El Estado miembro que intente aplicar esta medida deberá informar a la Comisión.

J) Los Estados miembros no percibirán ningún otro impuesto, cualquiera que sea su forma, sobre las operaciones enumeradas en el artículo 4, ni por inscripción en el registro ni por cualquier formalidad previa al ejercicio de una actividad.

K) Los Estados miembros no someterán a ninguna imposición: 1) la creación, emisión, admisión en bolsa, puesta en circulación o negociación de acciones, participaciones u otros títulos de la misma naturaleza, así como los certificados representativos de estos títulos, cualquiera que sea el emisor; y 2) los empréstitos emitidos en forma de obligaciones u otros títulos negociables, y todas las formalidades referentes a ellos, así como la creación, emisión, admisión en bolsa, puesta en circulación o negociación de estas obligaciones u otros títulos negociables.

L) Por derogación de lo expuesto en los dos apartados anteriores, los Estados miembros pueden percibir: a) impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios; b) impuestos de transmisión, incluidos los impuestos sobre la publicidad financiera, sobre la aportación de bienes inmuebles o fondos de comercio, situados en su territorio, a una sociedad, asociación o persona moral con fines lucrativos; c) impuestos de transmisión sobre bienes de cualquier naturaleza que sean objeto de aportación a una sociedad, asociación o persona moral con fines lucrativos, en la medida en que la transferencia de esos bienes se remunere de forma diferente a la de participaciones sociales; d) impuestos que graven la constitución, inscripción o cancelación de privilegios o hipotecas; e) impuestos que tengan carácter remuneratorio; y f) impuesto sobre el valor añadido.

LL) A los Estados miembros se les concede un plazo hasta el 1 de enero de 1972 para que pongan en vigor las disposiciones legislativas y administrativas necesarias para ajustarse a lo establecido en la directriz que justifica este comentario.

En la base al análisis que se ha realizado de esta primera directriz del Consejo sobre este tema, se está en disposición de valorarla desde la perspectiva de la armonización fiscal. En principio, y con carácter general, la citada directriz se caracteriza por constituir un primer paso hacia la supresión de los obstáculos de naturaleza fiscal que se oponen al libre movimiento de capitales, sin que su importancia se pueda comparar con las directrices aprobadas por el Consejo sobre armonización de la imposición sobre el volumen de ventas. Con la finalidad de establecer unos criterios básicos, la directriz de 17 de julio de 1969 suprime los impuestos de timbre que son incompatibles con la idea de un libre mercado de capitales (artículo 11) y armoniza los impuestos que gravan las aportaciones a las sociedades de capitales en el sentido comentado anteriormente (artículos 1 al 10 de la directriz).

En la línea con esa directriz de 17 de julio de 1969, el Consejo de la C.E.E. publicó una nueva directriz el 9 de abril de 1973 ("Directive du Conseil du 9 avril 1973 modifiant le champ d'application du taux réduit du droit d'apport prévu, en faveur de certaines opérations de restructuration de sociétés, par article 7 paragraphe 1 sous b) de la directive concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux"). Esta directriz se fundamenta en dos hechos:

1) Por una parte, en que el artículo 7.1b) de la Directriz del Consejo de 17 de julio de 1969 prevé la aplicación de un tipo reducido del impuesto que grava la aportación a las sociedades de capitales o determinadas operaciones de reestructuración de sociedades por aportación de activo.

2) Por otra parte, en que procede, según el Consejo, extender el campo de aplicación de este tipo reducido a las operaciones por las cuales una sociedad en vías de creación o preexistente obtiene, a cambio de las participaciones sociales que emita, una parte proporcional de otra sociedad, de tal forma

que disponga en general de un poder total de decisión en esta última sociedad. Esta operación se considera asimilable, en el plano económico, a las operaciones de reestructuración contempladas en el artículo 7-1-b) de la directriz de 17 de julio de 1969.

En base a estos considerandos, la Directriz del Consejo de 9 de abril de 1973 incluye en el artículo 7-1 de la Directriz de 17 de julio de 1969 un nuevo apartado que establece lo siguiente:

Artículo 7-1 bis: El tipo del impuesto que grava la aportación a las sociedades de capitales puede reducirse en un 50 % o más cuando una sociedad de capitales, en vías de creación o preexistente, obtiene participaciones que representan al menos el 75 % del capital social anteriormente emitido por otra sociedad de capitales. En el caso en que este porcentaje se alcance como consecuencia de varias operaciones, es únicamente la operación gracias a la cual se alcanza este porcentaje, así como las operaciones subsiguientes aumentando este porcentaje, las que se benefician del tipo reducido. Sin embargo, la cuantía del impuesto no percibido en virtud de lo dispuesto en esta Directriz, se debe pagar si la sociedad adquirente no conserva, durante un plazo de cinco años a partir de la fecha en la que se efectúa la operación que se beneficia del tipo reducido, todas las participaciones de la otra sociedad y, al menos, el 75 % del capital social de esta sociedad, que ella detenta como consecuencia de esta operación, comprendidas las adquiridas anteriormente y poseídas en el momento de la citada operación. El beneficio del tipo reducido se considera adquirido, sin embargo, si, durante este plazo, estas participaciones se ceden en el contexto de una operación que se beneficia del tipo reducido en virtud de lo establecido en el artículo 7-1 bis de esta Directriz o del artículo 7-1-b (Directriz de 17 de julio de 1969) o en el contexto de una liquidación de la sociedad adquirente.

La reducción contemplada está subordinada a las siguientes condiciones: a) las aportaciones deben ser exclusivamente remuneradas por atribución de participaciones sociales, teniendo los Estados miembros la facultad de extender la conce-

sión de la reducción a los casos en que las aportaciones sean remuneradas por la atribución de participaciones sociales conjuntamente con un pago al contado del 10 %, como máximo, de su valor nominal; y b) la sociedad que reciba la aportación y la sociedad cuyas participaciones son aportadas tengan su sede de la dirección efectiva o su sede estatutaria en el territorio de un Estado miembro.

Esta Directriz de 9 de abril de 1973, que, como se ha puesto de manifiesto, amplía el campo de aplicación del tipo reducido de gravamen previsto en la Directriz de 17 de julio de 1969, se complementa con otra Directriz del Consejo de la misma fecha (9 de abril de 1973), referente a la fijación de tipos de gravamen comunes del impuesto que grava las aportaciones a sociedades de capitales ("Directive du Conseil du 9 avril 1973, concernant la fixation des taux communs du droit d'apport") (14). Esta tercera Directriz del Consejo se justifica en base a los siguientes hechos:

1) Que según la Directriz del Consejo de 17 de julio de 1969, modificada por la Directriz de 9 de abril de 1973, la Comisión debe someter al Consejo una propuesta sobre la fijación de tipos comunes del impuesto sobre las aportaciones a sociedades de capitales.

2) Que con el fin de reducir al máximo los obstáculos al desarrollo y al funcionamiento del mercado europeo de capitales, conviene fijar el tipo de gravamen del impuesto sobre las aportaciones a sociedades de capitales al nivel tan bajo como sea posible, teniendo en cuenta, sin embargo, las necesidades presupuestarias de los Estados miembros.

3) Que el tipo reducido previsto en la Directriz del Consejo de 17 de julio de 1969 (complementada por la de 9 de abril de 1973) para determinadas operaciones de agrupación de sociedades, debe fijarse a un nivel suficientemente bajo para suprimir los efectos acumulativos eventuales del impuesto sobre las aportaciones a sociedades de capitales y que un tipo del 0,50 % responde a esta exigencia.

4) Que conviene, sin embargo, con el fin de facilitar al

(14) Vid. Journal Officiel des C.E.E. (1973).

máximo estas operaciones de agrupación, dejar la posibilidad a los Estados miembros de aplicar un tipo inferior a este tipo del 0.50 %.

5) Que procede dejar a los Estados miembros un plazo lo suficientemente amplio para introducir los tipos comunes del impuesto sobre las aportaciones a sociedades de capitales.

En base a estos considerandos, esta Directriz de 9 de abril de 1973 determina lo siguiente: a) el tipo común de gravamen del impuesto que grava las aportaciones a sociedades de capitales se fija en el 1 % a partir del 1 de enero de 1976; y b) los tipos reducidos se establecen del 0 % al 0.50 % desde el 1 de enero de 1976.

Finalmente, procede hacer referencia a otro proyecto comunitario ("Proposition de directive du Conseil modifiant l'article 5, paragraphe 2, de la Directive du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux") (15). Esta nueva propuesta tiene su justificación en los siguientes argumentos:

a) El artículo 5 de la Directriz del Consejo de 17 de julio de 1969, referente a los impuestos indirectos que gravan la obtención de capitales, prevé, en determinados supuestos, que la base imponible no puede ser inferior al valor real de las participaciones sociales atribuidas o que pertenezcan a cada asociado, o bien al importe nominal de esas participaciones, si este último es superior a su valor real.

b) En ciertos casos, la adopción del valor real de las participaciones sociales como base de imposición mínima no responde a los principios que son la base del impuesto armonizado sobre las aportaciones a las sociedades de capitales y que no pretenden someter al gravamen más que a las operaciones que sean la expresión jurídica de la obtención de capitales y en la medida en que solamente contribuyan a reforzar el potencial económico de la sociedad.

En base a estas consideraciones, este proyecto de directriz propone que, en los supuestos citados, la base imponible no pueda ser inferior al importe nominal de las participaciones sociales atribuidas o que pertenezcan a cada asociado.

(15) Journal Officiel des CCEE. (1974).

En el caso de aportación de bienes que no sea en numerario, los Estados miembros podrán recurrir al valor real de las participaciones sociales atribuidas o que pertenezcan a cada asociado para apreciar el valor real de estos bienes. De esta forma, se apunta la modificación del artículo 5-2 de la Directriz de 17 de julio de 1969, aprobada definitivamente por Directriz de 7 de noviembre de 1974 (J. O. de 13-11-1974).

Hasta aquí se han analizado las cuatro directrices del Consejo sobre la armonización en el seno de la C.E.E. de los impuestos que gravan las aportaciones a sociedades de capitales y sobre la supresión de los impuestos de timbre percibidos como consecuencia de la emisión de títulos en los países de emisión o la puesta en circulación en un país de títulos extranjeros. Conviene advertir, sin embargo, que la Comisión se ha ocupado también del tema referente a los impuestos que gravan las operaciones bursátiles, y que su posición en lo que concierne a estos impuestos está en línea con las propuestas del Informe Segré anteriormente analizadas.

5. POSIBLES LINEAS DE REFORMA DE LA IMPOSICION INDIRECTA ESPAÑOLA SOBRE TRANSMISIONES DE BIENES Y ACTOS JURIDICOS

Para finalizar, y de acuerdo con el esquema apuntado en la Introducción de este trabajo, nos referiremos a las posibles líneas de evolución futura tanto de nuestro impuesto sobre transmisiones patrimoniales "inter vivos" como de nuestro impuesto sobre actos jurídicos documentados. En este sentido, cabe decir que existe bastante acuerdo entre nuestra doctrina y que, por otro lado, el análisis de la situación actual, tanto en España como en la C.E.E., y del proceso de armonización fiscal que se lleva a efecto en la Comunidad, que hemos realizado hasta aquí, nos llevan a conclusiones coincidentes con las de aquélla.

En cuanto al primero de nuestros gravámenes, sus posibles modificaciones deben contemplar de acuerdo con el pró-

esor Calle (16), "por una parte, la reforma de la totalidad de los impuestos indirectos y, por otra parte, la necesidad de eliminar algunas deficiencias y de tener en cuenta las directrices comunitarias sobre armonización de estos gravámenes en el seno del Mercado Común en cuanto inciden sobre el libre movimiento de capitales entre los países miembros". De forma más concreta, hay que resaltar (17) que si se implanta en el sistema fiscal español un impuesto sobre el valor añadido como eje de la imposición indirecta sobre el consumo, según solicita la mayoría de nuestra doctrina, se deberán integrar en él conceptos actualmente sujetos al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, ya que el nuevo gravamen debería comprender en su regulación todo el ámbito empresarial.

Por otro lado y en lo que concierne a los principales aspectos críticos relativos a la concepción, estructura y aplicación del impuesto, pueden recomendarse, siguiendo a Fornesa Ribó, diferentes modificaciones, entre las que pueden destacarse como más importantes las siguientes (18):

1) Con carácter general, reconsiderar algunos supuestos de sujeción con objeto de limitar parcialmente el alcance de la misma, cuando de no proceder a su total supresión o, en su caso, acordar una reducción de tipos que, salvo excepciones, son de cuantías discretas.

2) Convendría también reconsiderar, la normativa de sujeción y los tipos aplicables a las operaciones societarias, en particular los siguientes extremos: ámbito territorial de actuación del impuesto y diversificación de los tipos impositivos establecidos al efecto; nueva clasificación de sociedades de capitales para la aplicación de los distintos tipos impositivos; especial conceptualización del presupuesto de hecho y del tipo impositivo aplicable en las fusiones de sociedades, absorciones y otras fórmulas de integración e, igualmente, respecto de al-

(16) Vid. R. Calle Saiz (1974), pp. 712 y ss.

(17) Vid. J. Banacloche (1973), p. 388.

(18) Vid. R. Fornesa Ribó (1970), pp. 241 y ss. Este autor destaca otras posibles modificaciones, además de las que nosotros hemos recogido.

gunos supuestos de aumento de capital: reconsideración de los conceptos de sujeción relativos a modificaciones societarias, no sólo las correspondientes normas secundarias de sus estatutos, sino también las de transformación, prórroga y objeto social.

3) Revisión de las exenciones y bonificaciones, no sólo excesivas en número, sino en ocasiones de limitada eficacia.

4) Perfeccionamiento del sistema de gestión del gravamen.

Por último, resaltaremos que todas estas posibles modificaciones pretenden una mejora del impuesto, contemplando, además, las directrices comunitarias al respecto, analizadas anteriormente.

Por lo que se refiere al segundo de los gravámenes, el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, también existe una gran coincidencia de pareceres en nuestra doctrina sobre su idónea evolución futura. En definitiva, el futuro idóneo de este gravamen parece orientarse en la línea de suprimir algunos conceptos, convertir otros en tasas e integrar algunos supuestos de sujeción al impuesto documental en el impuesto de transmisiones propiamente dicho.

* * *

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Banacloche, J. (1973): «La Reforma Tributaria», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n. 104, marzo-abril 1973.
- Calle Saiz, R. (1969): *Sistema Fiscal en España y en el Mercado Común*. Madrid, Guadiana.
- Calle Saiz, R. (1974): *Sistemas Fiscales Contemporáneos*. Madrid, CEU.
- Calle Saiz, R. J. R. Dorcal, C. Lluch y J. A. Parejo (1976): *Concentración de empresas. régimen fiscal en España y en la CEE*. Madrid, Indubán.
- CEE (Commission) (1962): *Rapport du Comité Fiscal et Financier*. Hay versión castellana publicada en 1965 en Madrid, por la Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social.
- CEE (1974): *Inventory des impôts*. Bruxelles.
- Direct Taxation in Denmark* (Ministerio de Hacienda), 1974.
- Fontaneau P. (1974): *Fiscalité Européenne: Grande Bretagne, Niza*.

- Fernesa Ribó (1970): «La armonización de los impuestos que gravan la circulación de capitales», *Hacienda Pública Española*, n. 6/7.
- Informe Segré (1966): *Le développement d'un marché européen des capitaux. Rapport d'un groupe d'experts constitué par la Commission de la CEE.*
- Journal Officiel des Communautés Européennes* (1964): «Proposition d'une directive concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux», J. O., n. 134, pp. 2227 y ss.
- Journal Officiel des Comm. Eur.* (1965a): «Résolution portant avis du Parlement Européen sur la proposition de la Commission de la CEE au Conseil relative à une directive concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux», J. O., 3 de julio de 1965, pp. 2057 y ss.
- Journal Officiel des Comm. Eur.* (1965b): Comité Economique et Social: «Proposition d'une directive du Conseil concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux», J. O. 23 de julio de 1965, pp. 2231 y ss.
- Journal Officiel des Comm. Eur.* (1969), n. L 249, 3 de octubre de 1969, pp. 25 a 29.
- Journal Officiel des Comm. Eur.* (1973): n. L 103, de 18 de abril de 1973 (73/80/CEE).
- Journal Officiel des Comm. Eur.* (1974): n. C 46, 23 de abril de 1974, pp. 1 y ss.
- OCDE (1973): *Statistiques de recettes publiques des pays membres de l'OCDE. 1965-71.* Paris 1973.
- Pinson B. (1973): *Revenue Law.* London, Sweet and Maxwell.

* * *

RESUMEN

Los gravámenes sobre transmisiones de bienes y actos jurídicos, encuadrados dentro de la imposición de naturaleza indirecta, tienen vigencia, aunque bajo diferentes denominaciones, en todos los países que integran la O.C.D.E. Lo que varía es su importancia relativa en el total de ingresos fiscales.

Este trabajo se centra, no tanto en las características, ventajas e inconvenientes de estas figuras impositivas, sino en, por un lado, la gran vaguedad del concepto de la imposición sobre las transferencias de bienes patrimoniales a título oneroso, y, por otro lado, en las grandes críticas que la doctrina formula a la imposición documental.

En el planteamiento, el autor procede, en primer lugar, a resaltar las características de estos impuestos tanto en la C.E.E. como en nuestro país. A continuación se plantea el estudio del proceso de armonización fiscal de la C.E.E. como paso previo para exponer las líneas de reforma en nuestro país.

La idea básica que preside el tema, como puede verse, es que «nuestro sistema fiscal en general, y nuestra imposición indirecta en particular, no pueden hacer abstracción de la evolución de la fiscalidad en la C.E.E.».

SUMMARY

Dues leviable upon the transfer of property and upon transactions, within the framework of indirect taxation, are applied, albeit with differing names, throughout all countries belonging to the OECD. The difference is the relative significance of these dues in the gross amounts collected by the Authorities in each country.

This article deals not so much with the peculiarities, and the advantages and disadvantages of such taxes, but rather with the very vague nature of the concept itself as to dues leviable upon the transfer of property, and additionally with the considerable criticism which doctrine directs towards dues levied upon the issue of documents.

In approaching his subject, the Author provides first of all a broad outline of the features of these taxes both as levied in EEC countries as well as in Spain, and then goes on to look at the procedure for unification of taxation systems in the EEC, which he uses as the background for what he later says with regard to tax reform in Spain.

As may be appreciated, the basic idea behind the article is that «the Spanish taxation system in general, and the country's indirect taxation system in particular, cannot afford to ignore tax developments within the EEC».