



ABRIR TOMO I

R. 61.118

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Departamento de Economía Aplicada VI

Hacienda Pública y Sistema Fiscal

T
1867

II

Un Análisis de las Propuestas de Reforma
del IVA en el ámbito de la Unión Europea:
del Régimen Transitorio al Régimen Definitivo

TOMO II

Tesis Doctoral dirigida por el
Dr. D. Juan José Rubio Guerrero

Y elaborada por
Dña. Begoña Barruso Castillo

Madrid, Octubre de 1999

EL RÉGIMEN DEFINITIVO (II). OTRAS ALTERNATIVAS Y AVANCES EN EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN

4.1.- OTRAS PROPUESTAS ALTERNATIVAS AL RÉGIMEN DEFINITIVO

- 4.1.1.- Propuestas de las delegaciones de Bélgica, Francia y Reino Unido**
- 4.1.2.- Propuesta de la Profesora M^a Teresa MATA**
- 4.1.3.- Propuestas del Parlamento Europeo**
- 4.1.4.- Propuesta de la Comisión alemana del Origen**
- 4.1.5.- Propuesta del Profesor Vanistendael**
- 4.1.6.- Propuesta de la Comisión Europea (Julio 1996)**
- 4.1.7.- El VIVAT (Junio 1997)**
- 4.1.8.- Algunas opiniones en relación con el Régimen Definitivo**

4.2.- AVANCES PRODUCIDOS EN EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN DEL IVA

- 4.2.1.- El Programa Fiscalis**
- 4.2.2.- El derecho a la deducción del IVA**
- 4.2.3.- Modificación de la consideración jurídica del Comité del IVA**
- 4.2.4.- El deudor del impuesto**
- 4.2.5.- Los tipos impositivos**

Continuamos en este capítulo con el estudio del Régimen Definitivo del IVA. En primer lugar analizaremos de una forma muy detallada las distintas propuestas que se han presentado como alternativa global a la oficial, planteada por la Comisión Europea, o en relación con algunos de los aspectos de éste. Y cerraremos el capítulo analizando los últimos avances que se han producido a nivel comunitario en relación con el proceso de armonización del IVA, destacando aquellas medidas que se han presentado recientemente, encaminadas a facilitar la adopción en un futuro próximo del Régimen Definitivo del IVA.

4.1.- OTRAS PROPUESTAS ALTERNATIVAS AL RÉGIMEN DEFINITIVO DE LA COMISIÓN

Hasta ahora, en el capítulo anterior, hemos analizado el Régimen Definitivo tal y como lo propuso la Comisión Europea en 1987, habiendo hecho referencia también a la variación introducida por dicha institución comunitaria, en relación con el sistema de compensación, dos años más tarde.

Vamos a referirnos, a continuación, por orden cronológico, a otras propuestas alternativas presentadas por diferentes países, organismos, instituciones y autores, e incluso por las propias autoridades comunitarias que se plantean como alternativa al Régimen Definitivo propuesto inicialmente por la Comisión⁴⁷⁴.

Aunque alguna de estas propuestas se refieren únicamente al sistema de compensación que debería implantarse, manteniéndose por tanto, básicamente la estructura de principio de origen más sistema de compensación, sin embargo, otras de las alternativas proponen también cambios importantes en relación con otros elementos del régimen de tributación futuro, por ejemplo, el lugar de imposición de ciertas operaciones, los tipos impositivos, etc.

⁴⁷⁴ Hay que destacar, no obstante, que somos conscientes de que éstas no son las únicas soluciones que se han planteado como alternativa al sistema de compensación, aunque sí se puede decir que posiblemente son las más elaboradas. Otras soluciones que se han planteado son:

- la opción "envoi a taux zero", es decir, envío a tipo cero
- la opción "envoi a taux du pays destinataire". En este caso el país vendedor será el encargado de percibir en origen el IVA, aplicando el tipo impositivo vigente en el país de destino de las mercancías. Por su parte, el país comprador tendrá derecho a recuperar ese IVA. En este sistema es necesario también elaborar un listado en el que se haga constar el nombre y dirección de los destinatarios, el valor de la mercancía y la cuantía del IVA aplicado. Este sistema presenta la ventaja de que los empresarios del país de destino no tendrán que ingresar ningún IVA como fruto de esta operación ya que, al aplicar el IVA del país de destino, el IVA que han soportado será el mismo que el que ellos han repercutido a sus clientes. Pero a su vez plantea varios inconvenientes: conocer los tipos impositivos aplicables en otros Estados, elaborar los listados, etc.

Ver VEGA (1991a, 322 y ss).

En primer lugar comentaremos las propuestas presentadas por tres Estados miembros: Bélgica, Francia y el Reino Unido. Pasaremos después a analizar, varias propuestas presentadas durante el año 1995. En primer lugar, destacaremos las propuestas concretas en relación con el sistema de compensación presentada por M^a Teresa Mata, para centrarnos después en el Documento presentado por el Parlamento Europeo, en el que se analizan las distintas alternativas que existen, en su opinión, en relación con el Régimen Definitivo del IVA. A continuación se prestará atención a la propuesta realizada por el Profesor Vanistendael y a la presentada por la Comisión alemana del Origen. Será objeto también de un estudio detallado el Documento presentado por la Comisión Europea en Julio de 1996. Nos detendremos especialmente en el análisis de este propuesta por diversos motivos: por ser un Documento presentado por las autoridades comunitarias (desde 1989 no se había presentado ninguno expresamente sobre este tema), por las importantes novedades que introduce, y por constituir la línea oficial actual de trabajo en relación con el régimen futuro de tributación del IVA aplicable a los intercambios intracomunitarios. Y por último, haremos referencia al sistema VIVAT propuesto por los profesores Keen y Smith.

4.1.1.- Propuestas de las Delegaciones de Bélgica, Francia y Reino Unido

Vamos a referirnos a continuación a una serie de propuestas que fueron presentadas por las delegaciones de tres Estados miembros: Bélgica, Francia y el Reino Unido, en el curso de una reunión del Grupo de Trabajo sobre el mecanismo de compensación, celebrada el 14 de Abril de 1989⁴⁷⁵. Como tendremos oportunidad de comprobar más adelante, estas propuestas no se centran exclusivamente en el diseño de un sistema de redistribución de los ingresos fiscales que pueda ser unánimemente aceptado por todos los Estados miembros, sino que lo que intentan, en realidad, es establecer un sistema de tributación alternativo al Régimen Definitivo (principio de imposición en origen más compensación) propuesto en los Documentos Comunitarios.

Vamos a analizar a continuación el contenido de cada una de estas tres propuestas⁴⁷⁶.

⁴⁷⁵ Es importante destacar que estas propuestas fueron presentadas en el año 1989, antes incluso de la presentación de las Propuestas Scrivener, y antes también de la aprobación del Régimen Transitorio actualmente en vigor.

4.1.1.1.- LA PROPUESTA BELGA

La delegación belga propuso modificar el sistema del IVA que se venía aplicando en el ámbito comunitario, de manera que las mercancías circularan entre los países libres del pago del impuesto. Por su parte, el sujeto pasivo que adquiriese los bienes debería anotar en su contabilidad el IVA debido sobre sus compras, así como las deducciones a las que tiene derecho, ingresando la diferencia en el Tesoro del país de destino, si ésta fuese positiva⁴⁷⁷.

La propuesta belga señala, sin embargo, dos casos en los que el IVA debía satisfacerse en el Estado del vendedor:

- las ventas a consumidores finales
- las ventas a clientes que no puedan acreditar que son sujetos pasivos registrados como tales ante su Administración fiscal⁴⁷⁸.

La principal ventaja de este nuevo régimen de tributación para el Impuesto sobre el Valor Añadido es que atribuye directamente el IVA al país de destino, por lo que no es necesario establecer un sistema de compensación financiera.

Este sistema presenta, sin embargo, dos grandes inconvenientes:

- transforma el IVA en un impuesto multifásico sobre las ventas al por menor
- se puede producir un incremento del fraude fiscal, como consecuencia de que las mercancías circulan libres de impuestos (sin IVA, dado que el impuesto no se ingresa hasta que el comprador lo satisface en su Estado miembro), máxime teniendo en cuenta las diferencias de tipos existentes entre los Estados miembros. Para que un régimen de tributación como el que estamos comentando, funcione correctamente, es indispensable que se intensifique y se agilice notablemente la cooperación administrativa entre los Estados miembros.

⁴⁷⁶ Un comentario de estas propuestas puede encontrarse en ESCUELA DE HACIENDA PÚBLICA (1989) y también en VEGA (1991a, 321 y ss).

⁴⁷⁷ Observemos la diferencia clara que existe entre el sistema propuesto por la delegación belga y el sistema de tributación Definitivo propuesto por las autoridades comunitarias. Según éste último, el IVA debía ser abonado en el Estado de origen de las mercancías; se concedía, además, el derecho al comprador a deducirse en su país las cuotas del IVA satisfechas en el otro Estado con motivo de la operación. Precisamente como consecuencia de ello, se hacía necesario establecer un sistema de compensación financiera que permitiese que las cuotas del IVA satisfechas en el Estado de origen se reembolsasen al país de destino, que es donde realmente tiene lugar el consumo final de los bienes.

La solución belga, por el contrario, propone que el IVA sea ingresado directamente en el país de destino, no siendo necesario, por lo tanto, establecer ningún sistema de compensación entre Estados.

⁴⁷⁸ Obsérvese la similitud existente entre este régimen de tributación propuesto por Bélgica y el Régimen Transitorio actualmente en vigor.

- sigue siendo necesario que el sujeto pasivo que vende los bienes diferencie sus operaciones, dependiendo de que el destinatario esté identificado en su mismo país o lo esté en otro Estado miembro. Las operaciones intracomunitarias no reciben, por lo tanto, un tratamiento fiscal idéntico al de las operaciones interiores.

4.1.1.2.- LA PROPUESTA FRANCESA⁴⁷⁹

El sistema propuesto por la delegación francesa se fundamenta en dos principios:

- Mantiene el gravamen a la importación y la desgravación a la exportación (principio de destino) para las transacciones comerciales. Sin embargo, se sustituyen las formalidades en la frontera, por un mecanismo de comunicación a posteriori entre las autoridades fiscales de los Estados miembros del comprador y del vendedor. Así, el transmitente emite un documento de exportación que entrega al adquirente y que remite también a sus propias autoridades. Por su parte, el comprador entrega este documento a sus autoridades fiscales, que a su vez se lo remiten a las del Estado miembro del vendedor. Este mecanismo es también aplicable a los sujetos pasivos exentos.

- Para las adquisiciones efectuadas por particulares, se propone la supresión del gravamen a la importación, de forma que los consumidores puedan importar libremente los bienes adquiridos en cualquier Estado miembro. Se señala, asimismo, la conveniencia de proceder a una mayor aproximación de los tipos de gravamen, para evitar distorsiones de origen fiscal en las transacciones comerciales.

Este sistema propuesto tiene, sin embargo, los siguientes inconvenientes:

- puede perjudicar a los exportadores y les crea además bastante inseguridad jurídica, ya que si el comprador no remite el documento de exportación que recibió de su vendedor a sus autoridades fiscales, para que éstas lo remitan a su vez a las autoridades fiscales del vendedor, el exportador estará obligado a pagar el IVA.

- Puede discriminar en contra del comercio intracomunitario, ya que mientras que las adquisiciones procedentes de un Estado miembro estarían sujetas al procedimiento previsto, las efectuadas desde un país tercero no tendrían que cumplir estas formalidades administrativas.

- El control de las transacciones intracomunitarias está supeditado a que exista una relación fluida entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros.

⁴⁷⁹ Además de la bibliografía ya citada, ver DUVERNE (1990, 150).

- Y por último, señalar que, teniendo en cuenta el elevado número de operaciones que se llevan a cabo en el ámbito de la UE, y que cada operación supone al menos la cumplimentación y tramitación de dos documentos (uno para el Estado exportador y otro para el importador) el volumen de papeles que tendría que manejar la Administración de cada Estado sería bastante elevado, con los inconvenientes y costes que ello supondría.

Un sistema de tributación así no ofrece, en su opinión, grandes ventajas con respecto al principio de imposición en destino (vigente en el momento en el que se presentó esta propuesta), ya que, lo único que hace es sustituir los controles que tenían lugar en los puestos fronterizos, por un documento de exportación (similar a los que debían cumplimentarse en las fronteras), cargando eso sí, sobre los sujetos pasivos que intervienen en la operación, la obligación de entregar dicho documento en sus respectivas Administraciones tributarias. Consideremos que, si bien es cierto que un sistema de tributación como el descrito garantizaría el control total de todas las operaciones intracomunitarias (claro está, si funcionase perfectamente), sin embargo, este sistema impone, tanto a los sujetos pasivos como a las Administraciones nacionales, unas obligaciones iguales o superiores a las existentes antes de 1993.

4.1.1.3.- LA PROPUESTA DEL REINO UNIDO

La propuesta británica se asemeja a la propuesta francesa, pues mantiene la aplicación del principio de gravamen en destino (gravamen a la importación y desgravación a la exportación). Así, establece que el vendedor no deberá cargar el IVA en aquellas ventas cuyos destinatarios sean sujetos pasivos del Impuesto, debiéndolo repercutir únicamente en aquellas que vayan dirigidas a los particulares. En el primer caso, los compradores serán los encargados de liquidar el Impuesto correspondiente a estas operaciones en las declaraciones ordinarias que presenten en sus Estados miembros.

No obstante, difiere de la propuesta francesa en la forma de control establecida. En la propuesta británica se establece que el control sobre las operaciones efectuadas deberá llevarse a cabo en la forma establecida por cada Estado miembro. Ahora bien, si tenemos en cuenta que los efectos fiscales de una determinada operación intracomunitaria recaen sobre los Estados que participan en ella, consideramos que no es muy seguro que se deje libertad a los Estados para que apliquen unos mecanismos de control distintos. Esta diversidad puede complicar además, enormemente el intercambio de información entre los Estados

miembros. Supóngase, por ejemplo, que dos países establecen unas normas de control totalmente distintas (en cuanto a sujetos afectados, forma, plazos, requisitos, etc.).

El gran inconveniente que presenta la solución propuesta por el Reino Unido es el fuerte incremento del fraude y la evasión fiscal a que puede dar lugar la puesta en práctica de esta alternativa, como consecuencia de la flexibilidad de las medidas de control que la acompañan.

Nos gustaría referirnos también a otra **propuesta presentada por Dinamarca**, y que, al igual que hemos señalado previamente, tiene como objetivo principal el establecer un sistema de tributación que supere los inconvenientes planteados por el Régimen Definitivo propuesto por las autoridades comunitarias.

La solución planteada por la delegación danesa⁴⁸⁰ propone que las operaciones intracomunitarias realizadas entre empresas sujetas al Impuesto no sean gravadas por el IVA. Este Impuesto deberá aplicarse únicamente cuando los bienes objeto de la transacción sean revendidos en el interior del país.

El problema fundamental que plantea esta alternativa se deriva del hecho de que, al no estar sujetas al Impuesto ni las exportaciones, ni las importaciones, las posibilidades de fraude son grandes, si no se establece un sistema de control adecuado, a efectos de verificar que los bienes son efectivamente gravados cuando abandonan el circuito de exención.

Todas estas alternativas plantean numerosos inconvenientes, que las hacen a nuestro entender, inalcanzables en la práctica. Debemos señalar, también, que aunque estas propuestas fueron presentadas en el Grupo de Trabajo sobre el sistema de Compensación, en 1989, no plantean ninguna alternativa en relación con el mecanismo de compensación, sino que se centran en establecer un sistema de tributación alternativo al que se estaba planteando en los documentos comunitarios. Estos países básicamente se muestran partidarios de mantener el principio de imposición en destino (que era el que se venía aplicando), si bien plantean distintas alternativas que permitan, en última instancia, eliminar las fronteras fiscales existentes en el ámbito de la Comunidad. No son pues partidarios de aplicar el principio de gravamen en el país de origen⁴⁸¹. En este sentido estas propuestas

⁴⁸⁰ Sobre el contenido de esta propuesta ver KRISTENSEN (1990, 53).

⁴⁸¹ Las soluciones propuestas por las delegaciones de Bélgica, Francia y el Reino Unido se decantaban por la aplicación del principio de gravamen en destino (mantenimiento con alguna que otra variación del sistema actual), mientras que Dinamarca planteaba un sistema de diferimiento del pago del impuesto.

pueden considerarse como una “marcha atrás” en el proceso de armonización del IVA, al mismo tiempo que reflejan la falta de consenso existente entre los países comunitarios acerca de cuál debe ser el futuro régimen de tributación de las operaciones intracomunitarias.

Por otro lado, hay que destacar la similitud del contenido de las propuestas de la delegación de Francia, Bélgica y Reino Unido, con el régimen de tributación actualmente en vigor. Así, y con carácter general, se decantan por la aplicación del principio del país de destino para las operaciones entre sujetos pasivos y el del origen para las efectuadas por los particulares. Lo que varía, sin embargo, en cada caso, es el sistema de control de las transacciones.

Y por último, señalar que para evitar que se produzca un incremento del fraude fiscal, es indispensable, aunque no se especifique nada al respecto, que todas estas propuestas vayan acompañadas de una muy estrecha cooperación administrativa y de un intercambio fluido de información entre las administraciones tributarias de los Estados miembros. Sólo así, se conseguirá un régimen de tributación que funcione satisfactoriamente.

4.1.2- Propuesta de la profesora M^a Teresa MATA

Además de las opiniones oficiales de los Estados miembros y de las autoridades comunitarias en relación con el nuevo sistema de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias, nos gustaría referirnos también aquí a las propuestas que han realizado, en este sentido, algunos autores estudiosos del tema que nos ocupa.

Así, **M^a Teresa MATA SIERRA**⁴⁸², lleva a cabo un análisis detallado del Sistema Definitivo de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias previsto por las autoridades comunitarias, y realiza una propuesta concreta en relación con el sistema de compensación, que constituye una auténtica alternativa al modelo propuesto por la Comisión. Su aportación consiste básicamente en vincular el funcionamiento del sistema de compensación al Presupuesto comunitario.

Esta autora considera que para que el sistema de compensación funcione correctamente es indispensable que exista un intercambio fluido de información entre las

Administraciones de los Estados miembros. En este sentido, la autora opina también que las autoridades comunitarias deben asumir un mayor protagonismo en el proceso de recogida de datos y de centralización de la información, referente al comercio intracomunitario, en aras de facilitar el control cruzado de los datos aportados por cada Estado. Debe existir, por lo tanto, un órgano comunitario común que reciba la información que le transmiten las Administraciones tributarias nacionales de los Estados miembros. Según la propuesta de esta autora, este órgano comunitario debe ser también el encargado de calcular las compensaciones financieras que se deben llevar a cabo entre los países comunitarios.

Por lo tanto, compete a este órgano comunitario no sólo recopilar y controlar las informaciones estadísticas proporcionadas por las Administraciones Tributarias de los Estados miembros, sino que también sería el encargado de calcular los ingresos/pagos que cada país debe realizar/recibir del sistema de compensación. Esta centralización de los datos estadísticos es pues un requisito básico para el funcionamiento del mecanismo de redistribución de los ingresos, al mismo tiempo que evitaría las posibles situaciones de fraude que pudiesen producirse en éste.

La Propuesta que estamos estudiando plantea también una solución al problema del superávit que tendrá el sistema de compensación, por las cuotas del IVA satisfechas en el Estado de origen, que después, no serán deducidas en el país de destino. En este sentido, se introduce una novedad importante en el sistema de compensación, en relación con los planteamientos anteriores, al proponer que dicho excedente pase a formar parte del Presupuesto comunitario.

De igual manera, los Estados acreedores del sistema de compensación recibirán los fondos que les correspondan de dicho Presupuesto, con independencia de que los países deudores hayan realizado o no el ingreso correspondiente. De esta forma se evita uno de los problemas que planteaba el sistema propuesto por la Comisión (en 1987), y que surgía cuando alguno de los países no realizaba (o lo hacía fuera de tiempo) el ingreso que le correspondía en la Caja Central de Compensación. Este hecho dificultaba el cobro, por parte de los países acreedores del sistema de compensación, de las cantidades que éste les adeudaba.

La propuesta elaborada por esta autora prevé también la aplicación de una sanción, que debe imponerse a los Estados miembros que incumplan su obligación de ingresar en el

⁴⁸² MATA (1995).

Presupuesto comunitario las cantidades percibidas por el pago del IVA en origen. En este caso, las sanciones deben ser las mismas que se establecen para el caso de incumplimiento de las obligaciones respecto al Presupuesto de la UE⁴⁸³.

En relación al momento en el que debe hacerse efectiva la compensación, se propone, aludiendo motivos de simplicidad, poner en relación la compensación con el ingreso que los Estados miembros deben efectuar al Presupuesto comunitario en concepto de los recursos propios procedentes del IVA. Así, la Comunidad calcularía, a partir de la información estadística centralizada de la que dispone en relación con las transacciones intracomunitarias, la posición deudora o acreedora de los Estados miembros. De manera que, el Estado que resultase acreedor del sistema de compensación reduciría la cantidad que debe ingresar al Presupuesto comunitario en concepto de recurso propio, en el importe de la compensación que debía recibir, y por el contrario, si resultase deudor del sistema de compensación, esta cantidad debía sumarse a la aportación que debe realizar al Presupuesto.

Por último, y en lo que se refiere a la obligación de las empresas de presentar información (a efectos estadísticos) de las operaciones intracomunitarias que han realizado (declaración INTRASTAT), se propone, no sólo mantener los umbrales de exclusión que existen en relación con la obligación de presentar esta declaración, sino ampliarlos a 100.000 ECUs. Asimismo, la autora es partidaria de excluir del sistema de compensación a las empresas que tengan un volumen de operaciones por debajo de ese límite. Las operaciones que realicen estos sujetos no serán tenidas en cuenta por tanto para determinar las compensaciones que deben realizar/recibir los Estados miembros. La autora defiende la aplicación de una medida como ésta argumentando que no supondrá graves pérdidas de recursos para los Estados, ya que, como ella misma señala, las operaciones que realizan este tipo de empresas no llegan al 10% del total de operaciones intracomunitarias⁴⁸⁴. Y sin embargo, los beneficios que se derivarían de la aplicación de una medida como ésta serían grandes, al reducir notablemente las cargas administrativas y estadísticas de estos sujetos pasivos⁴⁸⁵.

⁴⁸³ La autora de esta propuesta señala que la posibilidad de los Estados de dejar de percibir los recursos que reciben del Presupuesto comunitario, en caso de incumplimiento, llevará a éstos a realizar sus ingresos en el plazo y forma establecidos. Esto repercutirá en un mejor funcionamiento del sistema de compensación.

⁴⁸⁴ MATA (1995, 275).

⁴⁸⁵ Cuando analizamos el funcionamiento de este Régimen Transitorio del IVA ya pusimos de manifiesto que es precisamente en relación con estas operaciones donde se centran la mayor parte de las críticas que los sujetos pasivos hacían a este Régimen de tributación.

No nos gustaría, sin embargo, terminar sin hacer algunos comentarios en relación con esta propuesta de M^a Teresa Mata Sierra.

En primer lugar, nos referiremos al sistema propuesto para la distribución del superávit existente como consecuencia del IVA satisfecho en el Estado de origen, que como ya señalamos, es abonado por sujetos que no tienen derecho a deducirse el IVA soportado en las adquisiciones que han realizado, y que, por lo tanto, no van a solicitar su devolución. Como ya hemos comentado, M^a Teresa Mata propone que el IVA satisfecho en origen sea ingresado en el Presupuesto comunitario; de esta manera, y en su opinión, se solucionarían los problemas derivados de la existencia del superávit. Además, ningún Estado miembro saldría perjudicado con la mecánica de la compensación, ya que estos mayores recursos del Presupuesto comunitario serían distribuidos posteriormente entre todos los Estados miembros⁴⁸⁶.

En nuestra opinión, sin embargo, este sistema de distribución no resuelve totalmente los problemas que surgen por la necesidad de distribuir este superávit. Como ya señalamos en su momento, y teniendo en cuenta que el IVA es un impuesto sobre el consumo, este excedente debe reembolsarse a aquellos Estados en los que tiene lugar el consumo de los bienes que dieron lugar al pago de este impuesto y, por lo tanto, a la existencia de este superávit. El sistema de distribución propuesto por M^a Teresa Mata no garantiza, en nuestra opinión, que cada Estado reciba exacta, ni aproximadamente la cantidad que le corresponde. Y en este sentido, este sistema adolece de los mismos inconvenientes que señalamos en relación con los otros sistemas de compensación propuestos por las autoridades comunitarias.

La autora de la propuesta considera, sin embargo, que el hecho de no repartir el superávit con exactitud entre los Estados miembros no es un problema, y ello por diversos motivos:

- porque los Estados miembros que serán acreedores del sistema de compensación serán aquellos que sean netamente importadores⁴⁸⁷. Una vez armonizados los tipos impositivos, si un país necesita importar productos para satisfacer su demanda interna, será

⁴⁸⁶ Así la autora dice textualmente que "esta medida solucionaría los problemas generados por la existencia de un superávit, en el sistema, ya que el mismo pasaría a engrosar el Presupuesto comunitario, y por esta misma razón, y a través de la política de gasto del mismo, a revertir positivamente a favor de todos los Estados miembros". Ver VEGA (1991a, 284 y 285).

⁴⁸⁷ Ya vimos como la posición deudora o acreedora de un Estado respecto al mecanismo de compensación depende no solamente de su saldo neto entre exportaciones e importaciones, sino también de los tipos impositivos aplicables a cada una de ellas.

porque su economía no es lo suficientemente competitiva, o porque está poco desarrollada⁴⁸⁸.

- Los países acreedores del sistema de compensación son normalmente los que más ayudas reciben de los Fondos Estructurales Comunitarios.

- Al incorporar estos fondos al Presupuesto comunitario, la Comunidad va a disponer de mayores recursos para llevar a cabo sus proyectos redistributivos, favoreciendo así a las regiones más necesitadas.

M^a Teresa Mata propone la utilización de esos recursos con fines redistributivos, en favor de las regiones más desfavorecidas. Si bien este sistema de reparto del superávit introduce un nuevo destino para estos fondos, que no había sido planteado previamente, no resuelve el problema de su asignación a los Estados a los que les corresponde, en función del lugar en el que tiene lugar el consumo final de los bienes. Los países que tendrían que recibir una parte de dicho excedente, deberán renunciar a él en favor de los objetivos redistributivos de la política comunitaria.

Además, este sistema de compensación no soluciona los problemas de tesorería que se derivaban para los Estados miembros de los sistemas anteriormente propuestos por las autoridades comunitarias, sino más bien los agravaría porque hace coincidir en el tiempo el momento de liquidar la compensación (realizar el ingreso si la posición es deudora o recibir el pago si la posición es acreedora) con el momento de satisfacer al Presupuesto comunitario la cantidad correspondiente en concepto del recurso propio IVA. Tal y como señala el artículo 7 del Reglamento (CEE, EURATOM) n° 1553/89 del Consejo, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido⁴⁸⁹, "antes del 31 de Julio, los Estados miembros remitirán a la Comisión un estado que indique el importe total de la base de los recursos propios de IVA, calculado con arreglo al artículo 3, correspondiente al año civil precedente, a la que se deberá aplicar el porcentaje contemplado en el artículo 1". Por lo tanto, los Estados miembros que resulten acreedores del sistema de compensación deberán esperar hasta ese momento para saldar su posición en éste.

La propuesta de M^a Teresa Mata introduce en nuestra opinión una ventaja importante, respecto al sistema de compensación recogido en los documentos europeos, y es

⁴⁸⁸ Precisamente en estos casos los Estados afectados tendrán una mayor necesidad de recursos para poder desarrollar su economía y situarla en un nivel similar al de los países de su entorno.

en relación con el sistema de sanciones previsto. La propuesta de esta autora equipara el incumplimiento de un Estado en relación con el sistema de compensación con el incumplimiento de su obligación de contribuir al Presupuesto comunitario, por lo que aquel será objeto de duras sanciones.

Se mantiene, sin embargo, el problema de cómo controlar que el Estado en cuestión ingrese realmente el IVA que ha sido satisfecho en origen. Recordemos que los particulares no están obligados a presentar en su país ninguna declaración del IVA, en la que éstos hagan constar el impuesto soportado en otros Estados miembros, por lo que resulta extremadamente complicado evitar que se produzcan situaciones fraudulentas en este ámbito.

Esta autora considera, asimismo, que la inclusión en el Presupuesto de la Comunidad de las cantidades derivadas del pago del IVA en las transacciones intracomunitarias no debe ser considerada como una propuesta excesivamente ambiciosa. En el proceso de integración económica en el que se encuentran inmersos los países de la Unión Europea, los Estados deben tender hacia una unificación total de las fiscalidades nacionales. Cuando se alcance este objetivo, el IVA pasará a ser una de las fuentes de ingresos del futuro Presupuesto comunitario, como lo es en estos momentos de los presupuestos nacionales de los Estados miembros. Si bien nosotros compartimos la idea de que el objetivo último, en el ámbito del IVA, debe ser la unificación total de los sistemas fiscales vigentes en los distintos países comunitarios, consideramos que este objetivo está aún muy lejos de conseguirse y que, quizás, sería mejor centrarse en otros ámbitos del Impuesto en los que es necesario todavía realizar importantes avances para la consecución de ese fin último, y sobre todo de cara al logro de otros objetivos previos, como puede ser la implantación del Régimen Definitivo de tributación por IVA para las operaciones intracomunitarias.

4.1.3.- Las Propuestas del Parlamento Europeo⁴⁹⁰

El Parlamento Europeo publicó, en Septiembre de 1995, un Documento de Trabajo⁴⁹¹ en el que analiza, de forma detallada, las distintas opciones que en aquellos

⁴⁸⁹ CONSEJO (1989).

momentos, y en su opinión, podían plantearse en relación con el Régimen Definitivo del IVA⁴⁹².

Como veremos a continuación, alguna de estas propuestas ya han sido planteadas a nivel comunitario, mientras que otras son completamente novedosas, y pueden servir de referencia y/o aportar nuevas ideas de cara al diseño del futuro régimen de tributación del IVA.

De acuerdo con el Parlamento Europeo existen siete posibilidades diferentes para el IVA europeo en un futuro:

1.- Eliminar el IVA y sustituirlo por un impuesto monofásico sobre las ventas minoristas. Con un impuesto así las distorsiones en la competencia como consecuencia de las diferencias en los tipos impositivos estarían muy limitadas. Además, los costes administrativos derivados de su gestión serían menores. Esta alternativa tiene, sin embargo, un inconveniente. Los ingresos fiscales por el impuesto se recaudarían íntegramente en la última fase del proceso productivo, integrado por un número elevado de pequeños negocios, que al verse sujetos a una elevada carga pueden estar incentivados al fraude. Haciéndose eco de las conclusiones alcanzadas en un estudio realizado por Alain Tait (1988)⁴⁹³, en el que se destaca que un impuesto monofásico sobre la fase minorista es eficiente si los tipos impositivos son relativamente bajos, el Parlamento Europeo propone compensar la disminución de ingresos fiscales (al ser los tipos de gravamen del impuesto bajos) con un aumento de la recaudación por otros impuestos.

2.- La opción del “lugar de establecimiento”: el hecho de que una operación se grave donde se realiza es una fuente de importantes obstáculos para los sujetos pasivos, al tener que identificarse, a efectos del IVA, en todos y cada uno de los Estados miembros en los que actúa, nombrar un representante fiscal, cumplir con una serie de obligaciones fiscales en

⁴⁹⁰ Un resumen del contenido de estas propuestas puede verse en INTERNATIONAL VAT MONITOR, vol. 7 n° 2, 1996, pp. 73-75.

⁴⁹¹ Este estudio se llevó a cabo por la División del Mercado Interior de la Dirección General de Investigación del Parlamento Europeo, a petición del Comité de Asuntos Económicos y Monetarios y de Política Industrial de esta misma institución. Ver PARLAMENTO EUROPEO (1995).

⁴⁹² Nosotros vamos a hacer una referencia breve de cada una de ellas. Para un análisis más detallado de alguna de estas propuestas, remitimos al Documento original.

⁴⁹³ Tait señala en su estudio que con unos tipos del 5% los incentivos a la evasión fiscal no son grandes; al 10% la evasión es más atractiva, y entre el 15-20% llega a ser extremadamente atractiva. Ver TAIT (1988).

Hay que tener en cuenta, sin embargo, que los tipos impositivos vigentes actualmente en los países de la Unión Europea, se encuentran en los escalones superiores (de los señalados por Tait) por lo que la

otros Estados, etc. En este sentido resultaría muy positivo para los sujetos pasivos del Impuesto, que éste se exigiese en el país en el que esté identificado el prestador del servicio, o el que realiza la entrega correspondiente. Esta alternativa, sin embargo, presenta también una serie de inconvenientes. Así, podemos citar, por ejemplo:

- las distorsiones de la competencia: los sujetos pasivos que estén establecidos en países con tipos impositivos bajos pueden ofrecer sus productos/servicios a sus clientes en unas mejores condiciones. De hecho, implantar un régimen de tributación así puede llevar a los sujetos pasivos a establecerse en países con tipos bajos, influyendo así la fiscalidad en las decisiones sobre localización de las empresas.

- Se produciría una transferencia de rentas entre los Estados miembros, al permitírsele a un sujeto pasivo que se deduzca en su país un IVA soportado en otro Estado comunitario sería necesario, por lo tanto, introducir algún sistema de redistribución de los ingresos fiscales entre Estados.

- Habría que definir claramente el concepto de lugar de establecimiento.

Para que esta opción funcionase adecuadamente en el ámbito de la UE sería necesario, en nuestra opinión, que se introdujese un sistema de compensación, que los tipos impositivos estuviesen armonizados, que se definiese de forma precisa el concepto de lugar de establecimiento, y que existiese una cooperación muy estrecha entre las Administraciones Tributarias de los Estados miembros que garantizase en todo momento el control adecuado de las operaciones intracomunitarias.

3.- La opción del anillo-IVA: Uno de los problemas que plantea el Régimen Transitorio es el del gravamen de las operaciones efectuadas entre establecimientos de una misma empresa situados en diferentes Estados. En estos casos, aunque no se produce la transmisión del poder de disposición sobre los bienes objeto de la operación, sí se considera que se produce una adquisición intracomunitaria, por lo que habrá que declarar el IVA correspondiente. Este régimen de tributación se introduce fundamentalmente por dos motivos: por cuestiones de control, y para evitar que las empresas situadas en países con tipos altos adquieran sus bienes vía establecimientos creados en países con tipos bajos. El Parlamento propone dejar fuera del sistema del IVA las transacciones de bienes entre Estados miembros, dentro de una misma empresa. La suspensión podría aplicarse no sólo a las operaciones dentro de una misma empresa (aun en varios Estados), sino también a las que se realicen entre empresas

sustitución del IVA por un impuesto sobre la fase minorista podría tener efectos muy negativos desde el punto de vista de la evasión fiscal.

de un mismo grupo, o entre empresas que formen un anillo a efectos del IVA. Esta suspensión podría articularse de dos maneras distintas. O bien eliminar todas las obligaciones a efectos del impuesto en las operaciones realizadas entre dichas empresas, contabilizándose el IVA únicamente en el momento en el que los productos salgan del círculo con destino al consumo final. O bien manteniendo la contabilización del IVA pero suspendiendo el pago hasta que los productos abandonen el anillo. De acuerdo con el Parlamento Europeo, y como se estima que las operaciones realizadas entre empresas que pertenecen a un mismo grupo, o que están de algún modo relacionadas, suponen cerca del 80% de todo el comercio intracomunitario, la implantación de esta opción disminuiría los costes no sólo para las empresas afectadas, sino también para las Administraciones, al tiempo que simplificaría notablemente el funcionamiento del sistema de compensación.

Sin embargo, este régimen de tributación presenta una serie de inconvenientes. En primer lugar, si se elimina la obligación de contabilizar el IVA hasta que los productos abandonen el anillo-IVA con destino al consumo final, sería muy difícil para las Administraciones nacionales hacer un seguimiento de dichos bienes. Por otro lado, al dejar las operaciones efectuadas entre empresas relacionadas al margen del Impuesto, se complicaría enormemente la elaboración de estadísticas seguras sobre el comercio intracomunitario. Si el objetivo último es reducir los costes de las empresas a las que se aplica esta opción de tributación, las operaciones que resulten afectadas por la misma, deberán también quedar al margen de la declaración INTRASTAT. Y por último, se producirían distorsiones en la competencia, al ser menores los costes de las empresas que formen parte de un anillo, por motivos exclusivamente fiscales. Este régimen de tributación beneficiaría además a las grandes empresas (que tienen establecimiento en varios Estados miembros) en detrimento de las pequeñas empresas.

4.- La **opción por un IVA federal**: en opinión del Parlamento Europeo “la solución más completa y también la más barata - tanto para las empresas como para las administraciones - sería convertir a la UE, a efectos del IVA, en una única zona fiscal”, de manera que hubiese una única estructura de tipos impositivos, y que todos los ingresos por IVA se aportasen al Presupuesto comunitario⁴⁹⁴. Esta alternativa agrupa elementos de las distintas propuestas. Así, combina la aplicación del principio de imposición en origen, tomando como base el

⁴⁹⁴ Esta alternativa es analizada por Ben J. M. Terra en TERRA (1997). Es autor llega a la conclusión de que aunque ésta es la solución ideal, su implantación en la práctica es difícil por los problemas políticos que ésta implicaría.

lugar de establecimiento, con la existencia de una única estructura de tipos impositivos, y con la incorporación de todos los ingresos por IVA al presupuesto comunitario.

Este sistema plantea sin embargo, una serie de inconvenientes:

- el primero de ellos es la pérdida recaudatoria que experimentarían los Estados miembros. El IVA supone, por término medio, el 18% de sus ingresos fiscales. Si la recaudación por IVA se ingresa en el Presupuesto comunitario, los Estados miembros se verán obligados a reducir el gasto público o a aumentar la recaudación por otros impuestos. En opinión del Parlamento Europeo esto puede solucionarse de diversas formas: haciendo que el IVA vuelva a los Estados a través de una fórmula fija, o haciendo que la Comunidad asuma competencias de gasto que ahora corresponden a los países comunitarios. La aceptación o no de la primera de estas soluciones dependerá, en nuestra opinión, de qué criterio se utilice para llevar a cabo la redistribución⁴⁹⁵, y, en última instancia, de cómo afecte esta circunstancia a los ingresos fiscales finales de cada uno de los Estados miembros⁴⁹⁶. La segunda de las soluciones planteadas nos parece que tiene pocas posibilidades de ser aceptada, teniendo en cuenta las reticencias que muestran constantemente los países para ceder su soberanía en favor de la UE.

- Otro de los inconvenientes que se le achacan a esta propuesta del Parlamento Europeo, y que nosotros sin embargo, no consideramos significativa, es la pérdida para los Estados miembros de un instrumento de política fiscal. En la medida en que la estructura del impuesto y los tipos impositivos vengán fijados por las autoridades comunitarias, los países de la UE no podrán utilizarlo como medida de política anticíclica. Sin embargo, hay que tener en cuenta que, el IVA es un impuesto con un elevado grado de armonización a nivel europeo, y que, salvo en lo que se refiere a los tipos impositivos (donde existe una cierta flexibilidad aunque no total), el margen de actuación de los países es pequeño, pues éstos deben adaptarse a lo establecido en las Directivas comunitarias.

⁴⁹⁵ El Parlamento señala que algunas de las variables que pueden utilizarse son la población, el PNB, el gasto en consumo, etc. En nuestra opinión sólo la última de estas tres variables sería válida para repartir los ingresos entre los Estados, pues las dos primeras nada tienen que ver con lo que es la base imponible del IVA. Un régimen de tributación en el que se centraliza todo el IVA recaudado en los Estados miembros, y éste luego se redistribuye entre aquellos utilizando datos estadísticos, se asemeja bastante al principio de imposición en origen complementado por un sistema de compensación de tipo macroeconómico.

⁴⁹⁶ Aún en el caso de que se decida repartir los ingresos por IVA obtenidos entre los Estados miembros, éstos pueden experimentar una disminución de sus recursos. Todo dependerá de la variable concreta que se utilice para llevar a cabo la redistribución. Hay que tener en cuenta además, que entre el momento en el que los sujetos pasivos se deducen en un Estado un IVA satisfecho en otro país, y el momento en el que

Hay que destacar que la propuesta del Parlamento Europeo es muy genérica y no especifica nada sobre algunos aspectos de gran interés. Así, por ejemplo, no se comenta nada sobre el sistema de control que se establecerá para garantizar que los países ingresan en las arcas comunitarias todo el IVA recaudado. Por otro lado, los Estados actuarán como simples intermediarios, aportando al Presupuesto comunitario lo que han ingresado en su interior los sujetos pasivos que han realizado operaciones en él. En la medida en que un aumento del fraude fiscal no tenga una repercusión directa sobre su volumen de ingresos (aunque sí la tendrá indirectamente⁴⁹⁷), los Estados manifestarán poco interés en luchar contra ese fraude.

La propuesta del Parlamento Europeo tampoco especifica si su contenido debe aplicarse exclusivamente al IVA recaudado en las operaciones intracomunitarias o si, por el contrario, también se extiende, y por lo tanto, debe ingresarse también en las arcas comunitarias, el IVA correspondiente a las operaciones con terceros países.

Para evitar alguno de los inconvenientes señalados (principalmente la pérdida de soberanía fiscal), algunos autores proponen suavizar esta opción por un IVA federal, permitiendo a los Estados miembros que lo deseen aplicar a nivel nacional un impuesto sobre el volumen de ventas con la misma estructura que el comunitario, pero con tipos impositivos diferentes.

5.- La **opción “status quo”**: esta alternativa plantea mantener el Régimen de tributación actual, introduciendo algunas modificaciones necesarias para modernizar algunos de los preceptos de la Sexta Directiva, y para homogeneizar algunos aspectos del Impuesto en los que existen todavía importantes diferencias entre los Estados miembros. Tanto las empresas como las Administraciones nacionales incurrieron en su día en una serie de costes para adaptarse al Régimen Transitorio. En opinión del Parlamento Europeo⁴⁹⁸ no sería bueno hacerles incurrir en nuevos gastos de adaptación. Algunos de los cambios que habría que realizar en el Régimen Transitorio son:

- eliminar los regímenes especiales

reciben los fondos del Presupuesto, transcurrirá un tiempo, más o menos largo, lo que puede ocasionar un grave perjuicio económico a algunos países.

⁴⁹⁷ Tanto si suponemos que el IVA ingresado en los Estados miembros se distribuirá entre éstos vía gasto público comunitario, como si consideramos que el reparto se efectuará en función de alguna variable de tipo macroeconómico, una disminución del volumen total de ingresos disponible supondrá también una reducción potencial de los recursos que recibirá cada Estado. Por lo tanto, un país puede verse afectado por una política laxa en materia de lucha contra el fraude fiscal desarrollada por otro Estado.

⁴⁹⁸ En palabras del Parlamento Europeo “un camino más fructífero es mantener la estructura básica del actual régimen transitorio, pero simplificándola y adaptándola en función de la experiencia adquirida”.

- armonización de los umbrales
- uniformar el contenido de las facturas
- introducir un único registro a efectos del IVA en la Comunidad
- homogeneizar las normas relativas al derecho a la deducción del IVA soportado, especialmente en lo que se refiere a los coches, viajes, hoteles, regalos, etc.

- Revisar el tratamiento fiscal de ciertas operaciones, como por ejemplo, los servicios prestados por entidades financieras⁴⁹⁹ y por entes públicos.

- Terminar con la diversidad existente en materia de exenciones. Además, en algunos casos es mejor gravar una determinada operación con un tipo cero, que dejarla exenta.

- Mejorar el régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas⁵⁰⁰. Es cierto que en la mayoría de los países se aplican normas (exenciones y/o simplificaciones) tendentes a disminuir la carga fiscal de las PYMEs, como: dejar exentas del Impuesto a aquellas empresas cuyo volumen de negocio anual esté por debajo de un determinado umbral (diferente en cada país), ampliar los períodos de liquidación, emplear el criterio de caja para contabilizar el IVA, simplificar las obligaciones formales o la forma de determinar el impuesto pagable, etc. Sin embargo, existen muchas diferencias entre las normas aplicables, en este ámbito, en cada uno de los Estados miembros.

6.- La implantación del **principio de imposición en origen**: no vamos a insistir mucho en esta opción pues está siendo analizada con detalle en el presente capítulo. Simplemente señalar que, en opinión del Parlamento Europeo, esta alternativa plantea fundamentalmente dos problemas:

- el primero de ellos está relacionado con la elección de un sistema de compensación concreto. Todos los sistemas posibles presentan ventajas e inconvenientes. Se trata, en última instancia, de elegir entre simplicidad y seguridad.

- Y el segundo problema se refiere al hecho de condicionar el derecho a deducir el IVA soportado a que se cumplan determinados requisitos de facturación. Para que un sujeto pasivo pueda deducirse el IVA soportado es necesario que la factura sea correcta y reúna

⁴⁹⁹ En algunos Estados miembros se permite que los sujetos pasivos que prestan servicios financieros sujeten a IVA sus operaciones. El Parlamento Europeo considera positivo que esta opción se generalice y se pueda aplicar en todos los países de la UE.

⁵⁰⁰ Una referencia más precisa en este sentido puede encontrarse en el estudio de la OCDE (1994c). Además hay que tener en cuenta que la recaudación por IVA de estas PYMEs es muy reducida. Así, como se señala en el Informe del Parlamento Europeo, en el Reino Unido, el 75% de las empresas más pequeñas recaudan sólo el 7% de los ingresos totales, aproximadamente.

administrativas para los operadores económicos, pues tendrán que comprobar que la factura sea correcta y que el IVA repercutido es el adecuado.

7.- La última opción del Parlamento Europeo consiste en introducir un **tipo impositivo común** para las operaciones intracomunitarias, que serán gravadas según el principio de imposición en origen. De manera que a todas las entregas efectuadas entre sujetos pasivos del Impuesto se les aplicaría un tipo único y común para todos los Estados miembros, distinto del tipo cero actual, y que el Parlamento Europeo sitúa entre el 10 y el 15%. Si bien es cierto que este sistema resulta beneficioso para los compradores intracomunitarios, que ya no tendrán que conocer los tipos vigentes en cada uno de los países en los que opera (para asegurarse de que se ha aplicado el tipo adecuado), y que simplifica notablemente los flujos compensatorios (que dependerán exclusivamente de los saldos comerciales entre los Estados miembros), plantea, sin embargo, algunos problemas. Por un lado, la determinación del tipo impositivo único. Por otro lado, se mantendrían las diferencias que existen actualmente entre las operaciones interiores y las intracomunitarias. Y por último, resaltar que no se especifica qué tipo impositivo habría que aplicar a las adquisiciones sujetas a los regímenes particulares, así como a las efectuadas por particulares.

En el cuadro siguiente se recogen, de una forma esquemática, las ventajas y los inconvenientes de cada una de las propuestas analizadas por el Parlamento Europeo.

Cuadro 36: Las Propuestas del Parlamento Europeo.

PROPUESTA	A FAVOR	EN CONTRA
Impuesto monofásico sobre la fase minorista	Menores costes de gestión	Posible aumento del fraude fiscal. Los tipos deben ser bajos, lo que puede suponer una disminución de los ingresos fiscales por IVA.
Lugar de establecimiento	Es el principio que se aplica para el gravamen de los servicios Elimina problema de las operaciones triangulares y en cadena Elimina problemas de identificación en varios Estados, nombramiento de representantes fiscales, devolución IVA por el procedimiento de la 8ª Directiva	Dificultad para definir el "lugar de establecimiento" Distorsiones de competencia si no se armonizan los tipos Necesidad de introducir un sistema de compensación.
Supresión del IVA para los grupos (opción anillo - IVA)	Menores costes (tanto para las empresas como para las Administraciones) La recaudación por IVA iría al Estado de consumo Simplificaría el funcionamiento del sistema de clearing si se aplica ppio origen La declaración INTRASTAT podría reemplazarse por declaraciones recapitulativas	Penaliza empresas que no formen parte de ningún grupo Al no sujetar al IVA los países pierden ingresos fiscales Dificultad para hacer un seguimiento de los bienes Complica la elaboración de estadísticas fiables sobre el comercio intracomunitario.
IVA Federal	Máxima simplicidad para las empresas No necesidad de sistema de compensación El Presupuesto comunitario podría llegar a ser un instrumento de política fiscal	Los Estados miembros pierden soberanía en el ámbito del IVA Necesidad de llegar a acuerdos en relación con los ingresos por IVA que recibirán los Estados Necesidad de alcanzar acuerdos sobre la estructura y nivel de los tipos impositivos del IVA

Cuadro 34: Las Propuestas del Parlamento Europeo (Cont)

PROPUESTA	A FAVOR	EN CONTRA
"Status quo"	Evita costes de adaptación para empresas y admón. No es necesario ningún sistema de compensación No es necesario armonizar los tipos	Peligro de fraude pues los bienes circulan libres de impuestos Problemas para demostrar que los bienes salen del país Necesidad del vendedor de comprobar la situación fiscal del cliente Regímenes particulares (ventas a distancia, etc.) Costes para las empresas por registro múltiple, designación de un representante fiscal, etc.
Principio origen	Los bienes circulan gravados con el impuesto: menos peligro de fraude, menores costes de control No necesidad de registrarse en varios países, de nombrar varios representantes fiscales, recurrir al procedimiento de la 8ª Directiva Todas las operaciones (interiores e intracomunitarias) reciben el mismo tratamiento fiscal	Importantes transferencias de renta si no hay mecanismo de compensación No hay datos estadísticos seguros para hacer una compensación macroeconómica Distorsiones de la competencia si no hay aproximación de los tipos Dificultades para las empresas compradoras en relación con el derecho a deducir Existiría una prefinanciación de las transacciones intracomunitarias.
Tipo impositivos común	Sencillez para los operadores económicos Reduce los flujos compensatorios	Determinación del tipo único Diferente tratamiento fiscal para las operaciones intracomunitarias e interiores

4.1.4.- La propuesta de la Comisión alemana del Origen⁵⁰¹

El Ministerio de Finanzas alemán decidió crear en la década de los noventa una Comisión para que analizase de forma exhaustiva el futuro Régimen de Tributación del IVA. Fruto de este estudio es el Informe que la citada Comisión hizo público en 1994. En él, y como principal conclusión, se establece que el Régimen Transitorio actual no debía seguir en vigor más allá de la fecha inicialmente prevista (31 de Diciembre de 1996), y que éste debía ser sustituido por un Régimen Definitivo. En relación con éste se decanta por la aplicación del principio de imposición en origen y de un sistema de compensación de tipo microeconómico. Debía simplificarse, al mismo tiempo, el tratamiento fiscal de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios.

Y así, en relación con esto último, la Comisión estudia dos alternativas posibles para el gravamen de estas operaciones: el lugar de realización de las mismas o el lugar de establecimiento del vendedor de los bienes o del prestador de los servicios. De entre estas dos opciones, la Comisión alemana se decanta por la primera de ellas (lugar de realización). Aunque la segunda tiene una serie de ventajas, como por ejemplo que ya no sería necesario distinguir entre las entregas y las prestaciones de servicios, que los sujetos pasivos deberían identificarse exclusivamente en un Estado miembro (aquel en el que están establecidos), o que se reducirían las posibilidades de evasión fiscal, presenta, sin embargo, numerosos inconvenientes. Así, por ejemplo:

- al ser los tipos impositivos aplicables en cada país distintos, se pueden generar distorsiones en favor de aquellas empresas que tienen su sede principal en un Estado con tipos bajos.

- Cabría plantearse también, qué ocurriría cuando un sujeto tiene Establecimientos Permanentes en varios Estados miembros; dónde se considera que está establecido.

Respecto al sistema de compensación, la Comisión alemana se decanta por un sistema de tipo microeconómico, en el que las compensaciones se efectúen bilateralmente entre los Estados miembros⁵⁰², y en el que se incluyan TODAS las entregas de bienes y las

⁵⁰¹ Ministerio de Finanzas alemán (1994).

⁵⁰² En opinión de la UNICE no sería bueno aplicar un sistema de compensación bilateral, pues un sistema así podía plantear problemas a los Estados acreedores, que pueden encontrar numerosas dificultades para recibir los fondos que le debe un país deudor reacio al pago. Ver BARBEIRO (1997).

prestaciones de servicios (incluso las que son objeto de algún régimen particular)⁵⁰³. Esta Comisión no renuncia definitivamente a la introducción de un sistema macroeconómico, sin embargo, no considera conveniente su implantación a corto plazo, al no existir, a nivel comunitario, estadísticas homogéneas, fiables y completas, que permitan llevar a cabo correctamente la compensación. Por ello se propone que, aunque el sistema que se aplique en la realidad sea el microeconómico, paralelamente a éste se vayan calculando también los flujos según el sistema macroeconómico, de manera que se vaya poco a poco mejorando su metodología, hasta que las cifras sean similares. Cuando esto ocurra se podrá abandonar el sistema microeconómico.

Las compensaciones, de acuerdo con la Comisión alemana, deben efectuarse en términos brutos. Los sujetos pasivos del Estado de origen deben remitir mensual o trimestralmente informes a sus Administraciones tributarias indicando los bienes y servicios suministrados a sujetos de otros Estados miembros. Con esta información, el Estado de origen puede determinar el pago compensatorio que debe efectuar al país de destino, el cual será satisfecho periódicamente, en una fecha fija, previamente establecida. No obstante, para evitar el efecto presupuestario que podría producirse si las compensaciones están muy espaciadas en el tiempo, se prevé que los Estados realicen mensualmente pagos a cuenta. Por su parte, el Estado en destino, con los datos sobre las cuotas del IVA soportadas en otros Estados miembros y deducidas en él, consignadas por sus sujetos pasivos en las declaraciones por IVA que éstos presenten, podrá comprobar si los pagos realizados por los otros Estados son o no correctos. En todo caso, las cantidades recibidas excederán de las cantidades deducidas, en el importe correspondiente al IVA satisfecho en otro Estado miembro por los particulares y por los sujetos pasivos que no tienen derecho a deducir todo o parte del IVA soportado. Una desviación de hasta el 10% se considera tolerable⁵⁰⁴. Sólo si este límite es superado, será necesario realizar correcciones en los flujos compensatorios efectuados. Y para ello se propone que los errores de cálculo se repartan a partes iguales entre los dos Estados miembros afectados.

⁵⁰³ En relación a los regímenes particulares la Comisión alemana destaca que resultan difíciles de aplicar y controlar en la práctica y que por ello deberían desaparecer. No obstante, y para evitar distorsiones, se establece que los Estados miembros podrán aplicar una imposición nacional suplementaria cuando así lo consideren necesario.

⁵⁰⁴ La Comisión alemana presupone pues que, de media, un 10% de las ventas intracomunitarias tienen como destinatarios a entidades que no son sujetos pasivos del impuesto, particulares y sujetos pasivos que no pueden deducirse íntegramente el IVA soportado.

Por lo tanto, la Comisión alemana se decanta por la implantación (no muy lejana) de un Régimen Definitivo de tributación basado en la aplicación del principio de imposición en origen y de un sistema de compensación de tipo microeconómico y bilateral. El gravamen de las operaciones deberá realizarse además teniendo en cuenta el lugar de realización de las mismas.

4.1.5.- La propuesta del profesor Vanistendael

El Profesor F. Vanistendael en un artículo titulado “Una propuesta de Régimen Definitivo para el IVA: La Imposición en el País de Origen al tipo del País de Destino sin Sistema de Compensación” (título que recoge claramente las líneas directrices de su propuesta) analiza los aspectos negativos del Régimen Definitivo, tal y como se ha planteado (origen + sistema de compensación) para exponer después su propuesta concreta en relación con él.

Uno de los **problemas que plantea el Régimen Definitivo** tiene su origen en las diferencias existentes, entre los Estados miembros, en relación con los tipos impositivos que aplican. Aunque el Profesor Vanistendael cree que no es necesario uniformar los tipos, sino que basta con acercarlos un poco, sí considera indispensable eliminar los tipo cero y aplicar el tipo normal y el reducido a los mismos bienes en todos los Estados miembros, eso sí, con independencia de su nivel⁵⁰⁵.

Por otro lado, tanto el sistema de compensación microeconómico como el macroeconómico presentan, en su opinión, algunos inconvenientes. Así, en lo que se refiere al primero de ellos, considera que no deben dejarse al margen del sistema las operaciones sujetas a los regímenes particulares, pues esto ocasionaría problemas recaudatorios a los Estados miembros y podría generar también distorsiones por las diferencias en los tipos. Se plantea también la posibilidad de permitir que el Estado de destino establezca un impuesto por la diferencia entre el gravamen pagado en origen y el que pagaría en su Estado cualquier bien interior similar. Propone asimismo la creación, dentro de la Administración de cada Estado, de departamentos especiales que se encarguen de las transacciones intracomunitarias. A ellos corresponderá, no sólo hacer todos los cálculos sobre el IVA

⁵⁰⁵ En palabras del autor “la clasificación de los bienes y servicios sujetos al tipo reducido es el mayor problema en relación con los tipos impositivos”; VANISTENDAEL (1995, 48).

deducido allí, pero satisfecho en otro Estado miembro y del IVA ingresado en él por operaciones intracomunitarias, sino también controlar estas operaciones.

Por su parte, la aplicación de un sistema de compensación macroeconómico no es posible, en su opinión, porque no existen datos sobre las prestaciones de servicios y porque los datos de los que se dispone para el resto de las operaciones no son homogéneos. En cualquier caso, la elección de uno u otro sistema de compensación representa una opción entre facilitar las cosas a los empresarios (permitiéndoles que den el mismo tratamiento a las operaciones interiores y a las intracomunitarias) o perjudicar a las Administraciones tributarias, imponiéndoles una carga administrativa adicional: el sistema de compensación.

El Régimen Definitivo descansa fundamentalmente en el gravamen en origen de las operaciones. Ahora bien, determinar cuál es el lugar de origen de una transacción no es sencillo, puesto que pueden emplearse distintos criterios, tales como: el lugar donde esté identificado el sujeto pasivo que hace la entrega o la prestación del servicio, el lugar donde éste tenga su sede, el lugar donde se realizan las operaciones, etc.

Y por último destacar, que deben mantenerse las reglas de tributación actuales para las prestaciones de servicios, pero estableciendo la inversión del sujeto pasivo siempre que el destinatario sea un sujeto pasivo del Impuesto. De esta manera se reducen también los flujos compensatorios para las prestaciones de servicios. En el caso del transporte y exclusivamente por motivos de simplicidad, se entenderá realizado allí donde tenga su sede el prestador del servicio, aunque esto puede incentivar a que dichos sujetos pasivos se establezcan en Estados con tipos bajos.

La **propuesta** de Régimen Definitivo que presenta el profesor Vanistendael es **bastante novedosa**, pues defiende el gravamen de las operaciones en el país de origen, pero aplicando bien el tipo impositivo del país de destino o bien un tipo impositivo uniforme.

En el primero de los casos (tipo país destino) no se estaría garantizando, en nuestra opinión, que reciban el mismo tratamiento fiscal las operaciones interiores que las operaciones intracomunitarias, pues el tipo impositivo exigible en cada caso será diferente. Es como si un sevillano, cuando vende a un gallego aplica un tipo, mientras que si el adquirente es catalán aplica otro distinto, y si es aragonés otro diferente. Esto creemos, va en

Por otro lado, y en relación a la existencia del tipo cero en algunos países señala que no es posible crear un mercado integrado si algunos Estados aplican un tipo cero a algunos bienes, mientras que otros

contra de lo que sería deseable en un Mercado Interior Único. El vendedor por su parte, estaría obligado a conocer los tipos aplicables en cada momento, a cada bien, en todos y cada uno de los restantes Estados miembros.

La otra posibilidad consiste en aplicar un único tipo reducido y un único tipo normal, idénticos en todos los Estados miembros. El autor propone que estos tipos sean una media de los tipos aplicados en los Estados miembros, es decir, del 6% para el reducido, y del 18% para el normal. En este caso el volumen de operaciones del sistema de compensación será menor.

Además se propone que el IVA correspondiente a cada operación se pague en el país de origen de la misma, pero no a la Administración tributaria del Estado de origen, sino en una sucursal que tiene el Estado de destino en todos y cada uno de los restantes Estados miembros. De esta manera no se produciría una deslocalización de los ingresos por IVA entre los Estados miembros y, por lo tanto, no sería necesario ningún mecanismo que lleve a cabo su redistribución.

Con la primera propuesta (principio origen con el tipo del país de destino) los países obtendrán un volumen de ingresos similar⁵⁰⁶ al que recaudan con el régimen actual, con la diferencia de que el impuesto se paga en origen, evitándose así que las mercancías circulen entre países libres de impuestos. Es necesario, sin embargo, que los Estados miembros tengan una sucursal en todos y cada uno de los restantes Estados miembros. Esto supone, por lo tanto, una complicación del régimen actual, así como unos mayores costes para las Administraciones tributarias. Habría que plantearse además, si únicamente existiría una delegación en cada Estado, o por el contrario habría más de una. No tendría tampoco mucho sentido el hacer a un murciano ingresar el IVA de sus operaciones con otras provincias en una oficina situada en Madrid o Santander. Por otro lado, como ya hemos señalado, la aplicación de un sistema como éste supondría una carga adicional para los sujetos pasivos que realizan entregas intracomunitarias, pues no sólo tendrán que diferenciar en sus declaraciones las operaciones efectuadas con cada uno de los restantes Estados miembros, sino que además, deberá conocer, en todo momento, los tipos impositivos vigentes en cada

países aplican a esos mismos bienes un tipo del 25%.

⁵⁰⁶ Con el régimen actual a las operaciones efectuadas entre los sujetos pasivos del Impuesto también se les aplica el principio de destino. Sin embargo, las compras realizadas por los particulares son gravadas en el país de origen, con los tipos impositivos en él vigentes.

país, para cada tipo de bien. El vendedor será además el responsable de ingresar el Impuesto en la sucursal que el Estado de destino de la operación tenga en su país, cualquiera que sea su ubicación física concreta, con los problemas que ello puede suponer. Obsérvese también como, con un régimen de tributación así, las operaciones interiores y las transacciones intracomunitarias no recibirán el mismo tratamiento fiscal en el país de origen.

Con la segunda de las propuestas (principio origen con tipo único), se mantienen los problemas comentados en relación con la creación de sucursales en todos los Estados miembros. Además, la aplicación de un tipo uniforme nos parece, hoy por hoy, teniendo en cuenta la diversidad existente entre los Estados miembros, en lo que a los tipos impositivos se refiere, totalmente utópica.

4.1.6.- Propuesta de la Comisión Europea (julio 1996)⁵⁰⁷

4.1.6.1.- INTRODUCCIÓN

El 10 de Julio de 1996, la Comisión hizo público un nuevo Documento de Trabajo⁵⁰⁸, muy esperado por otra parte, en el que aborda, de una manera exclusiva y detallada, la problemática actual que existe respecto al Régimen del IVA aplicable en el ámbito de las operaciones intracomunitarias.

La presentación de este Documento viene a dar respuesta a muchos de los interrogantes que empezaron a surgir a finales de 1994, cuando, finalizado el plazo establecido por el Consejo en la Directiva 91/680/CEE⁵⁰⁹, la Comisión no había presentado

⁵⁰⁷ Un análisis del contenido de esta propuesta puede verse en: AUJEAN y PASTOR (1997), CALLE (1998), KIRWIN (1996), GARCÍA BALSEIRO (1996), RAPONI (1996a) y TERRA (1996b).

⁵⁰⁸ COM (96) 328 final.

Este Documento de Trabajo fue presentado al Consejo ECOFIN, por el Comisario de Fiscalidad Mario Monti, el 4 de Noviembre de 1996; COMISIÓN (1996d).

Por su parte, la opinión del Comité Económico y Social (CES) respecto al contenido de este Documento de la Comisión puede verse en CES (1997a).

⁵⁰⁹ La Directiva 91/680/CEE preveía que la Comisión debía presentar al Consejo, antes del 31 de Diciembre de 1994, un informe sobre el funcionamiento del Régimen Transitorio, acompañado de propuestas sobre las modalidades del Régimen Definitivo de tributación de los intercambios entre Estados miembros. Por su parte, el Consejo, tras un examen detenido de dicho informe, y siempre que considerase que se daban las condiciones para pasar al Régimen Definitivo de forma satisfactoria, decidiría, antes del 31 de Diciembre de 1995, acerca de las disposiciones necesarias para la entrada en vigor y el funcionamiento del Régimen Definitivo (artículo 28 Decimotercero).

ninguna Propuesta⁵¹⁰ en relación con el régimen de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias (Régimen Transitorio), y su sustitución por un Régimen Definitivo basado en la aplicación del principio de gravamen en origen.

Si quisiéramos resumir en una sola frase todo el contenido de este nuevo Documento de la Comisión, podríamos hacerlo diciendo que ésta se muestra claramente a favor de continuar el proceso de armonización del IVA, iniciado en la década de los 60, si bien, y tal y como ella misma pone de manifiesto, es preciso introducir *cambios importantes* en gran parte de las normas del Régimen Transitorio aplicables en esos momentos⁵¹¹, así como en relación con el contenido de algunas de las últimas propuestas que ella misma presentó al Consejo en este ámbito⁵¹². Por lo tanto, sí se muestra partidaria de seguir avanzando en el proceso de armonización del IVA, con vistas a la plena consecución del Mercado Interior Único, si bien considera que, teniendo en cuenta los problemas que plantea la aplicación del Régimen Transitorio, así como los nuevos objetivos que se plantea la Comunidad Europea dentro del proceso de integración económica que está llevando a cabo, se hace indispensable introducir algunas modificaciones que permitan compaginar y superar todas estas dificultades⁵¹³. Por otro lado, los elementos característicos de las relaciones económicas a nivel comunitario han cambiado bastante en relación con los que existían en la década de los 60, 70 y principios de los 80 (que es cuando se sientan las bases del proceso de armonización). Todo ello, en opinión de la Comisión, debe ser tenido en cuenta a la hora de diseñar el futuro régimen de tributación por IVA que se aplicará a las transacciones

⁵¹⁰ Como ya hemos puesto de manifiesto, la Comisión, en el Informe en el que evalúa el grado de cumplimiento de su Plan de Actuación previsto para el año 1995, se limitó a señalar (de una manera escueta) que aplazaba en el tiempo la presentación de cualquier propuesta en este ámbito. Ver COM (95) 513 final.

⁵¹¹ Existe la opinión ampliamente generalizada de que, si bien es cierto que es necesario adoptar las medidas adecuadas para que el sistema común del IVA sea una realidad en un futuro no muy lejano, también lo es que resulta de vital importancia efectuar pronto algunos cambios que modernicen el régimen actual de tributación del IVA, que lo adapten a la realidad económica de estos momentos, y que eliminen al menos algunos de los problemas que éste plantea a los agentes económicos.

⁵¹² En este sentido, la Comisión señala en el Documento que está plenamente convencida de que las propuestas que se encuentran actualmente ante el Consejo no son las adecuadas, con vistas a la introducción del nuevo sistema común del IVA, y que por ello serán retiradas y sustituidas por otras que sí permitan la consecución de este objetivo.

⁵¹³ El CES se muestra también partidario de sustituir el régimen transitorio por un régimen definitivo. Así, en su opinión, “el régimen transitorio... se trata de un régimen complejo que en algunos casos conduce a una mayor inseguridad, aumenta el riesgo de fraude y provoca discriminaciones entre las operaciones interiores y las intracomunitarias... e impone unos costes de cumplimiento inaceptables”. Además destaca que “Existen pruebas que demuestran que la degradación fiscal está contribuyendo cada vez más a la disminución de los ingresos procedentes del IVA”; CES (1998, 52).

comerciales que tengan lugar entre sujetos de distintos Estados miembros en los próximos años.

El Documento que presenta la Comisión, en Julio de 1996, empieza por analizar, de forma detallada, cuáles son los principales obstáculos con los que se están encontrando las Administraciones Tributarias y los contribuyentes a la hora de aplicar, en la práctica, las disposiciones previstas para este período transitorio. Una vez que estos problemas son puestos de manifiesto, y teniendo en cuenta los objetivos básicos⁵¹⁴ que deben guiar el proceso de armonización fiscal, la Comisión propone las líneas básicas que deben marcar el futuro régimen definitivo de tributación del IVA, pero sin entrar a señalar las medidas concretas que deben adoptarse para su consecución. Hay que destacar, no obstante, que el Anexo de este Documento contiene el Programa de Trabajo que debe seguir la Comisión en los próximos años, con el fin de presentar las propuestas que sean necesarias para garantizar la introducción de un nuevo sistema común de IVA.

La Comisión, en el Documento, reconoce también, que el retraso que existe en relación con el proceso de armonización del IVA es importante. Así, admite que desde 1987, año en el que presentó las primeras propuestas concretas en relación con el Mercado Interior Único, "la situación apenas ha evolucionado: no se ha registrado ningún avance en la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros y la armonización de los tipos del IVA ha sido sumamente modesta"⁵¹⁵. Si bien este retraso era considerable y en absoluto deseable, la Comisión lo justifica señalando también, que, vistos los graves problemas que estaba planteando la aplicación de las normas del Régimen Transitorio, prefirió dedicarse a estudiar con detalle los principios que debían guiar el Régimen Definitivo, para evitar que estos inconvenientes siguiesen existiendo; en estas circunstancias, la Comisión consideró

⁵¹⁴ Los objetivos básicos que están guiando el proceso armonizador llevado a cabo en la Unión Europea son fundamentalmente dos:

- garantizar la **neutralidad** de la fiscalidad sobre el comercio, tanto dentro de los Estados miembros como entre éstos.

- Crear un **mercado interior** caracterizado por la supresión entre los Estados miembros de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.

Por su parte, el Consejo determinó, en Octubre de 1994, los criterios que debían seguirse a la hora de sustituir el régimen transitorio por el régimen definitivo, pudiendo éstos resumirse en los siguientes:

- reducir los trámites administrativos a cargo de las empresas y de las Administraciones Tributarias
- mantener los ingresos fiscales de los Estados miembros
- evitar que aumente el riesgo de fraude fiscal
- mantener la neutralidad del impuesto en términos de competitividad.

⁵¹⁵ COM (96) 328 final, p. 5.

Recordemos también, que la única medida que se ha adoptado en este período, en relación con los tipos impositivos, se refiere al establecimiento de un tipo normal máximo del 25% (que como ya comentamos no supuso la necesidad de realizar ningún cambio para los Estados miembros, pues éstos ya tenían sus tipos normales dentro de la banda del 15-25%), en Abril de 1996.

prematureo presentar de manera inmediata, dentro de los plazos inicialmente fijados, algunas propuestas que permitiesen la transición a un nuevo sistema común de IVA que adoleciese, sin embargo, de los mismos fallos que el que estaba en vigor.

Una vez analizados y concretados ya los elementos básicos en los que debía basarse el régimen definitivo (y que luego analizaremos más en detalle), la Comisión se cuestionó también si era posible alcanzar los mismos objetivos pero empleando otros sistemas alternativos más adecuados. Así, se planteó si era posible conseguir ese gran mercado interior si se siguiese aplicando a los intercambios intracomunitarios el régimen actualmente en vigor. La respuesta fue clara: NO. El Régimen Transitorio ocasiona, según los datos facilitados por la propia Comisión, unos costes de gestión del impuesto 5 o 6 veces más costosos cuando las transacciones se realizan en un Estado miembro distinto del país de origen. La supresión de estos costes permitiría mejorar la competitividad de las empresas europeas a nivel mundial (especialmente de las PYMEs - que son las más perjudicadas por el Régimen Transitorio -), lo que favorecería, a su vez, el crecimiento y el empleo. Por otro lado, la simplificación del sistema actualmente en vigor, tal y como propone la Comisión, facilitaría la aplicación del impuesto y reduciría los riesgos de fraude, lo que permitiría, a su vez, a los Estados miembros mejorar su recaudación fiscal, y por tanto, reducir y/o estabilizar sus déficits presupuestarios.

Por lo tanto, y como dice la Comisión en su Documento, **"únicamente el régimen de IVA propuesto (que será analizado posteriormente) puede hacer posible la creación y el funcionamiento sin obstáculos del mercado único, permitiendo así que siga reforzándose la competitividad de las empresas europeas a nivel mundial"**.

Por lo tanto, y a modo de resumen, podemos decir que la Comisión, en su Documento de Trabajo, propone la aplicación de un Régimen Definitivo de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias basado en el principio de gravamen en origen, complementado por un sistema de compensación. Ahora bien, antes de adoptar este Régimen, es necesario introducir cambios profundos en relación con algunos elementos característicos del impuesto, con el fin de conseguir que el nuevo sistema del IVA presente ventajas significativas con respecto al Régimen Transitorio actual. Podemos calificar, por lo tanto, de **novedoso** el sistema propuesto por la Comisión, ya que, como veremos, prevé cambios importantes con respecto al sistema actualmente en vigor. Además, nos atrevemos a decir que este Documento puede ser considerado como uno de los grandes hitos del

proceso de armonización del IVA. Ya comentamos, en el primer capítulo, como a lo largo de este proceso de aproximación de los sistemas fiscales de los Estados miembros, se han producido una serie de hechos (Decisión de Abril de 1970, Libro Blanco de 1985, firma del Acta Única Europea en 1986, etc.) que han supuesto un gran impulso al proceso de armonización. Pues bien, este Documento de la Comisión, de Julio de 1996, a la vez que reafirma rotundamente la necesidad de seguir avanzando en el proceso de armonización del IVA, puede dar, en nuestra opinión, un "empujón" decisivo a éste, que estaba prácticamente estancado desde 1989, año en que la Comisión presentó sus últimas propuestas relativas a la implantación del Régimen Definitivo del IVA. No se trata además, de un Documento en el que únicamente se reflexiona sobre ciertos aspectos teóricos, sino que tiene un componente práctico importante, ya que, como hemos dicho, incluye un Programa de Actuación, en el que figuran las medidas específicas que deben adoptarse, así como los plazos concretos para ello.

Vamos a comentar ahora algunos de los principales problemas que se derivan de la aplicación del Régimen Transitorio del IVA, para pasar a continuación a ver, en detalle, en qué consiste el régimen de tributación propuesto por la Comisión.

4.1.6.2.- LIMITACIONES DEL RÉGIMEN TRANSITORIO

Destacaremos a continuación algunas de las limitaciones que, en opinión de la Comisión, presenta este Régimen Transitorio, si bien no vamos a insistir mucho en este punto, pues ya nos referimos a él con detalle cuando estudiamos, en el segundo capítulo de nuestro trabajo, el régimen actual de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias. Vamos a destacar, únicamente a título de recordatorio, aquellos aspectos que nos parecen más importantes.

a) *Su complejidad*: con el fin de evitar posibles actuaciones fraudulentas, y en ausencia de fronteras fiscales entre los Estados miembros, se establecieron abundantes y complejas normas para la localización, y posterior tributación, de las operaciones intracomunitarias⁵¹⁶.

⁵¹⁶ Así, como ya hemos visto, existen más de 25 normas distintas para determinar el lugar en que debe gravarse una operación.

b) *Pérdida de la objetividad del impuesto*: esto se debe a que el régimen aplicable a las operaciones depende de un gran número de elementos, sujetos en algunas ocasiones a la apreciación del vendedor, tales como:

- lugar de establecimiento del vendedor y del comprador
- situación fiscal del adquirente
- el número de identificación fiscal del comprador
- el lugar en que se encuentran los bienes en el momento de su entrega
- la persona que realiza el transporte, así como el lugar de partida o llegada del mismo
- la naturaleza de los servicios prestados
- el volumen de negocios realizado por el vendedor en el Estado miembro de llegada de los bienes.

Así, las adquisiciones de bienes realizadas por los consumidores quedan sujetas al Impuesto del país de origen o de destino, en función de factores tales como el volumen de negocios realizado por el vendedor en el país de destino, la naturaleza de los bienes adquiridos o el hecho de que ellos mismos se encarguen del transporte a su país.

c) *Inseguridad jurídica*: fundamentalmente para los vendedores, derivada de las apreciaciones que han de realizar los vendedores para determinar si deben aplicar o no el Impuesto a las ventas que realizan. En otras ocasiones, el gravamen de la operación depende de elementos de difícil verificación, como por ejemplo el caso de las adquisiciones/entregas intracomunitarias en las que debe producirse el transporte efectivo de los bienes.

d) *No garantiza la tributación correcta de algunos sectores de la economía*: fundamentalmente del sector de los servicios internacionales. Y esto puede ocurrir por diferentes motivos: bien porque en ese campo se hayan producido avances importantes (Ej. telecomunicaciones, comercio electrónico, servicios financieros, transmisión información, radiodifusión, etc.), bien porque se trate de actividades que antes eran desempeñadas exclusivamente por el Sector Público (y que por lo tanto gozaban de un trato fiscal especial), y que ahora, sin embargo, son realizadas, con mayor frecuencia, por empresas

privadas; por ejemplo, los servicios públicos postales⁵¹⁷, el control del tráfico aéreo, los servicios de navegación. Además, en ciertas actividades, las entidades públicas no se consideran sujetos pasivos del Impuesto, lo que da lugar a distorsiones de la competencia, ya que, una misma actividad estará sujeta o no al IVA dependiendo de que la lleve a cabo una entidad pública o privada. Algo similar ocurre con algunas exenciones de carácter social o cultural.

e) *Divergencias normativas entre países*: estas divergencias se producen fundamentalmente en relación con: los regímenes especiales, excepciones temporales o transitorias no suprimidas, excepciones expresamente autorizadas por el Consejo, amen de la gran discrecionalidad que permite el instrumento jurídico empleado para la aprobación de la mayor parte de las normas comunitarias: las directivas. Todo ello permite que existan importantes diferencias entre las legislaciones internas de los Estados miembros, aún en aquellos aspectos que han sido objeto de regulación por una Directiva comunitaria. Esta circunstancia tiene en nuestra opinión dos graves consecuencias:

- Por un lado, obliga a los sujetos pasivos que realicen operaciones intracomunitarias a conocer la legislación fiscal aplicable en todos aquellos países en los que operan.

- Por otro lado, los operadores aprovecharán las diferencias existentes entre las legislaciones nacionales para realizar sus operaciones en aquellas circunstancias y Estados donde la fiscalidad sea más favorable, lo cual es totalmente contrario a la neutralidad fiscal perseguida en el ámbito de la Unión Europea.

Estas diferencias en la legislación fiscal aplicable en los distintos Estados miembros no sólo afectará a la dirección de los flujos comerciales, sino que también influye en su volumen, pues algunos operadores han renunciado a realizar operaciones en aquellos Estados que imponen unas obligaciones formales más gravosas. Este efecto es lógicamente contrario al que se persigue con la creación de un Mercado Interior Único.

f) Algunas empresas perciben el régimen actual de tributación como un *impedimento para ampliar su actividad a todo el territorio comunitario*. Así, en una conferencia organizada, por la Comisión, en Junio de 1994, , para debatir el futuro Régimen Definitivo del IVA (Conferencia titulada "Las empresas europeas y el régimen definitivo del IVA"), las

⁵¹⁷ Los servicios postales constituyen un sector cada vez más abierto a la entrada de empresas privadas y que además en algunos países están completamente privatizados.

empresas pusieron de manifiesto su descontento con el régimen actual. Por ello, prácticamente el 80% de ellas se pronunciaron en contra del mantenimiento del régimen transitorio, y por lo tanto, a favor de su sustitución por un régimen definitivo. Pero para que esto pudiese llevarse a cabo, el 85% de ellas señalaron la necesidad de armonizar las legislaciones fiscales de los Estados miembros, sobre todo en los siguientes ámbitos: modalidades de tributación y requisitos de declaración (74%), derecho a deducción (52%), tipos impositivos y exenciones (43%).

Cuadro 37: Inconvenientes del Régimen Transitorio para los operadores y para las Administraciones tributarias

CONSECUENCIAS PARA LOS OPERADORES	
* Complejidad de las normas fiscales aplicables * Necesidad de conocer la legislación fiscal concreta vigente en los diferentes Estados miembros (por diversidad normativa). * Necesidad de diferenciar entre las operaciones realizadas en el interior del país y las intracomunitarias * <i>Inseguridad jurídica.</i> * Los costes de las operaciones intracomunitarias son 5 o 6 veces superiores a los de las operaciones interiores, fundamentalmente por las gravosas obligaciones formales que deben cumplir en el primero de los casos. * Problemas para conseguir la devolución del IVA soportado en otros Estados miembros. * Algunos operadores renuncian a realizar operaciones con sujetos de otros Estados miembros, por las dificultades que ello implica en muchos casos.	
CONSECUENCIAS PARA LAS ADMINISTRACIONES	
* <i>Aprovechamiento de las diferencias normativas existentes para realizar operaciones en Estados con fiscalidad más favorable.</i> * Pérdida de soberanía en el control del impuesto. La fragmentación de la actividad de los sujetos pasivos entre los distintos Estados miembros les dificulta el control de ésta. * Posibilidad de fraude fiscal. * Incidencia en los ingresos por IVA: como consecuencia de la incorrecta aplicación de las normas tributarias o del desplazamiento de la actividad hacia otros Estados con una menor fiscalidad o con unas obligaciones fiscales menos gravosas. * No se garantiza la tributación correcta de algunos sectores de la economía.	

En el cuadro anterior aparecen recogidos de forma esquemática los principales inconvenientes que se derivan del Régimen Transitorio para los operadores y para las Administraciones tributarias de los distintos Estados miembros.

4.1.6.3.- RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN PROPUESTO

Para no ser objeto de las mismas críticas que el régimen actual, y permitir al mismo tiempo el logro de los objetivos del mercado único, el nuevo sistema del IVA debe cumplir los siguientes requisitos:

- poner fin a la fragmentación actual del mercado comunitario en 15 espacios independientes
- ser sencillo y moderno
- conceder la misma consideración a todas las operaciones realizadas en la Comunidad⁵¹⁸
- garantizar la seguridad y el control de la imposición
- hacer extensivo el principio de imposición a todas las operaciones realizadas en la Comunidad. El elevado número de exenciones que contempla el Régimen Transitorio permite que una parte de las transacciones intracomunitarias queden al margen del Impuesto.

Ahora bien, para que estos requisitos sean alcanzables, los pilares básicos sobre los que debería asentarse el Régimen Definitivo del IVA son, en opinión de la Comisión, los dos siguientes:

- un único lugar de imposición para los operadores, y
- la existencia de un mecanismo de compensación.

⁵¹⁸ En este sentido, es indispensable suprimir toda distinción entre las operaciones interiores y las intracomunitarias, de manera que se ofrezca a los operadores la posibilidad de desarrollar actividades en todos los Estados miembros, garantizando que ninguna actividad sea más difícil de ejercer en un Estado miembro que en otro, o que ninguna transacción en la que entren en juego varios Estados miembros origine más obligaciones fiscales que las que se efectúan dentro de un mismo país. De esta manera se produciría una simplificación importante del comercio intracomunitario de la que saldrían beneficiados, no sólo las empresas, sino también los consumidores y las Administraciones Tributarias.

Vamos a ver con más detalle cada uno de estos elementos⁵¹⁹.

A.- Un único lugar de imposición para los operadores: la experiencia del Régimen Transitorio ha demostrado que, mientras se obligue a los operadores a diferenciar sus ventas en función del lugar de la Comunidad en el que éstas se consideren realizadas, el Mercado Único seguirá estando en la práctica fragmentado⁵²⁰. De manera que, si lo que se quiere es crear un gran mercado europeo que funcione como lo hace cualquiera de los mercados nacionales de los Estados miembros, será necesario introducir alguna modificación en relación con el lugar de imposición, que permita otorgar el mismo tratamiento fiscal a las operaciones intracomunitarias que a las operaciones interiores. De la misma forma que un sujeto pasivo de Madrid se identifica una sola vez en territorio español (y no tiene un NIF a efectos del IVA distinto en cada región), y no tiene que declarar por separado las ventas que realiza en todas y cada una de las ciudades de España, recibiendo éstas el mismo tratamiento fiscal, esto debería ser de aplicación también a las operaciones que este sujeto pasivo realizase con otros operadores comunitarios. En este sentido, la Comisión propone *que los sujetos graven todas sus transacciones en un sólo lugar de la Comunidad*, aquel en el que éstos estén establecidos, sin aplicar, por lo tanto, ninguna distinción en función del Estado miembro en el que se lleven a cabo estas operaciones o donde esté situado el destinatario de las mismas. Esto implicaría también, que el derecho a deducción debería ejercerse exclusivamente en ese lugar.

Esta norma simplificaría en principio la actuación de los sujetos pasivos del Impuesto, ya que éstos no se verían obligados a cumplir una serie de obligaciones formales en otros Estados en los que no están establecidos, con todo los inconvenientes que ello supone, y además tendrían unas menores cargas y una mayor seguridad jurídica.

Por otro lado, y al poder ejercer el derecho a la deducción únicamente en el Estado en el que el sujeto pasivo esté identificado a efectos del Impuesto, se eliminarían también

⁵¹⁹ Un análisis del contenido de este Documento de la Comisión puede verse en: SMITH (1997).

⁵²⁰ Tal y como señala la nota técnica de los servicios de la Comisión, el Régimen actual del IVA diferencia 11 situaciones posibles en cuanto al gravamen de las entregas de bienes, y 15 casos distintos en relación con el lugar de imposición de las prestaciones de servicios. Como señala Michel Aujean (Director de Política Fiscal de la Dirección General 21 de la Comisión) "Conviene disociar el lugar de imposición de las entregas de bienes en el interior de la Comunidad de su situación física...la referencia al lugar de situación física... constituye hoy día un arcaísmo respecto de la práctica comercial cotidiana de las empresas y ya no responde a las necesidades del Mercado Único", AUJEAN y PASTOR (1997, 10).

los numerosos y constantes problemas que está planteando a los sujetos pasivos el procedimiento previsto para solicitar la devolución del IVA soportado en otros Estados miembros.

Las Administraciones también resultarían beneficiadas al tener un mayor control de las operaciones, resultando así más sencillo la lucha contra el fraude.

Ahora bien, aun cuando la aplicación de esta propuesta presenta una serie de ventajas para los operadores económicos, plantea también, en nuestra opinión, una serie de inconvenientes. Así, no se especifica de forma clara qué criterio(s) se aplicará(n) para determinar el lugar de establecimiento de un agente económico. Por otro lado, el hecho de que el sujeto pasivo que realiza una operación repercuta el tipo del IVA vigente en el país en el que está establecido, con independencia del lugar en el que se lleva a cabo físicamente la operación, puede plantear también numerosos problemas. Podría darse el caso, por ejemplo, de que en una misma calle de Madrid, junto al comercio de un individuo español se encuentren también otros cuyos propietarios son sujetos de otros Estados miembros; a saber: franceses, daneses, alemanes o italianos. En este caso, el tipo impositivo del IVA que recae sobre el mismo producto será distinto en una tienda que en otra, lo que perjudicará claramente a aquellos comerciantes establecidos en países con tipos altos. Podríamos pensar, lógicamente, que este hecho no tendrá efectos negativos para los consumidores, pues los precios (incluidos impuestos) tenderán a igualarse por el juego de la competencia. Ahora bien, esto afectará entonces negativamente a los propietarios de los comercios establecidos en países con tipos más elevados, pues se verán obligados a disminuir sus márgenes comerciales, por el simple hecho de que el tipo impositivo aplicado en su país es mayor. Esto, en última instancia, puede desincentivar a las empresas establecidas en países con altos tipos a extender su actividad a otros Estados miembros, lo que en nuestra opinión, va totalmente en contra de la filosofía que debe imperar en un verdadero Mercado Interior Único.

Pero además, el hecho de que todas las operaciones que realice un sujeto se graven en un mismo Estado, puede llevar a la realización de actividades fraudulentas. Así, un empresario europeo puede crear una filial en otro Estado que aplique tipos impositivos bajos. De manera que la empresa matriz vendiese sus productos a la filial, cargando un tipo impositivo más elevado (que luego podría recuperar sin problemas la empresa matriz vía deducción), quien se encargará luego de distribuir dichos productos entre el resto de Estados miembros. Estos productos se encontrarán en una situación comparativamente ventajosa, lo

que generaría distorsiones en la competencia. Esta prácticas, además, serán más fáciles para las grandes empresas, resultando por ello claramente perjudicadas las PYMEs. Todo ello supondría además, una disminución de los ingresos fiscales por IVA recaudados en la Comunidad.

Ahora bien, la aplicación de esta Propuesta exigiría la existencia de una muy estrecha colaboración entre las quince Administraciones tributarias⁵²¹.

No hay que negar, sin embargo, el carácter novedoso de la propuesta de la Comisión, así como los claros beneficios que su implantación supondrán, al simplificar notablemente el régimen fiscal aplicable a las operaciones intracomunitarias.

B.- La existencia de un mecanismo de compensación: En este sentido la novedad de la propuesta de la Comisión no se centra tanto en la afirmación de que es necesaria la existencia de un sistema que permita la redistribución de los ingresos fiscales entre Estados miembros (lo cual está fuera de toda duda), sino en el método que propone para su funcionamiento.

Recordemos que en 1987 la Comisión presentó su primera propuesta oficial sobre el mecanismo de compensación que debía emplearse para reasignar, entre los Estados, los ingresos que pudieran verse desplazados como consecuencia de la aplicación del principio de gravamen en origen. En ella, se proponía la aplicación de un sistema microeconómico, basado en los datos que figurasen en las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos y en la existencia de una Caja Central de Compensación. Estas propuestas del año 1987 no fueron en general bien acogidas por los Estados miembros y fruto de ello, dos años más tarde, la Comisión presentó al Consejo un nuevo paquete de medidas. En una de ellas, se proponía la aplicación de un sistema de compensación macroeconómico que se basase en alguna estadística adecuada para reasignar los ingresos del IVA entre los Estados miembros. También señalamos en su momento, que desde el año 1989 hasta nuestros días, la Comisión no había vuelto a presentar ningún documento en relación con este sistema de compensación.

⁵²¹ Por otro lado, tal y como señala Smith en el documento presentado en Julio de 1997, la Comisión no indica qué criterio deberá utilizarse para determinar dónde está establecida una empresa, especialmente en el caso de aquellas entidades que tengan puntos de venta situados en distintos Estados. Este autor se muestra además contrario a esta medida, por considerar que no es la mejor posible; SMITH (1997, 27).

Pues bien, en esta propuesta de 1996, que estamos comentando, la Comisión se refiere también a este sistema de compensación. En este sentido, destaca, en primer lugar, que "la reasignación de los ingresos a los Estados miembros no deberá basarse, en ningún caso, en datos extraídos de las declaraciones fiscales de los sujetos pasivos"⁵²². La Comisión se muestra claramente contraria a la implantación de un sistema microeconómico. Las razones que sustentan esta afirmación son varias, si bien las más importantes son las siguientes:

- un planteamiento así sería incompatible con la adopción de un único lugar de imposición, ya que volvería a ser necesario supervisar los movimientos físicos de los bienes.
- Además, exigiría una distinción entre las entregas interiores y las intracomunitarias, y por tanto, estaría en contradicción con el principio fundamental de que las transacciones interiores e intracomunitarias sean tratadas de la misma forma.

Por otro lado, la Comisión considera que "el método más adecuado para determinar los ingresos de cada Estado miembro, correspondientes al consumo sujeto al impuesto realizado en su territorio, consiste en calcular tal consumo sobre bases estadísticas"⁵²³. Por lo tanto, como vemos, la Comisión se decanta nuevamente por la aplicación de un sistema de compensación de tipo macroeconómico.

En opinión de la Comisión, a partir de los datos de la contabilidad nacional, las tablas input-output y otros datos (estudios estadísticos, informes anuales, etc.) se podría determinar fácilmente el consumo anual correspondiente a los distintos sectores de la economía. Esta cifra así obtenida, debería posteriormente ser corregida, eliminando aquellos datos que, aun correspondiendo a un consumo final, no dan lugar a imposición a efectos del IVA.

Una vez obtenida la cifra de consumo, habría que proceder a agrupar los sectores y subsectores utilizados en la Contabilidad Nacional según su situación con respecto al IVA (fuera del ámbito de aplicación, exentos con o sin derecho a deducción, sujetos al tipo normal o al tipo reducido). Posteriormente, aplicando el adecuado tipo del IVA ponderado⁵²⁴, se calcularían los ingresos teóricos del IVA que corresponderían a ese país.

⁵²² Ver COM (96) 328 final, p. 16.

⁵²³ COM (96) 328 final.

⁵²⁴ Siendo,

A = consumo final sujeto al tipo normal

B = consumo final sujeto al tipo reducido

tr = tipo reducido

El porcentaje que corresponde a cada Estado miembro, respecto al total de ingresos teóricos IVA de todos los Estados miembros, es la clave para redistribuir entre éstos el total de ingresos IVA de la Comunidad⁵²⁵.

Por otro lado, en el Documento se señala que la Comisión velará por que se establezcan los oportunos mecanismos para garantizar que los Estados miembros puedan disponer de los ingresos generados por el IVA en el momento en que tengan derecho a ello, sin tener que esperar el resultado definitivo de los cálculos que se efectuarán a partir de los datos estadísticos.

Así la nota técnica de los servicios de la Comisión (pp. 59-68) prevé que, para el año N, la redistribución definitiva de los ingresos por IVA correspondiente a los Estados miembros, se realice en el año N+2. Ahora bien, para no causar problemas presupuestarios a los países comunitarios, en el año N se lleva a cabo una redistribución mensual provisional (según datos del año N-2). De manera que los países que durante el año N tengan que aportar (recibir) fondos, sumarán (restarán) esta cantidad de la aportación que deben realizar

tn = tipo normal

Rr = recaudación con tipo reducido.

Utilizando la relación que existe entre el tipo reducido y el normal, se puede convertir la cifra del consumo final que queda sujeto al tipo reducido (B) en otro volumen de consumo final (C), de manera que si a este último se le aplica el tipo normal se obtiene la misma recaudación que con el tipo reducido (Rr). Es decir, al consumo final ponderado (A+C) se le aplica luego únicamente el tipo normal.

Es decir,

$$C = tr / tn * B$$

⁵²⁵ El CES no se muestra en absoluto satisfecho con el sistema previsto para el cálculo de los flujos compensatorios. Y ello fundamentalmente por varios motivos.

En primer lugar, porque considera que las estadísticas que se elaboran a nivel comunitario no son muy fiables. En este sentido habría que comprobar si éstas son lo suficientemente exactas, si se actualizan frecuentemente, y si se elaboran sobre bases comparables. Las diferencias que existen actualmente entre los Estados miembros, en cuanto a la forma de elaboración y presentación de las estadísticas, así como en lo que se refiere a la frecuencia y prontitud con que éstas se elaboran, son grandes.

En segundo lugar, porque aún suponiendo que se dispusiese de las estadísticas adecuadas sería también complicado calcular los datos del consumo en cada país, tal y como prevé la Comisión. Piénsese, por ejemplo, en el ajuste que habría que realizar en función del volumen de economía sumergida que haya en cada país.

En tercer lugar, la aplicación de un sistema de compensación como el propuesto, eliminaría en gran medida parte de la ventajas que se obtendrían al gravar todas las operaciones realizadas por un sujeto pasivo en un único Estado. Y ello porque se obligaría a las empresas a que facilitasen datos detallados de las operaciones que realicen. El CES "tiene la impresión de que las estadísticas sobre el consumo comunicadas por los Estados miembros se basan parcialmente en esta información", CES (1998, 60).

Y en cuarto y último lugar, porque sería necesario crear un nuevo servicio dentro de la Comisión que se encargue de recopilar las estadísticas sobre consumo de los Estados miembros, que exija aquellas que no se entregan a tiempo, que verifiquen su exactitud, que controle la eficacia de cada Estado miembro en la recaudación del IVA en su interior, y que, en última instancia, calcule las cantidades que debe recibir (entregar) cada Estado.

al Presupuesto comunitario en concepto del recurso propio IVA. De la misma manera (con cargo a los recursos propios) se efectuará la redistribución definitiva (en el año N+2) correspondiente al año N.

En el cuadro siguiente se puede ver, a través de un ejemplo, cómo funciona este sistema. Para ello supondremos que existen cinco Estados miembros.

Hay que señalar, sin embargo, que si bien el Documento esboza las líneas básicas de funcionamiento del sistema de compensación, éstas deberán ser matizadas y desarrolladas con mucho más detalladamente en documentos posteriores, pues existen todavía bastantes aspectos importantes que no son especificados en éste (como por ejemplo, quien se encargará de determinar el porcentaje de IVA que le corresponde a cada Estado, así como de efectuar materialmente el trasvase de recursos de unos países a otros, cómo se procederá a la centralización de todo el IVA recaudado en los distintos Estados miembros, etc.).

Ahora bien, para que un régimen como el descrito pueda aplicarse en la Comunidad, **es imprescindible que previamente se lleven a cabo ciertas actuaciones**⁵²⁶. Entre ellas las siguientes:

Para un análisis más detallado ver CES (98).

⁵²⁶ Además de las actuaciones señaladas por la Comisión, el CES propone las siguientes:

- aumentar los umbrales de registro del IVA para las PYMEs
 - permitir que los grupos de empresas se registren conjuntamente, de manera que todas las operaciones que se realicen entre sus integrantes estén al margen del Impuesto.
- Ver CES (98, 62).

Cuadro 38: Funcionamiento del sistema de compensación propuesto por la Comisión en julio de 1996

Redistribución definitiva año N-2		
	Redistribución final año N-2 (+ = pago, - = ingreso) (1)	Redistribución mensual (2) = (1) / 12
EM1	- 50	- 4,17
EM2	+ 20	+ 1,67
EM3	- 10	- 0,83
EM4	+ 30	+ 2,50
EM5	+ 10	+ 0,83
TOTAL	0	0

Redistribución provisional año N			
	Cantidad mensual que corresponde por recursos propios (1)	Redistribución mensual en año N-2 (2)	Cantidad a ingresar cada mes del año N al presupuesto comunitario (3) = (1) - (2)
EM1	5,56	- 4,17	1,39
EM2	2,22	+ 1,67	3,89
EM3	2,78	- 0,83	1,95
EM4	0,56	+ 2,50	3,06
EM5	4,44	+ 0,83	5,27
TOTAL	15,56	0	15,56

Redistribución definitivo año N + 2								
	Rentas año N antes redistribuc (1)	Rentas teóricas año N (2)	% de cada Em en rentas teóricas (3) = (2)/4.300	Rentas año N después redistrib (4) = 3.800*3	Redistrib. provisional año N (5)	Regularización redistrib. año N+2	Rég. aportación recursos propios	Total a pagar (recibir) año N+2 correspondiente a año N
EM1	1265	1421	33,05	1256	- 50	+ 59	3,11	+ 62,11
EM2	595	610	14,19	539	+ 20	+ 36	3,27	+ 89,27
EM3	660	812	18,87	717	- 10	- 47	6,50	- 40,50
EM4	168	190	4,42	168	+ 30	- 30	2,66	- 27,34
EM5	1112	1267	29,47	1120	+ 10	- 18	8,89	- 9,11
TOTAL	3.800	4.300	100	3.800	0	0	24,43	24,43

1.- *Armonización de los tipos impositivos*: la aplicación del principio de gravamen en origen sin una adecuada aproximación de las alícuotas del IVA podría poner en peligro la neutralidad del Impuesto⁵²⁷, así como influir en la localización de las empresas (que al aplicar el tipo impositivo vigente en el país en el que se encuentren situadas tendrán más incentivos para ubicarse en aquellos Estados con unos tipos menores). Por ello la Comisión plantea que, si bien sería lo ideal, no es indispensable lograr una unificación total de los tipos impositivos, sino que basta con aproximarlos lo mínimo necesario para evitar el falseamiento de la competencia a nivel comunitario. Así:

- En relación con el tipo normal, la Comisión considera que una horquilla de variación de 2 o 3 puntos es suficiente⁵²⁸; los límites de esta banda de fluctuación deberán fijarse teniendo en cuenta la necesidad de los Estados miembros de disponer de ingresos suficientes, el reparto de cargas entre las grandes categorías de exacciones obligatorias (impuestos directos e indirectos y contribuciones sociales), y las orientaciones de la política fiscal a medio plazo de los países.

⁵²⁷ De acuerdo con el principio de neutralidad, los impuestos no deben inducir cambios en el comportamiento de los agentes económicos sólo por razones fiscales.

Es deseable que los impuestos no distorsionen los precios de los bienes intermedios utilizados como inputs en el proceso productivo. La carga fiscal debe recaer sobre los consumidores finales. Y esto lo cumple el IVA europeo. Como los empresarios pueden solicitar la devolución del IVA soportado, sus decisiones de compra no se ven afectadas por el IVA que se aplica sobre los bienes y servicios que ellos compran. Por el contrario, los consumidores finales no pueden recuperar el IVA pagado, y por ello sus decisiones sí pueden verse afectadas por el IVA.

La imposición no debe influir tampoco sobre las decisiones de las empresas sobre dónde ubicarse. La mayor competitividad de una empresa debe venir provocada por una mayor eficiencia, pero no por decisiones de los gobiernos en forma de subsidios, impuestos, imposición discriminatoria, etc.

Si queremos analizar la neutralidad del IVA europeo debemos analizar: los tipos impositivos y los costes de cumplimiento.

Tipos impositivos: si se aplica el principio en destino el sistema del IVA es neutral sobre las operaciones intracomunitarias entre sujetos pasivos. A un sujeto le da igual comprar en un Estado o en otro porque la operación siempre llevará el IVA de su país. El régimen actual del IVA ofrece además una ventaja en términos de liquidez a los sujetos pasivos que compran bienes en otros Estados, frente al que los compra en su país. Las diferencias en los tipos sí pueden afectar a las compras de los particulares, aunque en principio éstas no tienen mucha importancia cuantitativa.

Costes de cumplimiento: éstos pueden afectar a las pautas comerciales de los sujetos pasivos si los costes de cumplimiento fiscal de las operaciones intracomunitarias son mayores que los de las operaciones internas (lo que ocurre actualmente). También se incurre en costes al trabajar con las administraciones fiscales de otros países. Esto perjudica más a las pequeñas empresas, que tienen sede sólo en un Estado. Para las grandes empresas los costes de cumplimiento, en relación con sus costes totales, son lógicamente menores.

⁵²⁸ Actualmente el tipo impositivo normal oscila entre el 15 y el 25%, teniendo, por lo tanto, una banda de fluctuación de 10 puntos.

- En relación con el tipo reducido: se propone una armonización de su número y de su ámbito de aplicación. En opinión de la Comisión "únicamente un número limitado de tipos tributarios es compatible con el objetivo de simplificación del impuesto"⁵²⁹.

Se mantiene además que los tipos impositivos no deben ser utilizados con fines sociales, ya que los Estados miembros disponen de otros instrumentos, más eficientes que el IVA, y cuyos efectos son más directos. Por ello no debe mantenerse el tipo cero.

2.- *Armonización de otros elementos del Impuesto* como por ejemplo las exenciones, el alcance y las condiciones de ejercicio del derecho a deducción⁵³⁰, el régimen fiscal de las pequeñas empresas, los regímenes particulares, etc.⁵³¹. Tal armonización es "indispensable para lograr unas condiciones sanas de competencia y una aplicación suficientemente uniforme del Impuesto en la Unión Europea"⁵³². Estas modificaciones además de aproximar y hacer más similares las legislaciones aplicables en los distintos Estados miembros, deben intentar ampliar lo más posible el ámbito de aplicación del Impuesto, con el fin de garantizar lo mejor posible la neutralidad, la simplicidad y la seguridad del sistema impositivo. Además, una ampliación de la base imponible puede permitir un aumento de la recaudación o, garantizando el mismo nivel de ingresos, hacer posible una disminución de los tipos impositivos.

3.- *Garantizar una interpretación común de la legislación del Impuesto*: para conseguir esto la Comisión propone transformar el Comité del IVA en un **Comité de reglamentación**, así como que se le atribuyan competencias para adoptar medidas de ejecución de los actos aprobados por el Consejo⁵³³.

⁵²⁹ Ver COM (96) 328 final, p. 19.

⁵³⁰ Si existen diferencias importantes en las normas vigentes en cada Estado miembro respecto al derecho a deducir el IVA soportado previamente, y se aplique el principio de imposición en origen, los sujetos pasivos se localizarán en aquellos Estados con un régimen de deducción más ventajoso.

⁵³¹ La regla de la unanimidad exigida a nivel comunitario para la adopción de medidas de carácter fiscal, supuso la introducción de un gran número de facultades discrecionales para los Estados miembros (unas 66) y de un elevado número de derogaciones individuales (cerca de 130), lo que hace que existan importantes diferencias en la aplicación del IVA a nivel comunitario.

Una descripción detallada de las opciones que permite la Sexta Directiva, de las derogaciones particulares que concede a cada Estado miembro puede verse en COMISIÓN (1996a, 73-76 y 87-104).

⁵³² COMISIÓN (1996a).

⁵³³ Este status del Comité del IVA se contempló ya en los artículos 29 a 31 de la Propuesta de Sexta Directiva del IVA, si bien en el texto definitivamente aprobado se concedía a este Comité simplemente el carácter de consultivo.

La Comisión señala en su documento que, hasta ese momento, las pautas que ha establecido dicho Comité carecen de todo valor jurídico vinculante y que además los operadores no son sistemáticamente informados de los temas que trata y de las pautas que define. Por ello propone transformarlo en "Comité de

4.- *Estudiar los medios que se van a utilizar, tanto en lo que respecta al instrumento jurídico que se va a emplear (Directiva⁵³⁴ o Reglamento), como en relación con el proceso de adopción de decisiones (unanimidad o mayoría cualificada⁵³⁵), para llegar a un sistema de IVA común.*

5.- Para que el sistema propuesto funcione correctamente es indispensable, también, que exista una *fuerte cooperación entre los Estados miembros*⁵³⁶. Como hemos señalado, a efectos fiscales, las transacciones se considerarán realizadas en el Estado miembro en el que esté establecido el sujeto pasivo, aún cuando ésta se lleve a cabo materialmente en otro Estado. Por lo que, para poder controlar las operaciones intracomunitarias, será necesaria una estrecha colaboración entre el Estado miembro de identificación y aquel en que se lleve

reglamentación", con la función de asistir a la Comisión, mediante la aprobación de dictámenes por mayoría cualificada, en el ejercicio de las competencias de ejecución de la normativa comunitaria sobre el IVA. [COM (96) 328 final, p 30].

El 18 de Junio de 1997, la Comisión presentó una propuesta formal en la que se plantea el cambio de status del Comité. Éste deberá facilitar la interpretación de las normas aprobadas por el Consejo (evitando así que los Estados miembros deban acudir a los Tribunales para solucionar cualquier discrepancia en la interpretación de alguna norma, con la incertidumbre y con el tiempo que ello supone), y publicar sus decisiones en el DOCE, para aportar claridad. Ver RAPONI (1997) y CONFÉDÉRATION FISCALE EUROPÉENNE (1998b).

⁵³⁴ Como ya hemos señalado, la Comunidad Europea ha recurrido mayoritariamente a la Directiva como instrumento jurídico para la adopción de decisiones. La Directiva permite una gran discrecionalidad a los Estados miembros a la hora de trasponer a sus ordenamientos internos las normas comunitarias.

Algunos autores se decantan claramente por la utilización del Reglamento. Ver, por ejemplo, TERRA (1996b, 236).

⁵³⁵ Como también pusimos de manifiesto en su momento, el Acta Única Europea flexibilizó el número de votos necesarios para la adopción de decisiones, permitiendo que, en ciertas materias, éstas se aprobasen por mayoría cualificada. Sin embargo, esto no se aplica en relación con las normas fiscales, para las cuales se sigue requiriendo el apoyo unánime de todos los Estados.

Que la regla de la unanimidad esta suponiendo una paralización del proceso armonizador, y que por lo tanto debe ser sustituida por la mayoría cualificada, es una opinión muy generalizada. La propia Comisión europea, en un Documento presentado en Marzo de 1996 (cuatro meses antes del Documento que estamos analizando), para que sirviera de base a la reunión informal del ECOFIN, llama nuevamente la atención sobre este tema y destaca que los países parecen no ser conscientes de los costes que para ellos supone no adoptar estas medidas. Ver COMISIÓN (1996c).

⁵³⁶ Podemos destacar en este sentido un trabajo de Max LIENEMEYER que analiza el sistema común del IVA, propuesto por la Comisión, y señala los posibles escenarios de fraude que surgirán con el nuevo régimen. Y así señala que "el nuevo sistema del IVA no es un remedio total contra el fraude, sino sólo un paso en la dirección correcta. La cooperación administrativa necesariamente debe aumentar lo máximo posible". El autor señala que el nuevo sistema IVA cambiará las formas de fraude. De manera que desaparecerá el incentivo a declarar entregas ficticias (como ocurre en el Régimen Transitorio), y surgirá un cierto interés por declarar adquisiciones intracomunitarias inexistentes (para deducirse un IVA teóricamente satisfecho en otro Estado). Esto supondrá una mayor carga financiera para los países exportadores, pues éstos se verán obligados a reintegrar a los Estados importadores (donde se han deducido las cuotas del IVA), a través del sistema de compensación, un IVA que nunca ha recibido. Para un análisis más detallado de las posibilidades de fraude con el sistema común del IVA. Ver LIENEMEYER (1997).

a cabo realmente la operación⁵³⁷. Además hay que tener en cuenta, que los Estados miembros tendrán un interés especial en colaborar con las Administraciones fiscales de otros Estados miembros, para evitar que se produzcan situaciones fraudulentas, ya que los ingresos fiscales globales que reciba un Estado miembro van a depender, en última instancia, de la buena gestión, control y recaudación del Impuesto que efectúen el resto de los países miembros.

Para que exista realmente una estrecha colaboración entre las Administraciones Tributarias de los Estados miembros de la que, como hemos dicho, se beneficiarán todos ellos, es necesario, entre otras cosas:

- reformar el marco jurídico existente en materia de asistencia mutua y cooperación administrativa, de manera que se refuercen las obligaciones de colaboración entre las Administraciones nacionales.

- Homogeneizar los sistemas de control y recaudación utilizados en los distintos países, con el fin de que todos apliquen los mismos procedimientos. De esta manera se evitará que algún Estado no colabore con el resto, argumentando que no lo hace por la existencia de algún tipo de restricción interna. Por otro lado, ningún operador podrá aprovechar la existencia de sistemas de control más laxos en algunos países para llevar a cabo en ellos prácticas fraudulentas, que afectarán, a su vez, a la recaudación por IVA del resto de los países. En relación con esto, sería conveniente introducir algún sistema de penalización o sanción para aquellos Estados que no cooperen, o lo hagan incorrectamente. Debemos insistir, sin embargo, que con el nuevo sistema de tributación los países van a estar (o por lo menos deberían estar) más dispuestos a colaborar entre sí, pues ello puede repercutir positivamente en los ingresos por IVA que obtengan finalmente.

- Introducir nuevos instrumentos y métodos de cooperación entre las Administraciones fiscales. Recordemos que en el ámbito del IVA existe ya un sistema de intercambio de información: el VIES⁵³⁸.

Ahora bien, para que todo este sistema funcione correctamente, es importante también, que exista una gran *confianza mutua entre los Estados miembros*. Si cada uno de ellos va a verse directamente afectado por la eficacia con la que los demás países

⁵³⁷ A este respecto el documento de la Comisión señala que "se requerirá un grado de cooperación entre los Estados miembros, como mínimo, equivalente al que existe hoy dentro de cada Estado miembro", COM (96) 328 final, p.23.

administren, controlen y recauden el Impuesto, han de confiar en que cada uno de ellos desempeñará estas funciones de forma satisfactoria.

Por su parte, la Comisión, asistida por un Comité Consultivo, integrado por representantes de los Estados miembros, será la encargada de supervisar las actuaciones que lleven a cabo los países, así como de adoptar las medidas oportunas en el caso de que esto sea necesario.

Por último, nos gustaría comentar algunos de las principales **ventajas** que se derivarían de la aplicación de un régimen de tributación como el previsto por la Comisión.

Este nuevo régimen simplificará considerablemente la tributación de las operaciones intracomunitarias, eliminando así algunos de los principales problemas que plantea el régimen actual, tales como:

- necesidad de diferenciar las operaciones interiores de las intracomunitarias
- cumplir con obligaciones formales en Estados en los que no se está establecido
- tener que conocer la legislación aplicable en todos y en cada uno de los países en los que se opera
- recurrir al procedimiento largo y costoso para recuperar las cuotas de IVA soportadas en otros Estados miembros
- inseguridad jurídica de los operadores, etc.

Pero este régimen de tributación no sólo resultará positivo para los sujetos pasivos, sino que también resultará beneficioso para las Administraciones fiscales de los Estados miembros, y esto por los siguientes motivos:

- al eliminarse la circulación de bienes libres de IVA entre Estados miembros, se reducirán las posibilidades de fraude en las operaciones intracomunitarias.
- Al uniformarse los principales elementos del Impuesto (exenciones, excepciones, regímenes transitorios, regímenes especiales, tipos impositivos, etc.) el comercio intracomunitario ganará en términos de neutralidad y competencia.

La atribución de competencias de control a una sola Administración fiscal (la del Estado en el que esté establecido el sujeto pasivo) permitirá que ésta lleve a cabo un seguimiento más exhaustivo de cada empresa, lo que redundará en unas menores

⁵³⁸ Para más detalle sobre este sistema de información, ver lo dicho al respecto en el epígrafe 2.5 de este trabajo.

posibilidades de fraude. Ahora bien, ya hemos insistido, sin embargo, que para que esto sea posible es indispensable que exista una muy estrecha colaboración entre las Administraciones de los distintos Estados miembros.

Cuadro 39 : Ventajas de la aplicación de un único lugar de imposición

- No es necesario saber si el cliente es sujeto pasivo del impuesto, si está establecido en otro Estado miembro, y si su NIF es verdadero o falso.
- El vendedor no tiene que comprobar que las mercancías salen efectivamente del Estado miembro en el que se ha realizado la operación.
- No habría que diferenciar, a efectos de tributación y declaración, entre las operaciones interiores y las intracomunitarias.
- Los sujetos pasivos no tendrían que cumplir con ciertas obligaciones formales en otros Estados en los que no está establecido.
- Se simplifica considerablemente el procedimiento para recuperar las cuotas del IVA satisfechas en otros Estados miembros.
- Reducción del fraude fiscal (las mercancías ya no circularán libres de IVA y además el control fiscal corresponderá a una única Administración tributaria).

4.1.6.4.- PROGRAMA DE TRABAJO

La Comisión Europea, consciente de que no era posible implantar inmediatamente el sistema de imposición previsto en su Documento de 1996⁵³⁹, incluye al final de éste, un Programa de Trabajo en el que se prevé una evolución por etapas hacia el nuevo sistema común del IVA. En dicho Programa, no sólo aparecen recogidas las medidas concretas que deberán adoptarse, sino que se establecen también unos plazos para su presentación.

De acuerdo con el calendario que prevé la Comisión, y si se cumplen los plazos que en él figuran, el nuevo régimen del IVA podría hacerse realidad a mediados del año 2001⁵⁴⁰.

⁵³⁹ La propia Comisión en el Documento dice textualmente: "Habida cuenta de la magnitud de la labor pendiente, la Comisión ha resuelto fijarse el siguiente programa de trabajo, en el que se prevé una evolución por etapas hacia el nuevo sistema común de IVA", COM (96) 328 final, p. 29.

⁵⁴⁰ El Documento establece que la Comisión velará por que las nuevas disposiciones no entren en vigor antes de que transcurran dos años desde su adopción por el Consejo, a fin de dar a los operadores económicos y a las administraciones el tiempo necesario para implantar el nuevo régimen, COM (96) 328 final, p. 34.

El CES considera, sin embargo, "que el calendario de la Comisión es poco realista y que la plena realización del programa de trabajo exigirá un calendario más amplio que el previsto", CES (98, 62).

Ahora sólo queda esperar y ver si este Programa de Trabajo propuesto por la Comisión se cumple (en lo que a los plazos se refiere), de manera que aproximadamente a mediados del año 2001 el nuevo régimen del IVA pueda ser una realidad.

El calendario propuesto por la Comisión diferencia cinco etapas:

1ª Constituye la ~~fase preparatoria~~, que termina a finales de 1996, en la que además de la Propuesta presentada en relación con el nivel del tipo impositivo normal, debía abordarse también el cambio del status jurídico del Comité IVA (transformarlo en un Comité de Reglamentación), la mejora de las disposiciones sobre asistencia mutua (que es incluso necesaria para el buen funcionamiento del régimen actual), así como la presentación de un programa para instaurar un nuevo espíritu de cooperación administrativa (que permita desarrollar los instrumentos y actividades necesarios para que dicha cooperación exista en la realidad).

2ª Segunda etapa, en la que debía presentarse una Comunicación de las principales resoluciones y un programa de trabajo detallado. Esta actuación se ha cumplido con la presentación, por parte de la Comisión, a mediados de 1996, del Documento que estamos analizando.

3ª ~~Tercera etapa~~: a mediados de 1997 la Comisión debía presentar un paquete de medidas referentes a los principios generales de funcionamiento del IVA (ámbito de aplicación material del Impuesto - concepto de entrega de bienes, de prestación de servicios - , sujeto pasivo, base imponible, exenciones - mantenerlas o eliminarlas, pero en cualquier caso armonizarlas - , el derecho a la deducción), y , a finales de ese mismo año debía proponerse una segunda aproximación de los tipos del IVA entre los Estados miembros.

4ª A finales de 1998, la Comisión debía presentar un nuevo paquete de propuestas sobre el ámbito territorial del IVA, el lugar de imposición de las operaciones y la organización, a escala comunitaria, de los controles de los sujetos pasivos que efectúen operaciones impositivos en la Comunidad (obligaciones, medios de control).

5ª A finales de 1998 debía presentarse un tercer paquete de propuestas sobre la asignación de ingresos procedentes del IVA, los regímenes especiales (en relación con éstos habrá que plantearse si se mantienen o se eliminan) y las medidas de transición necesarias para pasar al régimen definitivo. Y por último, a mediados de 1999, la Comisión deberá presentar alguna propuesta para la última etapa de la armonización de los tipos impositivos, así como las disposiciones necesarias para la total aplicación del sistema de compensación.

En el cuadro siguiente recogemos, de forma esquemática, el Programa de Trabajo que propone la Comisión en su Documento de Julio de 1996⁵⁴¹.

Grado de cumplimiento del Programa de Trabajo

En la última columna del cuadro anterior se destacan aquellas propuestas previstas por la Comisión, que ya se han presentado al Consejo. Basta, por lo tanto, con echar un vistazo al cuadro, para hacernos una idea del gran retraso y del escaso grado de cumplimiento del Programa de Trabajo de la Comisión. Así, aún cuando ya se han presentado algunas de las medidas previstas (sistema común del IVA, Programa Fiscalis, alguna relativa al derecho a la deducción y al mantenimiento - más que aproximación - de los tipos impositivos), todavía son muchas las que están pendientes de desarrollo. Y lo que es más importante. En su programa de trabajo para el año 1999⁵⁴², la Comisión se propone presentar una única propuesta en relación con el IVA, aquella relativa al lugar de imposición de las operaciones intracomunitarias. No podemos ser pues muy optimistas, y todo parece indicar que no va a ser posible cumplir con el plazo inicialmente previsto (mediados del año 2001) para la introducción del sistema común del IVA⁵⁴³. Hay que tener en cuenta además que todavía no se ha presentado ninguna medida de las que en principio pueden resultar más controvertidas (eliminación o mantenimiento de las exenciones, excepciones, derogaciones y disposiciones transitorias; sistema de compensación; aproximación de los tipos impositivos, etc.).

No nos vamos a detener ahora en analizar el contenido de las propuestas ya presentadas por la Comisión, pues éste se recoge de forma detallada en el siguiente epígrafe del trabajo.

⁵⁴¹ El profesor Dr. Ben J.M. TERRA contempla con optimismo el contenido de este Documento de la Comisión, si bien destaca que queda todavía mucho trabajo por realizar para poder implantar el sistema de tributación en él propuesto en los plazos previstos. Ver TERRA (1996b).

⁵⁴² COM (98) 609.

⁵⁴³ El CES, en su Dictamen sobre la Propuesta de la Comisión relativa al régimen del derecho a la deducción del IVA, señala que “le preocupa lo mucho que está tardando la puesta en marcha del nuevo sistema común del IVA y no desearía que la actualización del régimen transitorio se tradujese en un impedimento o un retraso en la introducción del nuevo sistema definitivo”; ver CES (1999a, 75).

Cuadro 40: Programa de Trabajo propuesto por la Comisión en Julio de 1996

ETAPA	OBJETIVO PRINCIPAL	ÁMBITO TEMPORAL	PROPUESTAS CONCRETAS	Presentadas
PRIMERA	* Fase preparatoria	Finales 1996	* En relación con los <i>tipos impositivos</i> , por la que se establece un límite máximo para el tipo normal del 25% (Ya presentada)	X
			* <i>Cambio del estatuto jurídico del Comité del IVA</i>	X
			* <i>Mejora de las disposiciones sobre asistencia mutua</i> para la recuperación del impuesto. * Instaurar un <i>nuevo espíritu de cooperación administrativa entre Estados miembros</i> . Para ello la Comisión presentará un programa que permita crear el marco adecuado para desarrollar los instrumentos y actividades necesarios para que exista cooperación entre los Estados miembros.	X
SEGUNDA	* Comunicación de las principales resoluciones y del programa de trabajo	Mediados 1996	* <i>Presentación del Doc. (96) 328 final</i> , que recoge: - las líneas generales del nuevo sistema común de IVA previsto - el programa de trabajo que permita alcanzar los objetivos definidos.	X
TERCERA	* Establecer los principios generales del IVA * Presentar el primer paquete de propuestas formales	Mediados 1997	* Presentación de propuestas en relación con: - ámbito de aplicación material del impuesto (definición de las operaciones imponibles) - concepto de sujeto pasivo del IVA - determinación de la base imponible - exenciones (mantenimiento o supresión) - derecho a deducción (nacimiento, condiciones, modalidades, prorata)	X (parcial)
		Finales 1997	* <i>Aproximación de los tipos impositivos</i>	X (relativa)
CUARTA	* Determinación del ámbito de aplicación y del lugar de imposición. * Presentación del segundo paquete de propuestas formales	Mediados 1998	* Presentación de propuestas sobre: - definición del ámbito de aplicación del IVA - lugar de imposición de las operaciones - organización, a escala comunitaria, de los controles de los sujetos pasivos que efectúen operaciones imponibles en la Comunidad	
QUINTA	* Resignación de ingresos entre Estados miembros y ultimación del régimen en su conjunto. * Presentación del tercer paquete de propuestas formales	Finales 1998	* Presentación de propuestas sobre: - mecanismo de compensación - los regímenes especiales (supresión o armonización) - las medidas de transición del régimen actual al nuevo régimen de imposición en origen	
		Mediados 1999	* Propuesta sobre <i>armonización de los tipos impositivos</i>	

4.1.7.- EL VIVAT

Recientemente, los profesores Michael KEEN y Stephen SMITH han presentado una nueva propuesta⁵⁴⁴ en relación con el Régimen Definitivo del IVA en la Unión Europea⁵⁴⁵. Este sistema, denominado VIVAT ("viable integrated value-added tax"), se basa en la aplicación de un tipo impositivo único a las operaciones efectuadas entre los sujetos pasivos del impuesto, así como en la implantación de un impuesto nacional sobre la fase minorista, que garantice los ingresos fiscales a los Estados miembros. Lo que se propone, por lo tanto, es dar un tratamiento fiscal diferente (al aplicar un tipo impositivo distinto) a las operaciones efectuadas entre sujetos pasivos y a aquellas en las que interviene un particular. Es importante destacar que, en principio, este nuevo sistema del IVA no debe suponer una disminución de los ingresos por el Impuesto que venían obteniendo los Estados miembros con el actual Régimen Transitorio. Y ello porque se deja total libertad a los Estados para que fijen el nivel del tipo impositivo aplicable a las adquisiciones realizadas por los consumidores finales. Este tipo es el que, en última instancia, determina la cantidad total recaudada por el Impuesto.

Hay que señalar, además, que uno de los pilares básicos del sistema que estamos comentando, es el mantenimiento de los regímenes particulares de tributación, que se introdujeron en 1993 con la entrada en vigor del Régimen Transitorio. El objetivo es el de mantener el máximo tiempo posible el principio de gravamen en destino⁵⁴⁶.

⁵⁴⁴ KEEN y SMITH (1996).

⁵⁴⁵ Estos autores plantean la necesidad de buscar un sistema de tributación del IVA que pueda sustituir al régimen transitorio. Para que el cambio pueda efectuarse es necesario, sin embargo, que el sistema propuesto presente numerosas ventajas en relación con el que está actualmente en vigor. Keen y Smith consideran que no sería bueno mantener durante muchos años el régimen transitorio, pues éste presenta muchos inconvenientes. Además, a medida que los sujetos pasivos vayan conociendo más en profundidad el funcionamiento de este régimen, aprovecharán más sus posibilidades, aumentando también las posibilidades de fraude.

Ahora bien, el futuro régimen definitivo del IVA debe cumplir una serie de requisitos:

- debe dejar autonomía a los Estados para que éstos puedan adaptar su sistema impositivo a las preferencias y necesidades de sus ciudadanos
- no debe introducir ningún obstáculo en el funcionamiento del mercado interior; para ello debe *concederse el mismo tratamiento fiscal a las operaciones interiores y a las intracomunitarias*
- suponer menos obligaciones administrativas, tanto para las empresas como para las Administraciones tributarias
- no disminuir los ingresos de los Estados miembros
- no aumentar el riesgo de fraude fiscal
- mantener la neutralidad del IVA.

Aunque son varias las alternativas propuestas para sustituir al Régimen Transitorio los autores consideran que ninguna presenta las ventajas suficientes para poderse implantar en la Unión Europea.

⁵⁴⁶ Los autores comparan el principio de imposición en destino y el de origen, decantándose finalmente por el primero de ellos; KEEN y SMITH (1996, 401).

Vamos a ver con un ejemplo sencillo el funcionamiento de este sistema VIVAT. Supongamos un país en el que existen dos empresas: una mayorista - empresa 1 - y otra minorista - empresa 2 -. El tipo del IVA aplicable a las ventas a consumidores finales es del 20 por 100, mientras que el tipo común europeo para las operaciones entre sujetos pasivos es del 15 por 100⁵⁴⁷.

	Empresa 1			Empresa 2		
	Importe operación	Tipo IVA	Importe IVA	Importe operación	Tipo IVA	Importe IVA
Ventas a otras empresas	50.000	15%	7.500	---	15%	---
Ventas a consumidores finales	---	20%	---	100.000	20%	20.000
Valor inputs comprados	---		---	50.000	15%	7.500
IVA a ingresar			7.500			12.500

Como puede observarse en el ejemplo anterior, la cantidad total de IVA a ingresar es de 20.000 pesetas (7.500 empresa 1 + 12.500 empresa 2), que se corresponde exactamente con la aplicación del tipo del 20 por 100 al volumen total de ventas con destino a los consumidores finales (100.000 ptas.).

El sistema VIVAT puede ser, por lo tanto, considerado como la combinación de dos impuestos: un IVA con un tipo impositivo igual al que se aplica a las operaciones entre sujetos pasivos (15%) y un impuesto complementario sobre las ventas minoristas cuyo tipo impositivo es la diferencia entre el tipo aplicable a las adquisiciones efectuadas por consumidores finales y el que se aplicaría si el adquirente fuese otro sujeto pasivo del Impuesto (en nuestro caso el 5%).

El método de aplicación del sistema VIVAT sería similar al que existe actualmente con el Régimen Transitorio, de manera que el vendedor estaría obligado a aplicar el tipo correspondiente a las adquisiciones efectuadas por consumidores finales,

⁵⁴⁷ Los autores proponen la aplicación de un tipo impositivo armonizado inferior al que se establezca sobre las ventas a consumidores finales. Y ello para evitar tener que estar constantemente devolviendo IVA a aquellos sujetos pasivos cuyas operaciones tengan como destinatarios, en un elevado porcentaje, a consumidores finales. Por este mismo motivo, los autores de esta propuesta son también partidarios de adoptar un tipo armonizado reducido, aplicable a los intercambios de bienes, realizados entre sujetos pasivos, actualmente sujetos a un tipo reducido del IVA.

salvo que el adquirente le comunique su número de identificación fiscal a efecto del Impuesto. Por lo tanto, le corresponde al comprador demostrar su condición de sujeto pasivo del IVA, si quiere que sus adquisiciones queden sujetas a un tipo inferior.

Sin embargo, si la empresa 2 fuese una empresa situada en otro Estado comunitario, la aplicación del sistema VIVAT provocaría cambios en la distribución de la renta entre ambos países. Seguiría, pues siendo necesaria la adopción de un mecanismo de compensación financiera. Por lo tanto, aunque este nuevo sistema del IVA simplificaría en gran medida el cálculo de los flujos financieros que deberían existir entre los Estados miembros (al ser igual el tipo impositivo aplicado por todos ellos), las diferencias en sus saldos comerciales harían necesaria la existencia de un sistema de compensación.

El sistema VIVAT introduce también una novedad importante en relación con las adquisiciones de bienes efectuadas por entidades no sujetas al Impuesto. El Régimen Transitorio actual prevé que, a las operaciones realizadas por estos sujetos, siempre que no superen un determinado volumen, se les aplique el tipo del IVA vigente en el país de origen; si sobrepasan el volumen establecido, entonces deberán soportar el impuesto del país de destino. Este régimen plantea algunos problemas tanto para los sujetos que venden bienes a dichas entidades (pues dependiendo del volumen de operaciones que éstas últimas hayan efectuado a lo largo del año deberán gravar o dejar exentas dichas ventas), como para las Administraciones tributarias, a la hora de controlar si dichas operaciones han tributado en el Estado adecuado. Para superar estos inconvenientes, el sistema VIVAT propone, conceder a estas entidades la posibilidad de registrarse, a efectos del IVA, como entidades no sujetas al Impuesto, pero con derecho a comprar al tipo del IVA aplicable a las operaciones realizadas entre entidades sujetas al Impuesto.

El sistema VIVAT tiene, desde un punto de vista teórico, las siguientes **ventajas**:

- permite a los Estados miembros mantener su soberanía fiscal. Aunque el sistema implica la existencia de un tipo único, aplicable a las transacciones entre sujetos pasivos, los Estados pueden fijar en los niveles que ellos consideren más adecuados los tipos de gravamen aplicables sobre el comercio minorista. Sin embargo, y en relación con estos tipos, los autores de la propuesta plantean la conveniencia de concretar unos límites mínimos, por encima de los cuales cada Estado miembro podrá fijar sus propios tipos. El establecimiento de estos mínimos tiene como finalidad principal evitar los problemas

recaudatorios que pueden surgir si los Estados entran en una estrategia competitiva para atraer hacia su país las compras efectuadas por particulares. Por otro lado, Keen y Smith consideran que no está justificado el establecimiento de tipos máximos, y que debe dejarse libertad a los Estados para que, de acuerdo con su situación económica y sus necesidades recaudatorias, fijen los tipos que quieran aplicar, y que como ya hemos señalado, van a determinar los ingresos fiscales que obtengan por el Impuesto.

- Pero además, también se produce algún avance importante en relación con el sistema de compensación financiera. Y esto por varios motivos. Por un lado, se simplifica notablemente el cálculo, por parte de los Estados miembros, de los flujos compensatorios que deben entregar/recibir a otros Estados. El importe de éstos vendrá, pues, determinado, en lo que se refiere a las operaciones entre sujetos pasivos del Impuesto, por la diferencia existente entre las entregas y las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Por otro lado, y al ser el tipo impositivo único, se elimina el efecto asimetría que presentaba el sistema de compensación propuesto por la Comisión en 1987⁵⁴⁸. Hay que destacar además, que el sistema funcionará de una forma más transparente, evitándose así las posibles actuaciones fraudulentas por parte de los Estados miembros.

- El sistema VIVAT garantiza además, que los intercambios de bienes que se lleven a cabo entre sujetos pasivos del Impuesto reciben el mismo tratamiento y están sujetos al mismo tipo impositivo, con independencia de cuál sea el lugar de procedencia

⁵⁴⁸ Este efecto asimetría podía eliminarse, en opinión de estos autores, aplicando alguna de las siguientes medidas:

- permitiendo que cada Estado se quede con los ingresos fiscales que se obtengan por casos de fraude que él detecte. Estos ingresos pueden compartirse con otro Estado, si éste ha colaborado en la detección del fraude.

- Estableciendo las compensaciones en base a los datos sobre flujos comerciales entre Estados. Ahora bien, hay que tener cuidado porque estos datos se obtienen a partir de las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos.

- Haciendo que cada país pague íntegramente todos los costes netos de los flujos compensatorios.

- Negociando, entre los Estados, en el momento de cambiar de régimen, los importes que cada uno recibiría si se aplicase un sistema de compensación ideal. La incertidumbre y el volumen de los flujos comerciales entre Estados miembros dificultarían notablemente este proceso de negociación. Por otro lado, los Estados tratarían de renegociar las compensaciones acordadas si los intercambios intracomunitarios evolucionan de manera diferente a la esperada.

Cada uno de estos sistemas plantean, sin embargo, algunos inconvenientes y, según señalan Keen y Smith, no está claro que la aplicación de alguno de estos mecanismos ofrezca grandes ventajas en relación con el régimen transitorio.

Ver KEEN y SMITH (1996, 389 y ss).

de los partícipes en la operación. Las transacciones de bienes entre y dentro de los Estados miembros serán tratadas de idéntica manera.

Pero este régimen del IVA plantea también, en nuestra opinión, algunos **inconvenientes**.

En primer lugar, no especifica nada sobre cómo deberá llevarse a cabo la redistribución de ingresos entre los Estados miembros. No olvidemos que el funcionamiento de este sistema de compensación está planteando numerosas dificultades de cara a la aprobación del Régimen Definitivo del IVA. Ahora bien, teniendo en cuenta el contenido del sistema VIVAT, consideramos que una parte importante de los flujos compensatorios pueden calcularse tomando como base las estadísticas intracomunitarias⁵⁴⁹.

Además, el documento de Keen y Smith no especifica nada sobre cómo se efectuará la compensación (ni siquiera si ésta se producirá o no), en el caso de las compras de bienes realizadas por particulares, en un Estado miembro distinto a aquel en el que dichos bienes se van a consumir⁵⁵⁰.

Una estimación de los flujos de renta que se producirían si se aplicase el sistema VIVAT puede verse en el siguiente cuadro.

En segundo lugar, la aplicación del sistema VIVAT supondría mayores costes administrativos, tanto para los sujetos pasivos como para las autoridades fiscales, al tener que distinguir entre las ventas realizadas a otros sujetos pasivos y las efectuadas a consumidores finales. Esta carga no es, en opinión de Keen y Smith “trivial”. Hay que tener en cuenta, que los sujetos pasivos no sólo deberán diferenciar en sus declaraciones las ventas que realizan, según sea la naturaleza del adquirente, sino que además deberán también distinguir las operaciones interiores de las intracomunitarias, de cara al funcionamiento del sistema de compensación, y de cara a la elaboración de estadísticas intracomunitarias.

⁵⁴⁹ Como el tipo impositivo que se va a aplicar a los intercambios entre sujetos pasivos del impuesto es igual en todos los Estados, el volumen de los flujos vendrá dado, en este caso, por el saldo comercial de cada Estado en relación con el resto de Estados miembros.

⁵⁵⁰ Si estas operaciones van a ser también objeto de compensación, habría que concretar cómo se va a llevar a cabo esta redistribución, si se haría bilateralmente entre los países afectados, o si, por el contrario, se haría de forma centralizada, siendo necesario concretar, en este último caso, una serie de cuestiones de gran importancia, tales como: quién se encargará de calcular y controlar los flujos compensatorios, con qué frecuencia se realizarán, etc.

Estas incertidumbres pueden extenderse también a las operaciones realizadas entre sujetos pasivos, pues aunque en este caso, al aplicar el mismo tipo impositivo, la compensación será más sencilla

Y en tercer lugar, y quizás el más importante en nuestra opinión, es el de la determinación del nivel del tipo impositivo armonizado. Aunque éste no va a afectar a la recaudación total que se obtenga por el Impuesto, sí lo hará sobre el ritmo de obtención de los ingresos. Hay que destacar, además, las grandes dificultades que están surgiendo entre los Estados miembros para el establecimiento de los tipos mínimos y de las horquillas de fluctuación para los tipos impositivos. Más difícil será, por lo tanto, en nuestra opinión, el establecimiento de este tipo único de gravamen⁵⁵¹.

Cuadro 41: Flujos compensatorios con el sistema VIVAT

País	Tipo normal armonizado		
	5%	10%	15%
Austria	- 339	- 634	- 929
Bélgica/Luxemburgo	165	253	341
Dinamarca	460	681	902
Francia	387	591	796
Alemania	797	2.147	3.497
Grecia	- 434	- 835	- 1235
Irlanda	289	417	546
Italia	304	765	1.226
Países Bajos	1.373	2.192	3.011
Portugal	- 399	- 721	- 1.044
España	- 738	- 1.545	- 2.351
Suecia	189	441	694
Reino Unido	- 471	- 590	- 709
Nota: Los cálculos se han elaborado teniendo en cuenta los flujos comerciales de 1992. El tipo normal armonizado se ha aplicado a todos los bienes sujetos al tipo normal; por su parte se ha considerado un tipo reducido del 5% aplicable a todos los bienes sujetos al tipo reducido. Fuente: KEEN y SMITH (1996, 405).			

(que con otros sistemas de redistribución anteriormente estudiados), nada se especifica sobre cómo se llevará a cabo, en la práctica, esta relocalización de los ingresos fiscales.

Nos gustaría también llamar la atención sobre otro aspecto del sistema propuesto, que nos parece de gran interés. Como ya hemos indicado, la cantidad total del IVA recaudada por un Estado va a depender de los tipos impositivos que establezca sobre las ventas minoristas. Pues bien, si tenemos en cuenta que éstos serán a partir de entonces los instrumentos de los que dispongan los Estados para controlar sus ingresos fiscales, y las grandes divergencias que existen entre los tipos vigentes en cada Estado (ver cuadro 39) todo nos hace pensar que esta diversidad puede llegar a ser todavía mayor. Y más, teniendo en cuenta que la única limitación que se establecería sería en relación con los tipos mínimos, pero no así en relación con el número y con los bienes a los que se aplica cada uno de ellos. Todo esto puede afectar de manera muy especial a las compras transfronterizas. Si bien es cierto que algunos estudios ponen de manifiesto que estas compras no han experimentado un crecimiento espectacular en los años siguientes a la supresión de las fronteras entre Estados miembros, también hay que señalar que otros estudios efectuados ponen de manifiesto que el 43% de los individuos no son conscientes de las nuevas posibilidades que tienen desde 1993. A medida que pase el tiempo, y siempre que las diferencias entre los tipos sean elevadas, los ciudadanos comunitarios estarán más incentivados a realizar sus operaciones en aquellos Estados con una menor fiscalidad. Por otro lado, la competencia lógica que se producirá entre los Estados miembros para atraer hacia ellos las compras efectuadas por los particulares, puede llevar a una disminución peligrosa de los ingresos fiscales de los Estados miembros. Para evitar esto sería conveniente establecer unos niveles mínimos no muy bajos, así como lograr una mayor homogeneización en relación con la lista de bienes a la que se aplica cada tipo impositivo.

Como ya hemos comentado, el grado de armonización conseguido en este ámbito es bajo. Debería adoptarse también, en nuestra opinión, alguna medida especial en relación con el elevado número de tipos reducidos que algunos países pueden aplicar actualmente. Estas excepciones, que se establecieron con carácter transitorio, para evitar que algunos Estados tuviesen que realizar cambios drásticos en los tipos que venían aplicando, al entrar en vigor la Directiva 92/77/CEE, siguen aplicándose todavía hoy.

⁵⁵¹ El establecimiento de este tipo obligará a algunos países a aumentar sus tipos, con los riesgos inflacionistas que ello supone, y para otros países, los que tengan tipos más bajos, hará necesario aumentar otros impuestos o disminuir el gasto público.

Así, ocho Estados miembros aplican actualmente algún tipo reducido inferior al normal (5%).

Aunque Keen y Smith consideran que el sistema VIVAT presenta numerosas ventajas en relación con el Régimen Transitorio actual, esta opinión no es compartida por otros autores, entre los que podemos citar, por ejemplo, a Richard E. Baldwin o Vidar Christiansen⁵⁵², o a Michel Aujean y M^a Pastor⁵⁵³.

No nos gustaría, sin embargo, terminar nuestra referencia a esta reciente propuesta en relación con el régimen futuro del IVA en la Unión Europea, sin referirnos a un estudio realizado por dos autores, Hans Fehr y Clemente Polo, en el que analizan, desde un punto de vista empírico, los efectos que se derivarían para la Unión Europea, en su conjunto, y para sus Estados miembros individualmente, de la aplicación de este sistema VIVAT⁵⁵⁴. Hay que destacar, que éste es el primer estudio empírico que se realiza en este ámbito. Estos autores llevan a cabo dos tipos de simulaciones, siguiendo las dos propuestas realizadas por Keen y Smith. En primer lugar, consideran que existe un único tipo impositivo armonizado, del 5%. En segundo lugar, suponen la existencia de dos tipos europeos: uno normal del 10% y otro reducido del 5%. En ambos casos cada Estado establece el impuesto sobre las ventas a consumidores según sus necesidades presupuestarias⁵⁵⁵.

En el primero de los casos, la sustitución del régimen transitorio por el sistema VIVAT tiene efectos positivos para la UE en su conjunto. Las ganancias, en términos de bienestar, se sitúan en el 0,6% de los ingresos totales por IVA en 1992. Sin embargo, éstas no se distribuyen homogéneamente entre los Estados. Así, para Dinamarca y los Países Bajos el cambio de régimen tendría efectos muy negativos, mientras que en el otro extremo se encontrarían Bélgica, Luxemburgo, Francia y el Reino Unido.

⁵⁵² Ver KEEN y SMITH (1996, 411 y ss).

⁵⁵³ Estos autores consideran que un planteamiento de estas características no resuelve, por desgracia, ciertos problemas, tales como:

- la necesidad de diferenciar las transacciones intracomunitarias y las nacionales
- la obligación de nombrar un responsable del pago del Impuesto para aquellas operaciones efectuadas por no establecidos
- la dificultad práctica de aplicar impuestos diferenciados sobre las ventas, salvo que se establezca un régimen especial para las ventas a distancia ("cuyos actuales inconvenientes son bien conocidos y constituyen una clara limitación al concepto de Mercado Único").

Ver AUJEAN y PASTOR (1997).

⁵⁵⁴ FEHR y POLO (1997b).

⁵⁵⁵ Para una explicación más detallada de las características del modelo empleado para llevar a cabo las simulaciones ver FEHR y POLO (1997b5 y ss).

En el segundo caso, el cambio en el régimen de tributación tiene prácticamente efectos nulos para la Unión Europea. Además, si desagregamos por países los resultados que se obtienen son peores que en el caso anterior. Con esta estructura dual de tipos impositivos, siete Estados miembros (Bélgica, Luxemburgo, Dinamarca, Alemania, Grecia, España y Francia) experimentarían pérdidas de bienestar. Por su parte, Italia, Irlanda y Reino Unido seguirían ganando, en términos de bienestar, si bien en este caso estas ganancias serían, desde un punto de vista cuantitativo, substancialmente menores.

Estos resultados cuestionan la adopción de este sistema VIVAT por la UE. Como hemos visto, aún en el primero de los casos, en el que la Unión Europea sale beneficiada por la aplicación de este sistema, algunos países sufren pérdidas importantes de bienestar. Si tenemos en cuenta que es necesario el apoyo unánime de todos los Estados para su aprobación, somos muy pesimistas en relación con su futuro. Sin embargo, no por ello debemos restar importancia a esta propuesta de Keen y Smith, pues, en nuestra opinión, puede aportar alguna idea interesante de cara al diseño del futuro régimen del IVA.

4.1.8.- Algunas opiniones en relación con el Régimen Definitivo del IVA

No nos gustaría terminar este epígrafe sin señalar (aunque no sea de una forma muy detallada) cuál es la postura de algunos agentes implicados (empresarios, asesores fiscales, Administraciones tributarias, etc.) en relación con la situación actual del proceso de armonización del IVA y su futuro.

4.1.8.1.- LA OPINIÓN DE LA UNICE⁵⁵⁶

La UNICE es partidaria de sustituir el Régimen Transitorio actual (cuyo funcionamiento ocasiona numerosos inconvenientes) por uno basado en la aplicación del principio de imposición en origen, pero tomando como criterio de localización de las operaciones el lugar de establecimiento del vendedor/prestador.

Ahora bien, el cambio en el régimen de tributación debe realizarse sin prisas y procurando que los costes que ello genere para las empresas sean los mínimos posibles.

⁵⁵⁶ *Contribución de la UNICE al Informe de la Comisión acerca del Régimen Definitivo del IVA*, de 12 de Octubre de 1994; y MILES (1995).

No hay que olvidar que los costes de cumplimiento fiscal de las empresas afectan a la competitividad de sus productos, no sólo dentro del Mercado Europeo, sino también, y lo que es más importante, en el mercado mundial. Además, las empresas europeas incurrieron ya en su día, en elevados costes de adaptación cuando se introdujo el Régimen Transitorio.

UNICE propone también:

- reducir la complejidad técnica del impuesto
- limitar las restricciones al derecho a deducir el IVA soportado en la actividad
- aproximación de los tipos impositivos y de las normas sobre deducibilidad del impuesto.

- Suprimir los regímenes especiales.

- Dar el mismo tratamiento a las operaciones intracomunitarias que a las interiores. Aunque el gravamen de las operaciones en el lugar de establecimiento del vendedor/prestador sería la alternativa ideal, UNICE es consciente de que esto supondría una gran pérdida de soberanía fiscal para los Estados miembros, que éstos posiblemente no estarían dispuestos a ceder. Por ello se decanta por un sistema que reduzca el número de identificaciones exigidas a las empresas que operan en el Mercado Interior. Y así, propone un modelo según el cual una empresa sólo deberá identificarse a efectos de IVA en otro Estado miembro cuando tenga en él un Establecimiento Permanente. Pero para poder aplicar esto, es necesario, que previamente se aproximen los tipos impositivos, se defina un sistema de compensación y se uniformen las legislaciones nacionales de manera que recojan la inversión del sujeto pasivo en todas las prestaciones de servicios efectuadas entre empresas de distintos Estados miembros.

- Dejar al margen del impuesto las transferencias de bienes entre Estados miembros. Aunque el régimen actual de tributación de estas operaciones se justifica por motivos de control, discrimina las operaciones intracomunitarias en relación con las interiores, pues si dicha transferencia se produce dentro de un mismo Estado, no se devenga el Impuesto.

4.1.8.2.- LA OPINIÓN DE LA CONFEDERACIÓN FISCAL EUROPEA (CFE)⁵⁵⁷

El Comité Fiscal de la Confederación Fiscal Europea ha destacado en numerosos ocasiones que el Régimen de tributación actual del IVA es muy complicado. Muchos de

estos problemas no surgieron con la supresión de las fronteras fiscales, el 1 de Enero de 1993, sino que ya existían, aunque la eliminación de los controles fronterizos los han agravado.

La CFE hace un estudio detallado de los distintos elementos del Impuesto que plantean algún problema en la actualidad. A saber: sujeto pasivo, concepto de entrega de bienes, lugar de realización de las operaciones, tipos impositivos, exenciones (interiores e internacionales), deducción, regímenes especiales, representante fiscal, etc. Destaca también aquellos ámbitos de la actividad económica en los que es necesaria modernizar la legislación del IVA para adaptarlo a la realidad.

De acuerdo con la CFE la única solución lógica sería completar el proceso de armonización convirtiendo el IVA en un impuesto europeo, administrado a nivel de la Unión, y cuyos ingresos se redistribuyan después entre los Estados miembros. Los países comunitarios deberían renunciar totalmente a su soberanía fiscal en relación con el Impuesto. Ahora bien, en su opinión, ni las autoridades fiscales, ni el mundo político están preparados para un cambio tan drástico como el propuesto. “La elección no es técnica, sino política”. Este IVA europeo, aún siendo una alternativa ideal, hoy por hoy es utópica. Por ello el Secretario de la CFE (Heinrich Weiler) en un Forum celebrado por dicha Institución, en Marzo de 1995, se decantó por una solución más práctica, y en definitiva, por la implantación de un sistema de imposición en origen complementado con un sistema de compensación. En relación con este último, destacó que debería tenerse en cuenta el sistema propuesto por la Comisión alemana.

Dos años más tarde, en Enero de 1997, y en relación con el sistema común del IVA propuesto por la Comisión seis meses antes, la CFE consideró que es un sistema válido, desde el punto de vista técnico, que protege los ingresos de los Estados miembros, permite reducir la carga administrativa para las empresas y eliminar distorsiones de la competencia. Sin embargo, en su opinión, este sistema no es válido desde el punto de vista político, lo que dificultará y retrasará su implantación. Mientras se llegue a un acuerdo político es indispensable adoptar una serie de medidas para modernizar los contenidos de la Sexta Directiva para adaptarla a los cambios producidos en la actividad económica, aumentar la cooperación entre las Administraciones, uniformar las normas básicas del Impuesto (exenciones, régimen PYMEs, tipos, derecho a deducción, etc.) y crear un órgano (integrado también por asesores fiscales y

⁵⁵⁷ AMAND, (1995), AMAND (1997) y WEILER (1995).

empresarios), por debajo del Tribunal de Justicia, que garantice una interpretación común de las normas comunitarias. Si no se adoptan estas medidas con rapidez se correrá el riesgo de erosionar la base imponible y aumentar el fraude fiscal y las posibilidades de elusión del Impuesto.

4.1.8.3.- OPINIÓN DE LA FEDERACIÓN DE EXPERTOS CONTABLES EUROPEOS (FEE)⁵⁵⁸

La FEE se muestra partidaria de introducir un Régimen Definitivo de tributación del principio basado en la aplicación del principio de imposición en origen y de un sistema de compensación bilateral. Considera además, que la regla de la unanimidad supone un obstáculo importante al proceso de armonización fiscal del IVA, situación que se agravará todavía más a medida que se adhieran nuevos países a la UE.

4.1.8.4.- OPINIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE IRLANDA⁵⁵⁹

La Administración Irlandesa considera que la introducción del Régimen Transitorio fue una solución de compromiso. Como llegada la fecha prevista para introducir el principio de imposición en origen no se daban las circunstancias necesarias, ni se había llegado a un acuerdo sobre algunos aspectos básicos, como los tipos impositivos, el sistema de compensación, etc., se optó finalmente por una opción práctica, aún cuando no fuese la ideal desde el punto de vista teórico.

Los aspectos que más preocupan a las Administraciones Tributarias en relación con el Régimen Definitivo del IVA son:

- reducción real de los costes de funcionamiento, y no un traspaso de costes de las empresas a las Administraciones, o viceversa. Además, los costes de implantación del nuevo régimen deben ser claramente inferiores a sus beneficios; y esto debe ser fácilmente visible y demostrable para los sujetos, que ya han asumido los costes de adaptación al Régimen Transitorio, y que pondrán numerosas pegs para aceptar un régimen de tributación que nuevamente conlleve elevados costes.

- Simplicidad y transparencia; que las normas sean sencillas y claras de aplicar.

⁵⁵⁸ FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (1995).

⁵⁵⁹ Esta opinión corresponde al contenido de una Ponencia presentada por la Administración irlandesa en un Seminario sobre el Régimen Definitivo del IVA, organizado en Bruselas por la Comisión Europea, los días 27 y 28 de Junio de 1994. Ver QUIGLEY (1995).

- El fraude fiscal. Aunque la aplicación del principio de imposición en origen cierra algunas vías de fraude (al no circular las mercancías entre Estados miembros libres del IVA) abre, sin embargo, otras (deducciones fraudulentas por facturas falsas). Para que exista un control del fraude es indispensable que haya una cooperación rápida y eficiente entre las Administraciones.

- Analizar en detalle los problemas que plantea el Régimen Transitorio, prestando una especial atención a sus causas, para evitar que se mantengan, una vez implantado el principio de imposición en origen. Ya se ha puesto de manifiesto como algunos de estos problemas desaparecerán al cambiar el principio de tributación, mientras que otros no lo harán, por lo que deberán introducirse medidas especiales para eliminarlos.

La Administración de Irlanda se muestra también contraria a una medida propuesta por algunos autores, consistente en reducir el tipo normal y compensar la pérdida recaudatoria con un incremento de los tipos reducidos. La Administración considera que aún cuando esta alternativa pueda llevar a resultados idénticos, desde el punto de vista del volumen total de ingresos fiscales, en la práctica tendrá una serie de repercusiones negativas (políticas y sociales) importantes. Aún cuando la unificación de los tipos impositivos sea la situación ideal, es prácticamente imposible que ésta se consiga, por lo que habrá que admitir una cierta diferenciación. Lo que hay que estudiar detalladamente es cuánta divergencia puede ser tolerable en el futuro Régimen Definitivo sin crear distorsiones excesivas.

4.1.8.5.- LA OPINIÓN DEL PARLAMENTO EUROPEO

El Parlamento Europeo ha dado a conocer, en una Resolución⁵⁶⁰ de 1997, su opinión sobre el sistema común del IVA propuesto por la Comisión en 1996. Como en otros casos analizados, el Parlamento critica algunos de los elementos del Régimen Transitorio actual⁵⁶¹, y se muestra, en general, a favor de la propuesta de la Comisión

⁵⁶⁰ PARLAMENTO EUROPEO (1997).

⁵⁶¹ En relación con el Régimen Transitorio el Parlamento Europeo señala que:

* “el sistema transitorio adolece de serias deficiencias y representa cargas considerables para las empresas, los consumidores y las administraciones...”

* “el sistema actual de recaudación del impuesto sobre el valor añadido **no puede impedir de forma eficaz el fraude fiscal, lo que conlleva enormes pérdidas de ingresos fiscales para los Estados miembros...**” (la negrilla es nuestra)

* “el sistema actual del IVA...es demasiado costoso en términos económicos, administrativos y de personal”

(principio origen, lugar único imposición, sistema de compensación macroeconómico) y de la necesidad de introducir algunas medidas para solucionar algunas de las deficiencias de las que adolece el régimen actual y que no desaparecerán automáticamente al implantar el principio de imposición en origen.

Pero el Documento del Parlamento Europeo aporta, en nuestra opinión, dos novedades importantes, que son las que nos gustaría resaltar.

Por un lado, y en relación con el alcance del proceso de armonización fiscal del IVA señala que “una armonización completa y unilateral del impuesto sobre el valor añadido podría reducir innecesaria y excesivamente el margen de maniobra de los Estados miembros, especialmente en tiempo de disminución de los ingresos fiscales”.

Y por otro lado, propone que se fomente el empleo aplicando tipos impositivos reducidos a servicios específicos en los que predomine el factor trabajo. Estos tipos deberían aplicarse igualmente a las actividades vinculadas al turismo, como por ejemplo, la hostelería. Sería conveniente también que se mantuviese el tipo cero y que se aplicase a las operaciones realizadas por profesiones e instituciones médicas, por la seguridad social, las organizaciones caritativas, así como a la educación, la formación y el deporte. La exención del Impuesto actualmente aplicable para estas operaciones perjudica claramente a los sujetos pasivos o a las instituciones que los llevan a cabo, al no poderse deducir éstas el IVA soportado previamente.

4.1.8.6.- LA OPINIÓN DE LA PROFESORA D^a ISABEL VEGA MOCOROA

Por su parte, **Isabel VEGA MOCOROA**⁵⁶² considera que lo mejor que podían hacer las autoridades comunitarias era posponer en el tiempo la aplicación del principio de imposición en el país de origen que, no obstante, y en ningún caso, debe dejar de considerarse como el objetivo último del proceso de armonización fiscal. Isabel VEGA MOCOROA opina que sería adecuado terminar previamente los procesos ya iniciados de aproximación de las bases imponibles y de los tipos de gravamen. Mientras estos procesos finalizan, la autora propone la puesta en práctica, con carácter transitorio, del sistema de diferimiento del pago del Impuesto, recogido en la Propuesta de Decimocuarta Directiva, que tan buenos resultados dio ya en el Benelux.

El Parlamento Europeo muestra también su preocupación por “el hecho de que el Tribunal de Justicia se esté convirtiendo en el legislador de facto en materia fiscal” y propone “la introducción del principio de decisión por mayoría en el Consejo de ministros en materia de impuestos indirectos”.

PARLAMENTO EUROPEO (1997, 5).

4.2.- AVANCES PRODUCIDOS EN EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN DEL IVA

Vamos a dedicar este epígrafe del trabajo a presentar y analizar las últimas propuestas presentadas por las autoridades comunitarias, relacionadas directamente con el proceso de armonización fiscal del IVA. Como tendremos ocasión de comprobar, la mayor parte de estas Propuestas se incluyen dentro del Programa de Trabajo que la Comisión Europea planteó en su Documento de Julio de 1996, con vistas a la implantación del sistema común del IVA en un futuro no muy lejano (inicialmente previsto para mediados del año 2001).

4.2.1.- El Programa Fiscalis

Como ya hemos destacado en repetidas ocasiones a lo largo de este trabajo, la existencia de una estrecha cooperación administrativa entre los Estados miembros resulta de vital importancia para garantizar el correcto funcionamiento del Régimen actual de tributación por IVA. Ahora bien, aún siendo ésta fundamental para que funcione adecuadamente el Régimen Transitorio, mucho más lo es, si cabe, para el sistema común del IVA que se propuso a nivel comunitario, en Julio de 1996. La Comisión Europea, perfectamente consciente de ello, conocedora además de que la situación actual en este ámbito no es ni mucho menos alentadora⁵⁶³, y de que la cooperación estrecha entre Administraciones no se consigue de la noche a la mañana, presentó, en Abril de 1997, una Propuesta de Decisión⁵⁶⁴ que preveía la introducción de un programa (el Programa Fiscalis) con el fin de mejorar el funcionamiento de los sistemas de fiscalidad indirecta del Mercado Interior. De lo que se trataba, en definitiva, era de ir adoptando ya las medidas necesarias para que el sistema común del IVA funcionase adecuadamente desde el mismo momento de su implantación. Dicha Propuesta, una vez que recibió el Dictamen positivo del CES⁵⁶⁵ fue definitivamente aprobada por el Parlamento Europeo y el Consejo⁵⁶⁶, el 30 de Marzo de 1998. Este Programa se incluye en la primera fase del Programa de Trabajo establecido por la Comisión en Julio de 1996.

⁵⁶² VEGA (1991a, 323).

⁵⁶³ Ver COM (96) 681 y el epígrafe 2.5.4 de este trabajo.

⁵⁶⁴ COM (97) 175 final.

⁵⁶⁵ CES (1998a).

⁵⁶⁶ PARLAMENTO EUROPEO (1998). Un resumen del contenido de este Programa puede encontrarse en KOK (1997).

Los **objetivos** de este Programa Fiscalis son básicamente tres:

- proteger los intereses económicos, tanto nacionales como comunitarios, mediante la lucha contra la evasión y el fraude fiscal.
- Evitar el falseamiento de la competencia mediante la aplicación eficiente del derecho comunitario.
- Seguir reduciendo la carga de las obligaciones que pesan tanto sobre las Administraciones como sobre los contribuyentes.

Aunque la Comisión es perfectamente consciente de que el funcionamiento de la cooperación administrativa a nivel comunitario depende, en última instancia, de la actitud de los Estados miembros, su objetivo es crear una infraestructura sólida que permita a los Estados comunicarse e intercambiarse información y desarrollar el hábito de la cooperación entre los funcionarios de los Estados miembros. Y para ello propone las siguientes medidas:

- desarrollar los sistemas de comunicación e intercambio de información, para facilitar la cooperación entre Estados.
- Tomando como base el éxito del Programa Matthaeus-Tax, fomentar los programas de intercambio de los funcionarios de las Administraciones nacionales. De esta manera, se familiarizarían entre sí con los procedimientos de gestión utilizados en otros Estados miembros, al tiempo que pueden aprenderse nuevas y mejoras prácticas administrativas.
- Que los funcionarios de los Estados miembros colaboren en proyectos de control multilateral.
- Fomentar, desde la Comunidad, la formación lingüística y en Derecho comunitario de los funcionarios responsables de la fiscalidad indirecta.
- Que el Comité Permanente de Cooperación Administrativa asista a la Comisión en la ejecución de este programa, en calidad de órgano asesor.

En definitiva, lo que propone la Comisión es que se forme adecuadamente a los funcionarios, de cada Estado, encargados del IVA, que se creen los sistemas de comunicación adecuados para que sea ágil, rápido y sencillo el intercambio de información, y que se vaya participando poco a poco en proyectos comunes de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, con el fin de que se cree un ambiente de confianza

mutua entre los funcionarios de los Estados miembros, que permita que, a diferencia de lo que ocurre actualmente, la cooperación administrativa sea una realidad entre los Estados de la UE, una vez que se introduzca el sistema común del IVA.

Del éxito o no de esta cooperación administrativa dependerá en gran medida el correcto funcionamiento o no del Régimen Transitorio y, más aún, del nuevo sistema común del IVA propuesto por la Comisión en su Documento de Julio de 1996. En ausencia de controles fronterizos, y con los datos consignados por los sujetos pasivos en sus declaraciones-liquidaciones del IVA como única fuente de información de los intercambios intracomunitarios que se han efectuado, la cooperación entre las Administraciones fiscales de los Estados miembros adquiere un papel relevante para controlar que el Impuesto se ha satisfecho y que además se ha hecho en el lugar y en la forma adecuados, y para evitar que se den situaciones fraudulentas.

4.2.2.- El derecho a la deducción del IVA

En Junio de 1998 la Comisión presentó una nueva Propuesta de Directiva⁵⁶⁷ en relación con el derecho a la deducción del IVA⁵⁶⁸. Tal y como señala, con independencia de que se introduzca o no en un futuro no muy lejano el principio de imposición en origen, es necesario adoptar algunas disposiciones que permitan modernizar el sistema actual y que permitan también una aplicación más uniforme del mismo en los Estados miembros⁵⁶⁹. Los operadores económicos, conscientes de que estas diferencias entre las

⁵⁶⁷ COM (98) 377 final. Esta Propuesta de la Comisión recibió el visto bueno del CES en su Dictamen del 12 de Abril de 1999 [CES (1999)], y fue asimismo debatida y aprobada por el Parlamento Europeo el 14 de Enero de 1999 [PE (1999)].

⁵⁶⁸ Esta no es la primera propuesta que presenta la Comisión en este sentido, pues ya presentó otra el 25 de Enero de 1983 (Diario Oficial de las Comunidades Europeas, C nº 37, de 10 de Febrero de 1983, p.8). Ésta, aunque fue posteriormente modificada para recoger las enmiendas del Parlamento Europeo (Diario Oficial de las Comunidades Europeas, C nº 56, de 29 de Febrero de 1984, p.7), no logró el apoyo unánime del Consejo, por lo que fue retirada definitivamente el 21 de Noviembre de 1996.

Más recientemente, en un documento de trabajo del 14 de Mayo de 1997, la Comisión señaló las obligaciones formales del IVA como uno de los sectores que debían incluirse en la segunda fase de la iniciativa SLIM (Simplificar la Legislación relativa al Mercado Interior). El grupo de trabajo que analizó esta cuestión destacó el procedimiento de devolución del IVA fijado en la Octava Directiva como uno de los temas que requerían una simplificación urgente. Tras un estudio detallado sobre esta cuestión, la Comisión presentó finalmente, el 17 de Junio de 1998, la propuesta que estamos analizando.

⁵⁶⁹ La Comisión es consciente de que si se aprueba e introduce el sistema común del IVA, que ella misma propuso en Julio de 1996, el procedimiento de devolución previsto en la Octava Directiva ya no tendrá sentido. Se trata, por lo tanto, de solucionar un problema a corto plazo. Por ello, la Comisión señala que si esta propuesta no es aprobada pronto por el Consejo, procederá a retirarla, pues no tiene sentido que se le dé el visto bueno cuando esté próxima ya la aplicación del principio de imposición en origen.

legislaciones nacionales existen, las están explotando, lo que provoca distorsiones importantes de la competencia.

La propuesta que estamos analizando abarca dos temas bien diferenciados pero no que no por ello son independientes. Ambas propuestas están, y además debe ser así, íntimamente relacionadas, pues ninguna de ellas alcanzaría el objetivo deseado por sí sola. Por un lado, la deducción del IVA pagado en un Estado miembro en el que el sujeto pasivo no está establecido, y por otro lado, los gastos que no originan el derecho a la deducción completa. Vamos a ver con detalle qué es lo que propone la Comisión en relación con cada uno de ellos.

4.2.2.1.- DEDUCCIÓN DEL IVA PAGADO EN UN ESTADO MIEMBRO EN EL QUE EL SUJETO PASIVO NO ESTÁ ESTABLECIDO

Tal y como está actualmente la normativa del IVA, el sujeto pasivo sólo puede ejercer el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del IVA soportadas en el Estado miembro en que se haya gravado la operación. Por ello, en aquellos casos en los que el sujeto pasivo no esté establecido en dicho Estado, puede recuperar el IVA satisfecho, si bien debe recurrir para ello al procedimiento previsto en la Octava Directiva. La aplicación de esta Directiva plantea numerosos inconvenientes tanto a los operadores como a las Administraciones nacionales. Así, los primeros se ven obligados al cumplimiento de una serie de formalidades administrativas complejas (plazos rígidos de solicitud y presentación de documentos, el idioma, etc.). Además, cada vez es mayor el número de Estados que incumplen los plazos previstos para la devolución del IVA (con la carga financiera que ello supone para los agentes económicos). La aplicación exhaustiva por parte de las Administraciones extranjeras de los requisitos formales contemplados en la Octava Directiva, lleva a que éstas rechacen en numerosas ocasiones solicitudes presentadas, por errores de forma. Todas estas circunstancias llevan a algunos sujetos pasivos que tienen derecho a la devolución del IVA satisfecho en otro Estado miembro a renunciar a dicho derecho.

La aplicación de esta Octava Directiva no está tampoco exenta de problemas para las Administraciones Tributarias de los Estados miembros. Por un lado, tienen que dedicar una serie de medios materiales para devolver a sujetos pasivos extranjeros un IVA que se ha ingresado en su interior. Por otro lado, tienen problemas también para controlar el fundamento de una solicitud de devolución y el importe que debe

reembolsarse. Y todo ello porque carecen de información acerca de la afectación efectiva de los gastos a actividades gravadas, exentas (regla prorata) o fuera del ámbito de aplicación del IVA.

La propuesta de la Comisión plantea básicamente que el sujeto pasivo pueda deducirse el IVA satisfecho en otro país, en el Estado en el que esté establecido, de acuerdo con las normas en él vigentes. Será necesario, no obstante, que los sujetos pasivos presenten, conjuntamente con su declaración periódica del IVA, un documento específico en el que hagan constar el IVA deducido satisfecho en el extranjero (especificando el que corresponda a cada Estado miembro), así como una copia de las facturas o de los documentos de importación⁵⁷⁰. Estas dos últimas obligaciones se introducen con el fin de que el Estado en el que se ha ejercido la deducción pueda solicitar y conseguir la restitución del importe del IVA realmente deducido⁵⁷¹ por el Estado miembro en que dicho IVA se haya pagado. Por ello cada Estado miembro deberá comunicar, cada seis meses, a cada uno de los demás países comunitarios, el importe del IVA deducido en él durante el semestre anterior, que el Estado miembro de adquisición debe restituirle⁵⁷².

Para que este sistema de deducción funcione adecuadamente es indispensable que exista una cooperación eficaz entre las Administraciones de los Estados miembros. Ahora bien, como la Comisión es consciente de que esta cooperación no existe en la realidad, introduce una serie de medidas de control (recogidas en el Reglamento), que en cualquier caso atenuarán los efectos positivos resultantes de la simplificación en el régimen de deducción, y que por lo tanto, deberán aplicarse el mínimo tiempo posible, mientras se mejora dicha cooperación.

El primer control debe realizarlo la Administración del Estado de deducción, que en este caso, y a diferencia de lo que ocurre con el procedimiento previsto en la Octava

⁵⁷⁰ Un problema que podría plantearse con este régimen de deducción es en relación a la información que debe figurar en dichas facturas, pues no existe una uniformidad en este ámbito a nivel comunitario. No obstante, parece lógico que siempre que la factura de un sujeto pasivo incluya la información exigida por la Sexta Directiva, no se le deniegue el ejercicio de su derecho de deducción.

⁵⁷¹ Por lo tanto, el Estado en el que se paga el IVA puede salir beneficiado si el sujeto pasivo que no está establecido en él no puede deducirse total o parcialmente el IVA soportado.

⁵⁷² Aun cuando el régimen previsto en esta Propuesta no se aplica a todas las operaciones realizadas entre sujetos pasivos, sino solamente a una parte de ellas, nótese la similitud que existe entre este mecanismo de deducción propuesto por la Comisión y el sistema de compensación bilateral, si bien, en este caso, el Estado miembro de origen de la operación no entrega al de destino la cuota íntegra del IVA allí ingresado,

Directiva, sí dispone de datos precisos sobre la situación fiscal del sujeto pasivo. Una vez que haya comprobado que todo es correcto, podrá dirigirse a la Administración del Estado de adquisición para solicitarle la restitución del IVA deducido en él. Si este Estado observa alguna irregularidad en las operaciones por las que se ha deducido el IVA, deberá informar al Estado afectado en el plazo de tres meses desde la recepción de dicha información. El Estado miembro de la deducción será entonces el encargado de adoptar las medidas que considere oportunas para aclarar la situación.

4.2.2.2.- GASTOS QUE NO ORIGINAN EL DERECHO A LA DEDUCCIÓN COMPLETA⁵⁷³

La Comisión se refiere a aquellos gastos que aunque se realizan en el funcionamiento normal de una empresa, tienen al mismo tiempo una dimensión de consumo privado y final. Y más concretamente, a los gastos relativos a los automóviles de turismo (compra, arrendamiento financiero, alquiler mantenimiento, reparación, adquisición de combustible, etc.), gastos de alojamiento, alimentos y bebidas, y gastos de lujo, recreo o representación. En estos casos, el problema es determinar qué parte de esos gastos se han realizado en el ejercicio de una actividad empresarial/profesional y cuáles corresponden a un consumo privado.

El derecho a deducir el IVA soportado en estos casos recibe un tratamiento fiscal muy desigual en los distintos Estados miembros. La mayoría de los países comunitarios (Bélgica, Dinamarca, Grecia, España, Francia, Irlanda, Italia, Portugal, Finlandia, Suecia y Reino Unido) excluyen o limitan el derecho de deducción, mientras que los restantes (Alemania, Luxemburgo y Países Bajos) conceden el derecho a la deducción íntegra. Estas diferencias no son positivas, ni desde el punto de vista del fraude fiscal, ni de la competencia entre Estados. Así, un país que permite la deducción completa del IVA correspondiente a estos gastos sitúa a sus sujetos pasivos en una posición relativa ventajosa, respecto de los sujetos pasivos de un Estado que no permite dicha deducción. En la medida en que esto se refleja indirectamente en el precio de los bienes y servicios, pueden generarse distorsiones de la competencia no deseables.

sino únicamente el importe deducido en destino (teniendo en cuenta el porcentaje de deducción que puede aplicar cada sujeto pasivo en su Estado).

⁵⁷³ COM (98) 377 final.

En relación con los gastos por automóviles de turismo, la Comisión propone dejar libertad para que cada Estado fije arbitrariamente un porcentaje máximo (que en ningún caso será inferior al 50% del impuesto soportado) cuyo importe corresponderá a la utilización profesional. Cuando el sujeto pasivo realice al mismo tiempo operaciones que originan el derecho a la deducción y operaciones que no originan el derecho a la deducción, la parte del IVA soportado vinculada a la utilización profesional de los automóviles deberá desglosarse posteriormente para determinar el IVA correspondiente al primer tipo o al segundo tipo de operaciones. En aquellos casos en los que la utilización profesional sea inferior al 10% se excluirá totalmente del derecho a la deducción.

En relación con los gastos de alojamiento, alimentos y bebidas se prevé la fijación del porcentaje global de la deducción, en el 50% del IVA soportado por dichos gastos.

Y por último, para el resto de gastos (lujo, recreo y representación) se propone una exclusión total del derecho a la deducción⁵⁷⁴.

4.2.3.- Modificación de la consideración jurídica del Comité del IVA

Uno de los principales problemas que se plantean actualmente en relación con el IVA, y que ya se ha puesto de manifiesto anteriormente en este trabajo, es el de las diferencias existentes entre los Estados miembros en la interpretación y aplicación de las normas comunes del IVA, lo que puede dar lugar a casos de doble imposición o de no imposición. Para evitar que esto ocurriese, y a igual que se hace en otros muchos ámbitos de la política comunitaria⁵⁷⁵, se creó un Comité del IVA formado por representantes de los Estados miembros y presidido por el representante de la Comisión, cuya función es la de asistir a ésta en la aplicación uniforme de las disposiciones de la Sexta Directiva. De manera que, tanto los Estados miembros como la Comisión, pueden plantear al Comité cuantas cuestiones consideren oportunas.

⁵⁷⁴ La séptima enmienda del Parlamento Europeo a la Propuesta de la Comisión incluye los gastos de alojamiento, alimentos y bebidas dentro de los casos de exclusión total del derecho a la deducción, salvo que el sujeto pasivo pruebe que se trata de gastos de carácter exclusivamente profesional; PARLAMENTO EUROPEO (1999, 124).

⁵⁷⁵ En la actualidad, existen unos 400 comités (compuestos por representantes de los Estados miembros) que asisten a la Comisión en su tarea de ejecución de la legislación comunitaria (en aquellas materias en que ésta tiene competencias). La Comisión presenta propuestas al Comité; si éste las aprueba dan lugar a directrices, que serán publicadas. Si por el contrario, el Comité rechaza esas medidas, éstas pasarán al Consejo, que será el que decidirá sobre ellas.

Sin embargo, existe actualmente un problema, ya que las directrices definidas por este Comité del IVA carecen de valor jurídico y no se publican, por lo que los Estados miembros no están obligados a acatarlas, impidiéndose así que el Comité cumpla con el cometido para el que fue creado. Como consecuencia de ello los contribuyentes se ven obligados a recurrir a menudo a los tribunales (no sólo nacionales sino también al europeo), lo que resulta costoso, lento en el tiempo, y genera situaciones de incertidumbre, tanto a las empresas como a las Administraciones nacionales de los Estados miembros.

Por todo ello, la Comisión propone la modificación de la consideración jurídica del Comité del IVA, de manera que éste se convierta en un Comité de reglamentación, cuyas decisiones tengan carácter vinculante y sean oficialmente publicadas. Por otro lado, y siempre que el Consejo haya delegado expresamente en el Comité del IVA, éste podrá asistir a la Comisión en relación con las propuestas de adaptación técnica del sistema común del IVA destinadas a hacer frente a la rápida evolución tecnológica y económica⁵⁷⁶.

La propuesta de la Comisión establece, no obstante, unos límites a la actuación del Comité de manera que sus decisiones deben ceñirse exclusivamente sobre aquellos aspectos que estén regulados por la Sexta Directiva, reservándose además al Consejo Europeo (a propuesta de la Comisión) cualquier decisión sobre aspectos relevantes de la política fiscal de la Comunidad. Así, se excluye expresamente de las competencias del Comité, todo lo relacionado con los tipos impositivos del Impuesto.

Por último, destacar que esta propuesta de la Comisión se encuadra en la primera fase del Programa de Trabajo para la implantación del sistema común del IVA, presentado por la Comisión a mediados de 1996.

4.2.4.-El deudor del impuesto

La Comisión Europea en un Documento de Trabajo, del 14 de Mayo de 1997, llamaba la atención sobre la necesidad de plantear alguna medida que permitiese simplificar las obligaciones formales que recaen sobre los sujetos pasivos del Impuesto, y

⁵⁷⁶ Otro de los problemas con que se tropieza el sistema actual del IVA es la lentitud en la adopción de decisiones por parte del Consejo, como consecuencia de la exigencia del acuerdo unánime de todos los Estados miembros. Esto dificulta considerablemente la rápida adaptación de las normas comunitarias a la nueva realidad económica.

que por su complejidad y su coste, constituyen de hecho un obstáculo importante a la libre circulación de bienes y servicios. Seis meses después, en un Informe suyo aprobado por el Consejo del Mercado Interior del 27 de Noviembre de 1997, ésta se compromete a presentar una Propuesta que modifique las normas en materia de representación fiscal. La Comisión Europea cumplió con su compromiso, presentado en Noviembre de 1998, la Propuesta que estamos analizando⁵⁷⁷.

Esta Propuesta se enmarca también en la primera fase (de modernización y simplificación del Régimen actual del IVA) del Programa de Trabajo presentado por la Comisión, en Julio de 1996. El objetivo de las medidas presentadas en esta primera etapa es el de crear las condiciones necesarias, que permitan la adopción del sistema común del IVA en un futuro no muy lejano.

De acuerdo con la normativa actual, el deudor del impuesto es, con carácter general, el sujeto pasivo que efectúa la operación. Ahora bien, en aquellos casos en los que el sujeto pasivo no está establecido en el Estado en el que se entiende realizada la operación, *se faculta* a los Estados miembros para que éstos consideren deudor del Impuesto a otra persona, ya sea el destinatario de la entrega de bienes o de la prestación del servicio, ya sea un representante fiscal nombrado a tal efecto.

La aplicación práctica de esta norma plantea, sin embargo, numerosas dificultades, debidas fundamentalmente a la gran heterogeneidad de las normas que aplican los Estados miembros, en relación con la representación fiscal⁵⁷⁸, así como por el coste económico que supone para un operador económico la designación de un tercero que le represente ante la Administración fiscal de otro Estado miembro⁵⁷⁹. Esta situación no puede considerarse, en absoluto, satisfactoria en el contexto de un mercado único como el europeo.

Con el fin de evitar todos estos inconvenientes, la Comisión propone que exista un único deudor del Impuesto en cada operación, con independencia del Estado miembro en el que ésta se lleve a cabo, y que éste sea el sujeto pasivo que la realiza, esté o no establecido en el país en el que aquella se entiende efectuada. Se elimina, por lo tanto, la posibilidad de que los Estados miembros designen como deudor del impuesto al

⁵⁷⁷ COM (98) 660. Un resumen de la misma puede verse en KOK (1999).

⁵⁷⁸ Así, por ejemplo, las obligaciones a que está sujeto el representante fiscal varían considerablemente de un Estado a otro. En algunos países además el representante debe recibir el visto bueno de la administración correspondiente, exigiéndosele además en algunos casos el depósito de una fianza.

⁵⁷⁹ La Propuesta de la Comisión, en el Documento que estamos analizando, destaca que “el coste económico no es nada desdeñable”; COM (98) 660, p. 4.

destinatario de la operación. Existen, sin embargo, ciertas operaciones (enumeradas por la Comisión⁵⁸⁰) en las que *obligatoriamente* el deudor del Impuesto no será el sujeto pasivo que las realiza, sino su destinatario. Es importante destacar, sin embargo, que estas excepciones no son potestativas para los Estados miembros, sino que son obligatorias.

Se establece además, la posibilidad de que el sujeto pasivo no establecido *opte* por nombrar un tercero que cumpla en su lugar con las obligaciones formales en otro Estado miembro, cuando así lo considere conveniente.

Esta Propuesta permite, en nuestra opinión, avanzar algo en el proceso de armonización fiscal del IVA, al aproximar un poco las normas relativas a la representación fiscal, evitándose así que se mantengan las diferencias que existen entre los Estados miembros en este ámbito. Sin embargo, tampoco hay que ser excesivamente optimistas, pues no soluciona totalmente el problema, ya que se sigue obligando al sujeto pasivo a pagar el Impuesto y a cumplir con una serie de obligaciones formales en otros Estados miembros en los que no está establecido, con los costes que ello supone.

4.2.5.- Los tipos impositivos

En primer lugar, nos gustaría destacar algo que la Comisión Europea reitera en muchos de sus documentos europeos relacionados con los tipos impositivos del IVA. En su opinión, avalada por los resultados de algunos estudios que encarga realizar a expertos independientes, la estructura actual de los tipos del IVA no es un obstáculo al funcionamiento del Régimen Transitorio. Aún cuando se observa cómo los tipos influyen a veces en las decisiones de los consumidores, y cómo los comerciantes intentan aprovechar cada vez más el potencial de compra existente en el extranjero, salvo en algunas zonas geográficas determinadas, y para ciertas mercancías, se puede afirmar que las diferencias en los tipos impositivos del IVA no producen una distorsión significativa de la competencia a escala comunitaria.

⁵⁸⁰ Estas operaciones son las siguientes:

- operaciones triangulares
- servicios publicitarios, prestaciones de las empresas consultoras o de los abogados y operaciones bancarias, financieras y de seguros.
- Servicios de transporte intracomunitario de bienes, sus servicios accesorios y los de intermediación.
- Servicios correspondientes a informes periciales o trabajos realizados con bienes muebles corporales.

Esto, sin embargo, no debe llevar a las autoridades europeas a renunciar a cualquier cambio en la estructura y/o en el nivel de las alícuotas del IVA, pues si bien el régimen de tributación actual funciona adecuadamente⁵⁸¹, el objetivo de implantar el principio de imposición en origen, agravado además por la introducción de la moneda única, que hará que los precios sean más transparentes, exige necesariamente una mayor aproximación de los tipos impositivos. Aún cuando la Comisión Europea ha manifestado recientemente, en repetidas ocasiones, la necesidad de que esta aproximación se lleva a cabo, pocos avances reales se han producido. No olvidemos que éste es uno de los elementos del Impuesto en relación con el cual los Estados miembros se han mostrado siempre muy reacios a introducir ningún cambio. Esto puede comprobarse fácilmente si se analizan las distintas propuestas presentadas, en este ámbito, por la Comisión, en los últimos años.

Vamos a referirnos a continuación a dos Propuestas de Directiva presentadas por la Comisión en relación una con el tipo impositivo normal y otra con el reducido, y comentaremos también el Informe que ésta presentó al Consejo y al Parlamento Europeo en relación con el funcionamiento de los tipos impositivos reducidos.

4.2.5.1.- PROPUESTA DE DIRECTIVA EN RELACIÓN CON EL TIPO IMPOSITIVO NORMAL⁵⁸²

En esta Propuesta, de finales de 1998, la Comisión se decanta nuevamente por el mantenimiento (durante el año 1999) de la horquilla de fluctuación del 15-25% para el tipo normal. Como comentamos en el epígrafe 2.6 de este trabajo, el Consejo aprobó una Directiva en el año 1996, que establecía que el tipo impositivo normal que se aplicase en los Estados miembros debía mantenerse dentro de la banda del 15-25%. La aplicación temporal de esta medida se extendía hasta el 1 de Diciembre de 1998, momento en el que la Comisión debía presentar una propuesta que indiciese el nivel de este tipo a partir de esa fecha. Pues bien, éste es el objetivo de la propuesta que estamos comentando.

⁵⁸¹ No debemos olvidar además, que actualmente existen una serie de regímenes particulares de tributación, que complican enormemente el régimen transitorio, pero que se implantaron para evitar los problemas que podían plantearse por las diferencias en los tipos impositivos vigentes en los Estados miembros. El correcto funcionamiento del Régimen transitorio al que alude la Comisión se debe en parte a la existencia de estos regímenes que, sin embargo, introducen numerosos obstáculos a los operadores económicos, por lo que desde muy diversas instancias comunitarias se solicita su supresión de cara al futuro.

⁵⁸² COM (98) 693 final. Esta Propuesta de la Comisión recibió el visto bueno del CES en Abril de 1999, ver CES (1999).

Nos gustaría destacar cómo la Comisión prorroga únicamente un año la aplicación de esta horquilla de variación. Y ello porque, tal y como plantea en su Propuesta de 1998, a lo largo del año 1999, se procederá a una revisión exhaustiva de los tipos impositivos, que fijará los niveles, tanto para el tipo normal como para el reducido. En espera de este cambio, la Comisión opta por mantener la situación actual.

4.2.5.2.- PROPUESTA DE DIRECTIVA EN RELACIÓN CON EL TIPO REDUCIDO DEL IVA⁵⁸³

En este Documento, la Comisión propone que aquellos países que lo deseen, puedan aplicar un tipo reducido del IVA a aquellos sectores que empleen una mano de obra abundante y no estén expuestos a la competencia transfronteriza.

El objetivo de esta medida es doble:

- por un lado, incentivar la creación de empleo. Al ser el tipo impositivo menor, los precios al consumo bajarán, lo que estimulará la demanda de servicios de estos sectores, lo que en última instancia llevará a la contratación de nuevos trabajadores.

- Por otro lado, para reducir, respecto a las empresas afectadas, el incentivo a entrar o mantenerse en la economía sumergida. En la medida en que el IVA que el consumidor final debe satisfacer por el servicio sea menor, éste tendrá menos interés en ponerse de acuerdo con el prestador del servicio, para que no le repercuta el Impuesto.

Hay que destacar además que no existe una certeza absoluta sobre los efectos positivos de una reducción de los tipos del IVA sobre la creación de empleo⁵⁸⁴. Por ello la Comisión considera que esta medida debe ser opcional, limitada en el tiempo (en principio del 1 de Enero del 2000 al 31 de Diciembre del 2002), y debe ser objeto además de un seguimiento permanente para verificar que la aplicación de esta medida respeta el principio de neutralidad fiscal y para ver sus efectos sobre los ingresos fiscales de los Estados miembros.

⁵⁸³ COM (99) 62 final.

⁵⁸⁴ La Comisión Europea encargó realizar un estudio independiente en el que se analizaran las posibles repercusiones sobre la creación de empleo de la aplicación de un tipo reducido a determinados sectores. Para ello se eligieron cinco Estados miembros. Bélgica, Alemania Occidental, Italia, España, Reino Unido). La conclusión a la que llega este estudio es que "En términos generales, puede decirse que una reducción del IVA compensada en determinados servicios tiene efectos muy poco significativos sobre el empleo", ver COM (97) 559 final, p. 18.

Aquellos países que estén interesados en aplicar un tipo reducido a algún servicio de su economía deberán solicitarlo previamente a la Comisión. Por su parte, el servicio en cuestión deberá cumplir las siguientes condiciones:

- ser de gran intensidad en mano de obra.
- Prestarse directamente a los consumidores finales.
- Tener un carácter fundamentalmente local y sus posibilidades de falsear la competencia.

A título simplemente orientativo podemos enumerar ciertos servicios a los que se puede aplicar el contenido de esta Propuesta de la Comisión. A saber, servicios de reparación de bienes muebles corporales, servicios de reparación y renovación de inmuebles antiguos utilizados para vivienda o de edificios históricos protegidos, servicios de proximidad (prestados normalmente en el domicilio del cliente, tales como clases particulares, enfermería, trabajos del hogar), entre otros.

4.2.5.3.- INFORME DE LA COMISIÓN AL CONSEJO Y AL PARLAMENTO EUROPEO SOBRE LA APLICACIÓN DE LOS TIPOS REDUCIDOS DEL IVA⁵⁸⁵

En este Informe, la Comisión hace un análisis detallado de los tipos impositivos reducidos del IVA: efectos de su existencia sobre el comercio intracomunitario, problemas que plantea su aplicación, así como modificaciones que podrían introducirse en relación con ellos.

Para ver la influencia de los tipos reducidos, y más concretamente de las diferencias existentes entre los tipos vigentes en los Estados miembros, sobre las pautas de comportamiento de las empresas y los particulares, la Comisión encarga a un experto independiente la realización de un análisis en aquellas zonas fronterizas que en estudios anteriores se habían demostrado especialmente sensibles a las diferencias en los tipos impositivos. A saber, las regiones alemanas fronterizas con Dinamarca, los Países Bajos, Bélgica, Luxemburgo, Francia y Austria. Los resultados alcanzados en este estudio no hacen sino confirmar las conclusiones de trabajos anteriores, a los que nos referimos con detalle en el epígrafe 2.6. Y por ello no vamos a insistir más en estos momentos. Simplemente destacar que:

⁵⁸⁵ COM (97) 559 final.

- sí se observa cómo los comercios situados en zonas limítrofes tratan de captar al comprador de otros Estados vecinos.

- Las diferencias en los precios (por los tipos distintos) no son el único factor que influye en las decisiones de consumo de los individuos, ni siquiera es la más importante.

- Salvo en dos casos (frontera de Alemania con Luxemburgo y Austria) no se ha producido una variación significativa del volumen de adquisiciones transfronterizas desde el 1 de Enero de 1993.

Los problemas que se plantean actualmente con los tipos reducidos del IVA no vienen tanto por las distorsiones que generan en los flujos comerciales transfronterizas, sino que tienen su origen en el carácter facultativo de la aplicación de estos tipos, así como en la ausencia de definiciones claras de las categorías de bienes contempladas en el anexo H de la Sexta Directiva (a las que se pueden aplicar estos tipos).

El hecho de que los países sean libres de utilizar o no tipos reducidos sobre los bienes y servicios sobre los que la Sexta Directiva lo permite, hace que bienes y servicios idénticos no reciban el mismo tratamiento fiscal en todos los Estados miembros. Así, la divergencia existente entre los tipos aplicados en la Comunidad sobre las categorías enunciadas en el anexo H, es de 25 puntos porcentuales (del 0 al 25%).

Por otro lado, hay que destacar que numerosos sectores (agricultura, sanidad, transporte de personas, culturales, sociales) han solicitado a la Comisión que incluya ciertos bienes y servicios en el ámbito de aplicación del tipo reducido. Salvo en el caso del transporte de personas en que la Comisión encuentra justificado el cambio, y por ello ha encargado que se realice un estudio detallado al respecto, la Comisión considera que el tratamiento fiscal favorable (vía tipos reducidos) no es el mejor medio para incentivar determinadas actividades, existiendo otras medidas, como las subvenciones o la reducción de impuestos directos que pueden resultar mucho más eficaces. No se incorpora, por lo tanto, ninguna categoría nueva a las ya contempladas en el anexo H.

En la última parte de su Informe, la Comisión se refiere a los cambios que es necesario introducir en la estructura actual de tipos impositivos del IVA de cara a la adopción del sistema común del IVA propuesto en Julio de 1996. En este sentido, y en relación con el tipo normal, la Comisión opina que sería suficiente con conseguir una aproximación dentro de una banda estrecha (de 2 o 3 puntos porcentuales), si bien no debería descartarse la utilización de un tipo único, “pues sería la única manera de

garantizar la plena neutralidad del impuesto y se obtendrían importantes beneficios en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal”⁵⁸⁶.

Por lo que se refiere al tipo reducido, la Comisión considera que debería existir un solo tipo obligatorio en todos los Estados miembros, y cuyo ámbito de aplicación estuviese definido claramente. Propone además que este tipo reducido se aplique también a todos los bienes y servicios que actualmente están exentos, ya que las exenciones inciden negativamente en la neutralidad del IVA.

Nos gustaría llamar la atención sobre estas recomendaciones de la Comisión de cara al régimen futuro del IVA. Teniendo en cuenta que el tipo impositivo normal se mueve actualmente dentro de una banda de fluctuación de 10 puntos (15-25%), y de que la mayoría de países aplican al menos dos tipos reducidos con unos niveles y un ámbito de aplicación muy distintos en cada Estado miembro, es necesario, por lo tanto, realizar cambios importantes respecto a la situación actual. Si a ello unimos que los Estados se han mostrado siempre muy reticentes a aprobar cualquier reforma que afecte a sus ingresos fiscales, y a buen seguro que esto ocurrirá con los cambios necesarios en los tipos impositivos, todo nos hace pensar que éste va a ser uno de los aspectos del nuevo régimen del IVA que va a ser objeto de una mayor controversia entre los Estados miembros, y que posiblemente atrase la adopción del Régimen Definitivo de tributación del IVA.

⁵⁸⁶ COM (97) 559, p. 27.

5.1.- INTRODUCCIÓN

En los dos capítulos anteriores se ha analizado con detalle el futuro régimen de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias. En el capítulo 3 nos hemos centrado exclusivamente en estudiar el Régimen Definitivo (principio de origen + sistema de compensación), tal y como fue inicialmente planteado por las autoridades comunitarias. Se han presentado, sin embargo, numerosas propuestas alternativas a este sistema de tributación. El objetivo último y común a todas ellas es el de dar un paso más en el proceso de armonización del IVA y evitar así algunos de los obstáculos que están impidiendo la realización de un verdadero Mercado Interior Único en el seno de la UE. Las diferencias en el régimen del IVA actualmente vigente en los distintos Estados miembros suponen de hecho unas limitaciones importantes para la libre realización de actividades económicas y de las transacciones comerciales en el ámbito intracomunitario. Ahora bien, aun cuando el objetivo final de las distintas propuestas es el mismo, no todas las medidas son iguales, ni producen los mismos efectos.

Por ello vamos a dedicar este capítulo a hacer una revisión exhaustiva (en cuanto a la recopilación de todos los trabajos que se han presentado, no tanto en analizar en detalle el contenido de todos y cada uno de ellos, pues esto sería muy extenso y excedería de nuestras intenciones en este trabajo) de las distintas aportaciones que, desde una perspectiva teórica, han puesto de manifiesto los efectos, en términos de bienestar, de las diferentes reformas impositivas propuestas⁵⁸⁷. Analizaremos también, bajo qué condiciones los distintos cambios planteados son equivalentes, no teniendo por lo tanto, ningún efecto desde el punto de vista de la asignación de recursos.

Somos perfectamente conscientes de que el enfoque utilizado en el capítulo es teórico. No vamos a entrar ahora, sin embargo, en cuestiones prácticas, de ver si los supuestos de partida sobre los que se asientan los resultados de los distintos estudios son más o menos realistas, pues el análisis de estos aspectos prácticos será abordado de forma detallada en el siguiente capítulo de este trabajo. Consideramos, no obstante, que en un

⁵⁸⁷ Somos perfectamente conscientes de que la mayoría de las reformas propuestas llevan implícitas también cambios en la recaudación impositiva por IVA de los distintos Estados miembros. Sin embargo, vamos a centrarnos ahora exclusivamente en los efectos de estas propuestas sobre la asignación de los recursos, dejando para un momento posterior de nuestro trabajo el impacto de estas medidas sobre los ingresos fiscales de los países comunitarios.

trabajo como éste deben tener cabida también al menos las principales conclusiones de estos estudios teóricos.

Comenzaremos primero planteando algunas ideas básicas y un marco de referencia sencillo sobre el que basaremos nuestras discusiones posteriores. Pasaremos luego a señalar, aunque sea brevemente, cuál debería ser la estructura impositiva óptima del IVA en el ámbito de la Unión Europea. Como veremos a continuación, la implantación de estos sistemas ideales plantea numerosos inconvenientes, por lo que no parece factible su consecución en la práctica. Sí es posible, sin embargo, conseguir resultados positivos, desde el punto de vista de la asignación eficiente de los recursos, modificando algunos aspectos de los sistemas fiscales vigentes en los Estados miembros. Estas pequeñas reformas impositivas pueden agruparse en dos clases claramente diferenciadas:

- por un lado, aquellas que proponen la modificación de los tipos impositivos del Impuesto
- y, por otro, aquellas que plantean el cambio en el principio de tributación (origen/destino).

Dedicaremos una especial atención al segundo bloque de reformas (cambio principio tributación) pues, aunque el primer grupo es sin duda importante, el segundo entra más de lleno en el objeto de nuestro trabajo.

5.2.- UN MARCO TEÓRICO DE REFERENCIA

Como sabemos, bajo el principio de tributación en destino (origen) los impuestos se pagan a los tipos y al Gobierno del país en que tiene lugar el consumo (la producción) de los bienes. Por tanto, la aplicación de uno u otro principio de imposición tendrá consecuencias distintas en términos de eficiencia productiva y consuntiva. Para ver esto, pensemos en un mundo formado únicamente por dos países que comercian entre sí. A uno de ellos le llamaremos “país interior” y al otro “país extranjero”, anotando en minúsculas y mayúsculas, respectivamente, las variables correspondientes a cada uno de ellos. Así, representaremos los vectores de precios al productor de los bienes como p y P . Supongamos además que en cada Estado se producen dos bienes: el z y el y .

Cada país puede introducir tres impuestos diferentes. Así, puede gravar a un tipo t_i y T_i los bienes producidos y vendidos en el interior de sus fronteras; aplicar un tipo t_x y T_x para los bienes producidos en el interior, pero que son objeto de exportación; y por último, emplear un tipo t_m y T_m para los bienes importados.

Si suponemos que no existen costes de transporte, el libre comercio entre los dos países provocará la igualación de sus precios después de impuestos. Así, un consumidor cualquiera del país que hemos llamado interior podrá elegir entre comprar un bien nacional o uno importado, debiendo ser el precio después de impuestos de los dos bienes igual en ambos Estados, con independencia del país en el que se haya producido. Esto puede representarse de la siguiente manera:

$$\text{País interior} \rightarrow p(1+t_i) = P(1+T_x)(1+t_m) \quad (5.1)$$

$$\text{País extranjero} \rightarrow P(1+T_i) = p(1+t_x)(1+T_m) \quad (5.2)$$

Donde el lado izquierdo y derecho de ambas igualdades reflejan los precios de los bienes interiores y los de los bienes importados, respectivamente.

En una situación de equilibrio deberán satisfacerse simultáneamente ambas expresiones, y, por lo tanto, deberá cumplirse que

$$(1+t_i)(1+T_i) = (1+t_x)(1+T_x)(1+t_m)(1+T_m)$$

Si ambos países aplican el principio de imposición en destino⁵⁸⁸ se verificará que:

$$t_x = T_x = 0 ; \text{ y por lo tanto } (1+t_i)(1+T_i) = (1+t_m)(1+T_m)$$

De forma similar, si ambos estados adoptan el principio de origen⁵⁸⁹ se cumplirá que:

⁵⁸⁸ Recordemos que si se aplica el principio de imposición en destino, los bienes exportados (con destino a otro Estado miembro) quedan sujetos al tipo cero, siendo gravados en el país importador. Deberá cumplirse, por lo tanto, que el tipo impositivo aplicable a los bienes interiores sea igual que el tipo soportado por los bienes importados (suma del tipo aplicado en el país interior a los bienes importados y del tipo de gravamen que el país extranjero exige a los bienes que exporta). Los bienes consumidos en el interior (ya sean

$$t_m = T_m = 0 ; \text{ y por lo tanto } (1 + t_l)(1 + T_l) = (1 + t_x)(1 + T_x)$$

Pues bien, a partir de aquí podemos analizar los efectos, en términos del bienestar, que se derivan de la aplicación de cada uno de estos principios de imposición (destino/origen). La existencia de los impuestos indirectos puede causar divergencias internacionales en las relaciones marginales de sustitución (rms y RMS) de los consumidores entre las mercancías, dando lugar a una asignación ineficiente del consumo mundial, así como divergencias internacionales en las relaciones marginales de transformación (rmt y RMT) de los productores de las mercancías, lo que provocará la asignación ineficiente de la producción mundial.

Veamos primero qué ocurre si el principio de tributación que se aplica a los intercambios es el del país de destino. En este caso, se produce la igualdad de los precios al productor en ambos países.

Si tenemos en cuenta que la relación marginal de transformación viene dada por las siguientes expresiones

$$rmt = \frac{p_z}{p_y} \qquad RMT = \frac{P_z}{P_y}$$

y que, de acuerdo con lo dicho $p_z = P_z$ y $p_y = P_y$, podemos concluir que

$$rmt = RMT$$

y que, por tanto, la producción mundial es eficiente.

Por otro lado, podemos definir los precios al consumo de la siguiente manera:

$$q_z = p_z(1 + t_z) \qquad q_y = p_y(1 + t_y)$$

nacionales o importados) deberán tener el mismo precio después de impuestos, con independencia de cuál sea su lugar de origen.

⁵⁸⁹ De igual manera, cuando un país aplica el principio de gravamen en origen, éste recauda el impuesto sobre todos los bienes producidos en su interior, con independencia del lugar en el que van a ser consumidos. Por lo tanto, el país en cuestión aplicará el mismo tipo impositivo a los bienes nacionales que a los bienes que van a ser exportados.

Y así, la relación marginal de sustitución vendrá dada por la expresión:

$$rms = \frac{q_z}{q_y} = \frac{p_z(1+t_z)}{p_y(1+t_y)} \quad RMS = \frac{Q_z}{Q_y} = \frac{P_z(1+T_z)}{P_y(1+T_y)} \quad (5.3)$$

Ahora bien, pueden darse dos situaciones:

a) Que los tipos impositivos vigentes en cada uno de los países sean distintos ($t_i \neq T_i$)⁵⁹⁰, luego también lo serán los precios relativos al consumidor entre los bienes z e y , y como consecuencia de ello, la asignación del consumo mundial será en principio ineficiente (es decir, $rms \neq RMS$).

b) Si por el contrario, existe igualdad en los tipos impositivos aplicados en ambos Estados ($t_i = T_i$), entonces los precios relativos al consumidor serán también iguales, y la asignación del consumo será eficiente (se cumplirá, por lo tanto, que $rms = RMS$).

Por otro lado, si ambos países aplican el principio de imposición en origen, se producirá la igualdad de los precios al consumidor en ambos países. Y así,

$$q = Q \longrightarrow p(1+t_i) = P(1+T_i)$$

En este caso, y como hemos aplicado anteriormente, se igualarán las relaciones marginales de sustitución entre ambos países, dando lugar a una asignación eficiente del consumo mundial.

$$\text{Dado que } rms = \frac{q_z}{q_y} \text{ y } RMS = \frac{Q_z}{Q_y} \Rightarrow \text{si } q_z = Q_z \text{ y } q_y = Q_y \rightarrow rms = RMS$$

Ahora bien, si los tipos impositivos vigentes en cada uno de los países son distintos ($t_i \neq T_i$), y teniendo en cuenta que los precios al consumidor, definidos como $q = p(1+t_i)$ y $Q = P(1+T_i)$, son iguales en ambos Estados, los precios relativos al productor serán diferentes, dando lugar, en principio, a una ineficiencia en la producción mundial ($rmt \neq RMT$). Es decir,

$$q_z = p_z(1+t_z) \rightarrow p_z = \frac{q_z}{1+t_z}$$

$$rmt = \frac{\frac{q_z}{1+t_z}}{\frac{q_y}{1+t_y}} = \frac{q_z(1+t_y)}{q_y(1+t_z)} \quad y \quad RMT = \frac{Q_z(1+T_y)}{Q_y(1+T_z)} \quad (5.4)$$

$$\text{si } t_z \neq T_z \quad y \quad t_y \neq T_y \rightarrow rmt \neq RMT$$

Por lo tanto, si los tipos impositivos vigentes en los dos Estados son distintos, y en el intercambio intracomunitario se aplica el principio de tributación en destino, se producirá una asignación eficiente de la producción mundial, y no así, en lo que se refiere al consumo. Por el contrario, si el principio de imposición que se aplica es el del país de origen, se producirá una asignación eficiente del consumo y no así de la producción mundial.

Ahora bien, si observamos las expresiones (5.3) y (5.4) se puede concluir que también es posible conseguir que tanto el consumo como la producción sean eficientes, aun en aquellos casos en los que los tipos impositivos aplicados en los países sean diferentes. Bastará únicamente con que los tipos de gravamen sean uniformes dentro de cada Estado.

Así, si se aplica el principio de imposición en destino hemos visto que las relaciones marginales de transformación de ambos países se igualaban, planteándose el problema en relación con las relaciones de sustitución. Tal y como definimos anteriormente

$$rms = \frac{q_z}{q_y} = \frac{p_z(1+t_z)}{p_y(1+t_y)} \quad y \quad RMS = \frac{Q_z}{Q_y} = \frac{P_z(1+T_z)}{P_y(1+T_y)}$$

Por lo tanto, si los tipos impositivos son uniformes, no entre países, sino dentro de cada Estado, de manera que cada país aplica el mismo tipo a todos sus bienes, es decir, $t_z = t_y$ y $T_z = T_y$, entonces se cumplirá que $rms = RMS$, siendo eficiente también el consumo mundial.

⁵⁹⁰ Que $t_y \neq T_y$ implica que $t_z \neq T_z$ y que $t_y \neq T_y$

De la misma manera, si el principio que se aplica a los intercambios intracomunitarios es el del país de origen, entonces, tal y como hemos puesto de manifiesto anteriormente,

$$rmt = \frac{q_z(1+t_y)}{\bar{q}_y(1+t_z)} \quad RMT = \frac{Q_z(1+T_y)}{Q_y(1+T_z)}$$

si $t_z = t_y$ y $T_z = T_y$, entonces se cumplirá que $rmt = RMT$, siendo eficiente también la producción mundial.

Sobre estas expresiones volveremos luego, cuando comentemos los distintos estudios teóricos que se han efectuado en este campo.

5.3.- ARMONIZACIÓN FISCAL E IMPOSICIÓN ÓPTIMA⁵⁹¹

La Teoría de la Imposición Óptima tiene como objetivo determinar los parámetros impositivos al alcance del Sector Público, de forma que se maximice el bienestar social, o, lo que es lo mismo, que se minimice el inevitable exceso de gravamen, es decir, la pérdida de utilidad experimentada por el consumidor por encima de la asociada a un impuesto de suma fija de igual recaudación⁵⁹².

⁵⁹¹ Un panorama de la literatura referida a la imposición óptima sobre mercancías y a las cuestiones de reforma impositiva puede encontrarse en: ATKINSON y STIGLITZ (1980), AUERBACH y KOTLIKOFF (1987) y BRANSDTS y LÓPEZ GARCÍA (1994). Y más recientemente en LÓPEZ GARCÍA (1998).

⁵⁹² La introducción de un impuesto sobre el consumo como el IVA genera un doble efecto:

- Por un lado, un efecto renta: éste refleja la disminución de la renta disponible del sujeto pasivo que se produce al tener éste que trasvasar parte de sus recursos al Sector Público.

- Pero además, se produce un efecto sustitución, de manera que los individuos modificarán sus pautas de comportamiento, sustituyendo las actividades más gravadas por aquellas que están menos castigadas fiscalmente. La pérdida de bienestar que experimentan los individuos asociadas a este efecto sustitución es lo que se conoce como exceso de gravamen.

Como se sabe, la introducción de un impuesto de suma fija, genera únicamente un efecto renta, siendo el efecto sustitución nulo. Sin embargo, en el caso de los impuestos sobre el consumo (como el IVA) se producen ambos efectos. De lo que se trata, por lo tanto, es de diseñar el Impuesto, de manera que el exceso de gravamen sea mínimo. Para un estudio más detenido sobre los efectos sobre el bienestar social asociados a la introducción de distintos impuestos, ver ALBI, E. et al (1994, 338 y ss).

Lo que nos gustaría plantear es si existe una adecuación entre lo que establecen las reglas de la imposición óptima y las reformas que se están llevando a cabo dentro del proceso de armonización fiscal que está teniendo lugar en el seno de la Unión Europea.

En esta línea **Rose (1987)**⁵⁹³ se pregunta si pueden usarse los resultados de la teoría de la imposición óptima para evaluar las propuestas armonizadoras que se están planteando en el ámbito de la Unión Europea, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido. La conclusión más importante, para el tema que nos ocupa, del análisis realizado por este autor⁵⁹⁴, es que no existe ninguna evidencia clara de que la uniformidad de los tipos impositivos en todos los países comunitarios sea óptimo en términos de bienestar social⁵⁹⁵. O dicho de otra manera, si de lo que se trata es de maximizar una medida agregada del bienestar social comunitario sujeto a ciertas restricciones presupuestarias, resulta en general deseable la diversidad de los tipos impositivos. Estas conclusiones hay que tomarlas, sin embargo, con muchas precauciones por la gran sensibilidad de las reglas de imposición óptima a la introducción de las características concretas de la situación a analizar (relaciones existentes entre los Estados miembros, distorsiones existentes en la Unión Europea, condiciones económicas de los países comunitarios, etc.).

A un resultado similar llega **Wiegard**⁵⁹⁶, si bien el modelo que utiliza este autor es ligeramente diferente del utilizado por Rose. Wiegard llega a la conclusión de que la uniformidad de tipos (estrategia de coordinación restringida como él la denomina) no es la situación óptima, de manera que se puede alcanzar un mayor nivel de bienestar comunitario permitiendo que los tipos impositivos sean diferentes entre los países.

⁵⁹³ ROSE (1987).

⁵⁹⁴ Para un análisis más detallado del estudio realizado por Rose remitimos a su artículo, referido en la nota a pie de página anterior.

⁵⁹⁵ Rose analiza también cómo será el nivel de los tipos impositivos, dependiendo de que se adopte o no, a nivel comunitario, una política impositiva coordinada.

- en el primero de los casos (política coordinada) la autoridad comunitaria determinará los tipos de gravamen que le permitan maximizar una función de bienestar social, en la que el bienestar de la Comunidad en su conjunto se define como la suma de los índices de utilidad de los Estados miembros.

- En el segundo de los casos, cada país tratará de maximizar su propio bienestar suponiendo que los otros Estados no modificarán sus impuestos en respuesta a sus propios cambios.

Así, el autor llega a la conclusión de que si una mercancía sólo se comercia entre Estados miembros, los tipos impositivos plenamente coordinados sobre esas mercancías que son exportadas (importadas) serán más altos (bajos) que los tipos impositivos en el caso de no coordinación. Alternativamente, si los bienes se comercian internacionalmente, una alta elasticidad respecto a su propio precio de las exportaciones netas a los Estados miembros puede ser responsable de que los tipos impositivos sobre los bienes exportables (importables) sean mayores (menores) en el caso no coordinado que en el coordinado.

⁵⁹⁶ WIEGARD (1980).

5.4.- IMPOSICIÓN INDIRECTA Y REFORMA IMPOSITIVA

Los estudios sobre la imposición óptima tienen como objetivo determinar cómo deberían ser los elementos básicos de los impuestos en una situación que se considera ideal. Sin embargo, en la práctica, resulta en ocasiones muy difícil realizar los grandes e importantes cambios que es preciso efectuar, en la mayoría de los casos, sobre las estructuras existentes, para alcanzar la situación óptima. Pensemos, por ejemplo, en el ámbito de la Unión Europea, donde la regla de la unanimidad, exigida para la aprobación de cualquier medida, supone un gran obstáculo para la adopción de decisiones en lo referente a la armonización impositiva. Si en muchos casos surgen numerosos problemas para la introducción de pequeños cambios en los sistemas fiscales de los Estados miembros, mucho más difícil sería, en nuestra opinión, adoptar las medidas necesarias para alcanzar ese sistema impositivo óptimo. Por ello, sin despreciar la importancia que tienen estos estudios, consideramos que son más interesantes (por su posible aplicación al caso europeo) otro tipo de trabajos que analizan pequeños cambios en los parámetros impositivos, que suponen una mejora parcial en el bienestar (aunque no se alcance el óptimo). Para realizar este análisis, distinguiremos entre aquellas reformas que proponen una modificación de los tipos impositivos y aquellas otras que se decantan por el cambio del principio de tributación (origen/destino).

5.4.1.- Reformas basadas en la aproximación de los tipos impositivos⁵⁹⁷

Los tipos impositivos del IVA son, sin lugar a dudas, uno de los elementos del Impuesto sobre el que se han centrado mayor número de propuestas en los últimos años del proceso de armonización fiscal, iniciado en la entonces Comunidad Económica Europea, a finales de la década de los 50. Las diferencias existentes en los tipos de gravamen (tanto en el número como en el nivel) entre los distintos Estados miembros se ha considerado, en muchas ocasiones, como una de las principales fuentes de distorsiones en el comercio intracomunitario, que obstaculizaban además, la creación del Mercado Interior Único. Tanto es así, que éste fue uno de los motivos (si bien no el único, y seguramente no el más

⁵⁹⁷ Ver BRANSDTS y LÓPEZ GARCÍA (1994).

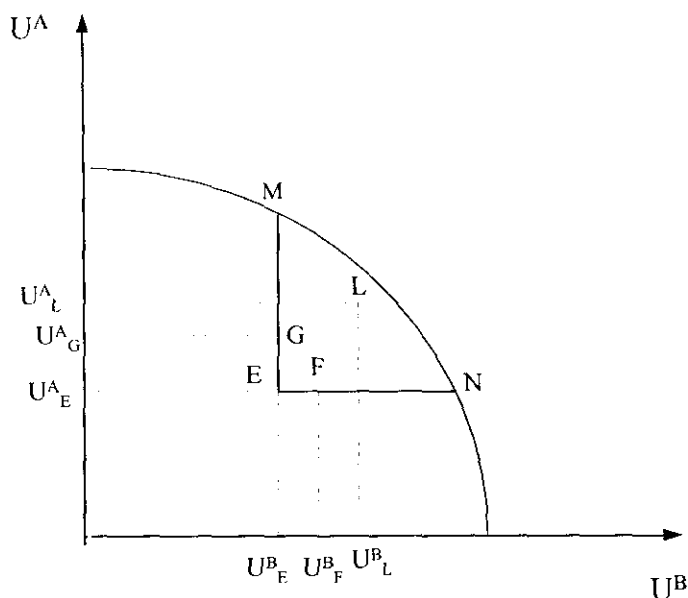
importante) que retrasó la implantación del principio de imposición en origen, en Enero de 1993.

Son numerosos los estudios que analizan hasta qué punto las propuestas armonizadoras introducidas por las instituciones comunitarias, en relación con los tipos de gravamen, están o no justificadas desde el punto de vista de la eficiencia.

Por otro lado, como veremos, mientras algunos autores se decantan por la armonización fiscal, otros consideran que la aproximación de los tipos impositivos que se produciría como consecuencia de la adopción de una estrategia competitiva (sin necesidad de que las autoridades comunitarias tengan que fijar el nivel de los tipos de gravamen), puede generar también mejoras Pareto-superiores.

Pero antes de entrar a analizar cuáles son las principales aportaciones en este sentido, nos gustaría previamente matizar un concepto que utilizaremos después a lo largo de nuestra exposición. Como tendremos oportunidad de comprobar posteriormente, de los cambios fiscales que se proponen algunos son potencial y otros efectivamente Pareto-superiores. Consideramos que una reforma impositiva genera una mejora paretiana potencial cuando comporta un aumento del bienestar de uno de los países, sin que varíe el de los otros. Dicha reforma será efectivamente Pareto-superior cuando suponga el incremento del bienestar de todos los países.

Si suponemos dos Estados, A y B, cuyos niveles de utilidad vienen dados por U^A y U^B , respectivamente, podemos representar gráficamente las dos situaciones anteriores, empleando la frontera de posibilidades de utilidad.



Supongamos que nos encontramos en una posición inicial E, situada por debajo de la frontera de posibilidades de utilidad, y, por lo tanto, ineficiente.

A partir de esta situación inicial podemos introducir una reforma impositiva que conlleve, por ejemplo, el paso al punto F. En este caso, el país B aumentará su utilidad ($U^B_F > U^B_E$), mientras que la utilidad del país A no variará (U^A_E). Esta reforma introduce, por lo tanto, una mejora paretiana potencial. Lo mismo ocurriría si como consecuencia de la modificación fiscal nos situásemos en el punto G. En este caso sería el Estado A el que experimentaría un aumento de su bienestar ($U^A_G > U^A_E$), permaneciendo constante el de B (U^B_E).

Ahora bien, cualquier alteración impositiva que nos haga situarnos en algún punto entre G y F, generará una mejora Pareto-efectiva. Supongamos, por ejemplo, que pasamos al punto L. En este caso, se produce un aumento del bienestar de ambos países. El Estado B verá como su nivel de utilidad se incrementa, pasando de U^B_E a U^B_L . Algo similar le ocurrirá al Estado A que pasará de U^A_E a U^A_L ⁵⁹⁸.

Vamos a ver a continuación cuáles son las reformas impositivas que pueden adoptarse dentro del proceso de armonización fiscal de la Unión Europea y que generan

⁵⁹⁸ Nótese que cualquier reforma impositiva que nos sitúe en cualquier punto entre M y N (sobre la frontera de posibilidades de utilidad) no generará una mejora Pareto-superior, sino que será Pareto-óptima y, por lo tanto, dará lugar a un punto de eficiencia máxima.

asignaciones Pareto-superiores. Como tendremos ocasión de comprobar posteriormente la aportación de Keen en este ámbito es fundamental.

5.4.1.1.- ARMONIZACIÓN FISCAL

Keen⁵⁹⁹, en un trabajo que puede considerarse como el pionero en la aplicación de la literatura sobre reformas impositivas a las cuestiones de la armonización fiscal en la Comunidad Europea, llega a la conclusión⁶⁰⁰ de que, cuando se aplica el principio de imposición en el país de destino, y partiendo de los tipos vigentes en los Estados, una convergencia proporcional uniforme⁶⁰¹ de todos los tipos de cada país hacia un promedio comunitario de las estructuras impositivas previas de los Estados, genera una mejora paretiana potencial (es decir, un país aumenta su utilidad mientras que la del resto de Estados no varía). En este sentido, el proceso armonizador es ventajoso en términos de bienestar.

En un trabajo posterior el mismo autor⁶⁰² pone de manifiesto que mediante una forma de armonización más sencilla que la anterior, es también posible obtener una mejora paretiana potencial. Basta con que se produzca una reducción proporcional uniforme de las estructuras impositivas de los Estados miembros hacia el origen. De lo que se trata, es de que todos los países aproximen sus tipos impositivos a cero, en la misma proporción de sus valores iniciales⁶⁰³. Ahora bien, para que este proceso de armonización comporte una mejora paretiana no sólo potencial, sino también efectiva, y por lo tanto se beneficien de ella todos los Estados miembros, es necesario, además, que se produzca el pago de una compensación entre países. Keen sugiere además, que, en ausencia de esos pagos, puede

⁵⁹⁹ Ver KEEN (1987).

⁶⁰⁰ Para llegar a este resultado Keen utiliza un modelo de dos países, en el que no existen más distorsiones que los impuestos sobre el consumo, exigidos siguiendo el principio de destino.

⁶⁰¹ En este sentido Keen propone determinar un tipo promedio teniendo en cuenta las estructuras impositivas domésticas de los Estados miembros. Y a partir de ahí, cada uno de los Estados deberá hacer converger sus tipos hacia ese promedio tomado como referencia. De manera que deberá aumentar (disminuir) sus tipos si éstos son inferiores (superiores) a aquel. La convergencia debe ser además proporcional a la distancia al tipo base. Así, cuanto mayor sea la diferencia de los tipos de un país con respecto al tipo promedio, mayor será el cambio que deberá realizar dicho Estado.

⁶⁰² KEEN (1989a).

⁶⁰³ Este resultado amplía el ámbito de aplicación de una conclusión de Foster y Sonnenschein según la cual una contracción radial de los impuestos sobre el consumo incrementa el bienestar en una economía cerrada con un solo consumidor. Ver FOSTER y SONNENSCHNEIN (1970).

ocurrir que algunos países experimenten pérdidas de bienestar, como consecuencia de ese proceso de aproximación.

Si tenemos en cuenta que, en la realidad, los Estados plantearían numerosos inconvenientes para que se efectuasen estas transferencias, debemos tomar con cautela el argumento, en términos del bienestar, en favor de la aproximación de los tipos de gravamen, al menos en el marco actual de la Unión Europea.

La posibilidad de que la armonización fiscal analizada genere un cambio no sólo potencialmente, sino también efectivamente Pareto-superior, es objeto de un estudio detallado en otro trabajo de Keen⁶⁰⁴. Este autor llega a la conclusión de que existen programas de reforma que mejoran el bienestar de todos los Estados miembros, aún no habiendo transferencias compensatorias entre ellos, si los efectos proteccionistas de las estructuras impositivas iniciales son lo suficientemente fuertes. Esto significa que, en una situación inicial, los países utilicen los impuestos domésticos como un mecanismo proteccionista, gravando con tipos más elevados las importaciones y favoreciendo al mismo tiempo sus exportaciones. Si bien esta conclusión se verifica totalmente para el caso de dos bienes, no ocurre lo mismo en su supuesto más general, en el que existen N ($N \neq 2$) mercancías. En este último caso, es necesario además que se cumplan una serie de supuestos muy restrictivos⁶⁰⁵. En cualquier caso, y aunque la aplicabilidad de la propuesta anterior es muy limitada, sí parece claro que cuanto más acentuada sea la tendencia de los países a utilizar la imposición doméstica como una medida proteccionista, es más probable que la armonización constituya una mejora paretiana⁶⁰⁶.

⁶⁰⁴ KEEN (1989b). Una versión en castellano de este trabajo puede encontrarse en la revista *Hacienda Pública Española*, nº 114 1/1990, pp. 149-156.

⁶⁰⁵ Estos requisitos adicionales que deben cumplirse son:

- que no existan efectos precio cruzados en el consumo o en la producción entre los bienes gravados.
- Que las respuestas locales de la demanda sean idénticas en la posición inicial.

Ver KEEN (1989b).

⁶⁰⁶ Las conclusiones alcanzadas por Keen en los estudios que acabamos de señalar son plenamente corroboradas en un trabajo posterior llevado a cabo por López García. A diferencia del modelo empleado por Keen, que suponía que las únicas distorsiones que existían eran los impuestos sobre el consumo, exigidos según el principio de imposición en destino, López García analiza qué es lo que ocurre cuando el principio de tributación que se usa es el del país de origen. Las conclusiones a las que llegan ambos autores son las mismas.

Así, López García concluye que, cuando los impuestos se exigen de acuerdo con el principio de origen, y dada una estructura inicial en la que los tipos de gravamen de los dos países son diferentes, la reforma impositiva consistente en una convergencia de los tipos impositivos internos hacia una estructura impositiva media adecuada es una mejora Pareto potencial (el bienestar de un país aumenta y el del otro se mantiene), con la ayuda de una transferencia internacional. Si además, la situación inicial es un equilibrio de Nash, de manera que cada país trata de maximizar su propio bienestar, tomando como dada la situación

Los estudios mencionados hasta ahora analizan los efectos sobre el bienestar de distintas reformas armonizadoras, en condiciones de competencia perfecta. Sin embargo, los resultados de estos trabajos son igualmente aplicables en presencia de competencia imperfecta⁶⁰⁷.

Nos gustaría, por último, referirnos a otro trabajo efectuado por dos autores **Turunen-Red y Woodland**⁶⁰⁸, quienes, utilizando un modelo más general que el de Keen⁶⁰⁹, llegan, sin embargo, a las mismas conclusiones. Los resultados de este trabajo, por lo tanto, no hacen sino dar robustez y consistencia a los obtenidos por Keen.

Estos autores analizan también los efectos sobre el bienestar de determinadas reformas impositivas multilaterales (acompañadas de transferencias internacionales de renta) pero centrándose exclusivamente en ver cuál(es) de ellas supone(n) una mejora

impositiva del otro país, existen situaciones en las que la reforma señalada puede generar una mejora Pareto efectiva (de manera que ambos países ganen), sin necesidad de compensación internacional. Ver LÓPEZ GARCÍA (1996).

En el modelo utilizado tanto por Keen como por López García, se supone que los ingresos obtenidos por los impuestos se devuelven a los consumidores mediante una transferencia de suma fija; el Gobierno, por lo tanto, no lleva a cabo la provisión de ningún bien público. Sin embargo, otros estudios llevados a cabo por Lockwood, Delipolla y Lahiri y Raimondos destacan que, incluso en aquellos casos en los que los Gobiernos utilizan ingresos fiscales para financiar la provisión de bienes públicos, la armonización fiscal puede suponer un aumento del bienestar de esos Estados. Ver DELIPOLLA (1994), LAHIRI y RAIMONDOS (1995) y LOCKWOOD (1995).

⁶⁰⁷ Esta afirmación puede realizarse en base al estudio efectuado por Keen y Lahiri en 1993. Estos autores analizan los efectos sobre el bienestar de distintas propuestas de reforma fiscal en un marco de competencia oligopolista, cuando las empresas se comportan según la hipótesis de Cournot. En este trabajo se analizan los efectos en términos de bienestar de diferentes tipos de reforma impositiva.

Así, si lo que se produce es una convergencia de los tipos impositivos hacia un promedio comunitario, se generará una mejora paretiana potencial, saliendo beneficiado el país con un tipo impositivo más alto (en valor absoluto). Esta mejora podrá ser, a su vez, Pareto-efectiva si existen las compensaciones internacionales apropiadas. Sin embargo, puede producirse también una mejora en el bienestar de todos los países, en ausencia de dichas compensaciones, si inicialmente los tipos impositivos son de signo opuesto. Por el contrario, cuando los impuestos iniciales son del mismo signo, la armonización perjudica claramente al país que tiene el tipo más bajo y beneficia al del tipo más alto.

Por otro lado, si la reforma fiscal consiste en una reducción proporcional uniforme hacia el origen, no puede garantizarse, en este contexto (competencia imperfecta), que dicho cambio sea Pareto potencial, pudiendo incluso empeorar el bienestar de los países afectados.

De igual manera, si en la posición inicial cada país diseña sus impuestos buscando su propio beneficio, la armonización resultará ventajosa para todos los países, incluso sin transferencias entre ellos.

Para un análisis más detallado ver KEEN y LAHIRI (1993).

⁶⁰⁸ Ver TURUNEN-RED y WOODLAND (1990).

⁶⁰⁹ Keen en su modelo consideraba un mundo formado por dos países, en el que se intercambiaban dos bienes. El modelo de Turunen-Red y Woodland trabaja con un número arbitrario de países (pero distinto de dos) que comercian un número de bienes K (siendo $K \geq 2$). Estos autores permiten también, a diferencia de Keen, la presencia de aranceles distorsionantes.

paretiana efectiva. Y llegan a la conclusión de que hay tres reformas que suponen una mejora en el bienestar de todos los Estados:

- una aproximación hacia un promedio ponderado (en ausencia de distorsiones arancelarias)
- una reducción proporcional de los tipos hacia cero
- una reducción de los tipos extremos más altos de cada país.

Como puede observarse, las dos primeras conclusiones las comparte también Keen.

Otro aspecto muy importante al que prestan también atención Turunen-Red y Woodland es el de analizar qué ocurriría si algunas de las reformas impositivas señaladas anteriormente se aplicase exclusivamente en un grupo reducido de países. El objetivo de la reforma sería en esta ocasión, aumentar el bienestar sólo en los países incluidos en este subgrupo. Pues bien, el resultado de este análisis es que pueden aplicarse también, a este caso especial, las conclusiones antes señaladas⁶¹⁰.

Una vez señaladas las principales aportaciones que se han producido en relación con los efectos sobre el bienestar de distintas reformas impositivas, consideramos necesario destacar algunas limitaciones que presentan dichos trabajos, y que en nuestra opinión, deben tenerse en cuenta a la hora de trasponer sus conclusiones a la realidad concreta del proceso de integración económica de la Unión Europea.

En primer lugar, hay que destacar que todos los estudios mencionados se centran exclusivamente en los efectos sobre la eficiencia de las distintas propuestas de armonización fiscal, dejando de lado los efectos recaudatorios y redistributivos que de ellas se derivarían. Si bien esta exclusión puede ser útil de cara al análisis teórico, si queremos extraer conclusiones concretas aplicables en su situación actual al proceso de armonización del IVA, tenemos que tener en cuenta que la armonización afectará a los ingresos fiscales obtenidos por los diversos países (como se pondrá de manifiesto en el capítulo siguiente), con lo que ello supondrá en un contexto como el actual en el que los Estados miembros tienen unos niveles de déficit público elevados.

⁶¹⁰ Nótese la similitud que existe entre este supuesto, propuesto por estos autores, y el proceso de integración económica que está teniendo lugar en Europa.

Por otro lado, si bien toda reforma fiscal que suponga una mejora paretiana potencial será deseable (aún cuando sólo beneficie a un Estado) consideramos que es totalmente impensable esperar que, hoy en día, los Estados miembros de la Unión Europea estén dispuestos a modificar sus tipos impositivos (con los efectos recaudatorios que ello supondría) para que aumente el bienestar de otro Estado. No olvidemos que un gran número de propuestas sobre armonización no han progresado porque en muchos casos los Estados han antepuesto sus intereses individuales a los intereses comunitarios. Todo esto se ve agravado además por la exigencia de la unanimidad para la aprobación de las medidas en el ámbito de la fiscalidad.

Hay que tener en cuenta también, que, para que los países se beneficien efectivamente de la aproximación de los tipos impositivos, deben efectuarse también transferencias compensatorias⁶¹¹ entre los diversos Estados. La fijación de la forma, cuantía y el momento en el que se deberían llevar a cabo, en la práctica, tales pagos plantearía también, en nuestra opinión, algunos problemas adicionales.

5. 4.1.2.- COMPETENCIA FISCAL

Los trabajos que hemos señalado en el apartado anterior analizan los efectos sobre el bienestar de los países, que se derivarían de la implantación de una serie de reformas impositivas aprobadas e impuestas por las autoridades comunitarias. Sin embargo, otros autores sostienen que es posible también que se produzca un aumento en el bienestar de los Estados, como consecuencia de la aproximación de los tipos impositivos del Impuesto, que tendría lugar por la competencia fiscal entre los países.

Así, de **Combrugghe y Tulkens**⁶¹² demuestran que si se parte de una situación en la que no existe coordinación entre los distintos Estados, los cambios impositivos que

⁶¹¹ La necesidad de estas transferencias entre Estados para conseguir mejoras paretianas efectivas, fue ya puesta de manifiesto por Keen, y constituye asimismo un aspecto esencial en el modelo de Turunen-Red y Woodland.

⁶¹² El modelo utilizado por de Combrugghe y Tulkens se basa en el modelo elaborado previamente por Mintz y Tulkens. Es importante destacar que el modelo empleado por estos autores supone que el principio de imposición que se aplica a los intercambios de bienes es el principio del país de origen. Para una descripción más detallada del modelo utilizado, ver MINTZ y TULKENS (1986).

El modelo de Mintz y Tulkens es además diferente del empleado por Keen en los trabajos que hemos señalado previamente. Así, en el modelo de Keen, hay más de un bien producido, los factores de producción son fijos, las mercancías son perfectamente móviles y los precios al productor son variables. Sin

producen mejoras Pareto-superiores consisten siempre en un aumento de los impuestos de los países en cuestión⁶¹³. Esta afirmación es plenamente respaldada por otros dos autores, **Kanbur y Keen**⁶¹⁴. Para llegar a esta conclusión utilizan un modelo más sencillo que el de los autores anteriores, si bien introducen una novedad importante, al considerar que los tamaños de las poblaciones de los dos países analizados son diferentes. Pues bien, partiendo de una situación inicial de equilibrio de Nash, en la que el país pequeño fija un impuesto inferior al del país grande⁶¹⁵ (si bien la recaudación per cápita es mayor en el país pequeño) una reforma impositiva será estrictamente Pareto-superior si y sólo si ambos impuestos aumentan.

Kanbur y Keen analizan también qué efectos tendría sobre el bienestar de los países, el establecimiento de un tipo impositivo común, a un nivel intermedio entre los tipos preexistentes. Y llegan a la conclusión de que este tipo de política no es adecuada porque necesariamente perjudica al país pequeño y puede beneficiar o perjudicar al grande (dependiendo de cuál sea el nivel de ese tipo intermedio). Sí puede, sin embargo, obtenerse un resultado positivo adoptando la estrategia de un impuesto mínimo. De manera que si se fija un tipo impositivo mínimo (intermedio entre los tipos existentes en los países) puede ocurrir que ambos países salgan beneficiados.

Y por último, nos gustaría destacar la aportación de **Owen y Peters**⁶¹⁶. Estos autores, utilizando un modelo bastante diferente al empleado por Combrugghe-Mintz-Tulkens y por Kanbur-Keen, llegan a un resultado muy distinto del obtenido por éstos. Así concluyen que sólo pueden conseguirse mejoras del bienestar social para ambos países mediante la reducción simultánea de los tipos impositivos vigentes en los Estados. Ahora bien, aunque dicha reducción puede ser Pareto-superior, la igualación de los impuestos indirectos puede no ser una mejora en el sentido paretiano. Por otro lado, y al igual que Kanbur-Keen, Owens y Peters consideran que el establecimiento de un impuesto intermedio (de manera que el país con impuesto bajo lo aumente y que el país con impuesto alto lo reduzca) en ningún caso podrá generar una mejora en el sentido de Pareto.

embargo, en el modelo de Mintz y Tulkens sólo se produce un bien, el único factor de producción (el trabajo) y el bien producido son móviles, hay costes de movilidad, y el precio al productor es fijo.

⁶¹³ Ver de CROMBRUGGHE y TULKENS (1990).

⁶¹⁴ Ver KANBUR y KEEN (1993).

⁶¹⁵ Un análisis más detallado en este sentido puede verse en: KANBUR y KEEN (1993).

⁶¹⁶ Ver OWEN y PETERS (1990).

De los trabajos anteriores puede concluirse que la armonización en el sentido de la fijación de un impuesto intermedio entre los de los diferentes países no es una solución satisfactoria, mientras que sí hay elementos que sugieran que la creación de un impuesto mínimo puede ser una buena vía de armonización fiscal.

5.4.2.- Reformas basadas en el cambio del principio de tributación

La Comunidad Económica Europea, desde el momento mismo de su constitución, se mostró partidaria de aplicar el principio de gravamen en origen a las transacciones comerciales que se llevasen a cabo entre distintos Estados miembros. De esta manera, estos intercambios recibirían el mismo tratamiento fiscal que el que cada uno de los países concedía a las operaciones que se materializaban en su interior. Sin embargo, numerosos estudios efectuados a instancias de las autoridades comunitarias⁶¹⁷, pusieron de manifiesto que, si bien era deseable la aplicación de este principio de imposición en origen, las diferencias que existían en aquellos momentos entre las legislaciones fiscales de los Estados miembros, por lo menos en lo que se refería a los impuestos indirectos, hacían desaconsejable su inmediata implantación. Por ello se recomendaba la aplicación del principio de gravamen en destino, al mismo tiempo que se iniciase un proceso de aproximación de las legislaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales, básicamente.

Nos gustaría referirnos a continuación a una serie de estudios que se han efectuado en relación con el tema que nos ocupa, y que analizan, desde un punto de vista teórico, cuáles son los efectos económicos que se derivarían sobre el comercio intracomunitario de la sustitución del principio de gravamen en destino por el de imposición en origen. Estos estudios analizan también hasta qué punto es estrictamente necesario, para evitar que se produzcan desviaciones en las corrientes normales del tráfico comercial entre países miembros⁶¹⁸, que los tipos impositivos del IVA que aplican los Estados miembros sean similares entre sí.

⁶¹⁷ No vamos a insistir más en ellos. Para una mayor información al respecto nos remitimos a lo señalado en la primera parte de nuestro trabajo y en la bibliografía allí referida.

⁶¹⁸ En numerosas ocasiones las autoridades comunitarias han puesto de manifiesto que, para poder implantar en la práctica el principio de gravamen en origen, es indispensable, previamente, aproximar las alícuotas del IVA vigentes en cada uno de los Estados miembros. Sólo en el caso de que no existan importantes diferencias entre los tipos impositivos aplicados por los países comunitarios, sería posible aplicar el principio de

Para realizar este análisis, vamos a seguir un criterio cronológico, de manera que destacaremos en primer lugar aquellos estudios que se realizaron primero en el tiempo.

5.4.2.1.- PRINCIPIO DE IMPOSICIÓN EN ORIGEN Y EN DESTINO

Vamos a referirnos, en primer lugar, a aquellos estudios teóricos que analizan los efectos que se producirían al sustituir el principio de imposición en destino por el de gravamen en origen, tratándose en ambos casos de principios de tributación universales, es decir, aplicados por todos los países del mundo (tanto por los Estados miembros como por los que no forman parte de la Unión Europea).

Cuando se aplica el principio de imposición en origen a los intercambios de bienes, éstos son gravados en el país en el que son producidos, no siendo necesario realizar posteriormente ningún ajuste fiscal en frontera. Mientras que si el que se aplica es el principio de tributación en destino, los bienes exportados deben quedar libres de toda la carga fiscal soportada cuando abandonan el Estado de origen, al mismo tiempo que deben ser gravados con el Impuesto vigente en el país de destino cuando dichos bienes lleguen al país importador. En este último caso sí es, por tanto, necesaria la realización de ajustes fiscales en frontera⁶¹⁹.

En primer lugar, debemos señalar la aportación de **Whalley**⁶²⁰. Este autor demuestra, con un modelo sencillo de intercambio de dos bienes y dos países, que es incorrecto el argumento frecuentemente empleado en el debate sobre la armonización fiscal, según el cual la eliminación de las distorsiones en el intercambio de bienes entre un grupo de países, inmersos en un proceso de integración económica, requiere, no sólo de la

imposición en origen, sin que se produjesen distorsiones en los flujos normales del comercio intracomunitario de bienes, por motivos exclusivamente fiscales.

Ahora bien, algunos de los estudios a los que vamos a referirnos a continuación, llegan a la conclusión de que no es necesario que se apliquen los mismos tipos de gravamen en todos los Estados miembros, sino que basta con que los tipos vigentes dentro de cada país sean uniformes.

⁶¹⁹ Esta es la creencia que ha existido durante muchos años en el ámbito de la Comunidad Europea, aunque, como hemos visto, es posible sustituir esos controles fronterizos por controles de las declaraciones periódicas del IVA presentadas por los sujetos pasivos de ambos países: el exportador y el importador. Esta es la base fundamental sobre la que descansa el Régimen Transitorio del IVA para los intercambios de bienes realizados entre Estados miembros. Es cierto, sin embargo, que para que este sistema funcione adecuadamente, sin riesgos de incremento del fraude, es imprescindible que se den ciertos requisitos, tales como que exista un intercambio de información fluido y una estrecha cooperación entre las Administraciones nacionales de los Estados miembros.

armonización de la estructura de la imposición indirecta, sino también, de la existencia de unos tipos de gravamen uniformes entre los países⁶²¹. Whalley pone de manifiesto que, tanto si el impuesto es exigido según el principio de imposición en origen, como si lo es según el criterio de destino, la uniformidad de los tipos de gravamen no es necesaria para eliminar las distorsiones fiscales entre países, ya que los tipos de cambio (o los precios internos) se ajustarán para compensar las diferencias en los tipos impositivos.

Para demostrar esta afirmación este autor considera un mundo formado únicamente por dos países, en el que cada Estado produce un único bien, utilizando un único factor productivo. Supóngase que X_1 y X_2 son las producciones del bien 1 y del bien 2, obtenidas en los países 1 y 2, respectivamente. Si la productividad marginal del trabajo es constante (unitaria), las funciones de producción vendrán dadas por las siguientes ecuaciones:

$$X_1 = L_1 \qquad X_2 = L_2$$

donde L_1 y L_2 son las cuantías del factor trabajo disponibles en cada país.

Por su parte, X_1^2 y X_2^1 reflejan las demandas del bien 1 en el Estado 2, y del bien 2 en el Estado 1, respectivamente; estas demandas vienen a su vez determinadas por los precios relativos de los dos bienes, expresados en la moneda nacional de cada país. Estos términos (X_1^2 y X_2^1) representan también, por lo tanto, las exportaciones del país 1 (importaciones del país 2) y las importaciones del país 1 (exportaciones del país 2), respectivamente. Por otro lado, P_1 y P_2 son los precios de producción de cada uno de los bienes en moneda nacional y, w_1 y w_2 son los salarios, también expresados en las monedas internas.

En una situación de competencia perfecta:

$$P_1 X_1 = w_1 L_1 \qquad (5.5)$$

$$P_2 X_2 = w_2 L_2$$

⁶²⁰ WHALLEY (1979).

⁶²¹ Esta es la filosofía que subyace en los planes de la Unión Europea, en relación con la imposición indirecta. Así, casi desde un primer momento, se planteó que el proceso de armonización de los impuestos indirectos debía desarrollarse en dos fases:

- en una primera en la que había que uniformar la estructura del impuesto
- y en un segundo momento, y una vez que se hubiese cumplido ya con el objetivo de la fase anterior, había que proceder a la aproximación de los tipos impositivos.

y entonces $P_1 = w_1$ y $P_2 = w_2$. Por otro lado, como cada país en equilibrio debe tener un saldo comercial nulo

$$P_1 X_1^2 = e_2^1 P_2 X_2^1 \quad (5.6)$$

donde e_2^1 es el tipo de cambio de las monedas de ambos países, es decir, representa el precio de una unidad de la moneda nacional del país 1 en términos de la moneda del país 2.

Suponiendo este modelo sencillo, en ausencia de imposición, el equilibrio se alcanzará para unos valores concretos de las variables que representaremos por $\overline{P}_1$, $\overline{P}_2$, $\overline{e}_2^1$, $\overline{w}_1$, $\overline{w}_2$, $\overline{X}_2^1$, $\overline{X}_2^2$. En ausencia de cualquier intervención del Gobierno, este equilibrio será óptimo de Pareto.

Un esquema de armonización fiscal no distorsionante será aquel que deje invariables las características reales del equilibrio. De manera que las mismas cantidades $\overline{X}_2^1$ y $\overline{X}_2^2$ satisfarán la nueva condición de saldo comercial cero, y los precios de consumo relativos (expresados en las monedas nacionales) no variarán en relación con la situación de no imposición.

Es importante destacar que, para Whalley, la no necesidad de uniformidad de los tipos de gravamen de los impuestos indirectos se mantiene tanto si los tipos de cambio son fijos como si son flexibles⁶²².

Los efectos renta de los impuestos son eliminados, en el análisis que realiza este autor, suponiendo que existe en cada país un consumidor que recibe la recaudación impositiva obtenida por el Gobierno en forma de transferencia de suma fija.

Vamos a suponer a continuación que, en una situación de no imposición, el Gobierno interviene estableciendo un impuesto sobre el volumen de ventas. Veamos en primer lugar qué ocurre si este impuesto es exigido según el principio de origen, a un tipo t_1 en el país 1 y t_2 en el Estado 2.

En este caso, la expresión (5.5) no variará, y la (5.6) se transformará en la siguiente:

$$P_1(1+t_1)X_1^2 = e_2^1 P_2(1+t_2)X_2^1 \quad (5.7)$$

Por lo tanto, dado que la expresión (5.5) no cambia, el equilibrio con valores invariables de $\overline{X_2^1}$ y $\overline{X_2^1}$ se alcanzará si:

$$P_1 = \overline{P_1} \quad , \quad P_2 = \overline{P_2} \quad , \quad w_1 = \overline{w_1} \quad , \quad w_2 = \overline{w_2} \quad \text{y} \quad e_2^1 = \overline{e_2^1} \frac{1+t_1}{1+t_2}$$

El tipo de cambio se ajustará de forma que los precios relativos (brutos de impuestos) en moneda nacional en ambos países no varíen, y la condición del saldo comercial (representada por 5.7) se satisfaga.

Por lo tanto, si se aplica el principio de imposición en origen en los países que forman una unión económica, la eliminación de las barreras comerciales no requiere la uniformidad de los tipos de gravamen, como frecuentemente se sostiene.

Si los tipos de cambio fuesen fijos, el equilibrio, con valores invariables de $\overline{X_2^1}$ y $\overline{X_2^1}$, se alcanzaría si:

$$P_1 = \frac{\overline{P_1}}{1+t_1} \quad P_2 = \frac{\overline{P_2}}{1+t_2} \quad e_2^1 = \overline{e_2^1} \quad w_1 = \frac{\overline{w_1}}{1+t_1} \quad w_2 = \frac{\overline{w_2}}{1+t_2}$$

En este caso el ajuste se realizará variando los precios relativos de los bienes.

Por lo tanto, en el equilibrio a largo plazo, el régimen del tipo de cambio no introduce ninguna diferencia en relación con la afirmación realizada de que la uniformidad de los tipos de gravamen no es necesaria.

A esta misma conclusión podemos llegar si el impuesto sobre el volumen de ventas se basa en la aplicación del principio de gravamen en destino. En este caso, las ecuaciones (5.5) y (5.6) no varían. Entonces, para que se mantengan invariables los precios relativos, expresados en moneda nacional, y se satisfaga la condición de equilibrio comercial, debe cumplirse que

⁶²² Si los tipos de cambio son flexibles serán los propios tipos los que se ajusten para compensar la diferencia en los tipos impositivos. Mientras que, si los tipos de cambio son fijos, el ajuste vendrá dado por una variación

$$P_1 = \frac{\overline{P_1}}{1+t_1} \quad P_2 = \frac{\overline{P_2}}{1+t_2} \quad e_2^1 = \overline{e_2^1} \quad w_1 = \frac{\overline{w_1}}{1+t_1} \quad w_2 = \frac{\overline{w_2}}{1+t_2}$$

En el supuesto de un régimen de tipo de cambio fijo,

$$P_1 = \overline{P_1} \quad , \quad P_2 = \overline{P_2} \quad , \quad w_1 = \overline{w_1} \quad , \quad w_2 = \overline{w_2} \quad \text{y} \quad e_2^1 = \overline{e_2^1}$$

Por lo tanto, no es necesaria la uniformidad de los tipos de gravamen entre países miembros para eliminar las distorsiones fiscales en los intercambios intracomunitarios de bienes, cualquiera que sea el principio de imposición que se aplique (destino u origen). En estos casos, el ajuste del tipo de cambio compensará las diferencias existentes entre los tipos impositivos aplicados en los países de la unión económica. Veamos con un ejemplo concreto cómo se produce dicho ajuste.

Considérense dos bienes *a* y *b* que son intercambiados entre Inglaterra y España. El tipo de cambio que existe inicialmente es de 230 pesetas por libra. Los precios unitarios de los dos bienes antes de impuestos se suponen iguales en ambos países. De manera que el precio del bien *a* es de 1 libra en Inglaterra y 230 ptas. en España, y el del bien *b* es de 3 libras en Inglaterra y de 690 ptas. en España. Esta situación inicial aparece recogida de forma esquemática en la parte I del cuadro siguiente.

Pues bien, supongamos que en una situación como la descrita anteriormente, los Gobiernos de ambos países deciden introducir un Impuesto sobre el Valor Añadido que someta a gravamen esos dos bienes. Los tipos impositivos del IVA aplicables a ambos bienes son del 10% en Inglaterra y del 7% en España.

Si dicho impuesto es exigido de acuerdo con el principio de imposición en destino, el precio final que pagará un individuo inglés por el bien *a*, adquirido en España, será de 1 libra + 10% de 1 libra (Impuesto) = 1,10 libras (IVA incluido). De la misma manera, si un ciudadano español adquiere ese mismo bien en Inglaterra, pagará por él un precio después

de impuestos de 230 ptas. + 7% 230 = 246,1 ptas. Esta situación aparece recogida en la parte II del cuadro siguiente.

Supongamos ahora que los Gobiernos de ambos países deciden, de mutuo acuerdo, cambiar el principio de imposición, y optan por gravar los bienes en el país de origen, con independencia del lugar en el que éstos serán consumidos. En este caso, cuando el individuo inglés acuda a España para adquirir el bien *a*, pagará el IVA en España, a los tipos impositivos establecidos en este Estado.

Podríamos pensar, sin embargo, que como consecuencia de este cambio del criterio de imposición y de las diferencias entre los tipos de gravamen de ambos países, los flujos comerciales del bien *a* entre ambos Estados podrían verse distorsionados. Sin embargo, esto no ocurrirá porque, como señalan los estudios teóricos analizados, el tipo de cambio se ajustará, compensando así el diferencial de las alícuotas. En este caso, y como el tipo impositivo inglés es superior al español, la libra esterlina se devaluará en una cantidad tal que:

$$tc_1 = \frac{1+t_E}{1+t_I} * tc_o \qquad tc_1 = \frac{1,07}{1,10} * 230 = 223,7 \text{ ptas.}$$

$$1 \text{ libra} = 223,7 \text{ ptas.}$$

Teniendo en cuenta este nuevo tipo de cambio, los precios finales satisfechos, en el caso de que se aplique el principio de gravamen en origen, pueden verse claramente en la parte III del cuadro siguiente.

En este caso, el sujeto inglés que acude a España a adquirir el bien *a* pagará en España 230 ptas. (precio del bien) más 230*7% (Impuesto), es decir, 246,1 ptas. Teniendo en cuenta que ahora 1 libra son 223,7 ptas, el precio final del bien *a*, expresado en libras, será de 1,10 libras, es decir, el mismo que si se aplicase el principio de imposición en destino.

Lo mismo ocurrirá en el caso del sujeto español que compra el bien *a* en Inglaterra. El precio después de impuestos que deberá satisfacer por dicho bien será de 1 libra más el 10% (del impuesto), es decir, 1,10 libras, lo que en la moneda española (teniendo en cuenta el nuevo tipo de cambio) equivaldría a 246,1 ptas. Igualmente, en

este caso, el precio final después de impuestos será el mismo que debería satisfacer si el Impuesto se exigiese de acuerdo con el principio de gravamen en el país de destino.

Cuadro n° 42: Ejemplo práctico de la equivalencia del principio en origen y en destino por ajuste del tipo de cambio.

	INGLATERRA	ESPAÑA
SITUACIÓN INICIAL (Parte I)	$P_a^I = 1$ libra $P_b^I = 3$ libras	$P_a^E = 230$ ptas. $P_b^E = 690$ ptas.
	Tipo de cambio inicial 1 libra = 230 ptas.	
PRINCIPIO DESTINO (Parte II)	$P_a^I = 1$ libra $P_b^I = 3$ libras $t_a^I = t_b^I = 10\%$ $q_a^I = 1,10$ libras (1) $q_b^I = 3,3$ libras (1)	$P_a^E = 230$ ptas. $P_b^E = 690$ ptas. $t_a^E = t_b^E = 7\%$ $q_a^E = 246,1$ ptas. $q_b^E = 738,3$ ptas.
PRINCIPIO ORIGEN (Parte III)	Nuevo tipo de cambio 1 libra = 223,7 ptas.	
	$P_a^I = 1$ libra $P_b^I = 3$ libras $t_a^I = t_b^I = 10\%$ $q_a^I = 1,10$ libras (1) $q_b^I = 3,3$ libras (1)	$P_a^E = 230$ ptas. $P_b^E = 690$ ptas. $t_a^E = t_b^E = 7\%$ $q_a^E = 246,1$ ptas. $q_b^E = 738,3$ ptas.
$P_i^j \rightarrow$ precio de producción del bien i en el país j $q_i^j \rightarrow$ precio que pagaría un consumidor del país j por el bien i, adquirido en otro país $\neq j$. (1) Este precio coincidiría también con el precio que pagaría el consumidor inglés si adquiriese ese bien en Inglaterra, en vez de hacerlo en España.		

El mismo razonamiento podría realizarse con el bien *b*. Como se observa en el siguiente cuadro las conclusiones a las que llegaríamos serían las mismas que para el bien *a*, ya que existe uniformidad de tipos en cada uno de los Estados, de manera que

$$t_a^I = t_b^I = t^I = 10\%$$

$$t_a^E = t_b^E = t^E = 7\%$$

aún cuando $t^I \neq t^E$

Esta afirmación fue posteriormente ratificada por el estudio llevado a cabo por otro autor, **Berglas**⁶²³. Éste llega a la conclusión de que, en la medida en que los tipos de cambio son variables⁶²⁴ y los precios perfectamente flexibles, no existe diferencia en términos reales si los bienes son gravados en el país de origen (principio de origen) o en el país en el que son consumidos (principio de destino).

El modelo que emplea Berglas es más general que el que utilizó Whalley, ya que este autor parte de la existencia de tres bienes (1, 2 y 3), todos ellos producidos en cada país. Recordemos que Whalley suponía que cada país produce únicamente un bien, y que, por lo tanto, su oferta era inelástica.

Supongamos que se introduce un impuesto sobre el volumen de ventas, del tipo del IVA, que se exige según el principio de imposición en el país de origen: t_i^a refleja el tipo de gravamen del bien i en el Estado a . La aplicación de este impuesto, de acuerdo con este principio impositivo, introducirá una cuña entre los precios de producción y los precios de consumo, tal y como se refleja en el cuadro siguiente. Como puede observarse, la introducción del impuesto no afectará a los precios de consumo, pero sí afectará, sin embargo, a los precios relativos de producción y a la composición de la producción, salvo que los tipos impositivos dentro del país sean uniformes⁶²⁵.

Si esto se produce, y si la distribución de la recaudación impositiva no afecta a las pautas de demanda, entonces las estructuras de producción, consumo e intercambio serán las mismas que en el caso de no imposición. Este resultado se sigue dando incluso

⁶²³ BERGLAS (1981).

⁶²⁴ Berglas señala que si los tipos de cambio no son perfectamente flexibles, la sustitución de un sistema de imposición por otro provocará inicialmente un desequilibrio en la balanza de pagos por cuenta corriente y en una redistribución de las reservas extranjeras. Sin embargo, después de este periodo de ajuste inicial, la producción y el consumo serán los mismos que los derivados en el caso de tipos de cambio variables. Ver BERGLAS (1981, 377 y 378).

⁶²⁵ La uniformidad de los tipos de gravamen dentro de un país hace referencia a una situación en la que el Estado aplica el mismo tipo impositivo a todos los bienes, de manera que

$$t_1^a = t_2^a = t_3^a = t^a$$

cuando $t^a \neq t^b$. No es necesario, por lo tanto, que los Estados miembros apliquen los mismos tipos impositivos, sino que basta con que éstos sean uniformes dentro de cada país.

Cuadro 43: Precios de producción y de consumo con principio de imposición en origen (modelo Berglas)

BIEN	PAÍS A		PAÍS B	
	Precios de producción	Precios de consumo	Precios de producción	Precios de consumo
1	$\frac{q_1}{1+t_1^a}$ (1)	q_1	$\frac{q_1}{1+t_1^b}$	q_1
2	$\frac{q_2}{1+t_2^a}$	q_2	$\frac{q_2}{1+t_2^b}$	q_2
3	$\frac{q_3}{1+t_3^a}$	q_3	$\frac{q_3}{1+t_3^b}$	q_3
(1) $q_1 = P_1(1+t_1^a) \Rightarrow P_1 = \frac{q_1}{1+t_1^a}$				

El mismo razonamiento puede realizarse si el principio de gravamen que se aplica es el del país de destino. En este caso la introducción del impuesto afectará a los precios de consumo, y no así a los de producción que permanecerán invariables, como puede observarse en el cuadro siguiente. En cualquier caso, y siempre que los tipos impositivos sean uniformes los precios relativos de consumo no variarán y se eliminarán, por lo tanto, las distorsiones fiscales en los intercambios intracomunitarios⁶²⁶.

⁶²⁶ El Informe Timbergen puso ya de manifiesto que si los tipos impositivos fuesen uniformes dentro de cada país, la sustitución del principio de imposición en destino por el de origen no tendría ningún efecto real por el ajuste en el tipo de cambio.

Cuadro 44: Precios de producción y de consumo con principio de imposición en destino (modelo Berglas)

BIEN	PAÍS A		PAÍS B	
	Precio producción	Precio consumo	Precio producción	Precio consumo
1	P_1	$P_1(1+t_1^a)$	P_1	$P_1(1+t_1^b)$
2	P_2	$P_2(1+t_2^a)$	P_2	$P_2(1+t_2^b)$
3	P_3	$P_3(1+t_3^a)$	P_3	$P_3(1+t_3^b)$

Nos gustaría, por último, referirnos a un estudio realizado por otros autores, **Lockwood, de Meza y Myles**⁶²⁷, que destaca también la equivalencia entre los principios de gravamen en destino y en origen, de manera que la sustitución del uno por el otro no tendría ningún efecto sobre la asignación de recursos, siempre que los tipos impositivos, dentro de cada país, fuesen uniformes. Sin embargo, la principal aportación de estos autores no consiste en ratificar esta afirmación, realizada ya previamente por otras personas, sino que reside en que, como tendremos ocasión de ver con más detalle, generalizan su aplicación práctica, superando algunos de los inconvenientes y algunas de las hipótesis restrictivas que se incluían en los modelos anteriores.

Como hemos visto, los estudios realizados al respecto por Whalley y Berglas⁶²⁸ establecían como hipótesis básicas de partida, entre otras, por ejemplo, la existencia de

⁶²⁷ LOCKWOOD, de MEZA y MYLES (1994b).

⁶²⁸ SINN analiza también las distorsiones de las estructuras productivas de los países que se producirían como consecuencia del cambio de principio impositivo. Pero lo hace desde una perspectiva distinta de la de los estudios que estamos comentando. Según este autor, estas distorsiones pueden producirse debido a dos características de los sistemas de IVA vigentes en la UE: la exención del IVA de los bienes de inversión y la utilización del método de la factura.

Si los tipos de cambio fuesen flexibles y si los bienes de inversión y de consumo fuesen gravados igualmente en ambos países, y por lo tanto, $t_c^a = t_i^a$ (siendo t_c^a y t_i^a el tipo impositivo que aplica el país *a* sobre los bienes de consumo y sobre los bienes de inversión, respectivamente), entonces el cambio del principio de tributación no provocaría ninguna distorsión. Ésta podría eliminarse además, sustituyendo el método de la factura, actualmente utilizado en la UE, por el método de sustracción. Sin embargo, el propio Sinn destaca que es consciente de que es muy difícil que se cambie el sistema de cálculo del IVA que se viene aplicando a nivel comunitario.

No obstante, Sinn considera que los efectos negativos derivados de las distorsiones serán menos importantes de lo previsto, y ello por los siguientes motivos:

- las compras al otro lado de las fronteras implican una serie de costes para los consumidores, y esto limitará el alcance de este tipo de compras.

- Las empresas de países con tipos altos pueden evitar perder clientes, en favor de los Estados con impuestos bajos, sirviendo a sus clientes a través de empresas distribuidoras situadas en los países con bajos tipos.

mercados competitivos, rendimientos a escala constante, oferta inelástica del factor trabajo. Pues bien, Lockwood, de Meza y Myles demuestran que la equivalencia señalada se da también incluso:

- en una economía competitiva general, en la que exista un número arbitrario (pero finito) de bienes y de factores productivos, y en la que tanto los consumidores como los productores tengan que hacer frente a costes de transporte al desplazar los bienes de un lugar a otro.
- En una economía de competencia imperfecta, cualquiera que sea el tipo de imperfección.
- En economías monetarias en las que exista cierta rigidez en los precios (como por ejemplo rigidez de los salarios nominales), con tal de que los tipos de cambio sean flexibles.

En el estudio que realizan estos autores demuestran la equivalencia entre el principio de tributación en origen y el de imposición en destino cuando los tipos de gravamen son uniformes dentro de los países, en un marco en el que existen dos países (*a* y *b*), en cada uno de los cuales se produce un bien (*1* y *2*, respectivamente), con rendimientos a escala constantes y en ausencia de costes de transporte. En cada país hay además un consumidor representativo que trabaja y consume ambos bienes privados, así como un bien público local que es financiado por los ingresos impositivos del país correspondiente. Se establecen además las siguientes hipótesis en relación con los factores productivos:

- en primer lugar, su oferta no tiene por qué ser inelástica, pudiendo ser, por lo tanto, elástica. Como hemos visto, los estudios anteriores establecían como uno de los requisitos básicos del modelo la inelasticidad de la oferta de los factores productivos.
- Y en segundo lugar, se supone la inmovilidad de estos factores productivos a nivel internacional. Por lo tanto, el factor trabajo no puede desplazarse de un país a otro. Esto no impide, no obstante, que se admita a nivel nacional su total movilidad.

Teniendo en cuenta todas estas hipótesis, estos autores llegan a la conclusión de que si se sustituye el principio de gravamen en destino por el del país de origen, y

Sin embargo, los costes de transacción y los obstáculos políticos impedirán que las distorsiones se eliminen totalmente.

Ver SINN (1990).

siempre que los tipos impositivos internos de cada país sean uniformes, el ajuste automático de los precios hará que el efecto total de este cambio, en términos de asignación de recursos sea nulo⁶²⁹. Veamos, aunque sea brevemente cómo llegan a esta conclusión.

Dada la especialización completa (cada país produce únicamente un bien), el precio al productor para cada bien viene dado por el coste de producción, es decir, el coste salarial unitario correspondiente al país que produce el bien. De manera que

$$P_1 = w^a \quad \text{y} \quad P_2 = w^b$$

Por su parte, que los tipos impositivos internos de cada país sean uniformes implica que

$$t_1^a = t_2^a \quad \text{y que} \quad t_1^b = t_2^b$$

Si se aplica el principio de imposición en destino, los precios al consumidor de cada bien pueden diferir entre países. Así,

<u>País a</u>	<u>País b</u>
$q_1^a = w^a (1 + t_1^a)$	$q_1^b = w^a (1 + t_1^b)$
$q_2^a = w^b (1 + t_2^a)$	$q_2^b = w^b (1 + t_2^b)$

En el cuadro siguiente aparecen recogidos de forma sistemática los precios al consumidor relativos al salario en los distintos casos posibles.

⁶²⁹ LOCKWOOD, de MEZA y MYLES (1994b, 8 a 10).

Cuadro 45: Precios al consumo con principio imposición en destino
(modelo Lockwood et al - 1994b -)

	bien 1	bien 2
País a	$q_1^a / w^a = 1 + t_1^a$	$q_2^a / w^a = (1 + t_2^a) \frac{w^b}{w^a}$
País b	$q_1^b / w^b = (1 + t_1^b) \frac{w^a}{w^b}$	$q_2^b / w^b = 1 + t_2^b$

Supongamos ahora que se sustituye el principio de imposición en destino, por uno basado en el país de origen. En esta situación los nuevos precios al consumidor serán los que figuran en el siguiente cuadro.

Cuadro 46: Precios al consumo con principio imposición en origen
(modelo Lockwood et al - 1994b -)

	bien 1	bien 2
País a	$q_1^a / w^a = 1 + t_1^a$	$q_2^a / w^a = (1 + t_2^b) \frac{w^b}{w^a}$
País b	$q_1^b / w^b = (1 + t_1^a) \frac{w^a}{w^b}$	$q_2^b / w^b = 1 + t_2^b$

Si comparamos ambos cuadros podemos ver cómo q_1^a / w^a y q_2^b / w^b son iguales en ambos casos, siendo, por lo tanto, q_2^a / w^a y q_1^b / w^b los que varían. Así, por ejemplo,

$$\text{principio destino} \rightarrow q_1^b / w^b = (1 + t_1^b) \frac{w^a}{w^b}$$

$$\text{principio origen} \rightarrow q_1^b / w^b = (1 + t_1^a) \frac{w^a}{w^b}$$

Como puede observarse, y como consecuencia del cambio del principio de imposición, los precios al consumidor relativos varían. No obstante, y tal y como plantean Lockwood, de Meza y Myles, el efecto total de dicho cambio puede no tener efectos desde el punto de vista de la asignación de recursos, si los tipos impositivos son uniformes dentro de cada país y si los salarios son flexibles. En este caso los salarios se ajustarán automáticamente, compensando así los efectos derivados del cambio del principio de tributación (destino → origen), siendo el efecto total nulo.

Una vez alcanzada esta conclusión general, que como vemos coincide con lo que señalaron Whalley y Berglas, Lockwood, de Meza y Myles pasan a analizar que ocurriría si se tuviesen en cuenta en el modelo los costes de transporte de los bienes, en los que, en la práctica, incurren tanto los consumidores como los productores. En este caso, y como demuestran estos autores, la equivalencia entre ambos principios de imposición se sigue produciendo⁶³⁰.

El siguiente paso en el estudio que realizan estos autores consiste en demostrar que la sustitución de un régimen de imposición en destino por uno basado en el principio de gravamen en origen, no introduce ningún cambio en los precios relativos de los bienes ni, por tanto, en la asignación de los recursos, aun cuando no exista competencia perfecta, y para cualquier tipo de imperfección⁶³¹.

Y por último, el estudio que estamos comentando analiza si esa equivalencia se mantendría también en el caso de economías monetarias. La conclusión final a la que llegan Lockwood, de Meza y Myles es que esto se produce si y sólo si los tipos de

⁶³⁰ LOCKWOOD, de MEZA y MYLES (1994b, 11-13).

Hay que destacar, sin embargo, que en un trabajo realizado por MINTZ y TULKENS, que incluía los costes de transporte, esta equivalencia no se daba. Ver MINTZ y TULKENS (1986).

Los resultados señalados no se extienden, sin embargo, a economías con bienes intermedios y movilidad de los factores productivos.

Por otro lado, Genser, Haufler y Sorensen señalan que cuando se tiene en cuenta los bienes intermedios, el sistema de cálculo del IVA juega un papel relevante. Así, destacar que en una economía pequeña, cerrada y con movilidad del capital el principio de tributación en origen y destino son equivalentes si el método de crédito de impuesto es el que se utiliza para la determinación de la deuda tributaria.

⁶³¹ Esta conclusión no es, sin embargo, compartida por otros autores como Lahiri y Keen, que, en un estudio realizado en 1992, señalan que si existe competencia imperfecta, ambos principios no son equivalentes. Ver LAHIRI y KEEN (1992).

Por su parte, Lockwood, de Meza y Myles señalan que en el modelo de Lahiri y Keen se llega a esa conclusión porque no se cumple la hipótesis de uniformidad de los tipos de gravamen, al existir un bien no sujeto al impuesto. Ver LOCKWOOD, de MEZA y MYLES (1994b, p. 23, nota nº 18).

cambio son flexibles, y con independencia de que los salarios nominales sean o no flexibles.

Sin embargo, y aunque, como hemos visto, el estudio de Lockwood, de Meza y Myles generaliza considerablemente, en relación con los trabajos anteriores, los casos en los que se produce la equivalencia entre el principio de imposición en origen y en destino, , estos autores señalan una serie de casos en los que esta equivalencia no se da. Esto se produce en las siguientes situaciones:

- cuando los tipos de cambio son fijos, tanto si los salarios nominales lo son también o no
- si los consumidores mantienen en su poder no sólo unidades de moneda nacional, sino también de otras monedas extranjeras
- cuando los residentes de un país poseen acciones de una empresa extranjera
- y por supuesto, cuando los tipos de gravamen internos de los países no son uniformes.

Si bien los resultados de los estudios realizados por Whalley, Berglas, Lockwood, de Meza y Myles son muy relevantes, en tanto y cuanto ponen de manifiesto que la sustitución de un régimen de imposición en destino por otro de imposición en origen no generará ninguna distorsión, siempre que los tipos impositivos sean uniformes dentro de cada país⁶³², estos autores pronto se dieron cuenta de que sus conclusiones no se podían aplicar al proceso de integración económica que estaba teniendo lugar entre los países de la CEE. Y ello fundamentalmente por un motivo: el principio de imposición que las autoridades comunitarias proponían aplicar en el futuro a las transacciones entre Estados miembros no era un principio de origen universal, como el que se contemplaba en los trabajos que hemos comentado, sino que era, siguiendo la terminología de H. Shibata, un

⁶³² Ya hemos visto cómo las hipótesis de partida que se aplican son en unos estudios más restrictivas que en otros, siendo el trabajo de Lockwood, de Meza y Myles el que establece un ámbito de aplicación de los resultados más amplio.

Asimismo, hemos visto también, como este resultado pone de manifiesto que, para poder cambiar el régimen de tributación, de origen a destino o viceversa, no es estrictamente necesario que los tipos impositivos vigentes en los distintos Estados miembros sean uniformes. Basta con que lo sean en el interior de cada país. Esta circunstancia es de enorme importancia a nivel comunitario, pues desde un primer momento se planteó que no era posible pasar a un régimen de imposición en origen si antes no se habían armonizado, los tipos impositivos vigentes en los distintos países.

principio de origen restringido⁶³³. Este criterio de imposición puede considerarse como una combinación del principio de origen y de destino, ya que se basa en la aplicación del primero de ellos a los intercambios que tengan lugar únicamente entre Estados miembros, mientras que se mantiene el principio de destino para las transacciones de bienes que se lleven a cabo entre un Estado miembro y un país no comunitario.

Pues bien, teniendo en cuenta esta circunstancia, estos autores analizan también los efectos que se derivarían de la sustitución del principio de imposición en destino por el principio de origen restringido. Vamos a ver a continuación cuáles son las principales conclusiones a las que llegan estos autores, en este caso, si bien, como veremos, sus resultados difieren notablemente de los que obtuvieron cuando se trataba de los principios de origen y destino universales.

5.4.2.2.- EL PRINCIPIO DE IMPOSICIÓN EN ORIGEN RESTRINGIDO

Shibata considera que, si se pasa de un sistema de imposición en destino a uno basado en el principio de tributación en origen restringido, las diferencias en los tipos de gravamen entre los Estados miembros no afectarán a la asignación de recursos, aunque sí provocarán una transferencia de renta real entre los países miembros. Este flujo de renta no se producirá si se aplica un tipo impositivo común.

Esta tesis de Shibata no es, sin embargo, compartida por **Whalley**, quien considera que, si se adopta el principio de imposición en origen restringido, la no existencia de distorsiones en el intercambio solamente puede producirse cuando éste esté bilateralmente equilibrado, en ausencia de impuestos. Esta condición implica que para cada país comunitario el valor de sus importaciones debe ser igual al de sus exportaciones, pero calculado de forma separada para el intercambio con los otros Estados miembros y para las operaciones realizadas con terceros países. Sin embargo, si el intercambio no está bilateralmente equilibrado, la ausencia de distorsión es imposible, sean o no uniformes los tipos de gravamen. Por lo tanto, en este caso, la uniformidad o no de los tipos impositivos no es condición necesaria, ni siquiera suficiente, para evitar la

⁶³³ Ver SHIBATA (1967).

existencia de distorsiones en el tráfico comercial⁶³⁴. Es más, el autor considera que los tipos de gravamen uniformes son, salvo circunstancias excepcionales, distorsionantes del intercambio.

Para demostrar estas conclusiones Whalley parte de un modelo en el que existen tres países 1, 2 y 3, cada uno de los cuales produce un único bien. La producción total de estos bienes se representa por X_1 , X_2 y X_3 . Por su parte, X_1^2 y X_1^3 reflejan las demandas del bien 1 en los países 2 y 3, respectivamente. La misma interpretación debe concederse a X_2^1 , X_2^3 , X_3^1 , X_3^2 , referidos en este caso a los bienes 2 y 3. Los precios de producción de los tres bienes, expresados en sus monedas nacionales vienen dados por P_1 , P_2 y P_3 , siendo e_2^1 , e_3^1 y e_3^2 los tipos de cambio de estas monedas.

Pues bien, en una situación de no imposición, las condiciones de equilibrio de la balanza comercial para los tres países vendrán dadas por las siguientes expresiones:

$$\begin{aligned} P_1(X_1^2 + X_1^3) &= e_2^1 P_2 X_2^1 + e_3^1 P_3 X_3^1 \rightarrow \text{País 1} \\ P_2(X_2^1 + X_2^3) &= \frac{1}{e_2^1} P_1 X_1^2 + e_3^2 P_3 X_3^2 \rightarrow \text{País 2} \\ P_3(X_3^1 + X_3^2) &= \frac{1}{e_3^1} P_1 X_1^3 + \frac{1}{e_3^2} P_2 X_2^3 \rightarrow \text{País 3} \end{aligned} \quad (5.8)$$

Supongamos ahora que los países 1 y 2 forman una unión económica (en nuestro caso serán los Estados miembros de la Unión Europea) y que cada uno de ellos exige un impuesto sobre el volumen de ventas a los tipos t_1 y t_2 , respectivamente, aplicando el principio del país de origen a los intercambios de bienes que realicen entre sí, y el principio de destino para las transacciones que cada uno de ellos lleve a cabo con el Estado 3 (país no comunitario). El tipo impositivo que se aplicará en el país 3 a las exportaciones de bienes procedentes de 1 y 2 será t_3 .

En este caso, y bajo el principio de origen restringido, las condiciones de equilibrio de los intercambios de bienes vendrán dadas por las siguientes expresiones:

⁶³⁴ Este argumento no es, sin embargo, compartido por algunos autores. Así, por ejemplo, Prest considera

$$\begin{aligned}
 P_1 X_1^2 (1+t_1) + P_1 X_1^3 &= e_2^1 P_2 X_2^1 (1+t_2) + P_3 X_3^1 & \rightarrow & \text{País 1} \\
 P_2 X_2^1 (1+t_2) + P_2 X_2^3 &= \frac{1}{e_2^1} P_1 X_1^2 (1+t_1) + e_3^2 P_3 X_3^2 & \rightarrow & \text{País 2} \\
 P_3 X_3^1 + P_3 X_3^2 &= \frac{1}{e_3^1} P_1 X_1^3 + \frac{1}{e_3^2} P_2 X_2^3 & \rightarrow & \text{País 3}
 \end{aligned} \tag{5.9}$$

Para que los impuestos que se exigen según el principio de origen restringido no tengan ningún efecto distorsionante sobre los intercambios, debe cumplirse que los nuevos precios y tipos de cambio sean tales que permitan que se cumplan las identidades de (5.9) con los mismos valores de $\overline{X_1^2}$, $\overline{X_1^3}$, $\overline{X_2^1}$, $\overline{X_2^3}$, $\overline{X_3^1}$, $\overline{X_3^2}$, que garantizaban el cumplimiento de (5.8) en la situación de no imposición, y que los precios relativos (impuestos incluidos) en monedas nacionales no varíen en cada país en relación con los existentes antes de introducir el impuesto. El cumplimiento de este último requisito exige que:

$$\frac{\overline{P_1}}{e_2^1 \overline{P_2}} = \frac{P_1(1+t_1)}{e_2^1 P_2(1+t_2)} \quad \frac{\overline{P_2}}{e_3^2 \overline{P_3}} = \frac{P_2(1+t_2)}{e_3^2 P_3} \quad \frac{\overline{P_1}}{e_3^1 \overline{P_3}} = \frac{P_1}{e_3^1 P_3} \tag{5.10}$$

Ahora bien, como deben cumplirse también las identidades de (5.9), sustituyendo obtenemos que:

$$\begin{aligned}
 \overline{P_1} \overline{X_1^2} (1+t_1) + \overline{P_1} \overline{X_1^3} &= \overline{e_2^1} \overline{P_2} \overline{X_2^1} (1+t_2) + \overline{e_3^1} \overline{P_3} \overline{X_3^1} \\
 \overline{P_2} \overline{X_2^1} (1+t_2) + \overline{P_2} \overline{X_2^3} &= \frac{1}{\overline{e_2^1}} \overline{P_1} \overline{X_1^2} (1+t_1) + \overline{e_3^2} \overline{P_3} \overline{X_3^2} \\
 \overline{P_3} \overline{X_3^1} + \overline{P_3} \overline{X_3^2} &= \frac{1}{\overline{e_3^1}} \overline{P_1} \overline{X_1^3} + \frac{1}{\overline{e_3^2}} \overline{P_2} \overline{X_2^3}
 \end{aligned} \tag{5.11}$$

Para que esto se cumpla debe darse que

$$\overline{P_1 X_1^2} = \overline{e_1^2 P_2 X_2^1}$$

es decir, debe existir una situación de equilibrio comercial bilateral. Si esta situación se produce, entonces la uniformidad de los tipos de gravamen no es necesaria. Si el comercio no está bilateralmente equilibrado, es imposible, según el autor, establecer un sistema de impuestos que, basándose en el principio de imposición en origen restringido, no modifique los flujos de intercambio entre los países, introduciendo, por lo tanto, distorsiones en las transacciones de bienes.

Por lo tanto, Whalley demuestra que si se aplica el principio de origen restringido, la única situación que puede evitar la presencia de distorsiones es que el intercambio de bienes esté bilateralmente equilibrado. En este caso, la uniformidad o no de los tipos impositivos entre países es completamente irrelevante. Ahora bien, como este mismo autor señala⁶³⁵, dado que es muy difícil que esta condición se dé en la práctica, la probabilidad de no conseguir un esquema impositivo armonizado no distorsionante bajo el principio de origen restringido es elevada. Esta última conclusión debe ser tomada en cuenta por las autoridades comunitarias a la hora de presentar sus propuestas sobre el futuro régimen de tributación del IVA.

Esta aportación de Whalley fue objeto de réplica por **Berglas**⁶³⁶. Este autor, aplicando un modelo más general que el utilizado previamente por Shibata y Whalley, llega a las siguientes conclusiones:

- la aplicación del principio de origen restringido no es distorsionante si todos los países adoptan un tipo uniforme (esto último es necesario incluso si el intercambio está bilateralmente equilibrado)

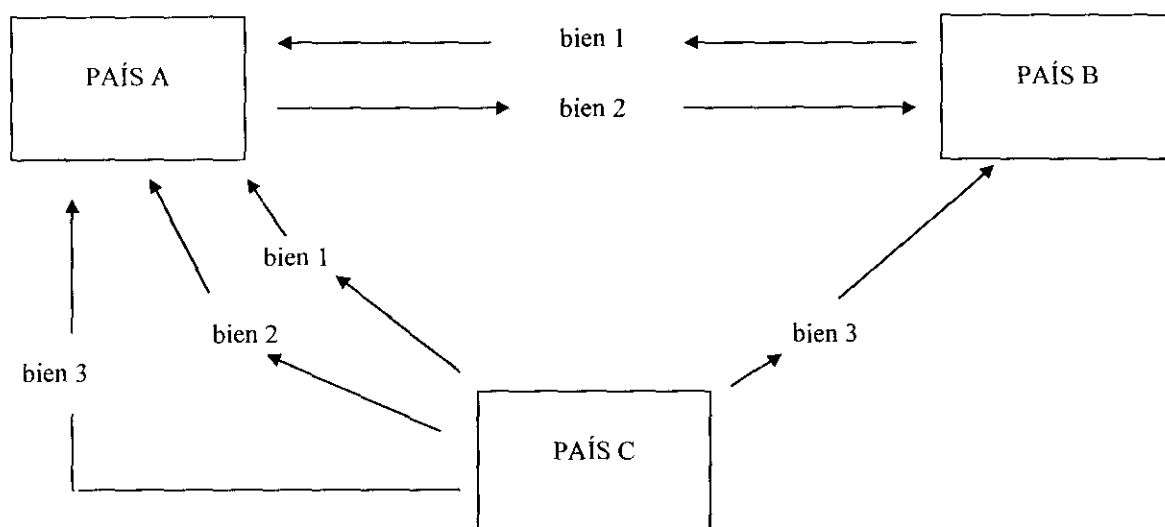
- si todos los Estados miembros adoptan el mismo tipo de gravamen, se producirá una transferencia de renta real entre ellos, excepto cuando el intercambio de cada país miembro con el resto del mundo esté inicialmente equilibrado⁶³⁷.

⁶³⁵ Ver WHALLEY (1979, 216).

⁶³⁶ Ver BERGLAS (1981, 378 y ss).

⁶³⁷ En opinión de Berglas esta última conclusión puede resultar sorprendente y novedosa, ya que anteriormente se consideraba que si los tipos de gravamen aplicados eran uniformes, esto era suficiente para impedir que se produjese cualquier transferencia de renta entre los Estados miembros. Ahora bien,

Para llegar a estas conclusiones Berglas utiliza un modelo en el que existen tres países *A*, *B* y *C*, donde *A* y *B* forman una unión aduanera y *C* es un país tercero. Cada uno de estos Estados produce tres bienes 1, 2 y 3. El flujo de los intercambios comerciales es el que aparece recogido en el gráfico siguiente. Se supone, además, que la dirección (no así la cantidad) de las transacciones no se ve afectada por el régimen de imposición que se aplique.



Recordemos que si se aplica el principio de origen restringido los intercambios realizados entre los Estados miembros quedarán sujetos al impuesto en el país de origen, mientras que los efectuados con los países no comunitarios soportarán el impuesto vigente en el lugar de destino. Pues bien, teniendo en cuenta esto, los precios de producción y de consumo en los países *A* y *B* serán los que figuran en el siguiente cuadro.

como veremos, Berglas demuestra que es necesario también que el saldo comercial esté inicialmente equilibrado.

Cuadro 47: Precios de producción y de consumo con principio origen restringido

BIEN	PAÍS A		PAÍS B	
	Precios de producción	Precios de consumo	Precios de producción	Precios de consumo
1	q_1	$q_1(1+t^a)$	$\frac{q_1(1+t^a)}{1+t^b}$	$q_1(1+t^a)$
2	q_2	$q_2(1+t^a)$	$\frac{q_2(1+t^a)}{1+t^b}$	$q_2(1+t^a)$
3	q_3	$q_3(1+t^a)$	q_3	$q_3(1+t^b)$

Así, por ejemplo, vamos a fijarnos en el bien 2, que es exportado por el país *A* hacia *B* y *C* (ver gráfico flujos comerciales). Dado que los bienes que son exportados fuera de la Comunidad quedan sujetos al impuesto en el país de destino, y por lo tanto, quedan libres de la carga fiscal soportada al abandonar el país exportador, los productores del bien 2 en el país *A* recibirán un importe q_2 (neto de impuestos). Por su parte, los consumidores del país deberán pagar para adquirir ese bien, $q_2(1+t^a)$. Éste será también el precio que deberán satisfacer los consumidores del Estado *B* por el bien 2, procedente de *A* (recordar que entre los países de la Unión se aplica el principio de origen). Pues bien, dado que el precio de consumo en *B* es de $q_2(1+t^a)$, los productores de este país recibirán el precio neto de impuestos $\frac{q_2(1+t^a)}{1+t^b}$. El mismo razonamiento puede aplicarse para el caso de los bienes 1 y 3.

Del cuadro anterior puede deducirse claramente que los precios relativos, tanto de los productores como de los consumidores, permanecerán invariables (en relación a una situación de no imposición) únicamente si $t^a = t^b$. En este caso, los precios de producción serán los mismos, mientras que los precios de consumo se multiplicarán por el factor $(1+t)$. Si los tipos de cambio son flexibles puede esperarse que el precio de la moneda de *C* en *A* y *B* disminuya en una cuantía $\frac{1}{1+t}$. Ocurrirá entonces que los precios serán los mismos bajo el principio de imposición en origen que si se aplica el de origen restringido.

Como hemos visto, Berglas supone que los tipos impositivos aplicados por los países de la unión (*A* y *B*) son iguales, es decir, $t^a = t^b$, y ello, entre otros motivos, como

él mismo señala en su trabajo⁶³⁸, para eliminar la posibilidad de que se produzcan desviaciones del comercio. Así, ya en 1967, **Shibata**⁶³⁹ puso de manifiesto en un estudio que realizó sobre las uniones económicas, que si los tipos de gravamen vigentes en los países que forman estas uniones son distintos, podrían producirse desviaciones en la dirección normal de los flujos comerciales. Así, supongamos un mundo formado por tres países *A*, *B* y *C*, donde *A* y *B* forman parte de la Unión Europea y *C* es un país no comunitario. El tipo impositivo vigente en *A* y en *B* es distinto, cumpliéndose además que $t^a < t^b$. Pues bien, si se da esto y se aplica el principio de tributación en origen restringido, a los consumidores del Estado *B* les interesará más adquirir el bien 3 a través del país *A*, en lugar de hacerlo directamente de *C*, para así pagar menores impuestos. Por su parte, a los productores de *A* puede resultarles interesante exportar a *C* a través de *B* para obtener así mayores desgravaciones fiscales. Se producirán, por lo tanto, cambios en la dirección normal de los intercambios de bienes, con el único propósito de evitar mayores cargas fiscales. Según señala Shibata, aunque los países han adoptado medidas administrativas para evitar que esto se produzca, éstas no son totalmente efectivas, por lo que en la realidad, los precios relativos de los bienes se situarían entre los que figuran en el cuadro anterior y los que existirían en ausencia de imposición.

Por su parte, y como ya hemos destacado anteriormente, Berglas llegó a la conclusión de que si los tipos impositivos vigentes en los distintos países son uniformes, la aplicación del principio de gravamen en origen restringido no es distorsionante. Ahora bien, cuando la condición de la uniformidad de los tipos impositivos no se cumple, y, por tanto, los tipos aplicados por los Estados miembros son desiguales, la afirmación anterior sólo se cumplirá si se permiten desviaciones en el comercio.

Esta conclusión de Berglas fue, sin embargo, rebatida posteriormente por **Georgakopoulos**⁶⁴⁰. Este autor demuestra que en el contexto del modelo de Berglas⁶⁴¹, en el que los precios antes de impuestos de algunos productos en los países miembros

⁶³⁸ BERGLAS (1981, 382).

⁶³⁹ SHIBATA (1967).

⁶⁴⁰ Ver GEORGAKOPOULOS (1989).

⁶⁴¹ El modelo que utilizó Berglas suponía la existencia de tres países *A*, *B* y *C* y de tres bienes, 1, 2 y 3, producidos todos ellos en los tres países. Sobre los productos 1 y 3 se aplica una tarifa, a los tipos r_1 y r_3 , respectivamente. No se exige, sin embargo, ninguna tarifa sobre el bien 2, ni en *A* ni en *B*. El país *C* no aplica ninguna tarifa. En esta situación, los precios internos de los productos 1 y 3, antes de impuestos, q_1 y q_3 , serán iguales a los precios mundiales incrementados en la tarifa, mientras que el precio del bien 2, q_2 , será igual al precio mundial.

difierían de los precios mundiales como consecuencia de la existencia de una tarifa, la desviación del comercio no puede restaurar los precios relativos antes de la imposición.

Para demostrarlo, analiza las dos vías de desviación del comercio señaladas por Shibata⁶⁴². A partir de ellas Georgakopoulos demuestra como, si se aplica el principio de imposición en origen restringido, los precios de consumo relativos no varían, cosa que no ocurre, sin embargo, con los precios de producción. Las desviaciones del comercio no permitirán, sin embargo, en esta ocasión, que los precios relativos de producción vuelvan a los niveles existentes antes de la imposición.

Por lo tanto, según Georgakopoulos, cuando la situación antes de impuestos se distorsiona con la aplicación de tarifas, el principio de origen restringido genera efectos producción incluso cuando se permiten desviaciones del comercio en el modelo.

Posteriormente, ese mismo autor, en otro trabajo⁶⁴³, analiza de forma detallada qué efecto tiene, desde el punto de vista de la asignación de recursos y de los flujos comerciales, la existencia de desviaciones en las corrientes normales de bienes. La conclusión final a la que llega Georgakopoulos es que si se tienen en cuenta las desviaciones de los flujos comerciales de bienes, las distorsiones en los intercambios entre países sólo se evitarán si los tipos de gravamen que se aplican en los ajustes fiscales en frontera son iguales en todos los países miembros y si los saldos comerciales están bilateralmente equilibrados. No es necesario, por lo tanto, que los tipos impositivos internos de los Estados miembros sean iguales. Basta con que exista un tipo exterior (frente a terceros países) común. Ahora bien, si esto no ocurre, si los tipos son distintos, el principio de gravamen en origen restringido provocará distorsiones en los intercambios pero no ineficiencias en el sentido de Pareto.

Georgakopoulos analiza también qué ocurre cuando existen distorsiones previas en la economía, tales como costes de transporte, tarifas, etc. En una situación así, la aplicación del principio de gravamen en origen restringido ocasionará distorsiones (de consumo y de producción) en el sentido de Pareto. En este caso, tampoco es necesaria la uniformidad de los tipos impositivos, siendo suficiente con que los tipos que se aplican a

⁶⁴² Shibata señaló dos posibles formas de desviación del comercio, si $t^a < t^b$:

- los consumidores del país con tipos impositivos más elevados pueden obtener cualquier producto de C a través de A
- los productores de A pueden exportar a C a través de B para obtener mayores desgravaciones a la exportación.

⁶⁴³ GEORGAKOPOULOS (1989).

los ajustes fiscales en frontera sean iguales. De esta manera se evitarán, no sólo las desviaciones de los flujos comerciales, y las transferencias de renta entre Estados miembros, sino también, las distorsiones en la producción y en el consumo. Ahora bien, tal y como señala el autor, estas últimas distorsiones no tienen por qué ser negativas desde el punto de vista de la asignación eficiente de los recursos.

Ahora bien, la aportación más importante de este estudio de Georgakopoulos que estamos comentando, no es, sin embargo, las conclusiones que hemos señalado arriba. Éstas, aun siendo importantes, adquieren un papel secundario si tenemos en cuenta la segunda parte de este trabajo. En él, el autor se cuestiona hasta qué punto los resultados de los diversos estudios que se han realizado (no sólo los suyos, sino también los de Shibata, Whalley, Berglas, etc.), en relación con los efectos del paso de un sistema de tributación en destino a uno basado en el principio de imposición en origen restringido, son aplicables o no al caso de la Unión Europea. Georgakopoulos llega a la conclusión de que cuando los Estados miembros aplican un Impuesto sobre el volumen de negocios del tipo del IVA, calculado además según el método de crédito, la implantación de un principio de gravamen en origen restringido, como el que proponen aplicar las autoridades comunitarias, no provocará distorsiones en el sentido de Pareto, incluso si los tipos impositivos difieren entre los Estados miembros. Sí se producirían, sin embargo, transferencias de rentas entre países. No obstante, éstas podrían evitarse fijando los tipos de gravamen en relación inversa con los saldos de las balanzas comerciales bilaterales⁶⁴⁴.

La aportación de este autor va, sin embargo, más allá de lo comentado hasta ahora, ya que en otro trabajo realizado conjuntamente con Hitiris⁶⁴⁵, ambos autores concluyen que, contrariamente a lo que muchas personas piensan, la aplicación del principio de origen restringido puede reflejarse en mejoras de tipo Pareto y, por lo tanto, es superior al principio de destino⁶⁴⁶.

⁶⁴⁴ Para más detalle sobre este tema ver GEORGAKOPOULOS (1989, 388 y ss).

⁶⁴⁵ GEORGAKOPOULOS y HITIRIS (1992).

⁶⁴⁶ GEORGAKOPOULOS y HITIRIS (1992, 117).

Estos autores analizan también en este mismo trabajo las condiciones que normalmente se consideran necesarias para que el principio de gravamen en origen restringido sea equivalente al de destino:

- flexibilidad de precios y salarios
- flexibilidad del tipo de cambio
- inmovilidad de los factores a través de las fronteras
- equilibrio inicial de las balanzas comerciales, y
- la generalidad del impuesto

Esta opinión no es, sin embargo, compartida por otros autores. Así, por ejemplo, Dosser (1967), Shibata (1967) y Shoup (1969) consideran que el principio de origen restringido no puede mejorar la asignación de los recursos y que lo máximo que puede esperarse es que bajo ciertas condiciones (muy poco realistas) este principio sea equivalente al de destino. Estos autores muestran, por lo tanto, una clara preferencia por este último principio de imposición⁶⁴⁷.

Nos gustaría también referirnos, igual que hicimos en el apartado 5.4.2.1 (cuando analizamos los efectos que se derivarían de la sustitución del principio de gravamen en destino por el de imposición en origen universal) a las aportaciones realizadas por **Lockwood, de Meza y Myles**⁶⁴⁸ en este ámbito. Sus conclusiones, en este caso, tienen, en nuestra opinión, una especial relevancia en el tema que nos ocupa, pues se centran plenamente en la problemática actual de la Unión Europea en el ámbito del IVA. Como veremos más adelante, estos autores realizan una propuesta concreta en relación con el sistema de imposición del IVA que deberá aplicarse en un futuro entre los Estados miembros.

Ahora bien, para llevar a cabo su estudio, estos autores distinguen, dentro del principio de gravamen en origen restringido, entre dos alternativas posibles:

- el principio de origen restringido recíproco (PORR), y
- el principio de origen restringido no recíproco (PORN⁶⁴⁹).

Veamos en qué consiste cada uno de ellos. Supongamos un mundo formado por tres países *A*, *B* y *C*, en donde *A* y *B* son dos Estados miembros de la Unión Europea y *C* es un país no miembro. Aunque no existen fronteras entre los países comunitarios, éstas sí se mantienen para los intercambios con terceros países.

Georgakopoulos e Hitiris consideran que estas condiciones son irrelevantes y que para que ambos principios sean realmente equivalentes deben darse una serie de requisitos que, sin embargo, no se cumplen fácilmente en la práctica, por lo que la equivalencia entre estos principios no es sencilla, y uno de ellos será preferible al otro. Como ya hemos señalado estos autores defienden la superioridad del principio de origen restringido sobre el principio de imposición en destino.

⁶⁴⁷ Así, por ejemplo, ver SHOUP (1969) o CNOSEN y SHOUP (1987, 67).

⁶⁴⁸ Como vimos cuando analizamos los efectos que produciría la sustitución del régimen de imposición en destino, por otro basado en la imposición en origen de carácter universal, la aportación más importante de estos autores, en relación con otros trabajos anteriores, es la de ampliar las conclusiones alcanzadas en éstos a unas situaciones más generales en las que existen costes de transporte, competencia imperfecta, economías monetarias, etc.

⁶⁴⁹ Esta terminología no es original de estos autores sino que se debe a Berndt GENSER.

Origen restringido recíproco: si se aplica este principio de tributación, las exportaciones de cualquiera de los Estados miembros con destino a *C* están exentas del Impuesto. Una vez que los bienes lleguen a *C*, éstos serán gravados allí con el tipo impositivo que se aplica en este país a las operaciones internas. Por su parte, las exportaciones de bienes que el Estado *C* realiza con destino a *A* o *B* están igualmente libres de impuestos en el país de origen de la operación (*C*), y una vez en *A* o *B* quedarán sujetas al impuesto con los tipos vigentes en estos Estados.

Origen restringido no recíproco: las exportaciones de bienes que se realicen desde alguno de los Estados miembros con destino a *C* quedarán sujetas al impuesto a los tipos aplicables en el país exportador y una vez que dichos bienes lleguen a *C* sean nuevamente gravadas con el tipo impositivo vigente en *C*. Por su parte, las exportaciones de mercancías desde *C*, con destino a alguno de los Estados miembros (*A* o *B*), estarán exentas del impuesto tanto en el país exportador como en el importador.

Por lo tanto, en el primero de los casos (con el principio de origen restringido recíproco) los países de la Unión Europea están coordinados con el Estado *C*, de manera que tratan sus exportaciones hacia y sus importaciones desde *C* según el principio de gravamen en destino. En cambio, en el segundo de los casos, los países comunitarios tratan todas sus operaciones internacionales, tanto las que se realizan con otros Estados miembros como las que efectúan con el resto del mundo, según el principio de imposición en origen.

De acuerdo con estos autores, la equivalencia entre el principio de imposición en destino y el principio de tributación en origen restringido recíproco ha sido estudiada ya en numerosos trabajos, en los que se ponía de manifiesto que, aún cuando existiesen tipos de cambio y salarios totalmente flexibles, esta equivalencia únicamente se daba si se cumplían además una serie de supuestos muy restrictivos. Sin embargo, y como demuestran Lockwood, de Meza y Myles, el principio de gravamen en destino y el de origen restringido no recíproco son equivalentes en un gran número de casos y en unas situaciones mucho menos restrictivas⁶⁵⁰. Y ello pese a la doble imposición de las exportaciones efectuadas desde los países de la Unión Europea y a la no imposición de las exportaciones de bienes llevadas a cabo desde *C*, que nos podría llevar a pensar en la inconveniencia de aplicar este nuevo régimen de tributación. Para que esta equivalencia

⁶⁵⁰ Ver LOCKWOOD, de MEZA y MYLES (1995).

se dé, y la sustitución de un sistema de imposición por otro no tenga ningún efecto real, basta con que los tipos de cambio sean flexibles y que los tipos impositivos aplicados a los bienes dentro de cada país sean uniformes, es decir, los mismos requisitos que se exigían para la equivalencia entre el principio de destino y el de origen universales.

Vamos a centrarnos a continuación en la equivalencia entre el principio de imposición en destino y el de origen no recíproco.

Como ya hemos señalado, si se aplica el PORN el los bienes exportados desde los Estados de la Unión Europea quedan sujetos al Impuesto en su país de origen, y, posteriormente, son gravados nuevamente cuando llegan al país importador. Por el contrario, los bienes que sean importados por los Estados miembros no son objeto de gravamen por IVA. Esta divergencia en el tratamiento de las exportaciones y de las importaciones podría llevar a pensar que éste no es un buen principio de imposición, pues colocaría a los países comunitarios en una situación de desventaja en relación con los países del resto de mundo. Sin embargo, estos autores demuestran que esto no es así. Para ello, utilizan un modelo (como los vistos anteriormente) formado por tres países *a*, *b* y *c*, y tres bienes 1, 2 y 3, y suponen que el trabajo en el Estado *c* es un bien numerario, por lo que $w_c = 1$. De acuerdo con esto, los precios de consumo de los bienes serán los que figuran en los cuadros siguientes:

Cuadro 48: Precios de consumo con principio de imposición en destino (modelo Lockwood et al – 1995 -)

	1	2	3
a	$1 + t_a$	$\frac{w_b^d (1 + t_a)}{w_a^d}$	$\frac{1 + t_a}{w_a^d}$
b	$\frac{w_a^d (1 + t_b)}{w_b^d}$	$1 + t_b$	$\frac{1 + t_b}{w_b^d}$
c	$\frac{w_a^d (1 + t_c)}{w_c^d}$	$\frac{w_b^d (1 + t_c)}{w_c^d}$	$1 + t_c$
* El superíndice hace referencia al principio de gravamen empleado; d = destino; o = origen			

Cuadro 49: Precios de consumo con principio de imposición en origen
restringido no recíproco

	1	2	3
a	$1 + t_a$	$\frac{w_a^o (1 + t_b)}{w_a^o}$	$\frac{1}{w_a^o}$
b	$\frac{w_a^o (1 + t_a)}{w_b^o}$	$+ t_b$	$\frac{1}{w_b^o}$
c	$\frac{w_a^o (1 + t_a)(1 + t_c)}{a}$	$\frac{w_a^o (1 + t_b)(1 + t_c)}{b}$	$1 + t_c$

Si observamos los datos de los cuadros anteriores podemos ver como los precios relativos de consumo no variarán, y por lo tanto, la sustitución del principio de tributación en destino por el principio de gravamen en origen restringido no recíproco no provocará ningún efecto, siempre que los salarios sean flexibles; esta circunstancia permitirá que éstos se ajusten, de manera que:

$$w_a^d = w_a^o (1 + t_a)$$

$$w_b^d = w_b^o (1 + t_b)$$

Esta conclusión puede también aplicarse en el caso de que existan:

- costes de transporte, y ello con independencia de que se realicen o no compras transfronterizas en la situación inicial (principio de destino).
- Economías monetarias: en este caso, el único requisito que debe cumplirse para que se mantenga la equivalencia señalada es que los tipos de cambios sean flexibles. Si esto es así, la sustitución de un principio por otro no tiene ningún efecto sobre la asignación de recursos, incluso en presencia de salarios nominales rígidos y desempleo.
- Alguna forma de competencia imperfecta.

Pero la aportación más importante de estos autores, en relación con el tema de nuestro trabajo es, sin lugar a dudas, la aplicación de sus conclusiones a la situación concreta que está viviendo la Unión Europea en estos momentos, en relación al régimen de tributación del IVA.

Tal y como hemos puesto de manifiesto más arriba, el régimen de destino y el de origen restringido no recíproco son equivalentes bajo ciertas condiciones. Pues bien, en opinión de Lockwood, de Meza y Myles, si estas condiciones se diesen en la práctica, la elección que debería realizar la Unión Europea sería clara: sustituir el principio de imposición en destino por uno en origen restringido no recíproco. Este régimen de tributación plantea, además de su sencillez, numerosas ventajas en relación con el principio de origen restringido recíproco (que es el que se proponen aplicar las autoridades comunitarias). Así, el PORNR deja libertad a los Estados miembros para que fijen su política fiscal, no exige la completa armonización de los tipos impositivos, y lo que es más importante, no es necesaria la implantación de un sistema de compensación financiera, con todo lo que esto supone.

Ahora bien, la aplicación práctica de este principio de tributación plantea también algunos inconvenientes. Como hemos señalado anteriormente, su implantación supone que las exportaciones de bienes que efectúen los Estados miembros de la Unión Europea con destino a terceros países son gravadas primero en su país de origen, y después en el país importador. Por el contrario, los bienes que importen los países comunitarios no quedan sujetos al Impuesto, ni en el Estado de origen ni en el de destino.

El tratamiento fiscal diferente que reciben las importaciones y las exportaciones puede resultar políticamente indeseable, aun cuando desde el punto de vista económico hemos visto como la situación de desventaja de los países de la Unión en relación con los no comunitarios, es únicamente aparente, y desaparece mediante ajustes en los salarios o en los tipos de cambio.

Nos gustaría, por último, referirnos a la aportación realizada por **Genser**⁶⁵¹. Este autor se decanta por la aplicación, para el caso concreto de la Unión Europea, de lo que él denomina "principio de origen restringido unificado".

⁶⁵¹ Ver GENSER (1996).

Como hemos visto, de acuerdo con el principio de origen restringido, los intercambios de bienes que tienen lugar entre Estados miembros están sujetos al Impuesto en el país de origen, mientras que el principio de destino se mantiene para las operaciones con terceros países. Ahora bien, el nuevo sistema de tributación propuesto por Genser supone también, la aplicación por todos los Estados miembros, de un tipo impositivo común a los ajustes fiscales en frontera (para los bienes con destino a y para los procedentes de países no comunitarios)⁶⁵². En opinión de este autor, este principio de origen restringido unificado (PORU) es más general y tiene más probabilidades de ser políticamente aceptado que el PORNR que proponen Lockwood, de Meza y Myles⁶⁵³.

Además de las condiciones que hemos señalado debían darse para que existiese una equivalencia perfecta entre el principio de imposición en destino general y el de tributación en origen restringido, en el caso concreto del principio en origen restringido unificado es necesario, tal y como destaca Genser, que se cumplan también los dos siguientes requisitos:

- que exista un único tipo impositivo del IVA aplicable en cada país para todos los bienes
- que el importe de la recaudación obtenida en las fronteras, correspondiente a las exportaciones e importaciones (al tipo común), se asigne a una entidad supranacional. Si los ingresos procedentes de los ajustes fiscales en frontera se entregasen a las autoridades nacionales, la equivalencia no se daría.

No obstante, la equivalencia se producirá cualquiera que sea el valor del tipo exterior único. Ésta se cumple también, en un mundo en el que exista competencia imperfecta, costes de transporte, mercancías no comerciables o en el que el capital sea móvil⁶⁵⁴.

En opinión de Bernd Genser, este principio de origen restringido unificado es superior a todos los sistemas de imposición en destino propuestos, e incluso al principio en origen restringido no recíproco, ya que, y en referencia a este último, la aplicación del tipo exterior común suaviza los ajustes de precios que deben efectuarse para mantener la

⁶⁵² La idea de aplicar un tipo común en las fronteras fiscales, para evitar que se produzcan desviaciones en los flujos comerciales, fue ya puesta de manifiesto en 1967 por SHIBATA.

⁶⁵³ El principio de origen restringido no recíproco se puede considerar como un caso especial del principio de origen restringido unificado, con un tipo exterior común del cero por cien.

⁶⁵⁴ GENSER, HAUFLER y SORENSEN (1995).

equivalencia entre principios⁶⁵⁵. Por todo ello, Genser propone a las autoridades comunitarias su implantación en la Unión Europea.

En cualquier caso, las autoridades comunitarias deberán tener en cuenta los resultados de estos estudios a la hora de decidirse por la aplicación de uno u otro principio de tributación.

⁶⁵⁵ La sustitución del principio destino por el principio en origen restringido no recíproco requiere una disminución en el nivel de precios entre el 13% en Alemania y España (con un tipo impositivo del 15%) y el 20% en Dinamarca (con un tipo del 25%). Si se sustituyese el principio de imposición en destino por el principio de tributación en origen unificado, con un tipo exterior común del 15%, el ajuste que debería efectuarse en los precios daneses sería del -8%, mientras que no sería necesario que se produjese ninguna variación en los precios en España ni en Alemania.

**ANÁLISIS DE LOS EFECTOS ECONÓMICOS
DEL CAMBIO EN EL RÉGIMEN
DE TRIBUTACIÓN DEL IVA**

6.1.- INTRODUCCIÓN

**6.2.- PROYECCIONES RECAUDATORIAS EN FUNCIÓN DE LOS
PRINCIPIOS ALTERNATIVOS DE TRIBUTACIÓN**

6.2.1.- El principio de tributación en el Estado de destino

6.2.2.- El Régimen Transitorio

6.2.3.- El principio de tributación en el Estado de origen

6.3.- METODOLOGÍA Y FUENTES DE DATOS

6.4.- PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS

**6.4.1.- La adopción del principio de origen restringido sin sistema de
compensación**

**6.4.2.- La adopción del principio de imposición en origen con sistema de
compensación**

6.1.- INTRODUCCIÓN

Hasta ahora se ha analizado, desde un punto de vista meramente descriptivo, el régimen actual de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias (Régimen Transitorio), así como el régimen que se aplicará en el futuro, tanto el propuesto por la Comisión Europea, como las distintas alternativas que se han presentado desde diferentes ámbitos.

En este capítulo nos gustaría dar un paso más y analizar, desde el punto de vista empírico, qué efectos tiene para España el cambio del régimen de tributación y con él la adopción final de una u otra de las alternativas planteadas. Nuestro objetivo último es descubrir si realmente merece la pena o no, para nuestro país, mantener/cambiar el régimen transitorio del IVA. Y en caso de que se llegue a la conclusión de que sí interesa modificar el sistema actual de tributación, ver, de entre todas las alternativas que se están manejando, cuál es, en principio, la que nos resultaría más beneficiosa.

En la literatura económica, son muy numerosos los estudios llevados a cabo a nivel internacional, que analizan los efectos que se derivarían de diferentes cambios en los sistemas tributarios de un determinado país o grupo de países. Estos estudios no se ciñen exclusivamente al ámbito del IVA, sino que analizan las consecuencias de ciertas reformas fiscales globales (que afectan a todo el sistema impositivo de un país) o de modificaciones puntuales en otros impuestos, como por ejemplo, el impuesto sobre la renta personal, el impuesto sobre el beneficio societario, etc. No existen, sin embargo, no existe ningún estudio que analice expresamente las reformas que se están planteando actualmente desde las instancias comunitarias, en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido. En relación con este impuesto sí existen algunas aportaciones académicas. Así, podemos destacar, por ejemplo, el trabajo de Hamilton y Whalley (1986) que analiza los efectos de la sustitución del principio de imposición en destino por el principio del país de origen, y los explica basándose exclusivamente en el efecto sustitución que se produce a nivel internacional. Otro trabajo más completo, avanzado y actual es el realizado por FEHR y otros autores en 1993⁶⁵⁶. Este trabajo, que nos ha servido de base para realizar nuestro análisis, y sobre el que volveremos posteriormente más en detalle, explica los efectos sobre el bienestar que se

⁶⁵⁶ FEHR et al (1993).

generan al cambiar el régimen de tributación en destino por diferentes alternativas (principio origen con o sin sistema de compensación, principio destino con tipos uniformes, sistema VIVAT, etc) diferenciando el efecto renta y el efecto sustitución que se produce, ambos en sus vertientes nacional e internacional. Nosotros, sin embargo, no tomaremos como referencia el principio de tributación en destino (que estuvo vigente hasta el año 1993), sino el régimen transitorio actualmente en vigor. Y a partir de ahí, plantearemos las distintas propuestas que se están debatiendo en estos momentos a nivel comunitario.

Este capítulo se estructura de la siguiente manera: en el primer epígrafe se presentan una serie de algoritmos que serán utilizados posteriormente para determinar la cantidad de ingresos por IVA que se recauda bajo cada una de las distintas alternativas. En el epígrafe siguiente se realiza una descripción breve de la metodología empleada para llevar a cabo el análisis objeto de esta tesis. Y por último, en el tercer epígrafe se presentan y analizan los resultados alcanzados.

6.2.- PROYECCIONES RECAUDATORIAS EN FUNCIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE TRIBUTACIÓN ALTERNATIVOS

Una vez que hemos visto ya desde un punto de vista descriptivo el sistema de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias vigente en estos momentos en los países de la Comunidad Europea, y una vez que hemos hecho ya, también, una extensa referencia al Sistema de imposición Definitivo que las autoridades comunitarias quieren implantar en un futuro próximo, con todas las ventajas y los inconvenientes que ello supone para los Estados miembros, así como las reticencias y las propuestas alternativas que éstos han realizado, vamos a dar un paso más en nuestro estudio. Para ello, a continuación, y como paso previo, vamos a analizar, desde un punto de vista matemático, las diferencias existentes entre los distintos sistemas posibles de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias.

Definiciones e hipótesis del modelo

Para este nuevo propósito vamos a servirnos de una metodología y de una caracterización matemática. Por ello, y antes de entrar a analizar las diferencias, desde esta perspectiva, entre los distintos regímenes de tributación propuestos, vamos a detenernos previamente en definir qué representa exactamente cada uno de los símbolos que vamos a utilizar a lo largo de este capítulo.

En primer lugar, y desde un punto de vista geográfico, diferenciaremos a efectos del comercio, dos grandes bloques: la Unión Europea (UE) y el Resto Del Mundo (RDM). De manera que,

$$W = \{ UE, RDM \}$$

donde W engloba todos los países del mundo.

El primero de ellos podemos desagregarlo, a su vez, en sus distintos componentes, de manera que

$$UE = \{ E, F, I, D, \dots \}$$

donde E se refiere a España, F a Francia, I a Italia, D a Dinamarca; y así, sucesivamente podríamos representar los restantes países comunitarios.

Dentro del Resto Del Mundo englobaremos los llamados, a efectos del IVA, "terceros países", es decir, todos aquellos territorios del mundo que no forman parte de la Unión Europea.

Los subíndices los utilizaremos para referirnos a los bienes y a las empresas⁶⁵⁷, mientras que los superíndices representan los países.

El superíndice "h" lo emplearemos para referirnos al país que vamos a tomar como referencia, y para el cual vamos a realizar los cálculos. Siempre que sea posible, dicho superíndice será omitido o sustituido por un punto. De manera que, V_{ij} o V_{ij}^k equivaldrían a V_{ij}^{hh} y a V_{ij}^{kh} , respectivamente. Esto nos permitirá simplificar nuestras expresiones, lo que redundará en una mayor claridad de nuestra exposición.

Por último, destacar que N es el símbolo utilizado para referirnos al mismo número de bienes y servicios producidos en todos los países⁶⁵⁸.

⁶⁵⁷ Suponemos que cada empresa produce únicamente un bien.

Vamos a señalar a continuación, a título de ejemplo, algunos de los símbolos que serán utilizados posteriormente en los algoritmos, señalando qué es lo que representa cada uno de ellos.

V_{ij}^{kh} → se refiere al uso del bien i , como producto intermedio, en la producción del bien j en el país h , siendo i originario del país k .

Q_i → señala la cantidad de output del bien i obtenida en el país h (se ha omitido el superíndice).

X_i → Exportaciones⁶⁵⁹ totales del bien i

X_i^k → Exportaciones del bien i efectuadas desde el país h con destino al país k

q_i^k → Precio del bien i a coste de factores en el país k

p_i^k → Precio de mercado del bien i en el país k

τ_i^k → Tipo impositivo del IVA aplicable en el país k al bien i

N_s → bienes (excluidos por tanto servicios) producidos en el Estado h ⁶⁶⁰

Vamos a calcular, por lo tanto, los ingresos fiscales que obtendría el Estado h , que es el que se toma como referencia, dependiendo de cual sea el principio de imposición que se aplica a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, es decir, principio de gravamen en destino, en origen con o sin sistema de compensación complementario, el régimen transitorio y el sistema VIVAT. En todos los casos calcularemos las obligaciones fiscales por IVA de los sujetos pasivos de acuerdo con el **método de crédito** o método de las facturas⁶⁶¹, que es el que se aplica actualmente en el IVA comunitario.

⁶⁵⁸ Suponemos que cada país produce un número dado de bienes, y que éste es el mismo en todos los Estados.

⁶⁵⁹ Recordar que a partir de la entrada en vigor del Régimen Transitorio del IVA (1 de Enero de 1993), el término exportaciones/importaciones se refiere exclusivamente a las operaciones realizadas con terceros países. En este momento surgen dos nuevos términos: adquisiciones/entregas intracomunitarias para referirse a las operaciones efectuadas entre Estados miembros.

⁶⁶⁰ Conviene recordar que el tráfico intracomunitario sólo prevé el intercambio de bienes corporales, mientras que los servicios tributarán en función del lugar de realización del hecho imponible.

⁶⁶¹ Cuando se aplica el método de crédito o de las facturas, el sujeto pasivo determina su obligación (por IVA) con la Hacienda Pública aplicando el tipo impositivo legalmente establecido a sus ventas. De esta cantidad podrá, sin embargo, deducir el IVA que ha pagado en las compras de bienes intermedios que haya realizado.

Asimismo, utilizamos en nuestro modelo la **hipótesis de Armington**⁶⁶², de acuerdo con la cual, los productos se distinguen por su lugar de origen, de manera que, un determinado bien español es distinto (aunque posiblemente un sustituto cercano) de ese mismo bien producido en Italia, Alemania o cualquier otro país. Esta hipótesis se utiliza frecuentemente en los estudios empíricos sobre comercio⁶⁶³ porque permite el intercambio cruzado del mismo producto entre dos Estados.

Analizaremos, siguiendo este orden, las siguientes alternativas: en primer lugar, el principio de tributación en destino; en segundo lugar el régimen transitorio. Pasaremos posteriormente a ver principio de gravamen en origen sin sistema de compensación, y luego nos referiremos a este mismo principio de imposición pero complementado por un sistema de redistribución de los ingresos fiscales. Y por último, nos centraremos en el sistema VIVAT propuesto por Keen y Smith.

6.2.1.- El principio de tributación en el Estado de destino

La aplicación del principio de imposición en destino a los intercambios internacionales de bienes implica que éstos son gravados en el país en el que son consumidos, recibiendo la Hacienda Pública de este último la recaudación correspondiente al Impuesto. En este caso, por lo tanto, se respeta la naturaleza del IVA que se define como un impuesto sobre el consumo. Los bienes que son objeto de exportación abandonan el país libres de toda carga fiscal (son gravadas al tipo cero), permitiéndose al mismo tiempo la deducción de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de los inputs relacionados con dichos bienes. Por otro lado, estas mercancías quedarán sujetas a gravamen en el país de la importación, a los tipos vigentes en éste para los bienes interiores, en el momento en que atraviesen la frontera. La existencia de controles aduaneros garantiza, por un lado, que se ha producido la salida efectiva de los bienes del país exportador, y por otro, que el IVA es satisfecho por el importador (cualquiera que sea su naturaleza) en el momento en que los bienes son introducidos en el país de destino.

⁶⁶² ARMINGTON (1969).

Teniendo en cuenta esto, el Impuesto que debe satisfacer un sujeto pasivo cualquiera que produce el bien i en el Estado h (país de referencia), que pertenece a la Unión Europea, vendría dado por la siguiente expresión:

$$T_i^{PD} = \tau_i q_i (Q_i - V_{ii}) - \sum_{j \in N} \tau_j q_j V_{ji} - \tau_i q_i X_i^{RDM} - \sum_{k \in UE} \sum_{j \in N} \tau_j q_j^k V_{ji}^k - \sum_{j \in N} \tau_j q_j^{RDM} V_{ji}^{RDM}. \quad (6.1)$$

donde,

$$\Rightarrow \tau_i q_i (Q_i - V_{ii}) - \sum_{j \in N} \tau_j q_j V_{ji} \quad \text{refleja el IVA correspondiente a las operaciones}$$

interiores. En adelante, y por cuestiones de simplificación, figurará como I.

$\tau_i q_i (Q_i - V_{ii})$ refleja que no se aplica el impuesto sobre el bien i utilizado en la obtención del mismo bien i , por no existir en este caso operación imponible.

$\Rightarrow \tau_i q_i X_i^{RDM}$ representa la devolución del IVA soportado en el interior del país h por el bien i , que se obtiene cuando éste es objeto de exportación.

$$\Rightarrow \sum_{k \in UE} \sum_{j \in N} \tau_j q_j^k V_{ji}^k \quad \text{refleja las deducciones, que realiza el sujeto pasivo que}$$

estamos analizando, del IVA que ha soportado en las adquisiciones de bienes intermedios procedentes de otros países comunitarios.

$\Rightarrow$ Y para terminar, el último término del lado derecho de la identidad (6.1) $(\sum_{j \in N} \tau_j q_j^{RDM} V_{ji}^{RDM})$ refleja las deducciones que realiza el sujeto pasivo por las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de productos intermedios procedentes de terceros países.

A partir de aquí (de T_i^{PD}) podremos determinar fácilmente el importe de los ingresos fiscales totales que recibirá el Estado h en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido. Para ello bastará con agregar los importes por IVA que deben ingresar cada uno de los sujetos pasivos del Impuesto y añadir también el IVA recaudado por las importaciones de bienes efectuadas.

⁶⁶³ Ver, por ejemplo, WHALLEY (1985).

$$T^{PD} = \sum_{i \in N} T_i^{PD} + \sum_{i \in N} \tau_i q_i^{RDM} M_i^{RDM}.$$

donde M_i^{RDM} son las importaciones del bien i que efectúa el país h .

Por su parte, podemos desagregar el importe total de las importaciones realizadas por el Estado de referencia (M_i^{RDM}) diferenciando entre las importaciones de bienes intermedios (que van a utilizarse como inputs en el proceso productivo) (V_{ij}^{RDM}) y las de bienes con destino al consumo final (C_i^{RDM}).

De manera que:

$$M_i^{RDM} = \sum_{j \in N} V_{ij}^{RDM} + C_i^{RDM}.$$

Podemos expresar, por lo tanto, los ingresos totales por IVA que obtendrá el país h como la suma del Impuesto satisfecho en el interior por los bienes nacionales, así como los procedentes de otros países europeos y del resto del mundo que se vayan a dedicar al consumo final, y del IVA abonado en h por las exportaciones de servicios (a otros Estados de la UE y del RDM) con destino al consumo final⁶⁶⁴.

$$T^{PD} = \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i + \sum_{i \in N} \tau_i q_i^{RDM} C_i^{RDM} + \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N_s} \tau_i q_i^k C_i^k + \sum_{k \in W} \tau_s q_s C_s^k \quad (6.2)$$

4.2.2.- El Régimen Transitorio

El Régimen Transitorio de tributación de las operaciones intracomunitarias, actualmente en vigor, descansa, con carácter general, como ya hemos visto, en el gravamen de las transacciones realizadas por los sujetos pasivos del Impuesto en el país de destino de las mercancías. Este principio se mantiene igualmente para aquellas operaciones realizadas

con terceros países⁶⁶⁵ (Estados no comunitarios). Asimismo, las adquisiciones de bienes realizadas por consumidores finales en otros países comunitarios quedan sujetas al Impuesto en el Estado de origen de las mercancías objeto de la adquisición. Hemos visto, sin embargo, que para algunos casos, y con el fin de evitar distorsiones en la competencia, se prevé la aplicación de unos regímenes particulares de tributación⁶⁶⁶.

Otra novedad importante que introduce el Régimen Transitorio, y que vamos a incorporar también a nuestras ecuaciones, es la de crear un nuevo Hecho Imponible: la adquisición intracomunitaria de bienes, para las compras realizadas en otros Estados miembros. Como consecuencia de la aparición de este nuevo concepto, y de su complementario (la entrega intracomunitaria), el hecho imponible importación (exportación) se mantiene exclusivamente para las mercancías procedentes (o con destino) de (a) un país no comunitario.

Teniendo en cuenta esto y que, como hemos señalado, el régimen Transitorio mantiene la aplicación del principio de imposición en destino para las operaciones realizadas por los sujetos pasivos del Impuesto, el ingreso por IVA que deberá realizar un sujeto cualquiera que produce el bien i en el país h , coincidirá con el que hemos señalado en la ecuación (6.1), y por lo tanto,

$$T_i^{RT} = I - \tau_i q_i X_i^{RDM} - \sum_{j \in N} \tau_j q_j^{RDM} V_{ji}^{RDM} - \sum_{k \in UE: j \in N} \tau_i q_i V_{ji}^k \quad (6.3)$$

A partir de esta expresión podemos determinar el volumen total de ingresos fiscales por IVA que recibirá el Estado h , sumando las cantidades que deberán satisfacer todos y cada uno de los sujetos pasivos del Impuesto, añadiendo el IVA ingresado en las

⁶⁶⁴ Suponemos que a las prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos del impuesto se les aplica el principio de imposición en destino, mientras que el principio de tributación en origen es el que corresponda a las realizadas por consumidores finales.

⁶⁶⁵ De manera que cuando los bienes van a ser objeto de una exportación deben quedar totalmente libres de la carga fiscal soportada en el interior del país. Por su parte, y cuando entren en el país importador, quedarán sujetas al Impuesto aplicándoseles los tipos impositivos que se utilizan en él para los bienes interiores similares.

⁶⁶⁶ No olvidemos que desde el 1 de Enero de 1993, fecha en la que entró en vigor este Régimen Transitorio de tributación, no existen fronteras físicas entre los Estados miembros. Esto ha obligado, sin lugar a dudas, a introducir una serie de obligaciones formales nuevas en el Impuesto, que permitan obtener la

importaciones de bienes efectuadas, y teniendo en cuenta también, el Impuesto que recaudará el Estado h por las ventas intracomunitarias de bienes y servicios realizadas a particulares (que satisfacen el IVA en origen)⁶⁶⁷. Por lo tanto,

$$T^{RT} = \sum_{i \in N} T_i^{RT} + \sum_{i \in N} \tau_i q_i^{RDM} M_i^{RDM} + \sum_{k \in U \setminus i \in N} \tau_i q_i C_i^k + \sum_{k \in W} \tau_s q_s C_s^k$$

Dado que

$$M_i^{RDM} = \sum_{j \in N} V_{ij}^{RDM} + C_i^{RDM}$$

operando obtenemos el siguiente resultado

$$T^{RT} = \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i + \sum_{i \in N} \tau_i q_i^{RDM} C_i^{RDM} + \sum_{k \in U \setminus i \in N} \tau_i q_i C_i^k + \sum_{k \in W} \tau_s q_s C_s^k \quad (6.4)$$

La expresión anterior refleja los ingresos fiscales totales que obtendría un Estado h si se aplicase el principio de imposición en destino a las adquisiciones intracomunitarias, así como a las importaciones de bienes, mientras que las compras realizadas por consumidores finales quedasen sujetas al Impuesto en el Estado de origen. Hay que destacar, sin embargo, que esto no es lo que ocurre exactamente en el sistema transitorio del IVA como consecuencia de la existencia de los regímenes particulares de tributación. Así, por ejemplo, las adquisiciones de medios de transporte nuevos tributan siempre en destino, con independencia de que el adquirente sea o no sujeto pasivo del Impuesto. Por su parte, las ventas a distancia cuando superen el límite fijado (o cuando aun no superándolo se haya ejercitado la opción prevista) quedarán también sujetas al Impuesto en el país de destino.

información que antes se recopilaba en los puestos aduaneros, al mismo tiempo que tratan de impedir que se produzca un aumento del fraude y la evasión fiscal.

⁶⁶⁷ Consideramos que en el Régimen Transitorio los servicios tributaban de la misma forma que los bienes, de manera que las prestaciones de servicios entre sujetos pasivos del impuesto quedan gravadas en destino, mientras que las que se efectúen a particulares, quedarán sujetas al impuesto en origen.

Antes de pasar al principio de imposición en origen, nos gustaría destacar que FEHR y otros autores (1995) distinguen dos modalidades dentro del Régimen Transitorio, dependiendo de dónde se graven las compras realizadas por los particulares:

- la que ellos denominan “**opción mixta**”, de acuerdo con lo cual TODAS las compras realizadas por los consumidores finales quedan sujetas en el país de origen. Esta es la hipótesis de la que hemos partido nosotros y por eso, a esta opción responde lo señalado anteriormente.

- La “**opción cambiante**”: esta modalidad está estrechamente relacionada con la posibilidad prevista en la legislación actual de que las ventas a distancia queden sujetas al IVA en el país de origen (cuando no se supere un determinado límite) o en el de destino (cuando se supere el umbral o aun no ocurriendo esto se opte por que sea así). De acuerdo con estos autores, los vendedores que están situados en países con bajos (altos) tipos impositivos harán todo lo posible para que sus ventas con destino a países con tipos más altos (bajos) queden sujetas al impuesto en origen (destino). Se puede, por lo tanto, elegir dónde van a tributar estas operaciones; esta opción será cambiante, pues dependerá en cada caso de los tipos aplicados en los Estados implicados.

Para determinar la recaudación que obtendrá el país h si se aplicase esta opción “cambiante”, es necesario dividir la UE en dos bloques: UE^A y UE^B donde el primero (segundo) engloba a los Estados que tienen unos tipos impositivos altos (bajos), desde el punto de vista del país h . Hay que tener en cuenta, además, que el hecho de que el país k tenga unos tipos altos o bajos variará de bien a bien.

El importe del IVA que deberá ingresar un sujeto pasivo cualquiera i vendrá dado por:

$$T_i^{RT} = I - \sum_{k \in U/E_h^B} \tau_i q_i C_i^k - \tau_i q_i X_i^{RDM} - \sum_{j \in N} \tau_i q_i^{RDM} V_{ji}^{RDM} - \sum_{k \in U/E} \sum_{j \in N} \tau_i q_i V_{ij}^k \quad (6.5)$$

El país h recibirá además un IVA adicional por los siguientes conceptos: importaciones de bienes procedentes del RDM (tanto los destinados al proceso productivo como al consumo final), y compras a distancia realizadas en países con tipos impositivos altos (en relación a los que se exigen en h). Por lo tanto,

$$T^{RT^*} = \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i + \sum_{i \in N} \tau_i q_i^{RDM} C_i^{RDM} + \sum_{k \in U/E: i \in N} \tau_i q_i^k C_i^k + \sum_{k \in U/E: i \in N_s} \tau_i q_i C_i^k + \sum_{k \in W} \tau_s q_s C_s^k \quad (6.6)$$

Comparación del Régimen Transitorio con el principio de imposición en destino

Bajo la opción mixta, y comparando las expresiones (6.2) y (6.4) se observa que

$$T^{RT} - T^{PD} = \sum_{k \in U/E: i \in N} \tau_i q_i C_i^k - \sum_{k \in U/E: i \in N} \tau_i q_i^k C_i^k \quad (6.7)$$

Por tanto, la substitución del principio de tributación en destino por el Régimen Transitorio supondrá para el Estado h un aumento en la recaudación del IVA, correspondiente a las ventas de bienes para el consumo final que realice a otros Estados miembros, así como una pérdida de los ingresos por IVA que obtenía por las compras en otros Estados miembros de bienes que iban a ser consumidos finalmente en su interior.

Si comparamos la ecuación (6.6) (opción cambiante) con la del principio de destino (6.2), la diferencia es que el país h no recauda ninguna cantidad por IVA de las compras para consumo final en países con bajos tipos, y sin embargo, sí mantiene el IVA de las ventas a Estados con tipos altos.

$$T^{RT^*} - T^{PD} = \sum_{k \in U/E: i \in N} \tau_i q_i C_i^k - \sum_{k \in U/E: i \in N} \tau_i q_i^k C_i^k \quad (6.8)$$

Aun cuando hemos recogido ambas opciones del Régimen Transitorio, nosotros, sin embargo, creemos que es mucho más realista la primera (opción mixta) porque la capacidad de elegir la aplicación del principio de origen o destino a las compras efectuadas por particulares es limitada, exigiéndoles además, que esta opción se mantenga durante un período mínimo de tiempo. Esta opción, realizada en un momento concreto, condiciona, por lo tanto, el principio de tributación aplicable en los siguientes años a todas las ventas a distancia efectuadas por ese sujeto pasivo.

6.2.3.- El principio de tributación en el Estado de origen

Dentro del principio de imposición en origen vamos a diferenciar dos situaciones distintas, dependiendo de que la aplicación de este principio vaya o no acompañada de un sistema de compensación financiera que permita que el país de origen de los bienes (y en el cual se ha ingresado el Impuesto correspondiente a la operación) reembolse este importe al país de destino, de acuerdo con la naturaleza del Impuesto.

Analizaremos, en primer lugar, la situación que se plantearía en el caso de que se aplicase únicamente el principio de imposición en origen, sin un sistema de compensación, para pasar a estudiar después, qué cambios se producirían si se introdujese dicho mecanismo.

6.2.3.1.- PRINCIPIO DE IMPOSICIÓN EN ORIGEN SIN SISTEMA DE COMPENSACIÓN FINANCIERA

De acuerdo con lo que hemos venido señalando, la aplicación del principio de gravamen en origen a las transacciones intracomunitarias supone que las mercancías objeto de la operación queden sujetas al Impuesto en el Estado de origen de las mismas. Por su parte, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducirse en la declaración del IVA que presente en su país las cuotas soportadas con motivo de las adquisiciones de bienes que haya realizado, con independencia del lugar (país) en el que éstas hayan sido satisfechas.

Teniendo en cuenta lo anterior, y que, aunque las fronteras fiscales han sido suprimidas entre los países comunitarios, éstas todavía se mantienen frente al resto del mundo, podemos expresar el impuesto a pagar por un sujeto pasivo que produce el bien i en el Estado h mediante la siguiente expresión:

$$T_i^{POSC} = I - \sum_{k \in UE} \sum_{j \in N} \tau_j^k q_j^k V_{ji}^k - \tau_i q_i X_i^{RDM} - \sum_{j \in N} \tau_j q_j^{RDM} V_{ji}^{RDM}. \quad (6.9)$$

De manera que el IVA que deberá satisfacer realmente el sujeto i será el resultante de restar del Impuesto correspondiente a las operaciones interiores,

- el importe de las cuotas satisfechas en otros países comunitarios, fruto de las adquisiciones de bienes realizadas por el sujeto pasivo en ellos
- el impuesto abonado por las importaciones de bienes intermedios procedentes de terceros países
- la devolución del Impuesto soportado por el bien i en el interior del país h cuando aquel va a ser exportado⁶⁶⁸.

El ingreso total por IVA en el Estado h podemos calcularlo, al igual que hicimos en los dos casos anteriores, agregando los pagos que deben realizar todos los individuos y añadiendo el IVA correspondiente a las importaciones y el de las prestaciones de servicios⁶⁶⁹. De manera que

$$T^{POSC} = \sum_{i \in N} T_i^{POSC} + \sum_{i \in N_s} \tau_i q_i^{RDM} M_i^{RDM} + \sum_{j \in N} \tau_s q_s^{RDM} V_{sj}^{RDM}.$$

Donde M_i^{RDM} representa las importaciones del bien i que realiza el país h .

Por lo tanto, si se aplica el principio de imposición en origen a las operaciones intracomunitarias, cualquier Estado miembro ingresará las siguientes cantidades en función del IVA:

- la correspondiente a las operaciones interiores.
- En relación con las transacciones que ese país efectúe con el resto de miembros de la Unión Europea, el Estado h ingresará el correspondiente a las entregas intracomunitarias que realice tanto con empresarios o profesionales como con particulares. Deberá, sin embargo, minorar esta cuantía en el importe de las deducciones que realicen sus sujetos pasivos por las cuotas de IVA satisfechas en las adquisiciones intracomunitarias de bienes que éstos hayan llevado a cabo.

⁶⁶⁸ Ya hemos puesto de manifiesto previamente, que dado que todavía se mantienen las fronteras fiscales frente a terceros países, los bienes que van a ser exportados deben salir del país h libres de toda la carga fiscal incorporada en el interior, para, de acuerdo con el principio de imposición en destino, quedar sujetas al impuesto, en el país importador, a los mismos tipos impositivos que éste aplica a sus bienes nacionales.

⁶⁶⁹ En relación con la tributación de las prestaciones de servicios, éstas están sujetas en origen siempre que se realicen en el ámbito de la Unión Europea o que sus destinatarios sean consumidores finales del RDM. Por el contrario, el principio de imposición en destino será el aplicado cuando se trate de servicios prestados a sujetos pasivos del RDM, que van a utilizarse como bienes intermedios.

- Y por último, y en relación con las operaciones realizadas con países no comunitarios, el Estado h ingresará las cantidades correspondientes a los bienes que han sido importados, con destino al consumo final.

Si expresamos esto empleando un lenguaje matemático podemos escribir que

$$T^{POSC} = \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i + \sum_{i \in N} \tau_i q_i^{RDM} C_i^{RDM} + \sum_{k \in U/E} \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i^k + \sum_{k \in U/E} \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} (\tau_i q_i V_{ij}^k - \tau_i^k q_i^k V_{ij}^k) + \sum_{k \in W} \tau_s q_s C_s^k \quad (6.10)$$

Donde,

$C_i^{RDM} \rightarrow$ es el consumo del bien i en el país h , cuando i procede de un Estado no Comunitario.

$C_i^k \rightarrow$ es el consumo del bien i en el país k (perteneciente a la Unión Europea), cuando i procede del país h .

$V_{ij}^k \rightarrow$ representa el uso del bien intermedio i en la producción del bien j en el país k , cuando i procede del Estado h .

$V_{ij}^k \rightarrow$ refleja el uso del bien intermedio i en la producción del bien j en el país h , cuando i procede del Estado k .

Comparación del principio de imposición en destino con el principio de tributación en origen sin sistema de compensación

Una vez que hemos determinado, los ingresos fiscales totales por IVA que ingresa el Estado h si se aplica el principio de imposición en origen, podemos fácilmente comparar estos resultados con los obtenidos si se aplicaba el impuesto en destino. Basta, por lo tanto, con comparar ambas identidades matemáticas.

Así, si sabemos que

$$T^{PD} = \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i + \sum_{i \in N} \tau_i q_i^{RDM} C_i^{RDM} + \sum_{k \in I; i \in N_i} \tau_i q_i^k C_i^k + \sum_{k \in W} \tau_s q_s C_s^k \quad (6.2)$$

Y que,

$$T^{POSC} = \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i + \sum_{i \in N} \tau_i q_i^{RDM} C_i^{RDM} + \sum_{k \in U; i \in N} \tau_i q_i C_i^k + \sum_{k \in U; i \in N} \sum_{j \in N} (\tau_i q_i V_{ij}^k - \tau_i^k q_i^k V_{ij}^k) + \sum_{k \in W} \tau_s q_s C_s^k \quad (6.10)$$

Podemos concluir que

$$T^{POSC} - T^{PD} = \sum_{k \in U; i \in N} \tau_i q_i C_i^k + \sum_{k \in U; i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i q_i V_{ij}^k - \sum_{k \in U; i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i^k q_i^k V_{ij}^k - \sum_{k \in U; i \in N} \tau_i q_i^k C_i^k \quad (6.11)$$

o también,

$$T^{OSC} - T^{PD} = \sum_{k \in U; i \in N} \tau_i (q_i C_i^k - q_i^k C_i^k) + \sum_{k \in U; i \in N} \sum_{j \in N} (\tau_i q_i V_{ij}^k - \tau_i^k q_i^k V_{ij}^k)$$

Si tenemos en cuenta que las entregas intracomunitarias totales del bien i desde el país h al Estado k (comunitario) son iguales a la suma de la cantidad del bien i utilizado en el país k para producir el bien j (V_{ij}^k) y de la cantidad del bien i consumida en el Estado k (C_i^k), es decir,

$$E_i^k = C_i^k + \sum_{j \in N} V_{ij}^k$$

sustituyendo en (6.11), obtendremos que

$$T^{POSC} - T^{PD} = \sum_{k \in U} \sum_{i \in N} \tau_i q_i E_i^k - \sum_{k \in U} \sum_{i \in N} \left(\tau_i q_i^k C_i^k + \sum_{j \in N} \tau_j q_j^k V_{ij}^k \right) \quad (6.12)$$

Por lo tanto, la substitución del principio de gravamen en destino por el de gravamen en origen provoca un doble efecto:

- Por un lado, se produce un aumento de los ingresos fiscales para el país de origen, ya que las entregas intracomunitarias de bienes (tanto intermedios como para el consumo final) dejarán de estar exentas del Impuesto, quedando sujetas al mismo a los tipos impositivos aplicables en él a los bienes interiores similares.

- Por otro lado, hay una pérdida de ingresos por dos conceptos: por el IVA aplicado a las adquisiciones de bienes realizadas por los consumidores finales en otros países, y por la deducción de las cuotas del Impuesto satisfechas en otros países comunitarios por las adquisiciones de bienes intermedios (que van a utilizarse posteriormente en el Estado h para la producción de otros bienes) realizadas.

Qué efecto predominará dependerá de la diferencia entre los tipos impositivos vigentes en los distintos Estados miembros, del saldo de la Balanza Comercial de los países comunitarios así como de la composición de las importaciones y exportaciones en términos de los tipos de IVA externos e internos, respectivamente⁶⁷⁰. De manera que en aquellos países netamente exportadores (saldo positivo de la Balanza Comercial) y con tipos de gravamen elevados, la diferencia entre la recaudación obtenida por ambos principios de tributación será positiva, lo que supondrá un aumento de los ingresos que obtienen por IVA. Todo lo contrario ocurrirá, sin embargo, a aquellos países netamente importadores, con tipos impositivos bajos.

Se producirá, por lo tanto, una redistribución de los ingresos fiscales entre los Estados miembros de la Unión Europea. Ello motivó que las autoridades comunitarias

⁶⁷⁰ Ya señalamos que, a efectos del IVA, es importante tener en cuenta, no sólo el saldo comercial del país, es decir, si es un país básicamente exportador o importador, sino también los tipos impositivos aplicables a los bienes que forman parte de sus exportaciones e importaciones (adquisiciones o entregas intracomunitarias). Así, puede ocurrir que un país netamente exportador salga perjudicado por la substitución del principio de gravamen en destino por el de origen, si los bienes objeto de esas exportaciones están sujetos a un tipo

planteasen la necesidad de complementar la aplicación de este principio de imposición en origen con un sistema de compensación financiera, que permitiese y asegurase que el IVA ingresado en otro Estado miembro, como consecuencia de la realización de una entrega intracomunitaria, fuese reembolsado al Estado miembro que realizaba la correspondiente adquisición, que es en definitiva donde el Impuesto es deducido y donde tiene lugar el consumo final de los bienes objeto de la transacción. De esta manera se garantizaría que cada Estado recibiese la recaudación del IVA que le correspondiese, de acuerdo con la naturaleza de este Impuesto.

Sustitución del Régimen Transitorio por el principio de imposición en origen sin sistema de compensación

Vamos a analizar también qué cambios se producen si se sustituyese el Régimen Transitorio actual por el principio de imposición en origen sin sistema de compensación. Para ello basta con comparar las identidades (6.4) y (6.10).

$$\begin{aligned}
 T^{RT} &= \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i + \sum_{i \in N} \tau_i q_i^{RDM} C_i^{RDM} + \sum_{k \in U \cap E} \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i^k + \sum_{k \in W} \tau_s q_s C_s^k \\
 T^{POSC} &= \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i + \sum_{i \in N} \tau_i q_i^{RDM} C_i^{RDM} + \sum_{k \in U \cap E} \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i^k + \sum_{k \in U \cap E} \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} (\tau_i q_i V_{ij}^k - \tau_i^k q_i^k V_{ij}^k) + \sum_{k \in W} \tau_s q_s C_s^k \\
 T^{POSC} - T^{RT} &= \sum_{k \in U \cap E} \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i q_i V_{ij}^k - \sum_{k \in U \cap E} \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i^k q_i^k V_{ij}^k. \quad (6.13)
 \end{aligned}$$

El cambio del régimen del IVA (substitución del RT por POSC) supone para el Estado h un aumento de recaudación, por el importe del IVA correspondiente a las entregas

superreducido, mientras que los productos que importa lo están al tipo normal. Por lo tanto, dependerá también de los niveles relativos de los tipos impositivos aplicados en cada Estado.

intracomunitarias de bienes y una pérdida de ingresos del IVA de las adquisiciones intracomunitarias. El resultado final dependerá no sólo de su saldo comercial con otros Estados miembros, sino también de las diferencias entre los tipos impositivos vigentes en cada país.

6.2.3.2.- PRINCIPIO DE IMPOSICIÓN EN ORIGEN CON SISTEMA DE COMPENSACIÓN

Una vez visto ya los ingresos fiscales que corresponden a cada Estado, si se aplica el principio de gravamen en origen, y una vez puesta de manifiesto también, la necesidad de introducir un sistema de compensación para evitar que algunos países salgan perjudicados por la aplicación de este principio, vamos a ver qué recaudación correspondería a los Estados miembros si se incorporase también un sistema de redistribución de los ingresos fiscales entre los países comunitarios. Para ello estudiaremos por separado, y de una forma más detallada, algunas de las propuestas que se han realizado en relación con este sistema. Así, analizaremos el sistema recogido en las Propuestas de la Comisión Europea de 1987, el presentado por la Comisión Alemana del Origen y el propuesto recientemente por la Comisión en Julio de 1996.

6.2.3.2.A- Sistema de compensación propuesto por la Comisión en 1987

Como se recordará, la Comisión se decantó, en sus propuestas de 1987, por la aplicación de un sistema de compensación multilateral, de acuerdo con el cual cada Estado debería calcular (en base a los datos que figurasen en las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos) e informar, periódicamente, a una Central de Compensación de la diferencia entre el IVA repercutido y el IVA soportado en relación con el comercio intracomunitario (globalmente para todos los Estados miembros). Dependiendo de que ésta fuese positiva o negativa, el Estado debería ingresar o solicitar la devolución del importe correspondiente, respectivamente.

De acuerdo con esto, y tomando como referencia lo señalado en el apartado 6.2.3.1 anterior, el ingreso total que recibiría el Estado de referencia (h) vendría dado en este caso, por la siguiente expresión:

$$T^{POCC} = T^{POSC} + \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \tau_i^k q_i^k A_i^k - \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \tau_i q_i E_i^k \quad (6.14)$$

Donde,

T^{POCC} → representa la recaudación por IVA obtenida si se aplica el principio de imposición en origen complementado por un sistema de compensación.

E_i^k → Total de entregas del bien i desde el país h al Estado k , ambos miembros de la Unión Europea.

A_i^k → Importe de las adquisiciones del bien i , que el Estado h realiza, procedentes del país k .

Por lo tanto, si se aplica el principio de imposición en origen complementado por un sistema de compensación, para determinar los ingresos por IVA que recauda un determinado Estado con respecto a los obtenidos cuando se aplica únicamente el principio de gravamen en origen, es necesario:

- sumar los ingresos que éste recibe de los otros países comunitarios correspondientes a las adquisiciones de bienes realizadas en dichos Estados

$$\left(\sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \tau_i^k q_i^k A_i^k \right), \text{ y}$$

- restar las cantidades que éste debe reembolsar a los otros Estados miembros, por

las entregas de bienes que ha realizado con destino a aquellos $\left(\sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \tau_i q_i E_i^k \right)$

De manera que, para un determinado país, T^{POCC} será mayor o menor que T^{POSC} , dependiendo de la diferencia entre el volumen de las compras y las ventas de bienes que éste realice con otros Estados comunitarios⁶⁷¹.

Es importante destacar, sin embargo, que la redistribución de los ingresos fiscales que refleja la identidad (6.14) es la que se produciría en el caso de que el mecanismo de compensación funcionase perfectamente, ya que, como puede apreciarse, las cantidades que ese Estado reclama del sistema incluyen las cuotas del IVA satisfechas en las adquisiciones de bienes realizadas por particulares y por sujetos pasivos exentos del impuesto.

Por otro lado, las cuotas de IVA que ese Estado va a reembolsar al resto de países comunitarios incluirán todas aquellas que han sido efectivamente satisfechas en su interior por agentes de otros Estados miembros, por lo que recogerán también las correspondientes a las compras realizadas por particulares y por sujetos pasivos exentos del impuesto.

Por lo tanto, y teniendo en cuenta que los particulares y los sujetos pasivos exentos no van a solicitar la deducción/devolución de las cuotas del IVA abonadas en otros Estados miembros, si el sistema de compensación se articula a través de la existencia de una Caja Central (como proponía la Comisión⁶⁷²), éste va a contar con un superávit, que podemos representar de la siguiente manera:

$$S = \sum_{h \in UE} \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \tau_i^k q_i^k C_i^k$$

⁶⁷¹ Igual que comentamos para el caso anterior, este resultado va a depender, no solamente de la diferencia entre el importe total, en términos absolutos, de ambas operaciones intracomunitarias (compras y ventas), sino que también lo hará, en gran medida, de la diferencia entre los tipos impositivos aplicables por cada Estado a éstas operaciones.

Veámoslo con un ejemplo muy sencillo. Supongamos que un Estado adquiere en otros países comunitarios bienes por importe de 100.000 u.m., sujetas a un tipo impositivo del 4 por 100, y que lleva a cabo entregas, sujetas al 15 por 100 de IVA, por valor de 40.000 u.m.

Aun cuando el volumen de las adquisiciones es muy superior al de las entregas (100.000 u.m. frente a 40.000 u.m.),

- el IVA que recibirá ese país del resto de Estados miembros será de 4.000 u.m. (100.000 * 4%)
- el IVA que deberá entregar a otros países comunitarios será de 6.000 u.m. (40.000 * 15%)

Por lo tanto, en este caso, y pese a que el importe de las compras intracomunitarias de bienes es superior, en términos absolutos, al de las entregas, $T^{POCC} < T^{POSC}$.

⁶⁷² COM (87) 323 final.

Con un sistema de compensación ideal cada país recibirá una cantidad S^h de ese excedente, igual al IVA correspondiente a las adquisiciones de bienes con destino al consumo final, adquiridas en otros Estados miembros. Así,

$$S^h = \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \tau_i^k q_i^k C_i^k.$$

Si sustituimos en (6.14) el término T^{POSC} por su valor (6.10), obtenemos que

$$\begin{aligned} T^{POCC} = & \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i + \sum_{i \in N} \tau_i q_i^{RDM} C_i^{RDM} + \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i^k + \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} (\tau_i q_i V_{ij}^k - \tau_i^k q_i^k V_{ij}^k) \\ & + \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \tau_i^k q_i^k A_i^k - \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \tau_i q_i E_i^k + \sum_{k \in W} \tau_s q_s C_s^k \end{aligned} \quad (6.15)$$

A su vez, podemos desagregar el importe total de las compras intracomunitarias del bien i ($i \in N$) en sus dos componentes:

$$A_i^k = \sum_{j \in N} V_{ij}^k + C_i^k \quad (6.16)$$

Siendo,

$\sum_{j \in N} V_{ij}^k \rightarrow$ la parte de las adquisiciones del bien i procedentes del país k , que se utilizan en el Estado h para la producción del bien j , y,
 $C_i^k \rightarrow$ las adquisiciones del bien i procedentes del país k , que van a destinarse en el Estado h al consumo final.

Sustituyendo (6.16) en (6.15) obtenemos que

$$\begin{aligned}
 T^{POCC} = & \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i + \sum_{i \in N} \tau_i q_i^{RDM} C_i^{RDM} + \sum_{k \in U \setminus E; i \in N} \tau_i^k q_i^k C_i^k + \sum_{k \in U \setminus E; i \in N} \tau_i q_i C_i^k + \\
 & + \sum_{k \in U \setminus E; i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i q_i V_{ij}^k - \sum_{k \in U \setminus E; i \in N} \tau_i q_i E_i^k + \sum_{k \in W} \tau_s q_s C_s^k \quad (6.17)
 \end{aligned}$$

Por su parte, podemos escribir que

$$E_i^k = \sum_{j \in N} V_{ij}^k + C_i^k \quad (6.18)$$

Sustituyendo (6.18) en (6.17) y operando, llegamos a que

$$T^{POCC} = \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i + \sum_{i \in N} \tau_i q_i^{RDM} C_i^{RDM} + \sum_{k \in U \setminus E; i \in N_s} \tau_i^k q_i^k C_i^k + \sum_{k \in W} \tau_s q_s C_s^k \quad (6.19)$$

Por lo tanto, si existe un sistema de compensación financiera entre Estados, la cantidad en concepto de IVA que corresponde al Estado de referencia, se obtendrá agregando al Impuesto que recibe por las operaciones interiores, el procedente de las importaciones y de las adquisiciones intracomunitarias⁶⁷³ que realice del bien i con destino al consumo final.

Comparación del principio de gravamen en destino con el principio de imposición en origen con sistema de compensación

Por último, nos gustaría comparar los resultados obtenidos si se aplica el principio de gravamen en destino y el de imposición en origen con sistema de compensación. Y ello,

⁶⁷³ Como hemos señalado, si el sistema de compensación funcionase perfectamente, el Estado de referencia recibiría también del país k el IVA correspondiente a las adquisiciones de bienes realizadas por los particulares y por los sujetos pasivos exentos, que pasará a ser un ingreso para aquel, ya que, al no presentar éstos ningún tipo de declaración por IVA en su país de origen, no reclamarán a sus autoridades tributarias la devolución de las cuotas satisfechas en otros Estados miembros.

porque como veremos, aun en el caso de que el funcionamiento del mecanismo de compensación sea el ideal, y por lo tanto, se reembolse TODO el IVA satisfecho en otros Estados miembros al Estado de destino, en el que tiene lugar la deducción correspondiente, los resultados obtenidos por ambos principios no coinciden.

Si comparamos (6.2) con (6.19) obtendremos el siguiente resultado:

$$T^{POCC} - T^{PD} = \sum_{k \in U} \sum_{i \in N_s} \tau_i^k q_i^k C_i^k - \sum_{k \in U} \sum_{i \in N_s} \tau_i q_i^k C_i^k + \sum_{k \in W} \tau_s q_s^k C_s^k - \sum_{k \in W} \tau_s q_s C_s^k =$$

$$\sum_{k \in U} \sum_{i \in N} (\tau_i^k - \tau_i) q_i^k C_i^k + \sum_{k \in W} \tau_s q_s^k C_s^k - \sum_{k \in W} \tau_s q_s C_s^k \quad (6.20)$$

Como puede observarse, las diferencias se manifiestan en relación con las operaciones de bienes realizadas con otros Estados comunitarios y con las prestaciones de servicios. Esto es lógico si tenemos en cuenta que el régimen de tributación vigente para los intercambios de bienes con terceros es el mismo en ambos casos (aplicación del principio de tributación en destino).

Si nos centramos exclusivamente en lo que a los intercambios de bienes se refiere, la razón de esa diferencia es que, mientras que con el PD el Estado h recibía el IVA correspondiente al consumo importado de acuerdo con su tipo impositivo (esa operación tributa en su interior), cuando se introduce el POCC recibe ese mismo IVA, pero calculado aplicando los tipos impositivos del país de origen (la operación tributará en el Estado k aun cuando el IVA recaudado se reembolse después al país h).

Una vez que se aplique el Régimen Definitivo del IVA, el sistema de compensación garantizará que, mientras las adquisiciones de bienes realizadas por los particulares satisfagan el Impuesto en origen, ese ingreso por IVA se reembolsará al Estado en el que tiene lugar el consumo de los bienes. Por lo tanto, el sistema de tributación en origen con mecanismo de compensación financiera puede ser considerado como equivalente al principio de imposición en destino, complementado por un impuesto adicional o por un subsidio a las adquisiciones de bienes para el consumo, de acuerdo con el diferencial de tipos impositivos.

$$T^{POCC} = T^{PI} + \sum_{k \in I} \sum_{i \in N} (\tau_i^k - \tau_i) q_i^k C_i^k + \sum_{k \in W} \tau_s q_s^k C_s^k - \sum_{k \in W} \tau_s q_s C_s^k$$

Esta identidad refleja que los países con tipos impositivos bajos, saldrán beneficiados con el nuevo sistema de tributación (T^{POCC}), mientras que, por el contrario, los Estados que apliquen tipos elevados perderán ingresos. Este hecho justifica la necesidad de lograr una mayor aproximación de los tipos impositivos, para evitar que algunos países resulten perjudicados con el cambio en el régimen de tributación analizado.

En este epígrafe hemos reflejado los resultados que se obtendrían si se aplicase el principio de imposición en origen complementado por un sistema de compensación ideal. La realidad, sin embargo, se situará en un punto intermedio entre dichos resultados y los que hemos visto se obtenían si se aplicase el principio de gravamen en origen sin mecanismo de redistribución de los ingresos fiscales (epígrafe 6.2.3.1). El resultado final dependerá, en última instancia, del sistema que se establezca para la distribución entre los Estados miembros del superávit con el que contará la Caja Central de Compensación.

Comparación del Régimen Transitorio con el principio de imposición en origen con un sistema de compensación como el propuesto por la Comisión en 1987

Y por último, vamos a analizar qué efectos recaudatorios tiene para el país de referencia (h) la substitución del régimen de tributación actualmente en vigor por otro basado en la aplicación del principio de imposición en origen complementado por un sistema de redistribución de ingresos como el propuesto por la Comisión en 1987. Para ello basta con comparar (6.4) y (6.19). Así,

$$T^{RT} = \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i + \sum_{i \in N} \tau_i q_i^{RDM} C_i^{RDM} + \sum_{k \in I} \sum_{i \in N} \tau_i q_i^k C_i^k + \sum_{k \in W} \tau_s q_s^k C_s^k \quad (6.4)$$

$$T^{POCC} = \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i + \sum_{i \in N} \tau_i q_i^{RDM} C_i^{RDM} + \sum_{k \in I} \sum_{i \in N_s} \tau_i^k q_i^k C_i^k + \sum_{k \in W} \tau_s q_s^k C_s^k \quad (6.19)$$

$$T^{POCC} - T^{RT} = \sum_{k \in I/E} \sum_{i \in N} \tau_i^k q_i^k C_i^k - \sum_{k \in I/E} \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i^k \quad (6.21)$$

Si sustituimos el RT actual por el POCC, el país h recibirá (a través del sistema de compensación) el IVA ingresado en el Estado k (que actualmente no recibe) y dejará de percibir el Impuesto cobrado a los consumidores finales de otros Estados miembros (que deberá abonar en la Caja Central) por los bienes que aquellos han adquirido en su interior.

6.2.3.2.B.- Sistema de Compensación propuesto por la Comisión Alemana del Origen⁶⁷⁴

La “Comisión Alemana del Origen”, en su Propuesta de 1994 sobre el Régimen Definitivo de tributación del IVA en la Unión Europea, hacía también referencia a cómo debía funcionar, en su opinión, el mecanismo de compensación financiera que debía acompañar a la implantación del principio de gravamen en origen. Básicamente, esta Comisión se decantaba por la aplicación de un sistema de compensación bilateral. Cada Estado comunitario, tomando como base datos de carácter microeconómico, calcularía las transferencias que debía realizar a cada uno de los restantes Estados miembros, en función de las entregas de bienes y servicios que hubiese efectuado a cada uno de ellos. Estas cantidades serían remitidas mensualmente a los otros Estados. Por su parte, cada país de destino podría verificar si esas cantidades recibidas de los otros Estados son correctas, en función de las cuotas del IVA deducidas en su interior por los sujetos pasivos, correspondientes a las adquisiciones realizadas en cada uno de ellos. En la mayoría de los casos las cantidades recibidas por cada país serían superiores a las cantidades en él deducidas (por las adquisiciones intracomunitarias).

En este sentido, esta Comisión considera que una diferencia de hasta un 10% puede considerarse admisible. No obstante, si se superase este porcentaje, sería necesario realizar ajustes bilaterales, consistentes en distribuir el exceso a partes iguales entre los Estados afectados.

Supongamos dos países comunitarios, h y k , donde h es el Estado de origen, y k el de destino. En este caso las cantidades que h deberá transferir a k vendrán dadas por la expresión

$$h \rightarrow k : \quad \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i q_i V_{ij}^k - \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i^k = \sum_{i \in N} \tau_i q_i E_i^k$$

Por su parte, las cantidades que k deberá remitir a h vienen reflejados por la ecuación

$$k \rightarrow h : \quad \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i^k q_i^k V_{ij}^k - \sum_{i \in N} \tau_i^k q_i^k C_i^k$$

Por lo tanto, y antes de cualquier corrección posterior, la posición del Estado h en el sistema de compensación vendrá dada por la cantidad A , siendo:

$$A = \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i^k q_i^k V_{ij}^k - \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i q_i V_{ij}^k - \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i^k$$

Que A sea positivo ($A > 0$) implica que el Estado h deberá recibir recursos del otro país. Y, por el contrario, si es negativo ($A < 0$), será él el que tendrá que entregar ese importe al otro Estado.

Por otro lado, y teniendo en cuenta lo que planteaba la Comisión alemana, si

$$\sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i^k \leq 0, 1 \left(\sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i q_i V_{ij}^k + \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i^k \right) \quad (6.22)$$

no será necesario realizar ningún ajuste bilateral. Ahora bien, si la expresión anterior no se cumple y

⁶⁷⁴ Ver BUNDESMINISTERIUM DER FINANZAN (1994, 129 y ss.).

$$\sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i^k > 0,1 \left(\sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i q_i V_{ij}^k + \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i^k \right)$$

entonces sí habrá que realizar alguna corrección. En este caso el Estado k deberá devolver al país h una parte del importe que aquel había recibido previamente de éste, cantidad que vendrá dada por S^{kh} , siendo

$$S^{kh} = \frac{\left(0,9 \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i^k - 0,1 \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i q_i V_{ij}^k \right)}{2} \quad (6.23)$$

Si suponemos que no es necesario realizar ajustes bilaterales (porque se cumple (6.22)) la cantidad total en concepto de IVA que corresponde al país h , aplicando un sistema de compensación como el descrito, vendrá dado por la siguiente expresión:

$$T^{POCC} = \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i + \sum_{i \in N} \tau_i q_i^{RDM} C_i^{RDM} + \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \tau_i^k q_i^k C_i^k \quad (6.24)$$

que como puede observarse es exactamente igual al ingreso total (6.19) que recibiría el Estado h si se aplicase un sistema de compensación ideal como el propuesto por la Comisión en 1987.

Por el contrario, si consideramos que sí que hay que realizar ajustes (porque no se cumple (6.22)), para calcular la recaudación total por IVA del país h , tendremos que seguir los siguientes pasos:

1º Determinar el importe de la compensación no corregida que recibirá el Estado h

$$B = A + \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \tau_i^k q_i^k C_i^k$$

2º Calcular la cantidad total de recursos compensatorios que recibirá (entregará) el país h una vez realizadas todas las correcciones necesarias. Para ello basta con partir de la cantidad B y sumarle S^{kh} y restarle S^{hk} .

$$B - S^{hk} + S^{kh} = C = 1,05 \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \left(\tau_i^k q_i^k V_{ij}^k - \tau_i q_i V_{ij}^k \right) + 0,55 \sum_{i \in N} \left(\tau_i^k q_i^k C_i^k - \tau_i q_i C_i^k \right) \quad (6.25)$$

3º Calcular la cantidad C para todos y cada uno de los países de la Unión Europea.

4º Determinar la recaudación total que obtendrá el Estado h , T^{POCC} , que en este caso vendrá dado por la suma de (6.10) y (6.25)

$$T^{POCC} = \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i + \sum_{i \in N} \tau_i q_i^{RDM} C_i^{RDM} + 0,55 \sum_{k \in U/E} \sum_{i \in N} \tau_i^k q_i^k C_i^k + 0,45 \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i q_i C_i^k +$$

$$+ 0,05 \sum_{k \in U/E} \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} (\tau_i q_i V_{ij}^k - \tau_i^k q_i^k V_{ij}^k) \quad (6.26)$$

Y por último, vamos a comparar la recaudación obtenida con esta alternativa (6.26) con la que se obtiene con el Régimen actual (6.4).

$$T^{POCC}(aleman) - T^{RT} = 0,55 \sum_{k \in U/E} \sum_{i \in N} (\tau_i^k q_i^k C_i^k - \tau_i q_i C_i^k) + 0,05 \sum_{k \in U/E} \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} (\tau_i^k q_i^k V_{ij}^k - \tau_i q_i V_{ij}^k)$$

$$(6.27)$$

La diferencia en las recaudaciones depende, por lo tanto, fundamentalmente de las diferencias en los tipos impositivos, del saldo bilateral entre los Estados de las ventas con destino al consumo final en el otro país, y, en menor medida, del saldo comercial de bienes intermedios.

6.2.3.2.C.- El sistema de compensación propuesto por la Comisión en Julio de 1996

Como ya hemos comentado, el 10 de Julio de 1996, la Comisión presentó un nuevo Documento de Trabajo⁶⁷⁵ en relación con el Régimen Definitivo de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias. En él la Comisión analiza los problemas que

⁶⁷⁵ COM (96) 328 final.

plantea el actual régimen transitorio, define los elementos que deben caracterizar al sistema común del IVA y señala también, de forma detallada, qué cambios deben producirse para que éste pueda ser una realidad en un futuro no muy lejano.

Una de las principales novedades de este Documento de la Comisión se refiere al sistema de redistribución de los ingresos por IVA entre los Estados miembros. A diferencia de lo que hasta ahora venía propugnándose en el ámbito comunitario, la Comisión se decanta por la implantación de un mecanismo de compensación de carácter macroeconómico. Es más, el propio Documento señala expresamente que “la reasignación de los ingresos a los Estados miembros no deberá basarse, en ningún caso, en datos extraídos de las declaraciones fiscales de los sujetos pasivos” (sistema microeconómico).

El nuevo sistema de compensación que propone la Comisión se basaría en el cálculo (a partir de los datos de estadísticas nacionales) de las cifras del consumo interno, agrupando los sectores y subsectores utilizados en la contabilidad nacional según su situación con respecto al IVA (fuera del ámbito de aplicación, exentos con o sin derecho a deducción, sujetos al tipo normal o al tipo reducido, etc.). Posteriormente, y aplicando el tipo impositivo adecuado en cada caso, se determinarán los ingresos IVA teóricos de cada uno de los Estados.

De manera que

$$IT_h = \sum_{z=1}^t C_z \tau_z$$

Donde z representa todas y cada una de las t agrupaciones de sectores con una situación similar a efectos del IVA.

$IT_h \rightarrow$ ingresos IVA teóricos que corresponden al Estado h

$C_z \rightarrow$ representa el volumen total de consumo (calculado sobre bases estadísticas) que corresponde a la agrupación z

El siguiente paso consistirá en determinar el porcentaje (p) que corresponde a cada Estado miembro, respecto al total de los ingresos teóricos IVA de todos los países comunitarios. Por lo tanto, p vendrá dado por la siguiente expresión:

$$p^h = \frac{\sum_z C_z^h \tau_z^h}{\sum_{m \in UE} C_z^m \tau_z^m}$$

Este porcentaje p será el que luego se utilizará para redistribuir entre los Estados miembros el total de ingresos IVA que efectivamente se hayan recaudado en toda la Comunidad.

$$T^{POCC} = p^h I$$

Donde $I = \sum_{h \in UE} I_h$ siendo I_h los ingresos totales reales recaudados en el país h .

Hay que señalar, sin embargo, que, aunque la Comisión esboza en su Documento de 1996, las líneas básicas de funcionamiento del sistema de compensación (las que acabamos de comentar) existen todavía numerosos aspectos de relevancia que deberán ser matizados en el Documento específico sobre dicho sistema que la Comisión debería haber presentado al Consejo antes de finales de 1998, de acuerdo con el Programa de Trabajo que se incluye en el Anexo A del Documento COM(96) 328 final.

6.2.3.2.D.- El sistema VIVAT

Como se ha señalado anteriormente, el sistema VIVAT propuesto por Keen y Smith (1996) consiste básicamente en la aplicación de un tipo común único a todas las operaciones que se lleven a cabo entre sujetos pasivos del impuesto, combinado con la implantación de un impuesto nacional sobre las ventas minoristas, cuyo tipo impositivo pueden fijar libremente los Estados. Este sistema, al tiempo que permite a los países

mantener su autonomía fiscal, simplifica enormemente el cálculo de los flujos compensatorios requeridos.

De acuerdo con esto, para determinar el impuesto que deberá satisfacer un sujeto pasivo i en el Estado h bastará con particularizar la expresión (6.9) (lo que deberá ingresar si se aplica el principio de imposición en origen sin sistema de redistribución de los ingresos) teniendo en cuenta los nuevos tipos impositivos, de manera que:

$$T_i^{POSC}(VIVAT) = I - \sum_{k \in U/E} \sum_{j \in N} \tau_j q_j^k V_{ji}^k - \tau_i q_i X_i^{RDM} - \sum_{j \in N} \tau_j q_j^{RDM} V_{ji}^{RDM} \quad (6.28)$$

donde τ_i y τ_j representan el tipo impositivo común (para operaciones entre sujetos pasivos) y el tipo sobre las ventas minoristas, aplicados en h , respectivamente.

Hay que tener en cuenta además, que el tipo impositivo común es el mismo en todos los Estados miembros, y que, por lo tanto, $\tau_i^h = \tau_i^k$

A partir de aquí, y de la misma forma que hemos hecho en casos anteriores, podemos determinar el IVA recaudado por el país de referencia, que vendrá por la siguiente expresión⁶⁷⁶:

$$T^{POSC}(VIVAT) = \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i + \sum_{i \in N} \tau_i q_i^{RDM} C_i^{RDM} + \sum_{k \in U/E} \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i^k + \sum_{k \in U/E} \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} (\tau_i q_i V_{ij}^k - \tau_j q_j V_{ji}^k) + \sum_{k \in W} \tau_s q_s C_s^k$$

Este sistema de tributación propuesto por Keen y Smith también originaba una redistribución de los ingresos fiscales entre los Estados miembros y por ello debía ir complementado por un sistema de compensación. Sin embargo, su funcionamiento sería en este caso más sencillo, al coincidir en los Estados el tipo impositivo que se aplica a las operaciones realizadas entre sujetos pasivos del impuesto.

Recuérdese que,

$$T^{POCC}(VIVAT) = T^{POSC}(VIVAT) + \text{Flujo compensatorio neto}$$

⁶⁷⁶ Por motivos de simplificación, no separamos la tributación de los bienes y de los servicios.

En el régimen concreto que estamos analizando (VIVAT) los flujos compensatorios se determinarán de la siguiente manera:

Flujo compensatorio neto Estado h = cantidades recibidas del sistema de compensación - cantidades entregadas al mismo

Y por lo tanto,

$$\begin{aligned} & \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i q_i^k V_{ij}^k + \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \tau_i^k q_i^k C_i^k - \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i q_i V_{ij}^k - \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \tau_i^k q_i C_i^k = \\ & \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} (q_i^k V_{ij}^k - q_i V_{ij}^k) \tau_i + \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \tau_i^k q_i^k C_i^k - \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \tau_i^k q_i C_i^k \quad (6.29) \end{aligned}$$

El primer término de la ecuación (6.29) representa el flujo compensatorio correspondiente a las operaciones realizadas entre sujetos pasivos. Como puede observarse, éste depende exclusivamente del saldo comercial entre los Estados implicados, no influyendo en este caso las diferencias entre sus tipos impositivos.

La recaudación final por IVA obtenida por el país h , una vez realizados los cálculos necesarios, y suponiendo el funcionamiento ideal del sistema de compensación es la siguiente:

$$T^{VIVAT} = \sum_{i \in N} \tau_i^k q_i C_i + \sum_{i \in N} \tau_i^k q_i^{RDM} C_i^{RDM} + \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N_s} \tau_i^k q_i^k C_i^k + \sum_{k \in W} \tau_s^k q_s^k C_s^k \quad (6.30)$$

Para comparar la recaudación obtenida con este sistema VIVAT y la que obtendrá el Estado de referencia con el principio de imposición en origen con un sistema de compensación como el propuesto por la Comisión europea, basta con fijarnos en las expresiones (6.19) y (6.30). Así,

$$T^{VIVAT} - T^{POCC} = \sum_{i \in N} q_i C_i (\tau_i' - \tau_i) + \sum_{i \in N} q_i^{RDM} C_i^{RDM} (\tau_i' - \tau_i) + \sum_{i \in N} \sum_{k \in JE} q_i^k C_i^k (\tau_i^k - \tau_i) \quad (6.31)$$

La variación en los ingresos por IVA, por tanto, viene marcada por la diferencia entre los tipos minoristas introducidos con el sistema VIVAT para mantener la recaudación (que se verá afectada al modificar y unificar el tipo aplicable a las operaciones entre sujetos pasivos), y los que aplicará a las adquisiciones con destino al consumo final con el POCC. En el caso extremo de que los tipos fuesen los mismos ($\tau_i' = \tau_i$), entonces el efecto recaudatorio sería nulo.

Y por último, señalar que la introducción, en estos momentos, del sistema propuesto por Keen y Smith, tendría claros efectos sobre los ingresos fiscales obtenidos por los Estados miembros. Esta repercusión dependerá no sólo de las diferencias entre el volumen de bienes adquiridos en el país h por consumidores finales de otros Estados miembros y el de los que adquieren en otros países comunitarios los individuos del Estado de referencia, sino que también lo hará (al igual que en el caso analizado previamente) de las diferencias entre los tipos aplicados actualmente sobre las ventas minoristas y los que se exigirían sobre estas mismas operaciones con el sistema VIVAT.

$$T^{VIVAT} - T^{RT} = \sum_{i \in N} q_i C_i (\tau_i' - \tau_i) + \sum_{i \in N} q_i^{RDM} C_i^{RDM} (\tau_i' - \tau_i) + \sum_{k \in N} \sum_{i \in N} \tau_i' q_i^k C_i^k - \sum_{k \in JE} \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i^k \quad (6.32)$$

6.3.- METODOLOGÍA Y FUENTES DE DATOS

Como ya se ha señalado previamente, el objeto principal de nuestro trabajo es analizar cuáles son los efectos (con especial atención al de carácter recaudatorio) que se derivarían para España de la adopción de algunas de las propuestas que se están barajando en relación con la armonización fiscal del IVA. Prestaremos también una especial atención al sistema de redistribución de los ingresos fiscales que deberá acompañar, necesariamente,

la implantación del principio de imposición en origen, analizando, con detalle, los efectos derivados de la adopción final de uno u otro tipo de sistema de compensación. Aunque existen numerosos estudios que analizan aspectos relacionados con el IVA, como el de Hamilton y Whalley (1986), Ballard y Shoven (1987), Ballard et al (1987) o Kehoe et al (1988), la mayoría de estos trabajos no están directamente vinculados con el proceso de armonización fiscal del impuesto que está planteándose en el ámbito comunitario, pues no analizan aspectos concretos de dicho proceso de convergencia fiscal. Sí lo hacen, sin embargo, otros estudios, el más completo de los cuales es, en nuestra opinión, el realizado por FEHR et al (1991). Aun cuando nosotros tomaremos como referencia básica este trabajo, y algunos otros de los mismos autores, existen importantes diferencias entre su análisis y el nuestro, que serán puestas de manifiesto más adelante, a medida que describamos la metodología empleada.

Para llevar a cabo nuestro análisis, se tomará como punto de referencia el sistema de tributación actual (Régimen Transitorio), y a partir de aquí se irán planteando las distintas reformas que han sido (en el pasado) o están siendo debatidas (en el presente) en relación con el futuro del IVA. Los resultados así obtenidos en cada caso se compararán con los de la situación inicial. Este es uno de los aspectos que diferencian nuestro trabajo del de FEHR et al (mencionado anteriormente). Estos autores toman como punto de partida el principio de imposición en destino aplicado en la Unión Europea hasta el año 1993.

Debemos señalar además, que, salvo en aquellos cambios consistentes expresamente en la aproximación de los tipos impositivos, suponemos que éstos no varían, y que lo único que se modifica es el principio impositivo (origen/destino). Lo que queremos ver realmente, es si dicho cambio es o no recomendable dada la estructura actual de diferenciación de tipos impositivos existente dentro y entre los Estados miembros de la UE.

Vamos a centrarnos además, exclusivamente, en los cambios que se producen en relación con el IVA, dejando de lado los efectos que dichos cambios pueden tener sobre otros impuestos, tales como los impuestos sobre la renta, sobre el capital, los impuestos especiales, etc. Somos, sin embargo, conscientes de que en la medida en que la recaudación del IVA disminuya, los Estados pueden verse obligados a incrementar otros de los recursos de sus sistemas impositivos para mantener el nivel de ingresos.

En nuestro estudio diferenciamos dos grandes bloques: España y el Resto de la Unión Europea (en adelante RUE). Dentro de este segundo grupo se incluyen los siguientes Estados: Alemania, Bélgica, Dinamarca, Francia, Grecia, Países Bajos, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Portugal y el Reino Unido⁶⁷⁷. Hemos hecho esta división por varios motivos. En primer lugar porque, aun cuando nos interesa especialmente ver si España sale beneficiada o perjudicada con cada una de las distintas alternativas que se están proponiendo, creemos también que es importante conocer qué ocurre con el resto de países, y más teniendo en cuenta que la exigencia de la unanimidad se mantiene para la adopción de decisiones en el ámbito de la fiscalidad. Y en segundo lugar, por los datos de los que disponíamos. La base principal de nuestro trabajo son las tablas input-output (TIO). Pues bien, el último año para el que existen TIO individuales (por países) publicadas por EUROSTAT es 1985. Esto planteaba dos inconvenientes. Por un lado, su lejanía en el tiempo con respecto al momento presente. Y por otro lado, que no estaban disponibles para todos los países⁶⁷⁸. Este hecho, unido a las pocas perspectivas de que se publiquen tablas más recientes (para el año 1990) antes del año 2000 o 2001, nos llevaron a decantarnos por la utilización de la tabla input-output agregada (para la UE) del año 1991.

Hay que destacar, que no vamos a tener en cuenta en nuestro trabajo el que sería tercer gran bloque, integrado por lo que podíamos denominar Resto del Mundo (RDM), es decir, por aquellos territorios que a efectos del impuesto se consideran terceros países. Esta omisión se debe fundamentalmente a que todas las propuestas viables que se han planteado introducen cambios exclusivamente en el ámbito de las transacciones intracomunitarias, manteniéndose invariado el tratamiento fiscal de las operaciones efectuadas con el RDM. El principio de origen restringido, según la denominación de Shibata (el que vamos a analizar nosotros), mantiene el mismo régimen de tributación (principio de destino) para las operaciones con países no comunitarios⁶⁷⁹.

Para cada bloque hemos distinguido 25 sectores diferentes⁶⁸⁰, los quince primeros se refieren a bienes y el resto representan prestaciones de servicios. Ambos pueden ser

⁶⁷⁷ No se incluyen los tres últimos Estados que se han incorporado a la UE (Austria, Finlandia y Suecia) por ser su adhesión posterior al año que tomamos como referencia.

⁶⁷⁸ Para 1985 sólo están disponibles las tablas de Alemania, Dinamarca, España, Francia, Irlanda, Italia, Países Bajos y Reino Unido. Faltan, por lo tanto, las de Bélgica, Grecia, Luxemburgo y Portugal.

⁶⁷⁹ Por eso cuando se hable de la recaudación obtenida por los Estados hay que tener en cuenta que no se incluye la de las operaciones con países no comunitarios.

⁶⁸⁰ Estos sectores son los siguientes:

utilizados como inputs intermedios en el proceso productivo o ser destinados al consumo o a la exportación. La última rama (“servicios no destinados a la venta”) recoge los servicios públicos, que, como veremos, reciben un tratamiento diferente⁶⁸¹. Esta clasificación se corresponde con la R25 de la NACE-CLIO. Nos hemos decantado por este nivel de agregación por varios motivos. Por un lado, por su carácter oficial, lo que nos va a ser luego muy útil para homogeneizar nuestras fuentes de datos. Y por otro lado, porque consideramos que ese número, siendo lo suficientemente reducido como para hacer manejable el modelo, es adecuado para recoger las diversas situaciones que pueden plantearse desde el punto de vista de los tipos impositivos del IVA.

Para llevar a cabo nuestro estudio necesitamos fundamentalmente cuatro tipos de datos: las tablas input-output, datos sobre el comercio internacional, los tipos impositivos y algunos datos macroeconómicos. No obstante, la base principal está constituida, sin lugar a dudas, por la primera de ellas. Por ello vamos a describir a continuación, en detalle, cómo hemos elaborado las TIO que hemos utilizado para realizar nuestros cálculos.

-
- | | |
|--|---|
| 1.- Agricultura, silvicultura y pesca | 14.- Productos de caucho, plástico |
| 2.- Combustibles y productos energéticos manufactureras | 15.- Productos de otras industrias |
| 3.- Minerales de hierro, no férreos y metales no férreos | 16.- Edificios y obras de ingeniería civil |
| 4.- Minerales no metálicos | 17.- Recuperación, reparación y comercio |
| 5.- Productos químicos | 18.- Restaurantes y alojamientos |
| 6.- Productos metálicos | 19.- Transporte interior |
| 7.- Maquinaria agrícola e industrial | 20.- Transporte marítimo y aéreo |
| 8.- Máquinas de oficinas | 21.- Servicios accesorios a los transportes |
| 9.- Material eléctrico | 22.- Comunicaciones |
| 10.- Medios de transporte | 23.- Créditos y seguros |
| 11.- Comida, bebida, tabaco | 24.- Otros servicios destinados a la venta |
| 12.- Productos textiles, vestidos, calzado | 25.- Servicios no destinados a la venta |
| 13.- Artículos de papel, impresión | |

Las Tablas Input-Output (TIO)

Las Tablas Input-Output constituyen el núcleo estadístico principal de nuestro trabajo. Dados los objetivos que nos proponíamos, eran necesarias, como punto de partida, dos tablas⁶⁸², la de España y la del RUE. La primera de ellas elaborada por el Instituto Nacional de Estadística (INE)⁶⁸³ y la segunda de ellas obtenida, como describiremos más adelante, a partir de la tabla agregada (para la UE en su conjunto) publicada por EUROSTAT⁶⁸⁴. Ambas tablas reflejan los datos correspondientes al año 1991. Sin embargo, estas tablas no podían utilizarse directamente, sino que era preciso prepararlas previamente, para hacerlas homogéneas y para que recogiesen la información que se iba a necesitar posteriormente para hacer los cálculos que nos proponíamos.

Lo primero que hay que tener en cuenta, es que la TIO publicada por EUROSTAT se refiere a la UE en su conjunto, y la que a nosotros nos interesaba era la del RUE, es decir, una vez excluida España. Para poder calcular ésta a partir de aquella, era necesario primero homogeneizarlas, pues el nivel de agregación sectorial, la unidad de cuenta, el desglose de las distintas partidas, entre otros aspectos, variaban de una tabla a otra.

Vamos a describir, a continuación, aunque sea brevemente, las adaptaciones previas que se han realizado, con el fin de construir las tablas definitivas con las que luego hemos operado.

1.- La primera diferencia importante existente entre ambas tablas (la del INE y la de EUROSTAT) es que la de España lleva incorporado el IVA no deducible, mientras que la de la UE viene expresada a precios de producción, netos de todo IVA, incluyéndose el IVA no deducible en una fila específica de la matriz de inputs primarios. Era necesario, por tanto, “extraer” de la TIO española dicho IVA. Para realizar este ajuste hemos utilizado los

⁶⁸¹ Para producir estos servicios el Sector Público utiliza factores productivos (trabajo y capital) e inputs, que adquiere en el mercado. Dichos servicios se venden a las empresas privadas a precios de producción, mientras que por los que vayan a los consumidores finales no se cobra ningún precio.

⁶⁸² También se han utilizado, de forma complementaria, las “Tablas Input-Output de la OCDE”, de 1997 (con datos de 1990), para Dinamarca, Francia, Alemania, Italia, Países Bajos y Reino Unido.

⁶⁸³ INSITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (1997).

⁶⁸⁴ EUROSTAT (1996), suministrada por la Oficina de Publicaciones Oficiales de la Unión Europea, en soporte informático.

coeficientes obtenidos en el modelo CUENTA⁶⁸⁵ (Computacional Unificado Economía Nacional Tablas Analíticas), elaborado por el Ministerio de Economía y Hacienda.

2.- El segundo paso que había que dar era homogeneizar la desagregación sectorial empleada en ambas tablas. Así, la de España diferencia 59 sectores de actividad, mientras que la de la UE utiliza la clasificación NACE-CLIO R25.

Consideramos que diferenciar 25 sectores era suficiente de acuerdo con los objetivos de nuestro trabajo (por los motivos señalados previamente). Para llevar a cabo dicha agregación en la TIO española se tuvieron en cuenta los criterios empleados por EUROSTAT (los de la NACE-CLIO)⁶⁸⁶, tal y como figura en el siguiente cuadro.

Cuadro 50: Agregación sectorial

Sectores	NACE-CLIO R59 vs. R25	Sectores	NACE-CLIO R59 vs. R25
1	010	14	490
2	031, 033, 050, 071, 073, 075, 096, 097, 098, 110	15	450, 510
3	134, 137	16	530
4	151, 153, 155, 157	17	550, 570
5	170	18	590
6	190	19	611, 613
7	210	20	631, 633
8	230	21	650
9	250	22	670
10	270, 290	23	690, PISB*
11	310, 330, 350, 370, 390	24	710, 730, 750, 770, 790
12	410, 430	25	810, 850, 890, 930
13	471, 473		

* PISB = Producción Imputada de Servicios Bancarios

3.- Una vez que las matrices de inputs intermedios de las dos tablas eran homogéneas, era necesario uniformar también las de inputs primarios y las de la demanda final. En esta ocasión, la agregación fue más sencilla, bastando con seleccionar y globalizar aquellas partidas que se consideró interesante que figurasen en ambas tablas.

⁶⁸⁵ BALLESTEROS (1994).

4.- El último paso que era necesario llevar a cabo, para poder calcular la TIO del RUE, era expresar ambas tablas en la misma moneda (ECUs). Para ello se utilizó el tipo de cambio medio de la peseta frente al ECU, para el año 1991, proporcionado por el Banco de España⁶⁸⁷.

5.- Una vez que ya se tenían las TIO de España y de la UE totalmente homogeneizadas, por lo que se procedió a calcular la tabla del RUE.

Cuadro 51: Esquema de la Tabla Input - Output

	1 2 3 425	CI	CPvdo	CPbco	FBK	X	DF	TOTAL EMPLEOS				
1	CONSUMOS		DEMANDA									
2												
3												
.												
.												
.												
25	INTERMEDIOS		FINAL									
CI												
SyS	VALOR AÑADIDO											
Cot SS												
Exc												
VA												
PE												
M												
REC												

CI = consumos intermedios
VA = valor añadido
PE = producción efectiva
M = importaciones
REC = total recursos
SyS = sueldos y salarios
Cot SS = cotizaciones sociales

Exc = excedente bruto explotación
Cpvdo = consumo privado
Cpbco = consumo público
FBK= formación bruta capital
X = exportaciones
DF = demanda final

6.- Sin embargo, para calcular los efectos recaudatorios del cambio en el régimen de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias no era suficiente con tener las TIO globales de España y del RUE, sino que además era necesario disponer, para cada uno de los dos bloques diferenciados, de otras dos Tablas Input-Output: una de origen interior y otra de origen importado, de manera que se diferenciase para todos y cada uno de los distintos componentes del total de recursos (consumos intermedios y valor añadido), qué

⁶⁸⁶ EUROSTAT (1991, 14-16).

⁶⁸⁷ BANCO DE ESPAÑA (1994, 139). 1 ECU = 128,6 ptas. Aunque hemos hecho los cálculos en ECUs, somos conscientes de que la moneda europea es el EURO.

parte se había generado en el interior y cuál se había importado del exterior. Pero además, no bastaba sólo con esta diferenciación, sino que era indispensable también, tener desagregadas las importaciones (exportaciones) según su procedencia (destino). Para obtener esta información, se han utilizado para España datos del INE, y para el RUE, datos sobre comercio internacional de la Contabilidad Nacional del INE y de EUROSTAT⁶⁸⁸.

7.- Y por último, una vez efectuadas todas las operaciones descritas en los seis números anteriores, se realizó un chequeo con MATLAB, para comprobar que nuestros datos eran consistentes y que no había ningún error de cálculo.

Los tipos impositivos

Un dato de gran relevancia en nuestro trabajo son los tipos impositivos del IVA aplicados a los distintos bienes y servicios, en los diferentes Estados⁶⁸⁹. Los tipos empleados (los vigentes a 1 de Enero de 1991) los hemos tomado de la OCDE (1995)⁶⁹⁰, si bien éstos han sido adaptados a nuestro modelo utilizando la información del BIFD.

Para el RUE hemos calculado un tipo común para cada uno de los 25 sectores del modelo. Dicho tipo no es más que una media ponderada de los que se aplican en cada uno de los países que constituyen este bloque, siendo el factor de ponderación la participación del consumo privado (de cada bien en cada país) en el consumo privado total de ese bien.

$$t_i = \sum_{k \in RUE} \frac{C_i^k}{C_i} \tau_i^k$$

Y por último, nos gustaría señalar que todos los cálculos que hemos realizado se han efectuado utilizando el **método de crédito de impuesto** actualmente aplicado en el

⁶⁸⁸ EUROSTAT (1992b).

⁶⁸⁹ Hay que destacar que el tipo aplicable a los servicios no destinados a la venta (servicios que presta el Sector Público) y a los créditos y seguros es cero en todos los casos. Somos, no obstante, conscientes de que, desde el punto de vista de la dinámica del impuesto, no son los mismos efectos los que se derivan de la aplicación de un tipo cero o de una exención. Nosotros, sin embargo, en el modelo no lo hemos tenido en cuenta. Si se corresponden con un tipo cero los exigidos en Reino Unido, Irlanda y Luxemburgo, sobre ciertos bienes.

⁶⁹⁰ OCDE (1995).

Impuesto sobre el Valor Añadido. Algunos autores alemanes proponen la implantación del principio de imposición en origen aplicando el método de sustracción⁶⁹¹. Nosotros no vamos a plantearnos esta posibilidad por varios motivos. En primer lugar, porque en ningún documento de los presentados por la Comisión en relación con el Régimen Definitivo del IVA se ha planteado siquiera la posibilidad de cambiar el sistema de cálculo aplicado en dicho impuesto. En segundo lugar, porque plantearía muchos problemas en la práctica la coexistencia de ambos métodos: el de sustracción para las operaciones entre Estados comunitarios, y el de crédito para las transacciones con terceros países. La posibilidad de implantar el sistema de sustracción a nivel mundial nos parece hoy por hoy completamente utópica. En tercer lugar, porque los resultados del análisis realizado por FEHR et al (1994) en relación con la introducción de este sistema de sustracción, reflejan que su implantación supondría no sólo pérdidas de bienestar para la UE en su conjunto, sino también efectos muy diversos (en cuanto al signo y a su cuantía) entre los Estados miembros. Y en cuarto lugar, porque existen dificultades, a nivel mundial, de normalización contable, pues este método exige una contabilidad analítica sofisticada. Por todo ello, en nuestra opinión, resulta enormemente difícil cambiar el sistema de funcionamiento del IVA.

La medición de los efectos sobre el bienestar

El objetivo final de nuestro trabajo es analizar qué efectos económicos tienen para los Estados miembros las distintas propuestas que se están planteando en relación con el proceso de armonización del IVA. Esto nos permitirá ver si realmente les merece la pena o no (porque salgan claramente beneficiados/perjudicados) a los Estados miembros sustituir el régimen de tributación actual por alguna de las distintas alternativas que se están barajando. En la medida en que no todos los países mejoren su situación, o que incluso, como veremos, alguno de ellos la empeore, será muy difícil alcanzar la unanimidad requerida para introducir cualquier modificación en el ámbito de la fiscalidad. Por esto, aunque nuestro interés principal es analizar cómo afectan a España los distintos cambios

⁶⁹¹ Para un análisis más detallado en este sentido ver FEHR et al (1994).

propuestos, haremos referencia también a los efectos que éstos tienen para el resto de Estados miembros.

Para explicar los efectos sobre el bienestar recurriremos al efecto renta y al efecto sustitución. En unas economías abiertas (como lo son las de los países de la UE), se puede diferenciar a su vez, para cada uno de ellos, un efecto interno y otro internacional.

El efecto renta nacional: éste surge cuando cambia la renta real de los consumidores. Ahora bien, como nosotros suponemos que cualquier ingreso fiscal adicional que obtenga el gobierno revierte directamente a sus consumidores, vía transferencias, este efecto resulta irrelevante. La disminución inicial de la renta se ve compensada con un aumento posterior de la misma de igual cuantía.

El efecto renta internacional: éste se produce por la existencia de exportaciones e importaciones fiscales. En el primer caso, los ingresos por IVA van a parar a las arcas de un Estado, mientras que la carga fiscal recae sobre los residentes en el otro país. La exportación fiscal es equivalente, por lo tanto, a una transferencia desde el país extranjero al nacional. Esto supone una disminución del bienestar en el Estado donatario. Las importaciones fiscales actúan en sentido contrario. Ahora bien, lo que nos interesa realmente son las exportaciones fiscales netas (una vez deducidas las importaciones). Hay que tener en cuenta además, que lo que para un territorio es exportación fiscal para el otro es importación, por lo que la suma de ambas, a nivel global (en nuestro caso para la UE) es cero.

El efecto sustitución internacional: éste se produce como consecuencia del poder monopolístico que pueden ejercer en los mercados internacionales algunos países, actuando a través de los impuestos indirectos (estableciendo una carga fiscal más gravosa para sus importaciones que para sus exportaciones). Esto afectará a su relación real de intercambio, y en última instancia, a su bienestar.

Nótese que el efecto sustitución nacional e internacional actúan en sentido contrario. Así, para aumentar el bienestar de un país, el primero de ellos exige una cierta aproximación de los tipos impositivos, mientras que para el segundo de ellos es deseable una diferenciación en los mismos. En la práctica resulta muy difícil separar ambos efectos por lo que se calculará el efecto sustitución global. Para ello se determinará el efecto total

sobre el bienestar. Después se anulará el efecto renta internacional (sobre la base de que existe algún sistema de redistribución entre los Estados miembros), de manera que lo que quede será el efecto sustitución total.

Para determinar los efectos sobre el bienestar de un determinado cambio en el IVA, vamos a utilizar un indicador comúnmente utilizado y aceptado, la Variación Equivalente Hicksiana (VEH)⁶⁹². Esta puede definirse como la cantidad de dinero que debe darse o recibirse de un consumidor para que éste se encuentre en la misma situación de bienestar en la que estaría tras un cambio en los precios.

$$VEH = \frac{U_1 - U_0}{U_0} Y_0$$

donde U_0 y U_1 reflejan los niveles de utilidad antes y después del cambio e Y_0 representa el nivel de renta en la situación inicial.

Una VEH positiva (negativa) refleja una mejora (empeoramiento) en el bienestar. Para determinar el bienestar global de la UE bastará con sumar las VEH de cada país.

Ahora bien, para poder calcular la VEH se necesita conocer el nivel de utilidad del consumidor representante en cada Estado. Para ello hemos recurrido a una función de utilidad CES del tipo⁶⁹³:

⁶⁹² Aun cuando la VEH es la más utilizada en la literatura económica, en los estudios que tratan de evaluar los efectos sobre el bienestar de distintas reformas impositivas, puede utilizarse también otra medida del bienestar, la Variación Compensatoria Hicksiana, que refleja la renta adicional que debe recibirse o entregarse al consumidor para mantener el nivel de utilidad que tenía antes del cambio.

$$VCH = \frac{U_1 - U_0}{U_0} Y_1$$

A diferencia de la VEH, una mejora en el bienestar implica una VCH de signo negativo, y viceversa.

⁶⁹³ Este tipo de funciones de utilidad es muy utilizada en los modelos de equilibrio general que tratan de medir el impacto de determinadas reformas fiscales. Ver por ejemplo, FEHR et al (1991), BALLARD et al (1985), HIRTE y WIEGARD (1988), PIGGOTT (1988), SHOVEN (1983), SHOVEN y WHALLEY (1984) y WHALLEY (1991).

$$U = \left(\sum_{i \in N} \beta_i^{1/\nu} C_i^{\frac{\nu-1}{\nu}} \right)^{\frac{\nu}{\nu-1}}$$

donde C_i es la cantidad del bien i demandada por el consumidor; β_i son los parámetros de participación, y ν_i es la elasticidad de sustitución⁶⁹⁴.

6.4.- PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS

En este epígrafe vamos a presentar, y lo que es más importante, analizar los resultados obtenidos en las simulaciones que hemos realizado.

Conviene recordar que en todos los casos se toma como punto de referencia el régimen transitorio, actualmente en vigor. Y en relación con éste nos decantamos por la “opción mixta”, de acuerdo con la cual todas las compras con destino al consumo final quedarán sujetas al Impuesto en el país de origen. Somos conscientes, sin embargo, de la existencia de los regímenes particulares, que determinan el gravamen de algunas operaciones (determinadas ventas a distancia, adquisiciones no sujetas y adquisiciones de medios de transporte nuevos) en destino. Aun cuando algunos autores (Fehr, Wiegard y Rosenberg) consideran que la “opción cambiante”⁶⁹⁵ es más realista, las dificultades que plantea en la práctica la adopción de esta alternativa, así como nuestras reservas (ya señaladas) sobre el grado de libertad de los consumidores finales para decidir dónde quieren que tributen sus adquisiciones, nos han llevado a elegir la “opción mixta”.

Antes de entrar de lleno en el análisis de los resultados obtenidos, nos gustaría llamar la atención sobre otra cuestión. A lo largo del epígrafe se van a presentar una serie de números, que son el resultado de los experimentos realizados, teniendo en cuenta las simplificaciones y las hipótesis de partida. Por ello, estas cifras no deben ser

⁶⁹⁴ El valor de la elasticidad de sustitución se ha tomado de la literatura, y más concretamente de FEHR et al (1991, 53).

⁶⁹⁵ Según la “opción cambiante” los consumidores de los Estados miembros elegirán dónde se gravarán sus operaciones (en origen o en destino) según el nivel de los tipos impositivos. De manera que, cuando compren a países con bajos (altos) tipos (en relación a los suyos), optarán por el principio del país de origen (destino).

sobrevaloradas, siendo lo verdaderamente relevante, su importancia relativa (en comparación con los obtenidos en otras simulaciones), y sobre todo las conclusiones económicas que de ellas pueden extraerse, que pueden ser útiles a la hora de determinar cuál de las opciones planteadas es más beneficiosa (perjudicial) para España.

6.4.1.- La adopción del principio de origen restringido sin sistema de compensación

Antes de ver los efectos derivados de la substitución del régimen actual de tributación por el principio de imposición en origen, sin sistema complementario de redistribución de los ingresos, y, dado que vamos a ver cómo cambia la recaudación del IVA con las distintas alternativas (en relación con la obtenida en el Régimen Transitorio), es necesario calcular previamente, a partir de los datos de nuestras tablas input-output, los ingresos por IVA que obtiene cada bloque con el sistema actual.

Para calcular la recaudación por IVA obtenida por cada uno de los dos bloques con el RT, basta con particularizar la identidad (6.4) para nuestra situación concreta. Para ello utilizaremos la letra E para referirnos a España y RUE para el Resto de la Unión Europea. De manera que⁶⁹⁶:

$$T_E^{RT} = \sum_{i \in N} \tau_i^E q_i^E C_i^E + \sum_{i \in N} \tau_i^E q_i^F C_i^{ERUE}$$

Y, de la misma manera,

$$T_{RUE}^{RT} = \sum_{i \in N} \tau_i^{RUE} q_i^{RUE} C_i^{RUE} + \sum_{i \in N} \tau_i^{RUE} q_i^{RUE} C_i^{RUEE}$$

⁶⁹⁶ T_E^{RT} refleja el IVA recaudado por España en todas las operaciones que se llevan a cabo en el ámbito de la UE. Para determinar la recaudación global obtenida, habría que sumar la ingresada en las transacciones realizadas con el RDM (tal y como se recoge en (6.4)). Esta cantidad no se tendrá en cuenta en las distintas simulaciones, porque, como ya se ha señalado, las variaciones en el régimen de tributación del IVA que se están planteando a nivel comunitario no afectan a las relaciones mantenidas con el RDM, que seguirán gravándose de acuerdo con el principio de imposición en el país de destino.

exportaciones y las importaciones con destino al consumo final, siendo ésta claramente negativa para España⁶⁹⁸.

Una vez que ya se conocen los ingresos fiscales obtenidos con el régimen actual de tributación, vamos a ver qué repercusiones tendría la introducción del principio de imposición en origen, sin ningún sistema de compensación financiera.

Es importante destacar, que este cambio origina únicamente un efecto renta, siendo el efecto sustitución nulo. O en otras palabras, las características desde el punto de vista de la eficiencia de ambos sistemas son idénticas; sólo varían sus efectos redistributivos. Además, en esta ocasión los cambios en la recaudación del IVA coinciden totalmente con las “exportaciones fiscales netas”, no siendo necesario, por tanto, calcularlas de forma separada.

Tal y como se refleja en la identidad (6.13) (una vez particularizada), la variación en la recaudación fruto del cambio anterior, vendrá dada por

$$T_E^{POSC} - T_E^{RT} = \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i^E q_i^E V_{ij}^{ERUE} - \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i^{RUE} q_i^{TUE} V_{ij}^{RUEE} \quad (6.33)$$

$$T_{RUE}^{POSC} - T_{RUE}^{RT} = \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i^{RUE} q_i^{RUE} V_{ij}^{RUEE} - \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i^E q_i^E V_{ij}^{ERUE} \quad (6.34)$$

Como se desprende de las identidades anteriores, el efecto final vendrá dado por la diferencia entre el IVA de las adquisiciones intracomunitarias y el de las entregas intracomunitarias.

El que España aumente o disminuya su recaudación dependerá no sólo de la diferencia que exista entre su tipo impositivo (τ_i^E) y el del RUE (τ_i^{RUE}), sino que lo hará

⁶⁹⁷ Esta recaudación se ajusta a estimación realizada por el Instituto de Estudios Fiscales. Ver Romero, D. Et al (1995).

⁶⁹⁸ EUROSTAT (1992b).

también del saldo comercial de España con el RUE (entregas - adquisiciones intracomunitarias)⁶⁹⁹.

El siguiente cuadro refleja los resultados de las simulaciones. La primera columna recoge las variaciones de recaudación en términos absolutos (millones de ECUs), mientras que la segunda y tercera columnas reflejan la variación con respecto a la recaudación con el RT, y en relación con el PIB, respectivamente.

Cuadro 53: Variación en la recaudación con el POSC respecto a la obtenida con el RT

	Millones ECUs	% sobre recaudación RT	% sobre PIB	VEH
ESPAÑA	- 2.115	- 7,88	- 0,53	- 1.903,6
RUE	+ 2.115	+ 0,63	0,046	+ 1.903,6
TOTAL UE	0			0

De la tabla anterior pueden extraerse diversas conclusiones. La primera de ellas es que el efecto global del cambio de régimen para la UE es nulo. Esto es lógico si tenemos en cuenta que las pérdidas de recaudación para un bloque suponen ganancias para el otro. Sin embargo, aun cuando el resultado total es nulo, los efectos de la introducción del POSC son muy diferentes para cada bloque. Así, como se observa en la tabla anterior, España resulta claramente perjudicada con el cambio analizado, experimentando una pérdida recaudatoria de 7,88 puntos porcentuales (respecto a la situación inicial). Este hecho se explica fácilmente si tenemos en cuenta que el saldo comercial de bienes y servicios intermedios (que van a incorporarse al proceso productivo) de España respecto al RUE es negativo y que, además, los tipos impositivos españoles son, por lo general, inferiores a los que se aplican en el RUE. Por lo tanto, ambas circunstancias, lejos de compensarse, actúan en el mismo sentido, agravando los efectos recaudatorios negativos para España. Todo lo contrario puede argumentarse, sin embargo, para el RUE.

Hay que destacar que, aunque el RUE en su conjunto experimenta un ligero aumento en su recaudación por el IVA (del 0,63% con respecto a los ingresos que obtenía

⁶⁹⁹ El cambio en el régimen de imposición afecta fundamentalmente al IVA correspondiente a las adquisiciones y a las entregas intracomunitarias, ya que, cuando se aplica el RT, el Impuesto devengado con motivo de una adquisición intracomunitaria se ingresa en las arcas del país de destino, mientras que cuando se aplique el POSC dicho IVA irá a parar a la Hacienda del Estado de origen. El país de destino, por lo tanto, perderá ese IVA. Por el contrario, con el POSC, recaudará el impuesto correspondiente a las entregas intracomunitarias (que antes no recibía al ser ingresado en destino).

con el RT), los efectos reales del cambio de régimen serán muy distintos para cada uno de los países que lo componen.

Así, por ejemplo, es de esperar que los Países Bajos sean el Estado que obtenga una ganancia más importante, porque tiene un gran superávit en sus intercambios intracomunitarios, y además, tiene unos tipos impositivos elevados. Otros Estados que resultarían beneficiados son Irlanda y Dinamarca (pues tienen saldo positivo - aunque bastante inferior al de Países Bajos- y tipos elevados). En otros países, sin embargo, como Alemania o Francia, los efectos de los tipos impositivos y de la balanza comercial actúan en sentido contrario. Así, en Alemania, aunque el volumen de sus entregas intracomunitarias supera al de sus adquisiciones, el IVA de sus compras es mayor (pues sus tipos de gravamen son relativamente bajos). Lo contrario ocurre con Francia. Aunque tiene un gran déficit comercial de bienes intermedios, sus tipos de gravamen son relativamente elevados. Ambos efectos actúan en dirección opuesta, compensándose y produciendo un efecto de reducida dimensión para estos Estados.

Un país que vería disminuir sus ingresos por IVA, igual que España, es el Reino Unido, pues a su déficit comercial se unen sus bajos tipos impositivos.

Así podríamos explicar lo que ocurre con el resto de países.

Por lo tanto, desde el punto de vista recaudatorio, la introducción del POSC no resulta ni beneficiosa ni perjudicial para todos los Estados miembros. Sin embargo, en la medida en que algunos países experimentan fuertes disminuciones de sus ingresos fiscales, nos parece difícil que se consiga la unanimidad requerida para la adopción de decisiones en el ámbito de la fiscalidad.

Si nos fijamos en la tercera columna, que refleja los efectos sobre el bienestar, medidos por la Variación Equivalente Hicksiana, los valores son muy cercanos y similares en signo (como no podía ser de otra manera) a las variaciones en la recaudación. Como ya se ha puesto de manifiesto anteriormente, los efectos sobre el bienestar del cambio de tributación que estamos analizando se explican exclusivamente por el efecto renta, al ser el efecto sustitución nulo.

6.4.2.- La adopción del principio de imposición en origen con sistema de compensación

La Comisión Europea, perfectamente consciente, desde un primer momento, de que la introducción del principio de imposición en origen provocaría importantes efectos redistributivos para algunos países (puestos de manifiesto en el epígrafe anterior), ha planteado en todo momento la necesidad de complementar este tipo de tributación con un sistema de compensación financiera, que respetase la naturaleza del IVA y que, por lo tanto, garantizase que el Impuesto fuese a parar a las arcas del Estado en el que tiene lugar el consumo final de los bienes. La introducción de un sistema de compensación se considera pues indispensable. Las distintas propuestas presentadas, en relación con el IVA, tanto por las instituciones comunitarias, como por la Comisión alemana del Origen, por el Instituto de Estudios Fiscales de Londres, o por algunos autores concretos (p. ej. Vanistendael) refrendan la necesidad de introducir un mecanismo de compensación. No existe, sin embargo, el mismo acuerdo unánime sobre el funcionamiento concreto de dicho mecanismo. Unos consideran que la compensación debe realizarse bilateralmente entre los Estados afectados; otros son partidarios de la existencia de una Caja Central a través de la cual se canalice la redistribución de los ingresos por IVA; otros, sin embargo, se decantan por un sistema de tipo macroeconómico.

Nosotros vamos a analizar en detalle las principales alternativas presentadas en relación con el sistema de compensación. Pero primero vamos a ver qué efectos globales tendría la substitución del Régimen actual de tributación por uno basado en la aplicación del principio de imposición en origen complementado con un sistema de redistribución de ingresos ideal.

En este caso, al igual que en la opción anterior, el efecto substitución es nulo. Por otro lado, tampoco hay exportaciones fiscales netas (a diferencia de lo que ocurría con el POSC) pues éstas se neutralizan con los flujos compensatorios. Sí se producirán, sin embargo, variaciones en los ingresos fiscales obtenidos por los dos bloques analizados. Así, por ejemplo, España recibirá una cantidad $(\tau_i^{RUE} q_i^{RUE} C_i^{RUEE})$ que ahora no percibe, y en cambio tendrá que entregar al otro bloque una renta $(\tau_i^E q_i^E C_i^{ERUE})$ con la que se queda actualmente.

Los efectos que queremos calcular vendrán dados por la siguiente expresión:

$$T_E^{POCC} - T_E^{RT} = \sum_{i \in N} \tau_i^{RUE} q_i^{RUE} C_i^{RUEE} - \sum_{i \in N} \tau_i^E q_i^E C_i^{ERUE} \quad (6.35)$$

De manera que España verá incrementada su recaudación por el importe del IVA correspondiente a las adquisiciones efectuadas por sus consumidores finales en el RUE, y, por otro lado, la verá disminuida por el impuesto satisfecho en España por los bienes adquiridos aquí por consumidores finales del RUE (que en estos momentos ingresa, pero que luego deberá reembolsar al otro bloque).

Y de la misma forma,

$$T_{RUE}^{POCC} - T_{RUE}^{RT} = \sum_{i \in N} \tau_i^E q_i^E C_i^{ERUE} - \sum_{i \in N} \tau_i^{RUE} q_i^{RUE} C_i^{RUEE} \quad (6.36)$$

Los resultados concretos que se han obtenido, al calcular las expresiones anteriores aplicando los datos concretos de nuestro modelo, son los que figuran en el siguiente cuadro:

Cuadro 54: Variación de la recaudación con el POCC respecto al RT

	Recaudación		
	En millones ECUs	En % sobre Recaudación RT	En % sobre PIB
ESPAÑA	+ 772	+ 2,88	+ 0,19
RUE	- 772	- 0,23	- 0,017
TOTAL UE	0		

De las cifras anteriores podemos extraer varias conclusiones. En primer lugar, que el efecto global para la UE en su conjunto es nulo. Esto es perfectamente lógico si tenemos en cuenta que con el sistema de compensación lo único que se está produciendo es una redistribución de los ingresos fiscales entre los dos bloques analizados: España y el RUE. Lo que recibe España de más, supone una disminución de la recaudación por IVA para el RUE, y viceversa.

Pero lo que más llama la atención, sin duda, es el cambio del signo de los efectos recaudatorios para cada bloque (positivo para España y negativo para el RUE) con respecto al POSC analizado en el epígrafe anterior (cuadro 53)⁷⁰⁰. En este caso, España sale claramente beneficiada con el cambio propuesto (RT→POCC), si bien, en términos relativos, la ganancia que se obtiene en este caso (+ 0,19%) es inferior a la pérdida cosechada al aplicar el principio de tributación en origen sin sistema de compensación (-0,53%). El RUE, por el contrario, sale perjudicado si el principio del país de origen va acompañado de un sistema de compensación perfecto. Estos hechos pueden explicarse claramente si nos fijamos en la expresión (6.35).

Como se desprende de dicha identidad, el efecto final para España (y de igual forma para el RUE) depende, no sólo del nivel de sus tipos impositivos y de los del otro bloque, sino también de la diferencia que exista entre el consumo en cada bloque de bienes adquiridos en el otro. Aunque los tipos impositivos españoles son en la mayoría de los casos inferiores a los tipos comunes del RUE, sin embargo, los datos del consumo final son beneficiosos para España, ya que el importe del consumo en España de bienes adquiridos en el RUE supera ampliamente al del consumo en el RUE de bienes comprados en España. Aunque ambas circunstancias actúan en sentido opuesto, la segunda de ellas predomina claramente sobre la primera, resultando por ello un aumento final en la recaudación para España.

Hay que destacar además, que aun cuando el RUE, como tal, pierde recaudación con el cambio analizado, ello no implica necesariamente que todos los países que lo componen vean también disminuir sus ingresos por IVA.

En las simulaciones que estamos comentando hemos supuesto un funcionamiento ideal del sistema de compensación. Sin embargo, en la práctica será muy difícil conocer, en ausencia de fronteras, el volumen de las importaciones/exportaciones con destino al consumo final. Por otro lado, hay que destacar el poco interés que mostrarán los gobiernos para controlar peticiones dudosas o fraudulentas del IVA correspondientes a adquisiciones intracomunitarias de bienes llevadas a cabo por sus sujetos pasivos (siempre que no le supongan a él una pérdida recaudatoria). Estos factores harán, que en la práctica, el sistema de compensación no funcione perfectamente y que, por lo tanto, los efectos derivados del

⁷⁰⁰ Recordar cómo de acuerdo con los datos obtenidos en la simulación anterior España (RUE) resultaba

cambio de régimen que estamos analizando (RT → POCC) no sean exactamente los señalados. Como consecuencia, se producirán modificaciones en el importe final del IVA recaudado por cada bloque (con respecto al que hemos comentado). La creencia de que el funcionamiento del sistema de compensación se alejará en la práctica de su situación ideal no es, en absoluto, novedosa, ni exclusiva nuestra, y por ello, en las distintas propuestas que se han presentado, se introducen variaciones significativas en lo que se refiere al funcionamiento de dicho sistema. Nosotros vamos a estudiar detalladamente, desde un punto de vista analítico, los efectos concretos que se derivarían de la implantación de cada uno de los distintos sistemas propuestos, para concluir al final cuál se aproximaría más a la situación ideal anteriormente descrita.

6.4.2.1.- EL SISTEMA DE COMPENSACIÓN PROPUESTO POR LA COMISIÓN EUROPEA EN 1987

La Comisión Europea describía en su Documento de 1987 cómo debía funcionar el mecanismo de redistribución de los ingresos por IVA. Para ello, planteaba un sistema cuyo pilar básico era la existencia de una Caja Central, a través de la cual se canalizarían los flujos compensatorios entre los Estados miembros. De manera que cada país calcularía su posición neta frente a dicha Caja Central, restando del IVA ingresado en él por los bienes (intermedios o para el consumo final) con destino al resto de la Unión Europea, el IVA deducido en su interior (correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas) por sus sujetos pasivos. Si esta diferencia fuese positiva, el país en cuestión debería ingresar ese importe, mientras que si fuese negativa solicitaría a la Caja Central que le reintegrase esa cantidad. Ahora bien, como los ingresos y las peticiones realizadas por los Estados miembros no coincidirán (al no poder reclamar los países el IVA correspondiente a las compras de bienes efectuadas por sus consumidores finales en otros Estados, que sí se ha ingresado en el país de origen)⁷⁰¹, la Caja Central tendrá siempre un superávit. La

claramente perjudicada (beneficiada) cuando el RT se sustituya por el POSC.

⁷⁰¹ No hay que olvidar que los países sí pueden pedir al sistema de compensación el IVA que se han deducido en su interior los sujetos pasivos, correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias de

Cuadro 55: Funcionamiento del sistema de compensación propuesto por la Comisión Europea (1987)

POSICIÓN ESPAÑA		POSICIÓN RUE	
Lo que entregará (A)=	IVA entregas intracomunitarias a sujetos pasivos del RUE + IVA bienes adquiridos en España para su consumo final en el RUE	Lo que entregará (D)=	IVA entregas intracomunitarias a sujetos pasivos de España + IVA bienes adquiridos en RUE para su consumo final en España
Lo que pedirá (B) =	IVA adquisiciones intracomunitarias	Lo que pedirá (E) =	IVA adquisiciones intracomunitarias
Posición en sistema compensación =	$A - B = C$ Si $A > B$ ($C > 0$) → ingresará la diferencia Si $A < B$ ($C < 0$) → recibirá la diferencia	Posición en sistema compensación =	$D - E = F$ Si $D > E$ ($F > 0$) → ingresará la diferencia Si $D < E$ ($F < 0$) → recibirá la diferencia
		$F - C = \text{EXCEDENTE DEL SISTEMA DE COMPENSACIÓN}$	
IVA por bienes consumidos en España pero adquiridos en el RUE		IVA por los bienes consumidos en RUE pero adquiridos en España	

Comisión, sin embargo, no especificaba cómo debía repartirse este excedente. La figura siguiente refleja cómo funcionará este sistema de compensación en nuestro caso concreto y a continuación se recogen en el siguiente cuadro los resultados obtenidos en nuestro modelo.

Cuadro 56: Flujos del sistema de compensación propuesto por la Comisión en 1987
(en millones ECUs)

ESPAÑA				RUE			
LO QUE ENTREGARÁ (A) =		3.036		LO QUE ENTREGARÁ (D) =		5.924	
LO QUE PEDIRÁ (B) =		4.198		LO QUE PEDIRÁ (E) =		2.082	
POSICIÓN	NETA	EN	- 1.161	POSICIÓN	NETA	EN	3.841
SISTEMA	COMPENSACIÓN			SISTEMA	COMPENSACIÓN		
(C) ¹ =				(F) ¹ =			

EXCEDENTE (G) = 2.680			
↓			
Reparto ideal excedente			
↙		↘	
Para España 1.726		Para RUE 954	
↓		↓	
IVA por consumo en España de bienes adquiridos en RUE (H)		IVA por consumo en RUE de bienes adquiridos en España (I)	

(1) Las cifras positivas representan ingresos que ese bloque deberá hacer a la Caja Central y las negativas reflejan cantidades que ese bloque tendrá que recibir del Sistema de Compensación			
---	--	--	--

bienes efectuadas por éstos, pues esta información se recoge en las declaraciones-liquidaciones periódicas del IVA presentadas en su interior. No ocurre lo mismo, sin embargo, con el IVA pagado por los consumidores finales, correspondiente a los bienes adquiridos en otros países. En este caso, como los particulares no presentan declaraciones, y en ausencia de fronteras entre Estados, resulta imposible para los países conocer estos datos para solicitar que ese IVA les sea reembolsado.

Como se observa en dicha tabla, España es una solicitante neta de recursos al sistema de compensación (- 1.161 millones ECUs), mientras que el RUE deberá ingresar fondos por valor de 3.841 millones ECUs. Ambas cifras no coinciden (como era lógico esperar), representando la diferencia entre ellas el excedente que tendrá el sistema de compensación. Éste es igual a la suma del IVA correspondiente a los bienes comprados en el RUE, pero consumidos finalmente en España, y del IVA ingresado en España por consumidores finales del RUE⁷⁰².

Aun cuando el Resto de la Unión Europea resulta globalmente deudor del sistema de compensación, la posición respecto de la Caja Central de cada uno de los Estados que la componen tendrá diferente signo e importe, dependiendo, para cada caso concreto, de la cuantía de las distintas partidas que la determinan (D, E y F)⁷⁰³.

En los dos cuadros siguientes se refleja de forma esquemática cuáles son los efectos globales que para España y para el RUE tiene la substitución del Régimen actual (RT) por un régimen basado en la aplicación del principio de imposición en origen, complementado por un sistema de compensación financiera como el propuesto por la Comisión. Como se observa en el cuadro correspondiente a España, el efecto total para nuestro país dependerá de cómo se reparta el excedente que tendrá la Caja Central. Si este reparto se hace en función del consumo final real de los bienes en cada bloque, España saldrá beneficiada, obteniendo una recaudación de 27.598 millones de ECUs. Pero si, por el contrario, consideramos la posición totalmente opuesta (el excedente no se reparte) entonces España sufrirá una pérdida de recaudación, por un importe de 954 millones ECUs.

⁷⁰² El hecho de que el valor del excedente (G) coincida con la suma de H e I (obtenidos de forma independiente) es, sin lugar a dudas, una buena prueba de la consistencia de nuestros cálculos.

Cuadro 57: Recaudación total obtenida por ESPAÑA con el principio de imposición en origen y con sistema de compensación de la Comisión (1987)

(en millones de ECUs)

1.- Recaudación con Régimen Transitorio		26.826
2.- Paso Régimen Transitorio a Principio origen sin compensación		- 2.115
RT → POCC Con sistema compensación de la Comisión (1987)	3.- Posición neta en sistema compensación	+ 1.161
	4.- Por reparto ideal excedente	+ 1.726
	5.- Si no se reparte excedente	0
	6.- RT→POCC con funcionamiento sistema compensación ideal (6=3+4+2)	+ 772
	7.- RT→POCC sin repartir excedente (7=3+2)	- 954
	8.- Recaudación total POCC con sistema compensación ideal (8=1+2+3+4)	27.598
9.- Recaudación total POCC sin reparto excedente (9=1+2+3)		25.872

En la práctica es muy difícil que se dé cualquiera de estas dos situaciones extremas. La primera de ellas porque no hay fronteras y porque los consumidores finales no presentan declaraciones del IVA. Por ello resultará muy complicado disponer de la información necesaria para repartir adecuadamente el superávit. Y la segunda de ellas porque no estaría justificado que la Caja Central se quedase con ese dinero, al mismo tiempo que se iría en contra de la propia naturaleza del IVA.

Un razonamiento similar podría hacerse para el RUE en su conjunto, si bien hay que señalar, que en este caso, independientemente de cómo se reparta el excedente de la Caja Central, el bloque analizado sufrirá una disminución de sus ingresos fiscales. Eso sí, el importe exacto de esa disminución sí dependerá de cómo se lleve a cabo el reparto. Hay que insistir nuevamente en que algunos de los países que componen este bloque saldrán beneficiados con el cambio de régimen, mientras que a otros les ocurrirá todo lo contrario.

⁷⁰³ La posición de los distintos Estados miembros en el sistema de compensación será analizado en detalle más adelante.

Cuadro 58: Recaudación total obtenida por RUE con el principio de imposición en origen y con sistema de compensación de la Comisión (1987)

(en millones de ECUs)

1.- Recaudación con Régimen Transitorio		335.670
2.- Paso Régimen Transitorio a Principio origen sin compensación		+ 2.115
RT → POCC Con sistema compensación de la Comisión (1987)	3.- Posición neta en sistema compensación	- 3.841
	4.- Por reparto ideal excedente	+ 954
	5.- Si no se reparte excedente	0
	6.- RT→POCC con funcionamiento sistema compensación ideal (6=3+4+2)	- 772
	7.- RT→POCC sin repartir excedente (7=3+2)	- 1.726
	8.- Recaudación total POCC con sistema compensación ideal (8=1+2+3+4)	334.898
	9.- Recaudación total POCC sin reparto excedente (9=1+2+3)	333.944

Por último nos gustaría contrastar los datos que hemos obtenido nosotros con los resultados de otros estudios. Para ello nos serviremos del siguiente cuadro.

Antes de entrar a comentar los datos recogidos en esta tabla nos gustaría hacer una precisión. Conviene tener muy presente que los resultados de cada uno de estos trabajos han sido calculados en momentos del tiempo muy diferentes, lo que a priori puede justificar las enormes disparidades que existen entre ellos a primera vista⁷⁰⁴. Así, el trabajo de FEHR et al (1995) utiliza datos de 1981. Esto explica que, aun en el supuesto de que empleen los mismos tipos impositivos utilizados por la Comisión cinco años después (columna 2) las diferencias en los resultados sean todavía significativas. Las divergencias que existen entre los datos de las columnas (2) y (3), no sólo en cuanto a la cifra sino también en cuanto al signo, se explican totalmente por los cambios en los saldos comerciales experimentados por algunos países. En este sentido el caso más llamativo es el del Reino Unido, que pasó de ser un país exportador a ser importador neto durante este período (1981-1986). Hay que tener en cuenta también, que el estudio realizado por FEHR y otros autores no incluye a tres

⁷⁰⁴ Este hecho se ha puesto de manifiesto en el cuadro especificando (entre paréntesis), para cada estudio, el año correspondiente a los datos utilizados.

Estados: Grecia, Portugal y España, por no ser miembros de la CEE el año tomado como referencia (1981).

Cuadro 59 : Comparación de los resultados del modelo con los de otros estudios realizados

País miembro	FEHR et al (1981) *		Comisión Europea (1986)		Modelo (1991)	
	Tipos propios (1)	Tipos Comisión (2)	millones ECUs (3)	% del PIB (4)	Millones ECUs con tipos 1991 (5)	Millones ECUs con tipos Comisión (6)
Alemania	- 1049	+ 2013	+ 3534	+ 0,38		
Bélgica/Luxemburgo	+ 267	- 53	+ 747	+ 0,62		
Dinamarca	+ 528	- 463	- 690	- 0,82		
Francia	+ 1061	- 2003	- 2421	- 0,34		
Grecia			- 437	- 1,08	+ 2.888	+ 2.093
Países Bajos	+ 1249	+ 600	+ 1509	+ 0,86	(-0,063	(-0,045
Irlanda			- 52	- 0,21	s/PIB)	s/PIB)
Italia	- 842	- 233	- 147	- 0,03		
Portugal			- 77	- 0,26		
Reino Unido	- 1214	+ 139	- 1845	- 0,33		
España			-132	-0,06	- 2.888 (-0,728 s/PIB)	-2.093 (-0,528 s/PIB)
TOTAL	0	0	0			
FUENTE:	FEHR et al (1995, 179)		PE (1995,57)			

* Este trabajo no incluye a Grecia, España y Portugal. El dato del Reino Unido refleja la pérdida conjunta que experimentan Reino Unido e Irlanda .

Respecto a los datos incluidos por la Comisión Europea en su Documento de 1987, conviene también hacer algunos comentarios. El primero de ellos se refiere al año para el cual se hicieron esos cálculos: 1986. Resulta de gran importancia también señalar que para

llegar a esos resultados la Comisión aplicó únicamente dos tipos impositivos: uno normal del 16,5% y otro reducido del 6,5% para TODOS los países. Esto debe ser tenido muy en cuenta a la hora de hacer comparaciones con otros resultados. Es importante destacar también, las diferentes conclusiones a las que puede llegarse, dependiendo de que se tomen en cuenta los datos absolutos o relativos (% PIB). Aun cuando el signo del resultado (y en definitiva si es beneficio o pérdida) no cambia, sí puede señalarse como por ejemplo, los Países Bajos son los que salen más beneficiados (con la implantación del POSC) en términos relativos, aun cuando el Estado que experimenta un mayor beneficio en términos absolutos es Alemania. Lo mismo puede plantearse si nos fijamos en los Estados que serán acreedores del sistema de compensación. En términos del PIB los países que deberán recibir mayores flujos son Grecia y Dinamarca, aun cuando Francia y Reino Unido son los que experimentan mayores pérdidas en términos absolutos. A los países demandantes de recursos ya citados, hay que añadir Italia, España, Portugal e Irlanda.

Por su parte, las dos últimas columnas reflejan los resultados obtenidos en nuestras simulaciones. La primera de ellas (5) representa los flujos compensatorios que se producirían, aplicando los datos sobre los intercambios intracomunitarios y los tipos impositivos vigentes en 1991. De acuerdo con ellos, España sería una demandante neta de recursos, debiendo recibir de la Caja Central aproximadamente 2.888 millones de ECUs. Todo lo contrario le ocurre, sin embargo, al RUE. Aun cuando aparentemente existan diferencias muy importantes entre nuestros datos y los de la Comisión Europea, en realidad ambas estimaciones no son tan dispares. Esto puede explicarse fácilmente en base a dos argumentos.

Por un lado, los tipos impositivos. Como se ha señalado anteriormente, la Comisión calculó los flujos compensatorios considerando que todos los países aplicaban un doble tipo, del 6,5% y del 16,5%. Nosotros, sin embargo, en nuestro análisis hemos utilizado los tipos vigentes, en 1991, en cada uno de los Estados, habiendo países que aplican tres, e incluso cuatro tipos distintos. Esta diferencia en cuanto a los tipos de gravamen empleados, justifica en pequeña medida la divergencia existente entre nuestros datos y los de la Comisión. Por ello, y con el fin de homogeneizar ambos resultados, para poder establecer comparaciones, se calcularon los flujos compensatorios que existirían

con los datos de nuestro modelo, pero suponiendo que en todos los Estados se aplicaban los tipos utilizados por la Comisión (6,5 y 16,5%). El resultado de esta simulación se recoge en la columna (6). España mantiene claramente su posición acreedora en el sistema de compensación, si bien, en este caso la cantidad de recursos que recibirá será algo inferior, en torno a 2.093 millones de ECUs. Sin duda, todavía siguen existiendo diferencias importantes entre nuestros datos y los de la Comisión. Esto se debe fundamentalmente al cambio en el saldo comercial de los países comunitarios en el período 1986-1991.

Tal y como se desprende de los datos de EUROSTAT⁷⁰⁵, España en 1991, multiplicó aproximadamente por 15 su déficit comercial con el resto de Estados miembros (en relación al del año 1986). Ésta es, sin duda, la razón fundamental de la diferencia que existe entre nuestros datos (-2.093) y los de la Comisión (-132), aun cuando los tipos impositivos aplicados sean los mismos⁷⁰⁶.

A pesar de que el RUE en su conjunto es un aportante neto al sistema de compensación, existe una gran diversidad de situaciones si nos fijamos en cada uno de los Estados que lo componen. De acuerdo con los datos de la Comisión ocho países deberán recibir fondos de la Caja Central: Francia, Italia, Reino Unido, Irlanda, Dinamarca, Grecia, Portugal y España. Si comparamos nuestros datos con los de la Comisión, se observan algunas diferencias importantes⁷⁰⁷. Sin lugar a dudas, lo más llamativo es el cambio experimentado por Dinamarca, que pasa de ser solicitante (según la Comisión) a ser aportante neto de recursos a la Caja Central. Este hecho se debe básicamente a la variación producida en el saldo de su balanza comercial, pasando de ser negativo (importador) en 1986, a ser positivo en 1991⁷⁰⁸.

Aunque el resto de países mantienen su posición deudora o acreedora en el sistema de compensación, se producen también cambios significativos en la cuantía de los flujos, para algunos de ellos. Así es digno de destacar el caso de Irlanda (y en menor

⁷⁰⁵ EUROSTAT (1997b).

⁷⁰⁶ Así, $132 \cdot 15 = 1.980 \approx 2.093$

⁷⁰⁷ Aunque en el cuadro anterior aparezca exclusivamente el dato global para el RUE y para España, creemos que resulta interesante también, comentar la situación concreta del resto de Estados miembros. No olvidemos que a la hora de adoptar decisiones dichos Estados decidirán en función de sus intereses individuales.

⁷⁰⁸ La evolución del saldo comercial de los Estados miembros se ha obtenido a partir de la Base de Datos COMEXT, de EUROSTAT.

medida de Bélgica, Luxemburgo y los Países Bajos), que experimenta una mejora considerable en su saldo exterior, por lo que verá incrementada su aportación al mecanismo de compensación. Todo lo contrario ocurre con España, Portugal y Grecia. Estos países, en el período 1986-1991, empeoran significativamente sus ya negativos balances comerciales con el resto de países de la UE, por lo que deberán recibir mayores recursos de la Caja Central. Por otro lado, el Reino Unido y Francia continuarán siendo demandantes de fondos, si bien le corresponderán menores importes que los previstos por la Comisión, siendo esta situación especialmente destacable para el Reino Unido, como consecuencia de una mejora importante en su saldo comercial (pese a mantener su posición de importador neto). Y por último, destacar el caso de Italia/Alemania, que empeoran sensiblemente su balanza exterior, por lo que recibirá/pagará algo más (aunque poco) de lo previsto por la Comisión, respectivamente.

Ahora bien, si tenemos en cuenta los tipos impositivos reales (y no los previstos por la Comisión) aplicados en los Estados miembros, podemos señalar, a modo de resumen, que la posición neta dentro del sistema de compensación financiera es negativa (y por tanto deberán recibir fondos de dicho sistema) para seis de los doce Estados miembros. A saber, España, Grecia, Portugal, Francia, Reino Unido e Italia. El resto deberá aportar recursos, si bien son dignas de mencionar la situación de los Países Bajos e Irlanda. Para estos dos países, las dos variables determinantes de los flujos compensatorios (saldo comercial y tipos de gravamen) son muy positivas. Los tipos impositivos elevados, sin embargo, compensan, en el caso de Francia e Italia, sus fuertes déficits comerciales. En este caso, ambos efectos actúan en dirección contraria, amortiguándose así el resultado final. Y por último, destacar que los tipos impositivos bajos de España, Reino Unido, Grecia y Portugal, no hacen sino acentuar su posición claramente demandante de recursos.

En la medida en que la mitad de los Estados reciben (entregan) fondos del (al) sistema de compensación, los detalles concretos sobre su funcionamiento (por ejemplo, periodicidad con que se materializarán los flujos compensatorios) serán en nuestra opinión determinantes para que un sistema como el analizado anteriormente sea aceptado por los Estados miembros, y por lo tanto, adoptado, en la UE.

6.4.2.2.- EL SISTEMA DE COMPENSACIÓN PROPUESTO POR LA COMISIÓN ALEMANA DEL ORIGEN

La Comisión alemana propuso en 1994 la implantación del principio de imposición en origen complementado por un sistema de compensación de tipo microeconómico, que permitiese que el IVA fuese definitivamente a las arcas del país en el que tiene lugar el consumo final de los bienes. A diferencia del sistema analizado anteriormente, la Comisión alemana se decantaba por que las compensaciones se efectuasen bilateralmente entre los Estados afectados, sin necesidad, por lo tanto, de que existiese una Caja Central.

La propuesta alemana planteaba también la necesidad de efectuar ciertas correcciones sobre las cantidades objeto de la compensación siempre que se cumpliese determinado requisito.

Hay que señalar que los efectos sustitución agregados con esta alternativa son los mismos que con el sistema de compensación ideal previsto anteriormente. Lo que sí cambiará (tal y como veremos a continuación) es el volumen de los ingresos fiscales por IVA obtenidos por cada bloque.

La diferencia entre la recaudación obtenida por un bloque si se introduce el sistema de compensación propuesto por la Comisión alemana, con respecto a la que se obtendría con un sistema multilateral ideal, viene determinado por las “exportaciones fiscales netas”. En esta situación, éstas coincidirán con el importe de las compensaciones corregidas netas ($S^{kh} - S^{hk}$) que deberán efectuar los Estados comunitarios. Aun cuando el importe de estas compensaciones son recursos que les corresponden (en función del consumo final materializado en su territorio), el funcionamiento del sistema de compensación financiera (tal y como fue diseñado por la Comisión del Origen de Alemania), exige que se produzca dicha transferencia de renta.

La cuantía de las “exportaciones fiscales netas” para el Estado h vendrán dadas en este caso, por la diferencia entre la compensación correctora que dicho Estado recibirá del país k (S^{kh}) y la que él (h) deberá abonarle (S^{hk})⁷⁰⁹.

⁷⁰⁹ Ver expresión (6.23).

$$S^{kh} = 0,45 \sum_{i \in N} \tau_i q_i C_i^k - 0,05 \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i q_i V_{ij}^k$$

$$S^{hk} = 0,45 \sum_{i \in N} \tau_i^k q_i^k C_i^k - 0,05 \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i^k q_i^k V_{ij}^k$$

Y, por lo tanto,

$$S^{kh} - S^{hk} = 0,45 \sum_{i \in N} (\tau_i q_i C_i^k - \tau_i^k q_i^k C_i^k) + 0,05 (\sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i^k q_i^k V_{ij}^k - \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i q_i V_{ij}^k) \quad (6.37)$$

La posición inicial de España (antes de cualquier corrección) en el sistema de compensación vendrá dada por la siguiente expresión:

$$A_E = \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i^{RUE} q_i^{RUE} V_{ij}^{RUEE} - \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i^E q_i^E V_{ij}^{ERUE} - \sum_{i \in N} \tau_i^E q_i^E C_i^{RUEE} \quad (6.38)$$

Lo novedoso de la propuesta alemana se centra en las correcciones que hay que efectuar (en algunos casos) sobre la cantidad A_E . Dichas correcciones deberán llevarse a cabo siempre que

$$\sum_{i \in N} \tau_i^{RUE} q_i^{RUE} C_i^{RUEE} > 0,1 (\tau_i^{RUE} q_i^{RUE} C_i^{RUEE}) \rightarrow \text{España} \quad (6.39)$$

o que

$$\sum_{i \in N} \tau_i^E q_i^E C_i^{ERUE} > 0,1 (\sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i^E q_i^E V_{ij}^{ERUE} + \sum_{i \in N} \tau_i^E q_i^E C_i^{ERUE}) \rightarrow RUE \quad (6.40)$$

Si se cumplen (6.39) y (6.40) será necesario realizar ajustes bilaterales, siendo el importe de éstos

$$S^{ERUE} = \frac{0,9 \sum_{i \in N} \tau_i^{RUE} q_i^{RUE} C_i^{RUEE} - 0,1 \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i^{RUE} q_i^{RUE} V_{ij}^{RUEE}}{2}$$

$$S^{RUEE} = \frac{0,9 \sum_{i \in N} \tau_i^E q_i^E C_i^{ERUE} - 0,1 \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i^E q_i^E V_{ij}^{ERUE}}{2}$$

De manera que la cantidad total de recursos que recibirán España y el RUE, por el sistema de compensación, serán (6.41) y (6.42), respectivamente.

$$ESPAÑA \rightarrow A_E + \sum_{i \in N} \tau_i^{RUE} q_i^{RUE} C_i^{RUEE} + S^{RUEE} - S^{ERUE} \quad (6.41)$$

$$RUE \rightarrow A_{RUE} + \sum_{i \in N} \tau_i^E q_i^E C_i^{ERUE} + S^{ERUE} - S^{RUEE} \quad (6.42)$$

El cuadro siguiente refleja de forma esquemática cómo funciona el sistema de compensación propuesto por la Comisión alemana. Posteriormente, y en otro cuadro, se recogen los resultados concretos obtenidos con nuestro modelo.

Cuadro 60: Funcionamiento del sistema de compensación propuesto por la Comisión alemana del Origen

ESPAÑA		RUE	
1.- IVA ingresado en España que corresponde al RUE =	a	1.- IVA ingresado en RUE que corresponde a España =	a'
IVA por adquisiciones intracomunitarios =	b	IVA por adquisiciones intracomunitarios =	b'
2.- Flujos compensatorios antes de la corrección	+ a'	2.- Flujos compensatorios antes de la corrección	- a'
	- a		+ a
3.- Flujos compensatorios <i>netos</i> antes de la corrección ($c = a' - a$)	c	3.- Flujos compensatorios <i>netos</i> antes de la corrección ($c' = a - a'$)	c'
4.- Cálculo de las correcciones		4.- Cálculo de las correcciones	
a) IVA de adquisiciones intracomunitarias	b	a) IVA de adquisiciones intracomunitarias	b'
b) Desviación permitida (10% a')	d	b) Desviación permitida (10% a)	d'
c) Desviación actual ($a' - b$)	e	c) Desviación actual ($a - b'$)	e'
d) Flujos correctores $-(e-d)/2$	- f	d) Flujos correctores $+(e-d)/2$	+ f
$+(e'-d')/2$	+ g	$-(e'-d')/2$	- g
e) Flujos correctores netos ($g-f$)	h	e) Flujos correctores netos ($f-g$)	h'
5.- Pagos compensatorios totales después de la corrección ($c + h$)	j	5.- Pagos compensatorios totales después de la corrección ($c' + h'$)	j'

Cuadro 61: Flujos compensatorios con el sistema de compensación de la Comisión alemana

(en millones ECU)

ESPAÑA		RUE	
1.- IVA ingresado en España que corresponde al RUE (a)	3.036	1.- IVA ingresado en RUE que corresponde a España (a')	5.924
IVA por adquisiciones intracomunitarias (b)	4.198	IVA por adquisiciones intracomunitarias (b')	2.082
IVA que pedirá España a través del sistema de compensación (b-a)	1.162	IVA que pedirá RUE a través del sistema de compensación	3.842
2.- Flujos compensatorios <i>netos</i> antes de la corrección ($c = a' - a$)	2.888	2.- Flujos compensatorios <i>netos</i> antes de la corrección ($c = a - a'$)	- 2.888
3.- Cálculo de las correcciones		3.- Cálculo de las correcciones	
a) Desviación permitida (10% a')	592	a) Desviación permitida (10% a)	303
b) Desviación actual ($a' - b$)	1.726	b) Desviación actual ($a - b'$)	954
1726 > 592 → hay que hacer ajustes		954 > 303 → hay que hacer ajustes	
c) Ajustes		c) Ajustes	
España debe entregar al RUE	- 566	RUE debe entregar a España	- 325
España recibirá del RUE	+ 325	RUE recibirá de España	+ 566
Importe neto de la corrección	- 241	Importe neto de la corrección	+ 241
4.- Cantidad total que España recibe vía compensación	2646	4.- Cantidad total que RUE abona vía compensación a España	- 2.646

En los dos cuadros siguientes se recoge de una forma esquemática, cuáles son los efectos recaudatorios totales, para cada uno de los dos bloques analizados, de la aplicación del principio de imposición en origen junto con un sistema de compensación como el propuesto por la Comisión alemana del Origen.

Cuadro 62: Efectos recaudatorios totales para España de la aplicación del principio de imposición en origen con un sistema de compensación como el propuesto por la Comisión alemana del Origen.

Conceptos	Efecto	en millones ECUs	% Δ en relación con RT	% Δ sobre PIB
Paso RT a PO sin sistema compensación	Pierde	- 2.115		
Paso POSC a POCC (alemán)	Gana	+ 2.646		
Con POCC (alemán) respecto a RT	Gana	+ 531		
Con POCC (alemán) respecto POCC (ideal)	Pierde	- 241		
Recaudación total RT		26.826		
Recaudación Total con POSC		24.711	- 7,88	- 0,53
Recaudación total con POCC (ideal)		27.598	+ 2,87	+ 0,19
Recaudación total con POCC (alemán)		27.357	+ 1,97	+ 0,13

Cuadro 63: Efectos recaudatorios totales para el RUE de la aplicación del principio de imposición en origen con un sistema de compensación como el propuesto por la Comisión alemana del Origen.

Conceptos	Efecto	en millones ECUs	% Δ en relación con RT	% Δ sobre PIB
Paso RT a PO sin sistema compensación	Gana	+ 2.115		
Paso POSC a POCC (alemán)	Pierde	- 2.646		
Con POCC (alemán) respecto a RT	Pierde	- 531		
Con POCC (alemán) respecto POCC (ideal)	Gana	+ 241		
Recaudación total con RT		335.670		
Recaudación Total con POSC		337.785	+ 0,63	+ 0,046
Recaudación total con POCC (ideal)		334.898	- 0,23	- 0,016
Recaudación total con POCC (alemán)		335.139	- 0,16	- 0,011

Como se desprende de los cuadros anteriores España sale beneficiada con el cambio que se está analizando (RT → POCC alemán), si bien pierde unos ingresos de 241 millones de ECUs (un 0,90 de la recaudación inicial con RT) con respecto a la aplicación del principio de origen con un sistema de compensación ideal. Esto se debe a la renta que España debe transferir al RUE como consecuencia de la corrección que establece el sistema de compensación de la Comisión alemana.

Todo lo contrario le ocurre al otro bloque. Así, al RUE, en su conjunto, no le interesa pasar a un sistema de imposición en origen con sistema de compensación, si bien, y a diferencia de lo que le ocurre a España, el mecanismo de compensación de la Comisión alemana le reporta unos mayores ingresos que el sistema propuesto por la Comisión Europea (si funcionase perfectamente). Hay que señalar, no obstante, que la pérdida de recursos con ambos sistemas no es muy significativa, siendo del 0,23 y 0,16 por 100 de su recaudación con el Régimen actual, respectivamente.

Que España obtenga una ganancia de 531 millones de ECUs, si se opta finalmente por sustituir el régimen actual de tributación por otro basado en la aplicación del principio de imposición en origen con un sistema de compensación del tipo del que estamos comentando, puede explicarse fácilmente atendiendo a los factores que determinan el signo y cuantía de esta situación. Basta con fijarse en la expresión (6.27)

$$T^{POCC(aleman)} - T^{RT} = 0,55 \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} (\tau_i^k q_i^k C_i^k - \tau_i q_i C_i^k) + 0,05 \sum_{k \in UE} \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} (\tau_i^k q_i^k V_{ij}^k - \tau_i q_i V_{ij}^k)$$

Tal y como se refleja en ella, la diferencia en la recaudación final entre el RT y el POCC alemán depende fundamentalmente de las diferencias en los tipos y en el saldo bilateral de bienes destinados al consumo final, y también aunque con menor peso, del saldo comercial de bienes intermedios. Pues bien, los dos sumandos del lado derecho de dicha identidad son positivos para España. Y esto se debe básicamente a tres motivos:

- los tipos del RUE son, por lo general, mayores que los de España.

- en lo que a los bienes con destino al consumo final se refiere, España tiene un

déficit comercial con el RUE. En otras palabras, $\sum_{i \in N} q_i^{RUE} C_i^{ERUE} > \sum_{i \in N} q_i^E C_i^{ERUE}$

- el importe de las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por España supera también al de las entregas con destino al RUE. Es decir,

$$\sum_{i \in N} \sum_{j \in N} q_i^{RUE} V_{ij}^{RUEE} > \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} q_i^E V_{ij}^{ERUE}$$

Estos tres motivos explican también la compensación correctora neta que España debe abonar al RUE. Conviene recordar que el importe de dicha compensación viene dado por

$$S^{RUE} - S^E = 0,45 \sum_{i \in N} (\tau_i^E q_i^E C_i^{ERUE} - \tau_i^{RUE} q_i^{RUE} C_i^{RUEE}) + 0,05 (\sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i^{RUE} q_i^{RUE} V_{ij}^{RUEE} - \sum_{i \in N} \sum_{j \in N} \tau_i^E q_i^E V_{ij}^{ERUE}),$$

El razonamiento contrario puede emplearse para explicar lo que ocurre con el RUE.

6.4.2.3.- EL SISTEMA DE COMPENSACIÓN MACROECONÓMICO

La Comisión Europea, en su Documento de Julio de 1996, se decanta abiertamente por la introducción del principio de imposición en origen, complementado con un sistema de redistribución de los ingresos fiscales de carácter macroeconómico. Como ya se señaló en su momento, esta propuesta supone un cambio importante en la postura de dicha Institución comunitaria, al menos en lo que se refiere al sistema de compensación financiera.

En Documentos anteriores, la Comisión se mostraba partidaria de llevar a cabo la relocalización de los ingresos por IVA entre los Estados miembros, en base a la información consignada por los sujetos pasivos en sus declaraciones-liquidaciones periódicas. Pero no sólo la Comisión, sino también otras de las propuestas analizadas (por ejemplo la de la Comisión alemana) argumentaban la idoneidad de introducir un mecanismo de compensación de carácter microeconómico. Sin embargo, muy posiblemente, fueran los numerosos inconvenientes derivados de la aplicación de un sistema de este tipo, los que llevaron a la Comisión Europea a plantear más recientemente,

que la redistribución de los ingresos debía efectuarse tomando como referencia alguna magnitud macroeconómica.

Hay que destacar, sin embargo, que, aunque sí está clara la opción actual de la Comisión por un sistema de compensación de tipo macroeconómico, ésta no ha detallado todavía, cómo debe funcionar dicho sistema, ni qué variable concreta, de entre todas las posibles, debe utilizarse en la práctica.

Una cuestión que debe tenerse muy en cuenta, a la hora de analizar los efectos y la idoneidad de un sistema de compensación de tipo macroeconómico, es que posiblemente los ingresos totales por IVA que recaudará un determinado país no coincidirán exactamente con los que obtendría si se aplicase un sistema de tipo microeconómico, bilateral o multilateral, *que además funcionase perfectamente (como el descrito anteriormente)*. Se trata, en última instancia, de una opción entre la exactitud y la sencillez.

De entre todas las variables que pueden utilizarse para calcular el importe de los flujos compensatorios, que hemos analizado, nos quedamos finalmente con cuatro de ellas, que son las que comentaremos a continuación. Nuestra elección se ha realizado teniendo en cuenta, no sólo que la recaudación final obtenida por los Estados miembros se aproximase lo más posible a la que se obtendría con un sistema microeconómico ideal, sino también la variable de tipo macroeconómico que se utilizaba para llevar a cabo la redistribución (teniendo en cuenta que el IVA es un impuesto sobre el consumo, y que, como tal, la recaudación final obtenida por un país debe guardar una estrecha relación con el consumo que tiene lugar en su interior). De acuerdo con estos dos parámetros, nosotros planteamos cuatro propuestas distintas.

La primera de ellas sigue las indicaciones de la Comisión, en su Documento de 1996, y por ello, toma como variable de referencia el consumo privado de cada bloque (según datos de la TIO), para cada uno de los sectores analizados. A partir de esta información, se agrupan aquellos sectores que tienen un mismo tratamiento fiscal a efectos del Impuesto (*fundamentalmente en cuanto al tipo impositivo*), y se les aplica el tipo de gravamen correspondiente. De esta manera, se obtienen los ingresos teóricos por IVA que corresponden a cada bloque. Dividiendo esta cantidad entre los ingresos teóricos totales, se obtiene el porcentaje de participación de cada bloque en la recaudación real del IVA. Ahora bien, a la hora de aplicar dicho porcentaje sobre los ingresos por el Impuesto obtenidos por

cada país en el año 1991, se plantea un problema. En nuestro modelo hemos tomado como referencia el régimen de tributación actual. Y en función de esto se ha calculado cómo afectarían las distintas propuestas analizadas (que es también nuestro objetivo con esta alternativa). Sin embargo, en el año 1991, todavía no estaba en vigor el Régimen Transitorio, y el principio de imposición que se aplicaba era el del país de destino. Por eso no se puede aplicar directamente el porcentaje teórico obtenido sobre la recaudación real de ese año (según los datos de EUROSTAT). Es necesario, por lo tanto, hacer previamente algún ajuste, para disponer de datos homogéneos, que nos permitan después hacer comparaciones sólidas, para poder sacar luego las conclusiones finales. A partir de los datos de la recaudación real (proporcionados por EUROSTAT) se procedió a calcular los ingresos que obtendría cada país si se aplicase, en el año de referencia, el Régimen Transitorio actual. Y ahora sí, una vez que tenemos esta información, sí podemos determinar los ingresos totales que se obtendrían si la compensación se efectuase tomando como variable el consumo privado de cada Estado.

El cuadro siguiente recoge, de forma resumida, los resultados finales alcanzados con cada una de las cuatro propuestas estudiadas.

Sin embargo, y aun cuando el consumo privado de cada país es una magnitud válida, teniendo en cuenta el impuesto con el que estamos trabajando, creemos que es mucho más adecuada otra: el consumo territorializado en cada Estado. En la utilización de esta variable se basan dos de nuestras propuestas.

En la primera de ellas, se obtiene para cada país el porcentaje de participación de su consumo territorializado (según datos de EUROSTAT - New Cronos -) sobre el total de la Unión Europea. En un segundo paso se aplica el porcentaje así calculado sobre la recaudación real total (calculado igual que para el caso anterior), obteniendo así los ingresos finales que corresponderían a cada bloque, si la redistribución se efectuase tomando como variable el consumo territorializado.

La tercera de las alternativas que se estudian puede considerarse como una mezcla de las dos anteriores. Así, al igual que se hizo con la primera propuesta, se calcula primero el porcentaje de los ingresos teóricos por IVA de cada país, con respecto a los ingresos teóricos totales; y en un segundo momento, se aplica dicho porcentaje sobre la recaudación real total. Ahora bien, y a diferencia del primer método, a la hora de realizar los cálculos

anteriores, no se tienen en cuenta los datos del consumo privado proporcionados por la tablas input-output, sino que se toma como referencia el consumo territorializado en cada Estado.

Y la cuarta, y última propuesta, determina la recaudación final que obtendría cada Estado, si la redistribución de los ingresos por IVA se realizase en función de sus pagos al Presupuesto comunitario por el recurso propio IVA. A partir de la Decisión del Consejo de Abril de 1970, cada país debe contribuir a la financiación del presupuesto de la Comunidad, aportando una parte del IVA recaudado en su territorio. Esta parte se determina aplicando un porcentaje sobre una base imponible calculada siguiendo las mismas normas en todos los Estados miembros. Pues bien, es precisamente esta base imponible⁷¹⁰ la que hemos tenido en cuenta en nuestro modelo. Una vez que se conocía el porcentaje de la aportación relativa realizada por cada país por este recurso (en relación con la aportación total de la UE), se determinó la recaudación total obtenida, después de la compensación, de la misma forma que en los casos anteriores.

Que la redistribución de los ingresos por IVA se haga teniendo en cuenta los pagos efectuados por cada Estado al presupuesto de la Unión, en concepto del recurso IVA, presenta en nuestra opinión varias ventajas. En primer lugar, la variable que realmente se está utilizando para llevar a cabo la reasignación de los ingresos es la base imponible del IVA en cada Estado, variable que entendemos se adapta perfectamente al objetivo último perseguido: repartir la recaudación total del IVA obtenida en la UE entre los países que la forman. Y qué mejor manera de hacerlo que en función de la base imponible del Impuesto en cada uno de ellos. Y en segundo lugar, algunos autores argumentan que se simplificarían enormemente los cálculos que habría que efectuar para ver cuánto corresponde a cada país, pues estos datos ya se conocen⁷¹¹.

⁷¹⁰ A la hora de escoger la Base Imponible que íbamos a utilizar en nuestro modelo nos decantamos por el importe sobre el que los países aplican el porcentaje para determinar su aportación en concepto de recurso IVA, pero excluyendo la corrección a favor del Reino Unido. Los datos se han tomado del Documento de la Comisión Europea: COM (98) 560 final, Anexo 8.

⁷¹¹ Hay que tener en cuenta, no obstante, que actualmente, para calcular la base imponible uniforme sobre la que se aplicará después el porcentaje correspondiente, para determinar así el importe que cualquier Estado debe ingresar en las arcas comunitarias, se incluyen las importaciones y las adquisiciones de bienes. Ahora bien, cuando se aplique el principio de imposición en origen, dicha base estará compuesta por las entregas, y no por las adquisiciones intracomunitarias (que son las que realmente interesan a nuestros

A la vista de los resultados obtenidos, y a la hora de sacar alguna conclusión sobre si un sistema de compensación de tipo macroeconómico es o no válido de cara al futuro, es conveniente comparar dichos resultados con los obtenidos con los mecanismos de tipo microeconómico. Así, conviene recordar que si se aplicaba un sistema como el propuesto por la Comisión en 1987, la recaudación total obtenida por los dos bloques analizados oscilaba entre los siguientes valores (dependiendo de cómo se distribuyese el excedente de la Caja Central de Compensación).

ESPAÑA → [25.872 - 27.598]

RUE → [333.944 - 334.898]

De las cuatro propuestas señaladas, la primera, segunda y cuarta proporcionan a España unos recursos similares a los del sistema microeconómico, y en cualquier caso superiores a los que obtiene actualmente con el RT. De entre todos ellos, el que le resulta más favorable es el del recurso IVA.

Cuadro 64: Recaudación total obtenida por España y el RUE con el principio de imposición en origen y un sistema de compensación de tipo macroeconómico

	Consumo privado		Recurso IVA		Consumo territorializado		Consumo territorializado por productos	
	Mill ECU\$	% PIB	Mill ECU\$	% PIB	Mill ECU\$	% PIB	Mill ECU\$	% PIB
ESPAÑA	23.242	0,0587	27.963	0,0706	27.258	0,0688	20.744	0,0523
RUE	292.115	0,0639	287.394	0,0629	288.099	0,0630	294.613	0,0644

Si nos fijamos en los distintos países podemos concluir cómo la propuesta basada en el consumo territorializado por productos es la que resulta globalmente más beneficiosa para la mayoría de los países. Hay que destacar, sin embargo, el caso de Alemania y el Reino Unido. Como su porcentaje relativo de aportación al presupuesto comunitario por el recurso IVA es muy elevado, ambos países preferirán que la redistribución de los ingresos se realice en función de esta variable. España y Luxemburgo también obtienen más

efectos), por lo que será necesario realizar algún tipo de ajuste sobre la base imponible así obtenida, para calcular los flujos compensatorios.

recursos con la cuarta propuesta, si bien, en este caso, la diferencia entre el porcentaje de participación relativo en el consumo territorializado y en los pagos al presupuesto de la UE, no es tan grande como en los casos comentados anteriormente. Y por último, destacar que hay otros dos países (Francia e Italia) que aunque tienen un peso relativo muy elevado en el recurso IVA, reciben más recursos si se utiliza como variable de reparto el consumo territorializado por productos, pues su situación relativa respecto a esta última variable es todavía mejor.

A modo de resumen podemos decir que cualquiera de las cuatro alternativas planteadas proporciona una cantidad razonable de recursos a los Estados miembros, no experimentando ninguno de ellos una grave pérdida recaudatoria. Aunque los ingresos por IVA finalmente obtenidos por los países varía para cada uno de ellos, según el método elegido, podemos afirmar que el consumo territorializado por productos y la aportación al presupuesto comunitario por el recurso IVA, son, globalmente, sin lugar a dudas, las dos variables más beneficiosas para los Estados miembros. Hay que tener en cuenta además, que aunque la aplicación de un sistema de compensación macroeconómico suponga una pequeña disminución de los ingresos obtenidos finalmente por el IVA, para algún país, ésta se verá compensada por la disminución de los costes de cumplimiento y de gestión respecto a un sistema de redistribución de tipo microeconómico.

No hay que olvidar, sin embargo, que, además de la elección de la variable macroeconómica que se va a utilizar, es importante también concretar otros aspectos de gran relevancia para los Estados miembros, en relación con el funcionamiento en la práctica de un régimen de tributación como el analizado. Así, podemos destacar a título de ejemplo, la periodicidad con que se efectuará el ingreso por parte de los Estados miembros del IVA recaudado en su interior y su posterior redistribución, que se hará para evitar los problemas de tesorería que pueden tener algunos países si entre ambos momentos transcurre un período amplio de tiempo, quién será la institución/organismo encargado de gestionar y controlar el sistema de compensación, etc.

Nos gustaría, por último, llamar la atención sobre otro aspecto de gran importancia, en nuestra opinión. Si la recaudación por IVA que finalmente obtenga un Estado va a depender, en última instancia, de lo ingresado en cada uno de los restantes países, es indispensable que exista una gran confianza entre los Estados miembros en relación con las

técnicas recaudatorias y de lucha contra el fraude y la evasión fiscal que están empleando el resto de países comunitarios. Como ya se ha puesto de manifiesto anteriormente, el retraso que se observa en este ámbito es todavía significativo, por lo que esta cuestión deberá, en nuestra opinión, ser objeto de una especial atención, si se quiere que el principio de imposición en origen sea una realidad a nivel comunitario en un futuro no muy lejano.

CONCLUSIONES

ANTECEDENTES

El objetivo de esta última parte de la Tesis Doctoral es exponer las principales conclusiones que se pueden extraer de la investigación realizada.

La constitución en 1957 de la Comunidad Económica Europea tenía como uno de sus principales objetivos (que no el único) la consecución de un gran Mercado Común en el ámbito europeo, en el que existiese la libre circulación de bienes entre los Estados miembros. Ahora bien, las fuertes diferencias que existían entre las estructuras impositivas vigentes en los Estados miembros, suponían un serio obstáculo para la consecución de ese objetivo. De entre todos los impuestos vigentes, las autoridades comunitarias observaron que eran precisamente los impuestos indirectos (impuesto sobre el volumen de ventas e impuestos especiales, fundamentalmente) los que introducían mayores trabas en el comercio intracomunitario, ya que éstos quedaban directamente incorporados al precio de los bienes. Por ello decidieron iniciar un proceso de armonización fiscal, entendida ésta última como la aproximación gradual, que no unificación, de los sistemas fiscales de los países comunitarios. La armonización fiscal aparecía, por lo tanto, no como un fin en sí misma, sino como un medio para alcanzar ese gran Mercado Común.

El propio **Tratado de Roma**, constitutivo de la CEE, se refiere explícitamente a la necesidad de armonizar los impuestos indirectos, encomendando esta labor a la Comisión.

En estos primeros momentos los impuestos sobre el volumen de ventas se exigían de acuerdo con el principio de imposición en destino, cuya articulación en la práctica obligaba a la realización de ajustes fiscales en frontera. Ahora bien, a finales de la década de los 50, en cinco de los por entonces seis Estados miembros (en todos excepto en Francia) se aplicaba un impuesto sobre el volumen de ventas de tipo plurifásico acumulativo (o en cascada, como también se les conoce). Este hecho dificultaba enormemente la realización de dichos ajustes, pues era prácticamente imposible determinar con exactitud la carga fiscal que había soportado un producto, ya que ésta dependía de numerosos factores, como el número de fases del proceso de producción/distribución por las que éste hubiese pasado, el valor añadido en cada una de ellas, etc. Ello incentivaba a los gobiernos de los Estados, que eran los que tenían que determinar la cuantía de la compensación a realizar en la frontera, a infravalorarla o sobrevalorarla, según los casos, con el fin de favorecer sus exportaciones o de protegerse

de las importaciones. Estos impuestos en cascada, dada su falta de neutralidad interior y exterior, representaban un problema para el libre intercambio de bienes y servicios, provocando distorsiones en las condiciones de competencia del mercado y constituyendo un obstáculo para alcanzar el objetivo de la integración económica.

Por ello la CEE creó un Comité para que analizase las distintas posibilidades de impuestos sobre el volumen de negocios existentes, las ventajas e inconvenientes de cada uno de ellos, y para que en función de los resultados, recomendase, de entre todas las alternativas posibles, cuál era la más adecuada. Este Comité, en su Informe final (más conocido como **Informe Neumark**), plantea la eliminación de los impuestos sobre las ventas de tipo acumulativo y propone su sustitución por un impuesto del tipo del IVA, que, entre otras cuestiones, garantizaba la neutralidad fiscal de los intercambios intracomunitarios.

La Comisión Europea, teniendo en cuenta estas recomendaciones, elaboró dos Propuestas de Directiva, que fueron finalmente aprobadas por el Consejo, el 11 de Abril de 1967, dando lugar a las dos primeras Directivas del Impuesto.

La **Primera Directiva** obligaba a los Estados miembros a incorporar el IVA, que definía como un impuesto sobre el consumo, exactamente, proporcional al precio de los bienes y servicios, que se extendía hasta la fase de comercio al por menor, según el método de deducción de impuesto. Aun cuando inicialmente se fijaba el 1 de Enero de 1970 como el plazo para que los Estados miembros hubiesen adoptado el Impuesto, este hecho no fue una realidad hasta el año 1973 (siendo Bélgica e Italia los países que tuvieron más problemas para su introducción).

La Primera Directiva se limitaba pues a implantar el IVA en la CEE, dejando que fuese la **Segunda** la que definiese con detalle los elementos característicos del Impuesto: sujeto pasivo, base imponible, tipos, exenciones, regímenes especiales, etc., Esta Segunda Directiva, sin embargo, dejaba gran discrecionalidad a los Estados miembros en relación con algunos elementos del Impuesto (fijación de tipos, determinación de la base de imposición), lo que dio lugar a la existencia de nueve Impuestos sobre el Valor Añadido distintos en la CEE.

Otro hecho importante que impulsó el proceso de armonización del IVA fue la **Decisión del Consejo Europeo, de 21 de Abril de 1970**. Ésta sustituía el sistema de contribuciones que financiaba el Presupuesto Comunitario por un **sistema de recursos propios**, uno de los cuales estaba constituido por una parte del IVA recaudado en cada

país. Esta cantidad se obtenía aplicando un porcentaje sobre una base determinada de forma uniforme en todos los Estados miembros. Se hacía necesario, por lo tanto, homogeneizar los criterios de determinación de la base imponible del Impuesto. Con este objetivo la Comisión presentó, en 1973, una Propuesta de Directiva que fue definitivamente aprobada el 17 de Mayo de 1977, dando lugar a la Sexta Directiva del IVA.

Al igual que ocurrió con las dos Primeras Directivas, no todos los países pudieron cumplir el plazo fijado inicialmente (1 de Enero de 1978) para la adopción de esta **Sexta Directiva**, por lo que éste tuvo que prorrogarse en repetidas ocasiones, siendo ésta de aplicación en todos los Estados miembros a partir del 1 de Enero de 1980.

Si bien con esta Directiva se pretendía la total armonización de la base imponible del Impuesto, los problemas que surgieron entre los Estados miembros durante las discusiones que tuvieron lugar a lo largo de su proceso de aprobación, motivaron que finalmente se optase por dejar algunos aspectos del Impuesto pendientes de una posterior regulación, por adoptar algunas medidas con carácter temporal, y por introducir numerosas excepciones y derogaciones.

Ahora bien, aun cuando la aprobación de la Sexta Directiva del IVA había supuesto un paso adelante en el proceso de armonización fiscal, éste se vio claramente paralizado a finales de la década de los 70 y principios de los 80 como consecuencia de la recesión económica que afectó en aquellos momentos a los Estados miembros (que les llevó a anteponer sus intereses individuales por encima de los comunitarios), así como por la incorporación de nuevos países a la CEE.

Este período de paralización del proceso de armonización del IVA finalizó cuando la Comisión presentó, en Junio de 1985, el "**Libro Blanco para la realización del Mercado Interior**". En él, la Comisión incluía un conjunto de medidas concretas que debían adoptarse para poder eliminar, en 1992, las fronteras (físicas, técnicas y fiscales) existentes entre los Estados miembros, así como un calendario en el que se especificaba la fecha concreta en que debía ser introducida cada una de ellas.

En relación con el IVA, el Libro Blanco proponía la aplicación del principio de imposición en origen, la aprobación de un conjunto de medidas que complementasen la armonización de la base imponible (reducción de las exenciones y regulación de los aspectos todavía pendientes de desarrollo) y la aproximación de los tipos impositivos (fijación del número y de los bienes a los que se aplica cada uno de ellos).

En Noviembre de ese mismo año (1985), la Comisión presentó al Consejo una **Propuesta de Directiva**, cuyo objetivo era evitar que aumentasen las divergencias existentes entre los tipos impositivos aplicables en los distintos Estados miembros, permitiéndose exclusivamente aquellos cambios que redujesen dichas diferencias.

El avance dado con la presentación del Libro Blanco al proceso de armonización se consolidó un año más tarde, con la firma en Luxemburgo, en Febrero de 1986, del **Acta Única Europea** (AUE). Este Acta introdujo algunas modificaciones en el Tratado de Roma, y aportó importantes novedades al proceso de armonización del IVA. Así, convierte en obligación jurídica la consecución del Mercado Interior, que define como un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales esté garantizada, y fija una fecha concreta para su realización, el 31 de Diciembre de 1992. Es importante destacar que, si bien el AUE amplía el ámbito de materias en el que las decisiones pueden adoptarse por mayoría cualificada, mantiene la exigencia de la unanimidad en lo que se refiere a las disposiciones fiscales. Esto, lógicamente, dificulta los avances en el proceso de armonización fiscal.

El mismo año de la entrada en vigor del AUE, y en cumplimiento del calendario previsto en el Libro Blanco, la Comisión presentó, en el mes de Agosto, un conjunto de medidas, más conocidas como "**Propuestas Cockfield**". Estas propuestas se decantaban, como hacía el Libro Blanco, por la aplicación del principio de imposición en origen a los intercambios intracomunitarios. De esta forma se aseguraba que estas operaciones recibiesen el mismo tratamiento fiscal que las efectuadas en el interior de un Estado miembro. Este principio de imposición debería asimismo, ir complementado por un mecanismo de compensación financiera, que respetase la naturaleza del IVA y que impidiese que algunos Estados sufriesen pérdidas recaudatorias importantes. Sin embargo, este sistema difería sensiblemente del que recomendaba el Libro Blanco. Así, aunque en ambos casos la compensación debía realizarse en base a los datos consignados por los sujetos pasivos en sus declaraciones periódicas del IVA, según las Propuestas Cockfield, dicho sistema debía operar a través de una Caja Central de Compensación, estableciéndose así una corriente de flujos entre dicha Caja Central y cada uno de los Estados miembros. No olvidemos que el Libro Blanco proponía que las compensaciones se efectuasen bilateralmente entre los Estados afectados.

Ahora bien, para poder implantar este principio de gravamen en origen, era necesaria previamente una mayor aproximación de las alícuotas del IVA. Aun cuando lo

ideal, desde un punto de vista teórico, sería la existencia de un único tipo de gravamen, la Comisión, teniendo en cuenta cuál era la situación existente en esos momentos (donde la mayoría de los Estados utilizaba más de un tipo), se decantó finalmente por la aplicación de dos: uno normal y otro reducido. Al igual que hacía el Libro Blanco, la Comisión establecía unas bandas de fluctuación, del 14 al 20 por 100, para el tipo normal, y del 4 al 9 por 100 para el reducido. De esta manera se dejaba libertad a los Estados miembros, para que, teniendo en cuenta sus circunstancias concretas y sus necesidades presupuestarias, fijasen, siempre dentro de los límites previstos, los tipos que considerasen más oportunos. Y en relación con el tipo cero, la Comisión proponía su desaparición, aunque aceptaba que se siguiese aplicando transitoriamente en algunos países, siempre que hubiese razones de peso que justificasen su mantenimiento.

Estas propuestas no fueron muy bien acogidas por parte de los Estados miembros por las pérdidas recaudatorias que de ellas podían derivarse para algunos países, y porque aquellos no estaban dispuestos a ceder parte de su soberanía tributaria.

Por todo ello, la Comisión optó por presentar, dos años más tarde, un nuevo Documento, en el que se flexibilizaba el contenido de las Propuestas anteriores, modificando aquellos aspectos que habían sido objeto de mayores críticas por parte de los Estados, con el fin de desbloquear el proceso de armonización de los impuestos indirectos. Este Documento, más conocido como **Plan Scrivener**, introducía importantes modificaciones en relación con las propuestas anteriores. Así, por un lado, establecía la conveniencia de articular un período transitorio, durante el cual los Estados miembros pudiesen ir llevando a cabo, de manera progresiva, todas aquellas adaptaciones que debían realizar de cara al 1 de Enero de 1993 (fecha fijada para la creación del Mercado Interior Único). Por otro lado, y en relación con el sistema de compensación, la Comisión se decantaba por la implantación de un sistema de compensación de tipo macroeconómico, que eliminaba la mayor parte de los inconvenientes que presentaba el sistema microeconómico. Además, y como las diferencias en los tipos impositivos eran todavía grandes, la Comisión proponía establecer un tratamiento fiscal especial para ciertas operaciones (ventas por correspondencia, adquisiciones de medios de transporte nuevos, ventas a personas no sujetas o exentas del Impuesto y operaciones realizadas entre empresas de un mismo grupo), para evitar que se produjesen distorsiones en las condiciones de competencia, fruto de su naturaleza y de su elevada sensibilidad a las

diferencias en los tipos de gravamen. Estas operaciones quedarían, además, al margen del sistema de compensación, lo que simplificaría notablemente su funcionamiento.

Estas nuevas propuestas de la Comisión introducían también cambios en relación con los tipos impositivos. Así, en lo referente al tipo normal, y para respetar la autonomía de los Estados miembros se decantaban por la eliminación de los topes máximos, manteniéndose un límite mínimo. No se introduce ninguna variación, sin embargo, en relación con el tipo reducido, que podía fluctuar dentro de una banda del 4 al 9 por 100. Y por último, y en lo que se refiere al tipo cero, se permitía su aplicación a determinados bienes, siempre y cuando no generase distorsiones de la competencia entre Estados miembros.

MERCADO ÚNICO Y RÉGIMEN TRANSITORIO

Sin embargo, llegado el plazo previsto en el AUE, como no se daban los requisitos necesarios para la aplicación del principio de imposición en origen (aproximación de los tipos impositivos, diseño de un sistema de compensación, intercambio fluido de información y cooperación administrativa estrecha entre los Estados miembros), el Consejo, teniendo en cuenta las últimas propuestas presentadas por la Comisión (las de Mayo de 1989) y las recomendaciones de las reuniones mantenidas por el Consejo ECOFIN durante los años 1989 y 1990, optó por implantar un régimen de tributación transitorio, que, como su propio nombre indica, tenía prevista una vigencia temporal limitada (4 años), cuyo objetivo fundamental era el de permitir la supresión de las fronteras entre Estados miembros, así como preparar y facilitar la adopción del principio de imposición en origen, una vez transcurrido el período inicialmente fijado. Durante este tiempo poco o nada se ha avanzado en los aspectos claves, por lo que llegado el 31 de Diciembre de 1996, hubo que prorrogar dicho régimen, que está actualmente en vigor, y que se mantendrá mientras el Consejo no decida introduzca el Régimen Definitivo.

Este **Régimen Transitorio** se caracteriza fundamentalmente por el mantenimiento del principio de imposición en destino para las operaciones efectuadas entre sujetos pasivos del Impuesto, y por la aplicación del gravamen en origen cuando el adquirente es un particular.

Las principales aportaciones de este Régimen Transitorio son:

- permite la eliminación de las fronteras fiscales en el seno de la UE.

- Crea un nuevo hecho imponible, la adquisición intracomunitaria de bienes para las compras procedentes de otros Estados miembros, quedando reducido el hecho imponible exportación para las operaciones efectuadas con países no comunitarios.

- Introduce unos regímenes particulares de tributación, para algunas operaciones que, por su naturaleza, son especialmente sensibles a las diferencias en los tipos de gravamen, con el fin de evitar que se produzcan distorsiones en el comercio intracomunitario.

- Reduce, en teoría, los costes en los que debían incurrir los sujetos pasivos que realizaban operaciones intracomunitarias, al no tener éstos que cumplir ya con ciertas obligaciones en los puestos fronterizos, reduciéndose así el tiempo de duración de dichos intercambios y evitándose también la financiación anticipada del IVA que realizaban los operadores (que tenían que pagar el Impuesto en la aduana y debían esperar luego unos meses hasta podérselo deducir). El Informe Cecchini cuantifica lo que él denomina "los costes de la no Europa", o lo que es lo mismo, los beneficios que se derivarían de la eliminación de las fronteras fiscales. De acuerdo con el Informe, los costes derivados de la existencia de controles aduaneros⁷¹² son aproximadamente de 8.500 a 9.000 millones de ECUs. Si tenemos en cuenta además los efectos microeconómicos (para empresas y para consumidores) y macroeconómicos (aumento del PIB, creación de empleo, reducción de la inflación, aumento de la competitividad, etc.), los beneficios pueden cifrarse en torno a los 200.000 millones de ECUs. Ahora bien, hemos señalado que estos costes se reducen en teoría, pues la complejidad y las nuevas cargas inherentes al Régimen Transitorio pueden llegar incluso, como han declarado algunos operadores económicos, a superar los beneficios anteriormente enunciados.

- Modifica el régimen de tributación del transporte intracomunitario de mercancías. A partir de 1993, éste es independiente de la adquisición de los bienes. Esta operación se entiende realizada, a efectos del IVA, en el lugar de partida del mismo, salvo que el destinatario del servicio esté identificado en otro Estado miembro, en cuyo caso el transporte se gravará en el país de identificación del tomador del servicio. Este mismo régimen de tributación se aplica a otras dos operaciones íntimamente relacionadas

⁷¹² Estos costes incluyen los derivados de:

- los trámites administrativos que deben efectuarse en las aduanas
- los retrasos provocados por la paralización de las mercancías en las fronteras, y
- los costes que suponen para el Gobierno la existencia de aduanas, como por ejemplo, la remuneración de los funcionarios de aduanas.

con el transporte de bienes: los servicios accesorios y de intermediación en esta operación.

- Aun cuando no se recoge en la Directiva que regula el Régimen Transitorio, sino que se regula en otra Directiva (aprobada antes incluso de la entrada en vigor de dicho régimen), se simplifica el tratamiento fiscal de las operaciones triangulares. La simplificación consiste básicamente en declarar exenta la adquisición intracomunitaria que realiza el sujeto pasivo que actúa como intermediario en la operación, evitando así que tenga que cumplir con una serie de obligaciones formales en un Estado en el que no está identificado; obligaciones que con frecuencia resultaban excesivamente gravosas.

La supresión de los controles aduaneros suponía también la desaparición de los ajustes fiscales en frontera, que garantizaban la neutralidad del Impuesto y el control de las operaciones intracomunitarias. A partir del 1 de Enero de 1993, la información que antes se obtenía en las aduanas es ahora sustituida por la contenida en las declaraciones-liquidaciones periódicas del IVA que los sujetos pasivos presentan en sus respectivos Estados. El control de las operaciones intracomunitarias se lleva a cabo desde entonces de la misma forma que para las transacciones interiores, cruzando los datos consignados por el comprador y por el vendedor en sus declaraciones del IVA. No obstante, como ahora se ven afectadas las Administraciones Tributarias de distintos países, para poder llevar a cabo este cruce, y garantizar así el control de las operaciones intracomunitarias, era necesario primero homogeneizar los sistemas de recogida de información que se aplican en cada uno de los Estados miembros. Para ello se introducen nuevas obligaciones formales que deben cumplir los sujetos pasivos del IVA que participen en el comercio intracomunitario. A saber: solicitar un NIF comunitario; consignar en sus declaraciones-liquidaciones periódicas, por separado, el IVA correspondiente a las adquisiciones y a las entregas intracomunitarias; presentar un Estado Recapitulativo, y, cuando así proceda, la declaración INTRASTAT (cuya única finalidad es la obtención de datos para la elaboración de las estadísticas sobre el comercio exterior).

Ahora bien, la información consignada por los sujetos pasivos en sus declaraciones periódicas no es por sí sola suficiente para garantizar el total control de las operaciones intracomunitarias. Si se quería evitar un incremento del fraude fiscal (y por consiguiente una disminución de los ingresos fiscales de los Estados miembros) era indispensable establecer un marco de referencia adecuado que permitiese el intercambio

de dicha información y la cooperación mutua entre las Administraciones Tributarias de los países comunitarios.

Así, los Estados miembros se comprometen a crear dos bases de datos. Una, que contiene el Número Fiscal de todas las personas identificadas a efectos del Impuesto en su interior (NIF), y otra, que incluye los datos consignados en los Estados Recapitulativos presentados por los sujetos pasivos. El intercambio de la información contenida en estas bases es automático. Ahora bien, en aquellos casos en los que aquella no sea suficiente para el control de una operación determinada, la autoridad competente de un Estado miembro puede obtener de la de otro Estado, previa petición, una información más detallada sobre dicha operación.

Dentro de este ámbito de asistencia mutua se han diseñado a nivel comunitario diversos programas específicos (Karolus, Matthaeus-Tax) orientados a la formación de los funcionarios encargados de controlar las transacciones realizadas entre diferentes Estados miembros.

Llegados a este punto nos gustaría insistir nuevamente en la importancia que, en nuestra opinión, tiene, para el correcto funcionamiento del Régimen Transitorio y para el control y prevención del fraude fiscal, la existencia de una cooperación fluida, real y estrecha entre las Administraciones fiscales de los Estados miembros. Éste es un aspecto que en numerosas ocasiones pasa desapercibido, al que no se le presta mucha atención cuando se analiza el proceso de armonización del IVA, pero que resulta, sin embargo, de vital importancia, no sólo con vistas al futuro sino también de cara al presente del Impuesto. En este sentido hay que recordar que la única forma de controlar las operaciones intracomunitarias es intercambiándose información y colaborando entre las Administraciones nacionales de los Estados miembros, y que además, las conclusiones recogidas en el Informe elaborado por la Comisión (en 1997) no permiten ser muy optimistas al respecto. Tal y como se señala en éste, los países no están haciendo uso de todas las posibilidades a su alcance, mostrándose además muy reticentes a colaborar con otros Estados miembros. Asimismo, el Informe destaca que los medios que se están utilizando para controlar el comercio intracomunitario son insuficientes, y que los sujetos pasivos, conscientes de que esto es así, están realizando operaciones no habituales y están aprovechando las ambigüedades y las diferencias de interpretación entre los Estados miembros de las normas del Régimen Transitorio, para obtener sus propios beneficios

fiscales. Es, por lo tanto, este ámbito de la cooperación entre Estados miembros, uno de los principales campos en los que es necesario mejorar y avanzar.

Por otro lado, aunque este Régimen Transitorio permite alcanzar uno de los principales objetivos que con él se perseguían: la supresión de las fronteras fiscales para la consecución del Mercado Interior, la constante preocupación de las autoridades comunitarias por evitar que se produjesen distorsiones en la competencia (como fruto de las todavía importantes diferencias existentes entre los tipos impositivos de los distintos Estados miembros) ha llevado a éstas a introducir nuevas y complejas normas, que no han hecho sino complicar en muchos casos las disposiciones aplicables durante este período transitorio, al mismo tiempo que han generado numerosos inconvenientes para los operadores económicos, que tienen que:

- * Conocer las legislaciones fiscales de todos los Estados miembros en los que operan para saber dónde hay que gravar las operaciones, qué obligaciones y en qué plazos deben cumplir, etc. Y esto fundamentalmente porque existen grandes diferencias entre las disposiciones aplicables en los distintos Estados miembros, en relación, por ejemplo, con el momento de exigibilidad del Impuesto, el contenido de las facturas, el derecho a la deducción del IVA soportado, la representación fiscal, los tipos impositivos aplicables, las exenciones, las normas sobre el lugar de realización de las prestaciones de servicios, etc.

- * Ser responsables del Impuesto en unos Estados miembros en los que no están establecidos (con los inconvenientes que ello supone), y cumplir en estos países con unas obligaciones formales muy gravosas, que además varían mucho de un país a otro.

- * Recurrir a un proceso largo, costoso y poco ágil para solicitar la devolución del IVA soportado en otros Estados miembros, con las restricciones y requisitos para poder acceder al mismo que fije libremente cada país.

- * Cumplir unas obligaciones declarativas cuando realizan operaciones intracomunitarias, que no tendrían que cumplir si efectuasen operaciones interiores (Estado Recapitulativo, declaración INTRASTAT).

Existen además muchas dificultades para controlar el gravamen adecuado de ciertas operaciones, por la imposibilidad, por ejemplo, de comprobar la salida efectiva de los bienes del Estado miembro de origen, o de controlar la superación o no de los umbrales establecidos para los regímenes particulares, etc.

Asimismo el régimen actual de tributación no garantiza la correcta tributación de algunas actividades, bien porque sean campos de la actividad económica que se han

desarrollado mucho recientemente (por ejemplo las telecomunicaciones), bien porque sean servicios que antes prestaba exclusivamente el Sector Público y que ahora son realizados con mayor frecuencia por empresas privadas (por ejemplo los servicios postales).

Todos estos obstáculos, han llevado a los operadores económicos a renunciar a comprar o vender en otros Estados miembros, circunstancia ésta que no es deseable desde el punto de vista del Mercado Interior Único. Por ello, las autoridades comunitarias deben adoptar las medidas necesarias para intentar paliar, en la medida de lo posible, estos problemas, y de esta manera, estimular el comercio intracomunitario⁷¹³.

En este sentido sería deseable que se adoptasen, entre otras las siguientes medidas:

- mayor uniformidad de las disposiciones aplicables en cada Estado miembro en cuanto a:

- * límites establecidos para los regímenes particulares
- * requisitos que debe cumplir una entrega intracomunitaria para estar exenta del Impuesto
- * modalidades y obligaciones del representante fiscal
- * datos que deben constar en las facturas o en los documentos equivalentes
- * proceso y requisitos para solicitar la devolución del IVA soportado en un Estado miembro en el que no se está establecido.
- * momento de exigibilidad del Impuesto, operaciones exentas, obligaciones formales de los responsables al pago del Impuesto

- Mayor información a los operadores sobre las posibilidades de actuación con este régimen actual y sobre las disposiciones aplicables en cada uno de los Estados de la Unión.

- Agilizar el proceso de devolución del IVA soportado en un Estado miembro por agentes no establecidos en él.

- Revisar algunas normas relativas al lugar de imposición de determinadas operaciones, y muy especialmente de las prestaciones de servicios.

- Modificar y modernizar las disposiciones de la Sexta Directiva y adaptarlas a la nueva situación de las economías comunitarias.

⁷¹³ Hay que tener en cuenta, no obstante, que algunas de las dificultades con las que se enfrentan actualmente las empresas y las administraciones se deben a la propia naturaleza del Régimen Transitorio y que, por ello, es poco probable que se resuelvan en tanto este régimen no se sustituya por otro definitivo. Otras, sin embargo, tienen su origen en las disposiciones de la Sexta Directiva.

- Intensificar y agilizar la cooperación entre los distintos Estados comunitarios, para garantizar al mismo tiempo un mejor funcionamiento del Régimen Transitorio. Así, sería conveniente que los Estados miembros dejaran de poner impedimentos (basándose en lo dispuesto en normas legales internas) cuando otros países les solicitan información; no deben demorar tanto en el tiempo sus respuestas a peticiones concretas de información recibidas de otro país; deben poner en común las experiencias internas en la lucha contra el fraude (para que otros Estados puedan aprender de ellas) y deben intentar que la información que transmiten sea lo más completa y exacta posible. De poco sirve que existan los instrumentos necesarios para que esta cooperación sea factible en la realidad (aunque también hay que avanzar mucho en este sentido), si los Estados miembros no hacen uso de ellos. Es importante, por lo tanto, concienciar a los países de que deben colaborar entre sí, no sólo para que se beneficien los otros Estados, sino también para que su recaudación por IVA no disminuya.

Un esfuerzo especial debe realizarse también en lo que a los tipos impositivos se refiere. Aunque la Directiva que regula el Régimen Transitorio no introdujo ninguna modificación en este ámbito, sí lo hizo una Directiva aprobada posteriormente, en 1992. Ésta establece una estructura de tipos impositivos consistente en la aplicación de un tipo normal, que como mínimo debía ser del 15 por 100, de uno o dos tipos reducidos iguales o superiores al 5 por 100, y en la supresión de los incrementados. Se permite además, en casos concretos, la aplicación, con carácter transitorio, de otros tipos de gravamen, para evitar que los Estados tuviesen que efectuar cambios drásticos en sus estructuras de tipos impositivos para adaptarse a lo previsto en esta Directiva. Los Estados miembros han hecho amplio uso de estas facultades y, como consecuencia de ello, existen importantes diferencias entre los Estados, tanto en el número como en el nivel de los tipos que aplica cada uno de ellos.

Más recientemente, el Consejo decidió introducir un tope máximo al tipo normal, situándolo en el 25%. Esta disposición, sin embargo, no obligó a los Estados miembros a realizar ninguna modificación, pues todos ellos tenían dicho tipo por debajo de ese valor.

Aun cuando los estudios encargados realizar por la Comisión Europea en 1994 ponen de manifiesto que la estructura actual de tipos impositivos no ha provocado desviaciones importantes en el comercio intracomunitario, hay que tomar dichos resultados con cierta cautela por varios motivos:

- en primer lugar, porque las diferencias en los tipos de gravamen afectan en mayor medida a los intercambios cuando se aplica el principio de imposición en origen, y con las normas del Régimen Transitorio éste sólo se aplica a un volumen muy reducido de operaciones. Por eso es lógico que no se hayan observado cambios significativos.

- Y en segundo lugar, porque los agentes económicos declararon ser poco conscientes de las posibilidades de actuación que tenían al no existir fronteras fiscales.

Hay que tener presente, además, que cuando se permitió la introducción de los tipos transitorios se pensaba que el Régimen de tributación se aplicaría como máximo durante cuatro años, y que, sin embargo, siete años después de su implantación, éste todavía sigue en vigor.

En cualquier caso, y teniendo en cuenta que los cambios en los tipos impositivos vigentes no pueden realizarse drásticamente (por las repercusiones recaudatorias que de ellos se derivarían), sería conveniente que empezase a producirse una mayor aproximación en este ámbito, suprimiendo progresivamente los tipos transitorios y los tipos cero, concretando una lista detallada y precisa de los bienes a los que se va a aplicar cada una de las alícuotas (pues existen diferencias importantes entre los tipos aplicados por los distintos Estados miembros sobre un mismo bien), eliminando el carácter facultativo de los tipos reducidos, así como disminuyendo los márgenes de variación previstos para el tipo normal (actualmente de 10 puntos).

La aplicación de este Régimen Transitorio se está prologando más de lo previsto en el tiempo, y resulta indispensable por ello adoptar pronto medidas, no sólo ya de cara al futuro (a las que nos referiremos próximamente), sino para evitar los numerosos inconvenientes con los que se están tropezando hoy en día los operadores económicos, y que les están llevando, en muchos casos a renunciar a realizar operaciones intracomunitarias. Esta circunstancia es totalmente contraria al espíritu de un verdadero Mercado Interior Único como el que se está intentando conseguir a nivel comunitario.

PRINCIPIO DE ORIGEN Y SISTEMAS DE COMPENSACIÓN

Aunque la introducción del Régimen Transitorio permitió la eliminación de las fronteras físicas entre los Estados miembros, sus normas de tributación impiden en muchos casos la existencia de un verdadero Mercado Interior, entre otros motivos, por ejemplo, porque da un tratamiento fiscal distinto a las operaciones interiores que a las

intracomunitarias. Para evitar este inconveniente, las autoridades comunitarias se plantean sustituir el principio de imposición en destino, actualmente aplicado, por el **principio de gravamen en origen**. Éste, además de garantizar la neutralidad exterior del Impuesto, resulta también beneficioso para los operadores económicos que realizan entregas intracomunitarias, ya que simplifica sus obligaciones (pues siempre tendrán que repercutir el tipo impositivo de su país, con independencia del destino de los bienes y de la condición del adquirente), y les da una mayor seguridad jurídica. A las Administraciones Tributarias de los Estados miembros también les resulta positiva la aplicación de este principio por varios motivos. Por un lado, porque disminuyen las posibilidades de fraude, al dejar de circular las mercancías libres del IVA en el espacio comunitario. Y por otro, porque simplifica también su labor, debiéndose limitar a comprobar que las cuotas de IVA en él deducidas han sido satisfechas previamente en el Estado de origen. Para ello cuenta además con la información recogida por el sujeto pasivo en su declaración periódica.

La aplicación del principio de imposición en origen plantea, sin embargo, una serie de inconvenientes. Por un lado, para evitar el aumento del fraude fiscal (a través, por ejemplo, de deducciones basadas en facturas falsas), es indispensable que existan unos mecanismos de intercambio de información y una cooperación administrativa entre las Administraciones Tributarias de los Estados miembros que funcionen con fluidez y agilidad. Por otro lado, no deben existir diferencias significativas entre los tipos impositivos aplicados en los Estados, pues esto puede ocasionar distorsiones en el comercio intracomunitario. En este sentido hay que tener en cuenta, que las operaciones incluidas en los regímenes particulares (actualmente gravadas en destino) pasarán a estar sujetas en origen. Y por último, su introducción debe ir acompañada de un mecanismo de redistribución de los ingresos fiscales, de manera que se respete la naturaleza del Impuesto (que recae sobre el consumo) y se evite que algunos países experimenten un grave perjuicio económico, al tener que admitir en su interior la deducción (y en su caso la devolución correspondiente) de un IVA que no ha sido ingresado previamente en él.

Las autoridades comunitarias, en sus diferentes documentos, nunca se han planteado aplicar el principio de imposición en origen puro, sino que siempre han propuesto complementarlo con un **sistema de compensación**. No ha habido, sin embargo, un acuerdo unánime sobre el modelo de sistema que debía introducirse. Podemos distinguir básicamente dos clases de mecanismos de compensación:

- el microeconómico: basado en los datos consignados por los sujetos pasivos en las declaraciones-liquidaciones periódicas que presenten en sus Estados miembros. Y dentro de éste podemos diferenciar, a su vez, entre el bilateral (las compensaciones se efectúan directamente entre los dos Estados afectados), o multilateral (la redistribución se lleva a cabo a través de una Caja Central creada a tal efecto). El primero de ellos fue propuesto por un grupo ad hoc en 1986, y el segundo por la Comisión Europea en 1987. La posición de un país en el sistema de compensación dependerá en ambos casos del nivel de sus tipos impositivos, de su saldo comercial, y de los tipos que aplique a los bienes exportados y/o importados.

- El macroeconómico: la redistribución de los ingresos fiscales entre los Estados miembros se lleva a cabo, utilizando alguna variable de carácter macroeconómico.

Con un sistema de compensación microeconómico bilateral, la Administración Tributaria de cada país debe calcular su posición frente al resto de Estados miembros (de forma individualizada para cada uno de ellos) comparando el IVA ingresado en su interior por sujetos pasivos de los diferentes países comunitarios, con el IVA satisfecho por sus sujetos pasivos (y deducido en sus declaraciones) en todos y cada uno de los restantes Estados miembros. A pesar de la exactitud y de la facilidad para detectar el incumplimiento (o el cumplimiento incorrecto) por parte de un Estado miembro, de este sistema de compensación, su gestión resulta complicada, tanto para los sujetos pasivos (que deben diferenciar las cuotas de IVA soportadas en cada uno de los restantes países de la UE) como para las Administraciones nacionales (que tienen que agregar por Estados miembros los datos consignados por todos sus operadores). Por otro lado, exige a los sujetos pasivos la elaboración de unos listados exhaustivos de las exportaciones e importaciones que han realizado, con los costes que esto implica.

La Comisión alemana del Origen propuso la aplicación de un sistema de redistribución de este tipo, si bien planteaba que las compensaciones se efectuasen en términos brutos, y que se incluyesen dentro de dicho mecanismo TODAS las operaciones (incluso las que estaban sujetas a los regímenes particulares).

El sistema de compensación multilateral propuesto por la Comisión en 1987, a diferencia del anterior, funciona mediante una Caja Central de cargos y abonos, de manera que los países netamente exportadores de IVA ingresarán fondos en dicha cuenta, mientras que los netamente importadores los retirarán de la misma.

De este sistema de compensación podemos destacar fundamentalmente tres ventajas. Por un lado, que se trata de un sistema en el que cada Estado, basándose en las declaraciones IVA presentadas por los sujetos pasivos, es el responsable de calcular su posición en la operación de compensación. Por otro lado, que supone una carga administrativa adicional mínima, tanto para las empresas como para las Administraciones. Y por último, destacar que, tal y como está planteado, el sistema se autofinanciará.

Este sistema de compensación plantea, sin embargo, numerosos inconvenientes. Así, entre ellos podemos destacar el del reparto del excedente que tendrá la Cuenta Central, como consecuencia de la incorporación al sistema de compensación de determinadas operaciones (las realizadas por sujetos pasivos exentos o por particulares). El criterio que se establezca para la distribución de este superávit, permitirá o no garantizar que dicho fondo sea recibido por los Estados en los que tiene lugar el consumo de los bienes que motivaron su existencia.

Por otro lado, los problemas derivados de la gestión del sistema de compensación, que se plantean fundamentalmente por el gran volumen de fondos a manejar, así como por la falta de concreción del Documento de Trabajo de la Comisión sobre algunos aspectos de gran relevancia, tales como el papel que ella misma debía desempeñar en el sistema, quién se encargaría de controlar los flujos de compensación que entrasen y saliesen de la Cuenta Central, quién y cómo se resolverían las controversias que surjiesen entre los Estados miembros, etc.

Por último, señalar que el propio funcionamiento del sistema de compensación puede provocar un aumento del fraude fiscal. No olvidemos que el sistema se basa en las declaraciones de los sujetos pasivos y que es cada Estado miembro el responsable de determinar el importe a ingresar o retirar del fondo. Debemos tener en cuenta también, el efecto asimetría⁷¹⁴ que se produce en el sistema y que puede contribuir, a su vez, a aumentar el fraude y la evasión fiscal. Es necesario, para evitar que esto se produzca, intensificar y mejorar las medidas de control y la cooperación entre las Administraciones Tributarias de los Estados miembros.

Y por último, el sistema de compensación macroeconómico, propuesto por primera vez por la Comisaria Sra. Scrivener (en 1989), ante las reticencias mostradas por los países comunitarios para la aprobación de un mecanismo como el que planteó la

Comisión en 1987. De acuerdo con este sistema, los flujos compensatorios se calcularían aplicando alguna variable de tipo macroeconómico, como el saldo comercial o el consumo final en un Estado. Las operaciones incluidas en los regímenes particulares, así como las que se efectuasen entre empresas vinculadas pertenecientes a un mismo grupo, quedarían al margen de la compensación. Las ventajas de un mecanismo de redistribución macroeconómico son varias: su simplicidad (tanto para los sujetos pasivos como para las Administraciones) y la no existencia de una Caja Central, con todo lo que ello significa (evitar los problemas y gastos asociados a su funcionamiento, a su control y a la distribución de su excedente). Sin embargo, presenta también algunos inconvenientes: su inexactitud (los ingresos por IVA recibidos finalmente por un Estado no coinciden por lo general con el de los bienes consumidos finalmente en él) y la ausencia, a nivel comunitario, de estadísticas fiables, homogéneas y completas, que sirvan de base para la determinación de los flujos compensatorios, ya que las que existen actualmente no recogen todas las operaciones (dejando al margen aquellas que no superan un determinado volumen y las prestaciones de servicios), y se elaboran sobre la base de los datos consignados por los sujetos pasivos en sus declaraciones del IVA.

La Comisión Europea, en su Documento sobre un régimen común del IVA (1996), se decanta nuevamente por la aplicación de un sistema de tipo macroeconómico. Es más, este Documento incluso rechaza tajante y expresamente la aplicación de un mecanismo de compensación que se base en los datos que los sujetos pasivos incluyen en sus declaraciones periódicas del IVA. Se plantea además, vincular el funcionamiento de esta cámara de compensación al Presupuesto Comunitario, de manera que el saldo resultante para cada país aumentaría (si es deudor) o disminuiría (si es acreedor) la aportación que aquel debería efectuar al Presupuesto en concepto del recurso propio IVA. El excedente del sistema de compensación pasaría también a formar parte del Presupuesto de la Unión, y con ello de la política redistributiva comunitaria. A favor de la implantación de un sistema de compensación macroeconómico se había mostrado ya previamente la profesora M^a Teresa Mata, quien proponía además dejar al margen del sistema las transacciones efectuadas por empresas cuyo volumen de operaciones no superase los 100.000 ECUs.

⁷¹⁴ Las Administraciones fiscales de los Estados miembros pondrán más atención en controlar el IVA repercutido a los sujetos pasivos de otros países, que el IVA

Hay que destacar, sin embargo, que además de los problemas propios de cada sistema de compensación existen otros que son comunes a todos ellos. Entre éstos podemos destacar, por ejemplo:

- los retrasos que se producirán entre el momento en el que un país permite a sus sujetos pasivos deducirse el IVA soportado en otro Estado y el momento en el que aquel reciba el flujo compensatorio que le corresponde. La importancia de este inconveniente varía lógicamente dependiendo del mecanismo de compensación finalmente elegido. Este problema puede paliarse, al menos en parte, estableciendo algún sistema de pagos a cuenta.

- Los problemas que surgirán a la hora de que cada país calcule su aportación al Presupuesto Comunitario en concepto del recurso IVA.

- Las sanciones que deberán imponerse a los Estados infractores, en caso de incumplimiento o cumplimiento incorrecto de sus obligaciones con el sistema de compensación.

El diseño de un sistema de compensación que sea unánimemente aceptado por todos los Estados miembros no es una tarea sencilla. Y más, cuando lo que está en juego es la soberanía de los Estados y una parte importante de los ingresos fiscales que éstos obtienen. El estado excesivamente atrasado de los trabajos comunitarios en este ámbito ha supuesto un gran obstáculo en el pasado y está dificultando la entrada en vigor del sistema común del IVA en un futuro inmediato. Las propuestas oficiales presentadas hasta ahora establecen a grandes rasgos las normas de funcionamiento del sistema de compensación, pero dejan sin concretar muchos aspectos, algunos de ellos de gran relevancia e importancia práctica, cuyo diseño será decisivo para que los Estados miembros acepten o rechacen su implantación.

En su última propuesta oficial sobre el **sistema común del IVA**, la Comisión se decanta por un régimen de tributación basado en la introducción de un sistema de compensación macroeconómico (como ya hemos señalado) y por el gravamen de las operaciones intracomunitarias en un único lugar, aquel en el que esté establecido el operador (con independencia, por lo tanto, de dónde se lleve a cabo materialmente la transacción). De este Documento comunitario nos gustaría destacar tres aspectos. Por un lado, el carácter novedoso de las disposiciones que en él se incluyen. Por otro, el impulso que, en nuestra opinión, puede proporcionar al proceso de armonización del IVA, muy

paralizado en los últimos años. Y en último lugar que la Comisión se muestra en él, firmemente decidida a continuar con dicho proceso, con vistas a la consecución real de un Mercado Interior Único en el ámbito comunitario.

DIFICULTADES OPERATIVAS DEL RÉGIMEN DEFINITIVO: PROGRAMA DE TRABAJO DE LA COMISIÓN

Ahora bien, la Comisión era perfectamente consciente de que un sistema como el descrito no se podía implantar inmediatamente, porque no se reunían las condiciones necesarias. Por ello incluyó al final de su Documento un Programa de Trabajo detallado en el que se contemplan una serie de medidas, cuya adopción previa se considera indispensable, no sólo para que pueda entrar en vigor el nuevo sistema común del IVA, sino para que éste funcione adecuadamente (y no adolezca de los mismos fallos que el Régimen Transitorio actual), estableciéndose además un calendario concreto para la presentación de estas medidas. El grado de cumplimiento de este Programa de Trabajo es, en estos momentos, bajo, por lo que no podemos ser muy optimistas en relación con la fecha inicialmente prevista por la Comisión (año 2001) para la implantación del nuevo sistema del IVA. Además, todavía no se ha presentado ninguna propuesta concreta sobre ninguno de los aspectos “más espinosos” del nuevo sistema común. Así, hasta el momento, la Comisión ha presentado únicamente propuestas referentes a los siguientes ámbitos:

- El Comité del IVA: en relación con éste se plantea cambiar su consideración jurídica, convirtiéndolo en un Comité de reglamentación, cuyas decisiones sean vinculantes y se publiquen oficialmente.

- El Deudor del Impuesto: se determina que éste será siempre el sujeto pasivo que realiza la operación, salvo en aquellos casos (comunes en todos los países) en los que expresamente se establezca que le sea el destinatario de la misma. Se pretende eliminar así las potestades que tienen los Estados miembros para determinar quién debe satisfacer el Impuesto, que hacen que estas normas varíen de un Estado miembro a otro. Se permite además, que el deudor del Impuesto en un país en el que no está establecido pueda nombrar un representante fiscal para que cumpla por él sus obligaciones fiscales.

- El tipo impositivo reducido: se propone aplicarlo, con carácter optativo y temporal (pues no existen garantías de sus efectos positivos sobre la creación de empleo),

a aquellos sectores intensivos en mano de obra, que prestan sus servicios directamente a los consumidores finales y que no están expuestos a la competencia transfronteriza. El Informe presentado por la Comisión en relación con el funcionamiento de este tipo impositivo propone también su aplicación a aquellas entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas, para evitar así los efectos negativos que se derivan de la exención.

- Recuperación por un sujeto pasivo del IVA satisfecho en un Estado miembro en el que no está establecido (sistema alternativo al previsto en la Octava Directiva): la Comisión propone que se permita a los sujetos pasivos deducirse el IVA soportado en el país en el que esté establecido, independientemente de dónde se haya satisfecho efectivamente. Para ello bastará con que el sujeto pasivo presente, junto con su declaración periódica del IVA, una copia de la factura y un documento en el que haga constar todas las cuotas del Impuesto abonadas en otros Estados. De esta manera el país en el que se han deducido las cuotas soportadas puede solicitar su restitución a los Estados en que éstas fueron ingresadas. Para que este sistema funcione correctamente, y no se produzcan situaciones fraudulentas, es necesario que exista un intercambio fluido de información entre las Administraciones nacionales de los Estados afectados.

- Derecho a deducir el IVA de ciertos gastos que, aunque se realizan en el funcionamiento normal de una empresa, tienen al mismo tiempo una dimensión de consumo privado, siendo difícil separar ambos componentes. Las diferencias actualmente existentes entre los Estados miembros en este ámbito generan distorsiones en la competencia.

Para los gastos relativos a automóviles de turismo, y siempre que la utilización profesional no sea inferior al 10%, cada Estado deberá fijar un porcentaje máximo, que aplicado sobre el IVA soportado reflejará el importe correspondiente a la utilización profesional. En el caso de los gastos de alojamiento, alimentos y bebidas el porcentaje de deducción del IVA soportado será del 50%. Y por último, no será deducible el Impuesto correspondiente a los gastos de lujo, recreo y representación.

- Cooperación administrativa: con el fin de crear una infraestructura sólida que permita a los Estados miembros intercambiarse información, y con el objetivo claro de desarrollar el hábito de la cooperación entre los funcionarios de los países comunitarios, la Comisión presentó el denominado Programa Fiscalis. En él se propone que las Administraciones nacionales formen adecuadamente a sus funcionarios encargados de la fiscalidad indirecta, que éstos participen en proyectos comunitarios de lucha contra el

fraude, y que se desarrollen programas de intercambio de funcionarios entre las Administraciones Tributarias de los distintos Estados miembros (en la línea del programa Mathaeus-Tax), para que éstos se familiaricen con los procedimientos de control aplicados en otros Estados. Solamente si se consigue crear un ambiente de confianza mutua y colaboración entre los funcionarios de los Estados miembros responsables de los impuestos indirectos, la cooperación administrativa podrá ser una realidad entre los países de la UE cuando se introduzca el sistema común del IVA.

OTRAS ALTERNATIVAS GLOBALES AL RÉGIMEN DEFINITIVO

A parte de la propuesta oficial de la Comisión sobre el sistema común del IVA, se han planteado también **otras alternativas globales para el régimen futuro de tributación del Impuesto**, que, si bien consideramos que no tienen muchas posibilidades de aplicarse en la práctica, son novedosas y pueden aportar alguna idea interesante.

El profesor Vanistendael propone el gravamen de las operaciones en el país de origen, pero aplicando el tipo impositivo del Estado de destino. El IVA correspondiente a la operación no se ingresa en la Hacienda del país de origen, sino en una sucursal que tiene el Estado de destino en todos y cada uno de los países comunitarios (evitándose así la necesidad de que exista un mecanismo de compensación). Esta propuesta presenta, sin embargo, numerosos inconvenientes ya que no concede el mismo tratamiento fiscal a las operaciones interiores y a las intracomunitarias, supone una carga importante para los Estados miembros, al tener que disponer de una sucursal (o varias) en el resto de Estados de la UE (con los costes que ello supone), e introduce también alguna complejidad para los sujetos pasivos del Impuesto, que deben conocer los tipos impositivos vigentes, en cada momento, en todos los países comunitarios en los que operan.

Por su parte, los profesores Keen y Smith proponen lo que ellos denominan el sistema VIVAT. Esta alternativa consiste en la aplicación de un tipo impositivo único a las operaciones realizadas entre sujetos pasivos, así como en la implantación de un impuesto nacional sobre la fase minorista, cuyo tipo impositivo puede fijar libremente cada Estado miembro, con el fin de garantizar sus ingresos fiscales. Estos autores se decantan también por el mantenimiento de los actuales regímenes particulares de tributación. Con el fin de evitar que los Estados adopten una estrategia competitiva, y disminuyan los tipos impositivos, para atraer las compras realizadas por los particulares,

Keen y Smith son partidarios de fijar unos tipos de gravamen mínimos. Este sistema, aunque tiene una serie de ventajas, como permitir que los Estados miembros mantengan sus ingresos y su soberanía tributaria, simplificar los flujos compensatorios o conceder el mismo tratamiento fiscal a todas las operaciones realizadas por sujetos pasivos del Impuesto, presenta, sin embargo, algunos inconvenientes. Así, en primer lugar, diferencian, en cuanto al tratamiento fiscal que reciben, las operaciones cuyos destinatarios son particulares de aquellas efectuadas entre sujetos pasivos del Impuesto. En segundo lugar, se nos antoja muy complicada la determinación del nivel del tipo impositivo común. En tercer lugar, no es muy explícito en relación con el funcionamiento del sistema de compensación. Y en cuarto lugar, si el objetivo final es que los Estados miembros puedan mantener su recaudación por IVA, y dado que el tipo impositivo aplicable a las operaciones entre sujetos pasivos es igual en todos los Estados miembros, existirán diferencias importantes en cuanto al tipo exigido sobre las ventas minoristas (que fijará cada país en función de sus necesidades recaudatorias), lo que generará distorsiones fiscales entre los Estados miembros.

Por último destacar que el Parlamento Europeo, en 1995, fuera del contexto de los programas de armonización de la Comisión, planteó diversas alternativas posibles, en relación con el IVA, (algunas de las cuales son incluso compatibles entre sí), si bien no se decantó expresamente por ninguna de ellas. Así propone:

- sustituir el IVA por un impuesto monofásico sobre el volumen de ventas.
- Mantener el régimen actual, introduciendo pequeñas modificaciones para uniformar el Impuesto y modernizar las disposiciones de la Sexta Directiva. Se evitaría así que los sujetos pasivos tuviesen que incurrir nuevamente en altos costes de adaptación al régimen futuro.
- Aplicar el principio de imposición en origen complementado con un sistema de compensación.
- Crear un IVA único a nivel europeo, con una misma estructura de tipos impositivos, de manera que todos los ingresos que obtuviesen por el Impuesto los Estados miembros fuesen a parar al Presupuesto Comunitario.
- Introducir el principio de imposición en origen, pero aplicando un tipo impositivo común para las operaciones entre sujetos pasivos. De esta forma se simplificarían los flujos compensatorios.

- Y dejar al margen del Impuesto las transacciones de bienes realizadas entre Estados miembros, pero dentro de la misma empresa, entre entidades de un grupo o entre empresas que formen un anillo a efectos del IVA.

EVIDENCIA TEÓRICA SOBRE LA APLICACIÓN DE DIFERENTES SISTEMAS IVA

Pero no basta con analizar las distintas alternativas planteadas en relación con el régimen de tributación del IVA aplicable al comercio intracomunitario, con sus ventajas e inconvenientes, sino que es necesario dar un paso más y evaluar estas medidas desde el punto de vista de los efectos que su introducción tendría sobre el bienestar global de los Estados miembros. Haciendo un repaso de la literatura económica más importante nos encontramos con que algunos **estudios teóricos** demuestran cómo determinadas medidas de armonización fiscal que se proponen y se han propuesto desde los órganos comunitarios, aunque aparentemente pueden suponer una mejora en el bienestar social de los países comunitarios (al aproximar los sistemas fiscales de los Estados miembros), pueden, sin embargo, no tener ninguna justificación desde el punto de vista del logro de una asignación eficiente de los recursos.

Para ello nos hemos referido a aquellos estudios que analizan los efectos de las distintas medidas que se están proponiendo en el ámbito de la fiscalidad indirecta en la UE, y que se centran fundamentalmente en dos direcciones: la aproximación de los tipos impositivos y el cambio en el principio de tributación (origen/destino) de los intercambios intracomunitarios⁷¹⁵.

A.- Aproximación de los tipos impositivos

La aplicación del principio de tributación en destino (origen) modifica los precios al consumidor (productor), evitando que se den los requisitos necesarios para conseguir la asignación eficiente de recursos a nivel internacional, y generando por ello ineficiencias en el consumo (producción) mundial. Estas ineficiencias se producirían cuando los tipos impositivos aplicados sobre los distintos bienes, en cada uno de los

soportado por sus sujetos pasivos en los demás Estados comunitarios, produciéndose así un efecto asimetría.

⁷¹⁵ Todos estos estudios se centran exclusivamente en los efectos sobre la asignación de recursos derivados de la adopción de las distintas medidas propuestas.

países, fuesen distintos. Ahora bien, si los tipos de gravamen son uniformes dentro de cada país (el mismo para todos los bienes), aun cuando no lo sean entre países, puede conseguirse que tanto la producción como el consumo sean eficientes.

Una conclusión importante, alcanzada por algunos estudios (**Rose y Wiegard**) que analizan cuáles son los parámetros fiscales que llevan a una situación fiscal ideal, es que no se puede afirmar que la uniformidad de los tipos impositivos sea óptima desde el punto de vista del bienestar social.

Sin embargo, existen, otros trabajos más interesantes que analizan qué efectos tienen sobre la asignación de recursos algunas reformas impositivas (de menor importancia que las que buscan la situación óptima) que se están planteando a nivel comunitario. De lo que se trata, en definitiva, es de ver si esas propuestas pueden defenderse en términos de bienestar.

Existe un acuerdo general entre los distintos autores, en considerar que, partiendo de los tipos vigentes en los Estados miembros, una convergencia proporcional uniforme de todos los tipos de cada país hacia un promedio comunitario de las estructuras impositivas previas de los Estados, genera una mejora paretiana potencial. Para que ésta sea efectiva es indispensable que exista una compensación internacional entre los países. Puede, no obstante, no ser necesaria dicha compensación si las estructuras fiscales iniciales de cada país son fuertemente proteccionistas⁷¹⁶. Esta afirmación se mantiene también incluso en situaciones de competencia imperfecta.

Por otro lado, si se parte de una situación inicial de equilibrio de Nash, la convergencia de los tipos impositivos señalada puede en algunos casos generar una mejora paretiana efectiva, sin necesidad de que existan compensaciones entre los Estados.

Por el contrario, en una situación de competencia fiscal, parece que una convergencia de los tipos hacia un nivel intermedio, en ningún caso puede generar beneficios en términos de bienestar. En este ámbito, no existe, sin embargo, consenso. Así, mientras algunos estudios (de **Combrugghe y Tulkens**, y **Kanbur y Keen**) consideran que los únicos cambios impositivos que generan mejoras en el sentido de Pareto, son aquellos que consisten en un aumento de los tipos de gravamen, otros autores (**Owen y Peters**) llegan a un resultado muy diferente, y así concluyen que solamente pueden conseguirse mejoras efectivas en el bienestar social reduciendo

simultáneamente los tipos vigentes en los Estados. Ahora bien, el modelo empleado por estos autores es muy distinto del utilizado en los trabajos anteriores.

Estos estudios teóricos rompen con la idea muy extendida en el ámbito comunitario, de que es necesario armonizar los tipos impositivos aplicados en los Estados miembros, para evitar que se produzcan distorsiones en los intercambios comerciales intracomunitarios.

B.- Cambios en el principio de tributación

Existen también numerosos estudios que se centran en el cambio del principio de tributación.

Whalley, Berglas, Lockwood, de Meza y Myles llegan a la conclusión de que el paso de un sistema de imposición en destino a uno de origen universal no produce ningún efecto distorsionante siempre que los tipos impositivos sean uniformes dentro de cada país, y siempre que los precios y los tipos de cambio sean flexibles.

Si bien existe unanimidad en cuanto a las conclusiones alcanzadas cuando lo que se compara es el principio de gravamen en origen y el de destino, ambos generales, no ocurre lo mismo cuando se tiene en cuenta el principio de imposición que las autoridades comunitarias proponen aplicar a los intercambios intracomunitarios: el principio de origen restringido, según la terminología de Shibata. En este caso, **Whalley** considera que para evitar que se produzcan distorsiones es indispensable que el comercio esté bilateralmente equilibrado, y ello con independencia de que exista o no uniformidad de los tipos impositivos. Esta opinión no es, sin embargo, compartida por **Berglas**, que establece que es necesario que los tipos impositivos aplicados sean uniformes, incluso cuando el comercio esté bilateralmente equilibrado. Si todos los países adoptan el mismo tipo de gravamen, se producirá una transferencia de renta entre los Estados miembros, salvo en aquellos países en los que exista equilibrio comercial con el resto. Berglas señala además, que en aquellos casos en los que los tipos impositivos sean distintos es posible que exista equivalencia entre ambos principios de tributación, si se permiten desviaciones de los flujos comerciales.

Georgakopoulos, sin embargo, considera que las desviaciones del comercio no evitarán en ningún caso las distorsiones que se generen por el paso del principio de gravamen en destino al del país de origen restringido. La principal aportación de este

⁷¹⁶ Esto es válido para el caso de dos bienes. Sin embargo, en un caso más general, en el que existen N

autor es la particularización de estos resultados al caso de la Unión Europea. Georgakopoulos llega a la conclusión que, teniendo en cuenta el tipo de impuesto sobre el volumen de ventas que aplican los países comunitarios, esta sustitución no provocará distorsiones en el sentido de Pareto, incluso si los tipos de gravamen difieren entre los Estados miembros. Sí se producirán, sin embargo, transferencias de renta entre países, que, no obstante, podrán evitarse fijando los tipos impositivos en relación inversa con los saldos de las balanzas comerciales bilaterales. Este autor considera también, que el principio de imposición en origen restringido es preferible al principio del país de destino. Esta opinión no es compartida por otros autores como Dosser, Shoup o Shibata que muestran una clara preferencia por el principio de destino.

Por último, destacar las conclusiones de los estudios realizados por **Lockwood, de Meza y Myles**. Estos autores distinguen dentro del *principio de origen restringido* entre el *recíproco* y el *no recíproco*⁷¹⁷, centrando fundamentalmente su análisis en el segundo de ellos. Lockwood, de Meza y Myles llegan a la conclusión de que la sustitución del principio de imposición en destino por el principio de gravamen en origen restringido no recíproco no genera ningún efecto real siempre que los tipos de cambio sean flexibles y que los tipos impositivos aplicados a los bienes dentro de cada país sean uniformes. Por lo que consideran que, aunque desde un punto de vista político puede parecer no deseable su implantación, sería bueno que las autoridades comunitarias tuvieran en cuenta estas conclusiones a la hora de establecer el régimen de tributación que será aplicable en el futuro en el IVA.

Genser, por su parte, recomienda a las autoridades comunitarias la implantación de lo que él denomina *principio de origen restringido unificado*, consistente en complementar el principio de origen restringido con la aplicación de un tipo exterior común para los intercambios con terceros países. En su opinión este principio presenta importantes ventajas en relación con el propuesto por Lockwood, de Meza y Myles, por lo que propone su aplicación en la Unión Europea.

Aunque todos estos estudios son muy interesantes, consideramos que resulta muy difícil aplicar sus conclusiones a la realidad concreta de la Unión Europea. Y ello por

bienes ($N > 2$) es necesario además que se den unos supuestos muy restrictivos.

⁷¹⁷ Recordemos que el primero de ellos (PORR) exige la aplicación del principio de imposición en destino a las operaciones realizadas con terceros países, mientras que se mantiene el de gravamen en origen para las transacciones intracomunitarias.

motivos de índole, no sólo económica sino también política. Por un lado, la mayoría de los estudios que hemos destacado partían de la necesaria uniformidad de los tipos impositivos dentro y/o entre países. Si nos fijamos en los tipos de gravamen vigentes en los Estados miembros, podemos ver como, no sólo no existe esa uniformidad dentro de cada país, sino que tampoco existe entre Estados. Por otro lado, se ha puesto de manifiesto cómo en muchos casos, para que una reforma fiscal concreta generase mejoras efectivas en el sentido de Pareto, y, por lo tanto, todos los Estados miembros resultasen beneficiados de su aplicación, era indispensable que se produjesen flujos compensatorios entre los países afectados. Ahora bien, ¿es realista pensar que los Estados miembros no van a poner ningún tipo de impedimento y van a entregar las cantidades de dinero que se les demande en favor de otros Estados?. En nuestra opinión la respuesta es negativa.

EFFECTOS RECAUDATORIOS DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DEFINITIVO: ALTERNATIVAS

Desde las instancias comunitarias se viene insistiendo en la necesidad de introducir el principio de imposición en origen para las operaciones intracomunitarias. Ahora bien, como se acaba de destacar, sustituir el régimen de tributación actual por uno basado en el principio de gravamen en el país de origen no resulta indiferente, en términos económicos, para los Estados miembros. Las consecuencias que se derivan de este cambio vienen explicadas, casi íntegramente, por el efecto renta internacional que éste genera, pues desde el punto de vista de la eficiencia ambos sistemas son idénticos. No obstante, aun siendo cierto que dicho efecto existe, su dimensión depende en gran medida del tipo de sistema de compensación que se introduzca como complemento del principio de imposición en origen, por lo que la ganancia/pérdida recaudatoria total que experimentarían los Estados miembros está íntimamente ligada al mecanismo de compensación elegido. Por eso hemos prestado un especial interés a los efectos recaudatorios de los distintos sistemas de redistribución planteados. Sin embargo, aun en aquellos casos en los que el mecanismo redistributivo funcione de forma óptima, el cambio de régimen tendrá también repercusiones sobre los ingresos finalmente obtenidos por los países. Además, el efecto recaudatorio para la UE en su conjunto es nulo, pues, como consecuencia del cambio de régimen, lo que se produce es un trasvase de recursos

Por el contrario, si se aplica el PORNIR los países comunitarios tratan, unilateralmente, todas sus operaciones internacionales (tanto las que realizan con otros Estados miembros como las que efectúan con

de unos Estados miembros a otros. Si el efecto final es nulo, y algunos países resultan beneficiados, es claro que otros tendrán que salir perjudicados.

Los resultados de nuestras simulaciones deben ser, no obstante, tomados con ciertas cautelas pues están influenciados por los datos empleados y por las hipótesis de partida efectuadas. Lo importante, no es, por lo tanto, los millones de ECUs que gana/pierde un Estado, sino las tendencias que se observan y las diferencias cuantitativas existentes entre los distintos métodos. Los resultados deben servirnos para hacernos una idea de la importancia del fenómeno estudiado y de los efectos que se derivan para nuestro país de las distintas alternativas planteadas, pudiendo determinar al final cuál de ellas resulta más beneficiosa o perjudicial.

A.- Inexistencia de mecanismo de compensación

La eliminación del régimen de tributación actual y su sustitución por uno basado en la aplicación del principio de imposición en origen sin ningún sistema de compensación financiera resulta claramente perjudicial para España, que experimenta una disminución de sus ingresos por IVA del 0,53 por 100 de su Producto Interior Bruto (PIB). Todo lo contrario le ocurre al otro bloque analizado, el Resto de la Unión Europea (RUE), si bien en su caso, la ganancia obtenida supone el 0,046 por 100 de su PIB. Estos resultados son perfectamente lógicos si tenemos en cuenta que el saldo comercial de bienes y servicios intermedios (entregas – adquisiciones intracomunitarias) de España respecto del RUE es negativo, y que los tipos impositivos españoles son, por lo general, más bajos que los que aplica el RUE, actuando por consiguiente ambos factores en el mismo sentido, y agravando así los efectos negativos que se derivan para España. Aun cuando el RUE resulte claramente beneficiado en su conjunto, las repercusiones concretas para cada uno de los países que lo componen serán muy diferentes. Así, mientras es de esperar que algunos Estados como Países Bajos, Irlanda o Dinamarca resulten claramente beneficiados, otros como el Reino Unido sufrirán grandes pérdidas. Entendemos, pues que, como complemento al proceso de armonización fiscal, y para hacerlo viable, se necesita cierto equilibrio de los flujos comerciales intracomunitarios que eviten fuertes discrepancias en los saldos comerciales. Que los países resulten afectados de forma tan dispar resulta muy importante, pues como se sabe, cualquier cambio que se apruebe en el ámbito fiscal a nivel comunitario debe llevar el respaldo

el resto del mundo), según el principio de imposición en origen.

unánime de todos los Estados miembros. En la medida en que algunos países obtengan resultados muy negativos con el cambio que se propone, se complica enormemente su aprobación.

Debemos ser conscientes, sin embargo, de que en ningún momento se ha planteado en la realidad el cambio descrito anteriormente, pues existe la creencia unánime de que es indispensable complementar el principio de imposición en origen con un sistema de compensación (para evitar los efectos recaudatorios señalados).

B.- Compensación multilateral

La Comisión Europa propuso, en 1987, la introducción de un mecanismo de compensación multilateral. En un sistema así, España resulta ser un país demandante de fondos (ya que el volumen de sus adquisiciones supera el de sus entregas intracomunitarias), mientras que el RUE debe ingresar recursos en la Caja Central. Sin embargo, como era de esperar, la cantidad solicitada por España no coincide con la depositada por el RUE, siendo la diferencia entre ambas cifras el excedente del sistema de compensación.

La implantación de un mecanismo de relocalización de los ingresos fiscales de este tipo sigue resultando, en principio, perjudicial para España, que experimenta una disminución de su recaudación por IVA del 0,24 por 100 del PIB (claramente inferior a la que se producía cuando se aplicaba exclusivamente el principio de imposición en origen). Lo curioso es que esta propuesta resulta también negativa para el RUE, que inicialmente experimenta una disminución de sus ingresos del 0,037 por 100 de su PIB. Desempeña, sin embargo, un papel decisivo el reparto del excedente que tendrá el sistema de compensación. Así, si éste se distribuye idealmente (dando a cada Estado lo que realmente le corresponde), se produce un cambio significativo en el signo del efecto recaudatorio para España, que pasa a obtener un beneficio total del 0,19 por 100 de su PIB. Esto se explica porque el efecto final depende de la diferencia que existe entre el consumo final, en un bloque, de bienes adquiridos en el otro. Este dato es positivo para España, aun cuando sus tipos impositivos son más bajos que los del RUE. El beneficio obtenido por nuestro país del reparto del excedente supera incluso la pérdida inicial que experimentaba cuando éste se quedaba en la Caja Central. El mismo razonamiento, pero en sentido contrario, puede realizarse para explicar lo que ocurre con el RUE. Los recursos obtenidos al distribuirse el superávit, disminuyen su pérdida inicial, si bien en

este caso, no son suficientes para eliminar totalmente ese resultado negativo. También en esta ocasión, y aunque el RUE resulte globalmente perjudicado, la situación de los Estados que lo componen es muy diversa. Así, mientras algunos países como Francia, el Reino Unido, Grecia, Portugal e Italia recibirán fondos del sistema de compensación, otros como Dinamarca, Países Bajos, Bélgica, Luxemburgo, Alemania e Irlanda deberán entregar recursos a la Caja Central.

Nos gustaría, sin embargo, destacar dos aspectos. El primero de ellos es que el reparto ideal del excedente del fondo es prácticamente imposible, ya que, al no presentar los consumidores declaración del IVA, es muy difícil conocer el volumen de exportaciones/importaciones de un país con destino al consumo final. Por ello, si se implantase en la práctica un sistema como el propuesto por la Comisión habría que buscar una forma más o menos válida de repartir dicho superávit. Como consecuencia de ello, los resultados derivados de su aplicación para los Estados miembros se encontrarán, en la práctica, en una situación intermedia entre las descritas anteriormente. El RUE experimentaría, en cualquier caso una pérdida recaudatoria (aunque no se sabe exactamente de qué cuantía) siendo el efecto final para España más impredecible (pues puede ver aumentar o disminuir sus ingresos fiscales).

Y en segundo lugar, que aun cuando el reparto del excedente sea el ideal (y se anulen por consiguiente las exportaciones fiscales netas), el cambio propuesto tiene consecuencias positivas (negativas) para España (RUE), por la diferencia entre el IVA correspondiente a las adquisiciones efectuadas por consumidores finales españoles en el RUE y el de los bienes comprados aquí por consumidores del otro bloque analizado.

Los resultados obtenidos en nuestras simulaciones fueron contrastados satisfactoriamente con los de otros trabajos realizados por la Comisión Europea y por otros estudiosos del tema, como, por ejemplo, el profesor Hans Fehr y otros.

C.- Sistema de compensación microeconómico bilateral

La Comisión del Origen, creada por el Ministerio de Finanzas alemán, propuso en 1994 la utilización de un sistema de compensación microeconómico bilateral. Su introducción no modificaría el signo de los efectos recaudatorios obtenidos cuando se aplicaba un sistema como el propuesto por la Comisión Europea con reparto ideal del excedente (situación que es poco probable que se dé en la realidad). Sin embargo, y pese a mantenerse el signo, los resultados concretos varían. Así, el beneficio final (aumento de

sus ingresos) que obtendría España con respecto al que conseguía con el sistema de 1987 se reduce, pasando del 0,19 al 0,13 por 100 del PIB. El RUE, aun cuando sigue resultando perjudicado, experimenta una pérdida menor, pasando ésta del 0,02 al 0,01 por 100 del PIB. Esto es lógico si se tiene en cuenta que, como consecuencia del funcionamiento del sistema propuesto por la Comisión alemana, España se vería obligada a efectuar un traspaso adicional de fondos (por el ajuste corrector bilateral) a favor del RUE.

Además del elevado número de compensaciones que habría que efectuar y de la necesidad de que los sujetos pasivos diferencien en sus declaraciones el IVA satisfecho en todos y cada uno de los Estados miembros, este sistema de compensación plantea un inconveniente importante: la dificultad de que las correcciones se calculen y se efectúen adecuadamente en la práctica.

D.- Sistema de compensación macroeconómico

Y por último, el sistema de compensación macroeconómico propuesto recientemente por la Comisión Europea. Después de realizar simulaciones con las diferentes variables que pueden utilizarse para llevar a cabo la redistribución de los ingresos fiscales, nos quedamos finalmente con cuatro: el consumo privado (según datos de la TIO), el consumo territorializado, el consumo territorializado por productos y la base imponible uniforme calculada a efectos del recurso IVA. En todos los casos, y pese a que el Documento de la Comisión no detalla mucho cómo debe funcionar este sistema, hemos calculado para cada país un porcentaje (utilizando las diferentes variables) que luego se aplicará sobre la recaudación real global por IVA obtenida por todos los Estados miembros, para determinar así los ingresos que le corresponden a cada uno. De las cuatro variables empleadas nos parecen más válidas (porque se adaptan mejor a su objetivo) el consumo privado, el consumo territorializado por productos y la base imponible a efectos del recurso IVA. Se descarta pues el consumo territorializado porque utiliza datos globales, y sin embargo, para nuestro objetivo resulta más interesante, teniendo en cuenta que los tipos aplicados sobre cada bien varían sensiblemente, disponer de cifras desagregadas por productos.

De las tres alternativas posibles la que resulta más beneficiosa para España es la del recurso IVA (con la que incluso obtiene mayores ingresos fiscales finales que con el sistema de compensación microeconómico). Este método también interesa a otros países,

como Alemania, el Reino Unido o Luxemburgo. Preferirán, sin embargo, el consumo territorializado por productos, por ejemplo, Francia e Italia. Este último es también mejor para el RUE en su conjunto. La bondad de una u otra variable depende para cada país, de su porcentaje de participación concreto sobre el total, en relación con cada una de esas magnitudes. Lógicamente cada Estado se mostrará más partidario de utilizar aquella variable de reparto en la que tiene una mayor participación relativa.

El decantarse por un sistema de compensación microeconómico o macroeconómico es, en última instancia, una opción entre exactitud y sencillez. El sistema micro es más exacto (y muy especialmente si las compensaciones se calculan bilateralmente). Sin embargo tiene varios inconvenientes. Así, podemos citar, por ejemplo, los costes derivados de su gestión y de los chequeos que es preciso realizar para comprobar la validez de las reclamaciones presentadas por los países afectados, o la necesidad de diferenciar en las declaraciones las cuotas del IVA repercutidas o soportadas en los distintos Estados miembros. Si uno de los objetivos principales perseguidos con la introducción del principio de imposición en origen es que se conceda el mismo tratamiento fiscal a las operaciones interiores e intracomunitarias, no tiene mucho sentido que los sujetos pasivos tengan que diferenciar estas operaciones a efectos del funcionamiento del sistema de compensación. De igual manera que un sujeto madrileño no tiene que consignar por separado en sus declaraciones del IVA, el Impuesto pagado en Galicia, Cataluña, Murcia o Cantabria, tampoco parece lógico que un operador español tenga que incluir el IVA satisfecho en Italia, Dinamarca, o las cuotas del Impuesto recibidas de un portugués, de un griego, o de un irlandés. En este sentido, el sistema de compensación macroeconómico minimiza estos costes de control y verificación, aunque pierde en exactitud.

No debemos pensar, sin embargo, que un mecanismo de relocalización de los ingresos de tipo macroeconómico es la solución ideal. Así, para que éste pueda funcionar adecuadamente requiere de la existencia, a nivel comunitario, de unas estadísticas fiables, completas, homogéneas y disponibles en períodos de tiempo razonables. Y esto, hoy por hoy, no se da en el ámbito de la UE. Por otro lado, y en la medida en que los ingresos por IVA finalmente obtenidos por un Estado dependen de la eficacia gestora, liquidadora e inspectora de los otros países comunitarios, es imprescindible que exista una gran confianza mutua entre los Estados; aspecto éste que, como ya han destacado los Informes realizados por la Comisión Europea, es bastante complejo, y quizás algo utópico en estos

momentos. Además, aunque la vinculación del sistema de compensación al Presupuesto Comunitario podía ser muy positiva, al resolver una parte importante de sus inconvenientes y al simplificar en gran medida los cálculos que deben realizarse, sin embargo, los cambios que a buen seguro habrán de realizarse para determinar la base imponible uniforme, una vez que se haya introducido el principio de imposición en origen, impedirán que se pueda utilizar este dato, tal y como esté calculado, y que haya que realizar también algunos ajustes a la hora de calcular los flujos compensatorios.

Y por último, destacar que aunque algunos Estados experimenten pequeñas pérdidas recaudatorias con la introducción de un sistema de compensación macroeconómico, éstas se verán claramente compensadas por los menores costes y obligaciones formales asociados a un sistema de esta naturaleza.

NOTA FINAL

Por todo lo señalado hasta ahora consideramos que el régimen de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias no debe mantenerse durante mucho más tiempo, tal y como está estructurado actualmente. El aumento del fraude fiscal que se está produciendo por las dificultades, técnicas y prácticas, existentes para el control correcto de las operaciones intracomunitarias, así como las enormes dificultades con que se están topando los operadores económicos en el día a día, que incluso les desincentivan en muchos casos a participar en el comercio intracomunitario, hacen necesaria una profunda modificación de las normas tributarias actuales. De nada sirve que se hayan eliminado las fronteras físicas existentes entre los Estados miembros para crear un Mercado Único, si en la realidad las disposiciones fiscales hacen que esos obstáculos al libre comercio se mantengan.

Por otro lado, los avances producidos en relación con el Programa de Trabajo previsto por la Comisión en 1996 son nulos. Tan sólo se ha conseguido aprobar una de las propuestas presentadas en relación con los tipos impositivos (que realmente no suponía ningún cambio, sino una prórroga de los tipos que se venían aplicando). Del resto de medidas planteadas ninguna se ha aprobado, y quedan todavía por presentar numerosas medidas, referentes a los elementos claves del nuevo sistema común del IVA, que, según el calendario previsto, ya debían haberse preparado. Además, la Comisión tampoco se muestra excesivamente ambiciosa al incluir en su Plan de actuación para el año 1999, como único avance en el proceso de armonización del IVA, la presentación de

una propuesta relativa al lugar de imposición de las operaciones intracomunitarias. Todo esto nos hace pensar que el Régimen Transitorio se mantendrá en vigor durante muchos años, desde luego más allá de la fecha inicialmente prevista por la Comisión (año 2001 – una vez que se hubiese dejado un plazo de 2 años para que los Estados miembros realizasen las adaptaciones precisas en sus legislaciones internas -).

Por todo ello, consideramos de vital importancia que mientras se avanza en relación con el sistema común del IVA, desde las instancias comunitarias se presenten y aprueben con celeridad algunas medidas indispensables para que el Régimen Transitorio siga funcionando adecuadamente el tiempo que le quede de vigencia, y para que cumpla además con la otra misión para la que se creó, que es la de facilitar la introducción en un futuro de un Régimen Definitivo del IVA. Y así, sería conveniente modernizar las disposiciones contenidas en la Sexta Directiva para adaptarla a la realidad actual de la actividad económica, uniformar las normas vigentes en los Estados miembros que dificultan en gran medida el normal desarrollo del comercio intracomunitario (derecho a deducción, contenido de las facturas, identificación a efectos fiscales, umbrales de los regímenes particulares, obligaciones del sujeto no establecido en un Estado miembro, recuperación del IVA satisfecho en un Estado en el que no se está establecido, etc.). Deben producirse también avances decididos en relación con los tipos impositivos (supresión del tipo cero, eliminación de los tipos transitorios, homogeneidad de los bienes a los que se aplican los tipos reducidos, reducción de la horquilla de fluctuación prevista para el tipo normal, etc.), la cooperación administrativa (que los Estados miembros utilicen los medios que tienen a su alcance y estén dispuestos a colaborar con el resto de países), mejorar también en la elaboración de las estadísticas a nivel intracomunitario (que permitan la introducción en un futuro de un sistema de compensación macroeconómico), eliminar el elevado número y la variedad de derogaciones, excepciones y exenciones de que disponen los Estados miembros (que no hacen sino reducir la neutralidad y generalidad del Impuesto). Estas medidas señaladas en último lugar son buenas para el buen funcionamiento del Régimen Transitorio, pero además, también resultan importantes de cara al futuro, por lo que cualquier mejora que se realice en relación con ellas no sólo será positiva para el presente y el futuro más inmediato, sino también lo será de cara a un futuro más lejano.

Para que todo esto pueda llevarse a cabo, es indispensable también, que los gobiernos de los Estados miembros se muestren firmemente decididos a avanzar en el

proceso de armonización del IVA. En este sentido, no basta solamente con una declaración de principios realizada en alguna reunión intergubernamental, sino que debe plasmarse en la práctica, en un clima de cooperación a la hora de aprobar las medidas necesarias, anteponiendo los intereses comunitarios a los individuales de cada Estado.

Y por último, señalar que, sustituir el criterio de la unanimidad por el de la mayoría cualificada para la adopción de decisiones en el ámbito de la fiscalidad, tendría también en nuestra opinión efectos muy positivos de cara al futuro del proceso de armonización del IVA.

BIBLIOGRAFÍA

AARON, H. (1982): *Experiences of some European Countries*, Kluwer, Deventer.

ABRIL, E y ZURDO J. (1982): "La implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido. Paso necesario para la integración de España en la Comunidad Económica Europea", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 157/II, pp. 463-475.

AGULLO AGUERO, A. (1988): "Intercambio de información tributaria y derecho de la información (Notas sobre la incorporación al derecho interno de las Directivas comunitarias en materia de intercambio de información)", *Noticias CEE*, nº 46, pp. 47-51.

ALBI IBÁÑEZ, E. (1987): "Armonización Fiscal en Europa", *Noticias CEE*, nº 32, pp. 27-41.

- (1988): "Perspectivas de la armonización del IVA en la CEE", *Actualidad Financiera* nº 37, pp. 1893-1902.

- (1997): "El futuro de los sistemas tributarios europeos", *Ekonomiaz*, nº 38, pp. 56-77.

ALBI, E. , RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y RUBIO GUERRERO, J.J. (1988): *Nuevas reformas fiscales. Una experiencia para España*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.

ALBI, E. et al (1994): *Teoría de la Hacienda Pública*, Editorial Ariel Economía, Barcelona, 2º edición modificada y ampliada.

ALBIÑANA, C. (1993): *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis y comentarios*, Ediciones Deusto, S.A., Bilbao.

ALDECOA LUZURRAGA, F. (1986): "El Acta Única Europea. Primer paso a la profundización comunitaria hacia la Unión Europea", *Revista de Estudios Internacionales*, vol 7 nº 2, Abril-Junio, pp. 543-564.

ALEMANY SÁNCHEZ DE LEÓN, L. F. (1987): *La armonización fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso de realización del mercado interior de la Comunidad Económica Europea*, Conferencia pronunciada en las "Jornadas sobre Fiscalidad y Presupuesto España-CEE" organizadas por la Escuela de Hacienda Pública, en Madrid, los días 11 y 12 Noviembre.

- (1992): "El nuevo Hecho Imponible: adquisiciones intracomunitarias de bienes", *Cuadernos de Formación, Inspección de Tributos*, nº 21, Tema Central, pp. 10-27.

ALONSO FERNÁNDEZ, F. (1993a): "Novedades de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (I)", *Carta Tributaria, Monografía*, nº 173, pp. 1-12.

- (1993b): "Novedades de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (II)", *Carta Tributaria, Monografía*, nº 174, pp. 1-16.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. , CORONA RAMÓN, J. F. y VALERA TABUEÑA, F. (1997): *La armonización Fiscal en la Unión Europea*, CEDECS Editorial, Barcelona.

AMAND, C. (1995): "The Future VAT Regime in the European Union", *European Taxation*, Julio, pp. 219-222.

- (1997): *Modernisation of VAT. An Opinion Statement submitted by the Confédération Fiscale Européenne to the European Commission*, Mimeo, 13 de Enero.

- (1998): *La adopción de la tributación en el país de origen*, Ponencia presentada en el Curso "El IVA español: perspectivas y valoración del proceso de armonización fiscal", organizado por la Asociación Española de Asesores Fiscales y por la UIMP, Santander, 9, 10 y 11 de Septiembre.

AMOROS , M. C. (1993): "La política de armonización en la CEE" en: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES: *La armonización fiscal en los procesos de integración económica*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, pp. 115-128.

ANTAL, K.V. (1963): "Harmonisation of turnover taxes in the Common Market", *Common Market Law Review*, vol 1, pp. 41-57.

ARMESTO MACÍAS, B. (1993): "Nuevo régimen del IVA en operaciones intracomunitarias", *Quincena Fiscal*, nº 5, pp. 126-137.

ARMINGTON, P.S. (1969): "A theory of Demand for Products Distinguished by place of Production", *IMF Staff Papers*, vol XVI nº 1, pp. 159-176.

ARTHUR ANDERSEN (1993): "Modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido: Operaciones Triangulares y Anticipios en Operaciones Intracomunitarias", *Quincena Fiscal*, nº 16, pp. 83-85.

ATKINSON, A.B. y STIGLITZ, J.E. (1980) : *Lectures of Public Economics*, McGraw-Hill, Londres.

AUERBACH, A. y KOTLIKOFF, L. (1987): *Dynamic Fiscal Policy*, Cambridge University Press, Cambridge.

AUJEAN , M. (1994): "La TVA dans le Marche Unique: un premier bilan", *Revue du Marche Unique Européen*, 3/1994.

- (1995): "Value Added Tax in the Internal Market, a First Assessment", *EC Tax Review*, nº 1, pp. 14-44.

AUJEAN, M. y PASTOR GARCÍA-MORENO, M. (1997): "Los elementos esenciales de un sistema de IVA adaptado a las necesidades del Mercado Único", *Noticias de la Unión Europea*, nº 155, Diciembre, pp. 9-19.

BALL , A. (1993): "VAT across the European Community: a survey of the impact on business of the new single market VAT rules", *VAT Monitor*, nº 12, pp. 3-10.

BALLARD, Ch., FULLERTON, D., SHOVEN, J.B. y WHALLEY, J. (1985): *A General Equilibrium Model for Tax Policy Evaluation*, Chicago/London.

BALLESTEROS, A. (1994): *El modelo CUENTA y el sistema de análisis impositivo*, Mimeo.

BANALOCHE , J. (1994): *El IVA y las operaciones intracomunitarias*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid.

BANALOCHE, J. y PALAO, C. (1992): "Operaciones intracomunitarias en el nuevo IVA", *Impuestos*, Tomo II, pp. 1339-1352.

BANCO DE ESPAÑA (1994): *Balanza de Pagos de España*, Madrid.

BARREIRO FÉRNANDEZ, I. (1997): "El posicionamiento y la documentación elaborada por UNICE sobre el régimen transitorio del IVA", *Noticias de la Unión Europea*, nº 155, Diciembre, pp. 21-30.

BASTANTE JIMÉNEZ, V. (1986): *Guía práctica del IVA*, Editorial Tecnos, Madrid.

BERGLAS , E. (1981): " Harmonization of commodity taxes: destination, origin and restricted origin principles", *Journal of Public Economics*, vol 16 nº 3, pp. 377-387.

BERLIN, D. (1989): "L'élimination des frontières fiscales dans la CEE", *Droit et PRactique du commerce international*, *International Trade Law and Practice*, vol 15, nº 1.

BETTE , A. (1977): "La TVA Communautaire, état des travaux. La Sixième Directive du Conseil en matière de TVA", *Revue du Marché Commun*, nº 207 , pp. 233-238.

- (1980): "L'assistance mutuelle, en tant que moyen pour lutter contre la fraude et l'evasion fiscales internationales", *Revue du Marché Commun*, nº 238, pp. 301-303.

BIEBER, R., DEHOUSSE, R., PINDER, J. y WEILER, J.H.H. (1988): *One European Market Strategy*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden Baden.

BIEHL , D. (1982): "Towards a general theory of taxing international transactions - a taxonomy of international taxation principles", *Public Finance*, nº 2, pp. 189-205.

BIJL, J. Van der (1989): "The Cockfield proposals - a European business and industry view", *Intertax*, nº 4, April, pp. 132-136.

BOITEAUX, M. (1988): "Fiscalité et Marché unique européen, Rapport d'étape au Ministre d'Etat. Ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation", *La Documentation Française*, Febrero, París.

BONET MARCO, E. (1988): *Introducción al Acta Unica Europea. Europa un espacio sin fronteras*, ESIC, Colección Estudios nº 13, Madrid.

BORREL FONTELLES, J. (1989): "Economía y fiscalidad en Europa", *Papeles de Economía Española*, nº 41, pp. 91-101.

BOS, M. y NELSON, H. (1988): "Indirect Taxation and the Completion of the Internal Market of the EC", *Journal of Common Markets Studies*, vol 27 nº 1, pp. 27-44.

BOUQUIN, J. P. (1978): "Les ressources propres des Communautés européennes", *Revue du Marché Commun*, nº 218, pp. 321-339.

BRANDTS BERNAD, J. y LÓPEZ GARCÍA, M. A. (1994): "La armonización fiscal indirecto en Europa: un panorama desde el análisis económico", *Hacienda Pública Española*, Monografías 2/94, pp. 267-312.

BRANSON, W.H. (1990): "Comments of Assessing Trade and Welfare Effects of Trade Liberalization", *European Economic Review*, vol 34 nº 4, pp 746-751.

BUEKENHOUDT, J. (1992): "Le nouveau régime transitoire en matière de TVA ce qui va changer au 1er Janvier 1993", *Revue du Marché Commun et de l'Union Européenne*, nº 363, Décembre, pp. 866-872.

BUEKENHOUDT, J. y GOOSENS, R. (1993): "1^{er} Janvier 1993! Abolition des douanes? "Oui, mais..."", *Revue des Affaires Européennes*, nº 1, pp. 31-45.

BUCKETT, A. (1990): *VAT in the European Community*, BDO Binder, Butterworths, London, Dublin, Munich.

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (1994): *Report of the Country of Origin commission: formulation of the Definitive Scheme for imposing turnover tax on the intra-community trade in goods and for a functional clearing procedure*, Schriftenreihe Heft 52.

BURGIO, M. B. (1989): "La armonización fiscal en la Comunidad Europea: problemas y perspectivas", *Papeles de Economía Española*, nº 41, pp. 102-118.

BURKE, R. (1979): "Harmonization of taxation in Europe", *Intertax*, 1979/2, pp. 46-43.

- (1980): *Tax harmonisation in the European Community*, Ponencia presentada en la reunión organizada por la Confederación Fiscal Europea, celebrada el día 6 de noviembre, en Roma.

- (1981): "Tax harmonization in the European Community", *Intertax*, nº1, pp. 7-21.

CALEFFI (1980): "La ottava Direttiva CEE del 6 Dicembre 1979 in materia di IVA. Modalità di rimborso dell'imposta ai soggetti passivi non residenti all'interno del Paese", *Il Fisco*, p. 2582.

CALLE SAIZ, R. (1969a): *Sistema Fiscal en España y en el Mercado Común*, Guadiana Publicaciones S.A., Madrid.

- (1969b): "Los aspectos fiscales de los ajustes en frontera", *Boletín ICE*, nº 430, pp. 51-60.

- (1970a): "La Teoría de la Armonización Fiscal y la Armonización Fiscal Europea. Análisis de la Literatura Disponible", *Hacienda Pública Española*, nº 6-7, pp. 405-420.

- (1970b): "Crítica de algunos libros sobre la armonización fiscal en CEE", *Hacienda Pública Española*, nº 6-7, pp. 421-431.

- (1980): *Reflexiones fiscales. La adaptación impositiva de España a Europa y sus repercusiones económico-sociales*, Ministerio de Trabajo, Madrid.

- (1984): *El IVA en la CEE: Diecisiete años de efectiva armonización fiscal*, Monografías del Impuesto sobre el Valor Añadido, Secretaría General Técnica, Servicio Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

- (1990): *La armonización fiscal europea: un balance actual*, Editorial A.C., Madrid.

- (1995): *Política Fiscal y Unión Europea*, Editorial AC, Madrid.

- (1996): *Hacienda Pública Europea*, Editorial AC, Madrid.

- (1998): "Balance y perspectivas de la armonización fiscal en la Unión Europea: del régimen transitorio al régimen definitivo", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol XLVIII nº 247 Enero-Marzo, pp. 191- 238.

CALVO ORTEGA, R. (1991): "Fiscalidad del transporte intracomunitario", *Impuestos*, II/1991, pp. 1132-1138.

CARBAJO VASCO , D. (1991): "La estrategia española ante la política de armonización fiscal comunitaria", *Noticias CEE*, nº 75, pp. 43-50.

- (1997): "El informe de la Comisión de las Comunidades Europeas sobre el régimen transitorio del IVA", *Noticias de la Unión Europea*, nº 155, Diciembre, pp. 31-36.

CARBAJO VASCO, F. y JORGE DOMINGO, R. de (1990): "El proceso de armonización fiscal en la CEE y la posición española", *Boletín ICE*, nº 680 Abril, pp. 81-101.

CARLI, C.C. (1981): "Politica Fiscale nella Comunita Europea: origini e sviluppi della cooperazione comunitaria in materia tributaria", *Legislazione e giurisprudenza tributaria*, núm. 2.

- (1982): "La cooperazione comunitaria in materia tributaria: L'Armonizzazione delle normative nazionali e la reciproca assistenza amministrativa", *Legislazione e giurisprudenza tributaria*, núm.1.

CARPIO GARCÍA, M. (1987): "La armonización de la imposición indirecta en la CEE: propuestas recientes", *Actualidad Financiera*, nº 35, pp. 1757-1763.

CASADO OLLERO, G. (1986): "La supresión de las fronteras fiscales en la CEE y el futuro de la armonización del IVA", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 50, pp. 165-207.

- (1986): "La supresión de las fronteras fiscales en la CEE y en el futuro de la armonización del IVA", *Noticias CEE*, nº 13, pp. 89-107.

- (1987): "La supresión de las fronteras fiscales" en *Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario europeo*, Ediciones TAT, Granada.

- (1989): "La armonización fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido: balance y perspectivas", *Papeles de Economía Española*, nº 41, pp. 78-90.

CASERTANO, A. y SPERA, M. (1993): "L'IVA nei rapporti intracomunitari", *Rassegna Tributaria*, núm. 2, Febrero 1993, p. 23 y ss.

CAYON GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R. y HUCHA CELADOR, F. de la (1990): *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema Tributario español: incidencia y convergencia*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto Estudios Fiscales, Madrid.

CECA (1953): *Rapport sur les problèmes posés par les taxes sur le chiffre d'affaires dans le Marché Commun*, Alta Autoridad CECA.

CECAMORE, L. (1988): "L'Armonizzazione delle imposte indirette. L'IVA: Luci et ombre", *Rassegna Tributaria, Drottina*, 1988/2, pp. 589 y ss.

CECCHINI, P. (1988): *Europa 1992: Una apuesta de futuro*, Alianza Editorial, Madrid.

CHRISTIAANSE, J. H. (1971): *Tax harmonization in the european Common Market*, Netherlands School of Economics, Rotterdam.

CIVITAS (1989): *Legislación Tributaria de la CEE*, Biblioteca de Legislación, Ed. Civitas, Madrid.

- CLAEYS, Y. (1988): "El IVA comunitario: principios y desviaciones", *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, nº 8, Mayo/Agosto, pp. 261-271.
- CNOSSEN, S. (1982): "What rate structure for Value-added tax?", *National Tax Journal*, vol. XXXV nº 2, pp. 205-214.
- (1983a): "Sales taxation in the OECD Member Countries", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 37 nº 4, pp. 147-160.
- (1983b): "Harmonization of indirect taxes in the EEC", *British Tax Review*, nº 4, pp. 232-253.
- (1992): "Key questions in considering a VAT for Central and Eastern Countries", *IMF Staff Papers*, vol 39 nº 2, pp. 211-254.
- (1996): "Monti's Ecofin Discussion Paper", *Intertax* 6-7, pp. 228 y 229.
- (1998a): "Global Trend and Issues in Value Added Taxation", *International Tax and Public Finance*, vol 5 nº 3, pp. 399-428.
- (1998b): "VATs in CEE Countries: A Survey and Analysis", *The Economist*, vol 146 nº 2, pp. 227-255.
- CNOSSEN, S. y SHOUP, C. S. (1987): "Coordination of value-added taxes" en CNOSSEN, S.: *Tax Coordination in the European Community*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, pp. 59-84.
- COGET, G. (1994): "Les ressources propres communautaires", *Revue Française de Finances Publiques*, nº 45, pp. 51-96.
- COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO (1965): "Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea. Informe Neumark", *Documentación Económica*, nº 53.
- COMITÉ RICHARDSON (1964): "Report of the Committee on turnover taxes presented to the United Kingdom Parliament by the Chancellor of the Exchequer by Command of Her Majesty", March, London, HMSO, CMND 2300.
- CONFÉDÉRATION FISCALE EUROPÉENNE (1991): "Opinion statements on the European Commission's Proposed Directives on Value Added Tax and Interest and Royalties and Draft Regulation on Administrative Co-operation Concerning Indirect Taxation", *European Taxation*, vol. 31 nº 6, pp. 200-203.
- (1996): "Opinion of the Fiscal Committee of the CFE on the second simplification VAT Directive", *European Taxation*, Marzo, pp. 103 y 104.
- (1997): "Opinion Statement of the Confédération Fiscales Européenne", *European Taxation*, Abril, pp. 126-129.

- (1998a): *Distortions of competition in the financial sector caused by the absence of enforcement of the VAT Directives. An opinion Statement submitted by the Confédération Fiscale Européenne to the European Commission*, Mimeo.

- (1998b): *Change of Status of the VAT Committee. An opinion Statement submitted by the Confédération Fiscale Européenne to the European Commission*, Mimeo.

CORDON EZQUERRO, T. e IGLESIAS de USSEL, J. (1996): "El proceso de armonización fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido en la Unión Europea", *Revista de Contabilidad y Tributación del CEF*, nº 154, pp. 55-90.

CORNILLEAU, G. (1989): "Fiscalité indirecte uniformisation ou harmonisation?", *Problèmes Economiques*, nº 2140, pp. 12-21.

CORNILLEAU, G., PEARSON, M. y SMITH, S. (1989): "European Tax Harmonization in the European Community", *CEP's Working Party Report*, núm. 1, Bruselas.

CORONA RAMON, J. F. (1990): "La armonización de los impuestos en Europa. Problemas actuales y perspectivas para los años noventa", *Monografías Instituto Estudios Fiscales*, nº 84.

CORONA RAMÓN, J. F. y VALERA TABUEÑA, F. (1988): "La armonización del IVA en la CEE: las propuestas de la Comisión Europea", *Actualidad Financiera*, nº 37, pp. 1903-1913.

- (1989): *La Armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Editorial Ariel S.A., Barcelona.

COVA, C. (1988): "Les difficultés de l'harmonisation de la fiscalité indirecte", *Revue du Marché Commun*, nº 321, pp. 502-503.

CROMBRUGGHE, A. de y TULKENS, H. (1990): "On Pareto improving commodity tax change under fiscal competition", *Journal of Public Economics*, vol 41, pp. 335-350.

CRÓNICA TRIBUTARIA (1982): "Perspectivas de Convergencia de los sistemas fiscales de la Comunidad Europea", *Crónica Tributaria*, nº 43, p. 203 y ss.

CHECA GONZÁLEZ, C. (1987): "Delimitación, elementos del Impuesto y procedimientos de gestión" en CALVO ORTEGA, R : *El IVA en España*, Lex Nova S.A., Valladolid, pp. 21-130

DALE, A. (1963): *Tax harmonization in Europe*, Taxation Publishing Company, London.

DAVIS, E. H. y KAY, J. A. (1985): "Extending the VAT Base: Problems and Possibilities", *Fiscal Studies*, vol 6 nº 1, pp. 1-16.

DEKKER, W. (1985): "EC: Five-year plan on European integration", *Intertax*, nº5, pp. 121-123.

DELGADO PACHECO, A. (1990): "La asistencia mutua entre Administraciones tributarias", *Impuestos*, I/1990, pp. 171-188.

DELIPOLLA, S. (1994): "Commodity Tax Harmonisation with Public Goods", *Department of Economics Discussion Paper*, nº 17, University of Wales, Swansea.

DEROUIN, P. (1991): *El IVA en la CEE*, Edersa, Madrid

DEUTSCHES INSTITUT FÜR WIRTSCHAFTSFORSCHUNG (1994): "Alcance de las transacciones transfronterizas gravadas con arreglo al principio de imposición en origen", Septiembre.

DIAMOND, P. y MIRRLEES, J. A. (1971): "Optimal taxation and Public Production: I Production Efficiency II Tax Rules", *American Economic Review*, vol 61 nº 1, pp. 8-27 y vol 61 nº 3, pp. 261-278.

DOCAVO ALBERTI, L. (1991): "Régimen Transitorio del IVA ante la perspectiva del mercado interior", *Impuestos*, Tomo II, pp. 1139-1160.

- (1992): "Modificaciones en la Sexta Directiva 77/388/CEE de 17 de Mayo sobre el IVA con motivo de la abolición de las fronteras (régimen transitorio)", *Impuestos*, II/1992, pp. 1101-1120.

- (1997): "Las medidas de simplificación en el régimen transitorio de acuerdo con la Directiva 92/111/CEE de 14 de Diciembre de 1992", *Noticias de la Unión Europea*, nº 155, Diciembre, pp. 43-47.

DOSSER, D. (1967): "Análisis económico de la armonización fiscal", en SHOUP, C. : *Fiscal Harmonization in Common Markets*, Columbia University Press, Nueva York y Londres.

DRAKE ESCRIBANO, M. (1992): "El Régimen transitorio del Impuesto sobre el Valor Añadido en la Directiva 91/680/CEE", *Cuadernos de Formación, Inspección de Tributos*, nº 21 Documentación, pp. 1-11.

DUVERNE, D. (1990): " L'harmonisation fiscale: le Défi de 1993 pour la France" en FIDE: *L'harmonisation fiscale: le Défi de 1993*.

EASSON, A. J. (1980): *Tax Law and Policy in the EEC*, Sweet and Maxwell, London.

- (1988): "The elimination of Fiscal Frontiers", en: WEILER, J. H.H: 1992: *One European market? A critical analysis of the Commission's Internal Market strategy*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, pp. 257 y ss..

ECONOMIE EUROPÉENNE (1988): "1992: la nouvelle économie européenne", *Economie Européenne*, nº 35, número monográfico.

EDO HERNANDEZ, V. (1989): "Obstáculos fiscales en el proceso de Creación del Mercado Común: el proceso armonizador del IVA", *Documento de Trabajo de la U.C.M.*, nº 8924.

EGRET, G. (1979): *El IVA*, Oikos-Tau, Barcelona.

EL PAÍS (1989): "Los Estados de la CEE se comprometen a situar el IVA en las bandas del 14% - 20% y del 4% - 9%", *El País*, 19 de Diciembre, p. 73.

EMERSON, M. et al (1992): *One market, one money: on evaluation of the potencial benefits and costs of forming an Economic and Monetary Union*, Oxford University Press, Oxford.

ENSEÑAT DE CARLOS, S. (1989): "Fiscalidad y CEE", *Impuestos*, II/1989, pp. 1195-1196.

ESCRIBANO, A. (1992): "El Impuesto sobre el Valor Añadido ante la desaparición de las fronteras fiscales en la Comunidad Europea", *Gaceta Fiscal*, nº 104 bis, pp. 5-8.

ESCUELA DE HACIENDA PÚBLICA (1989): "Comunidad Económica Europea: Nuevas propuestas de la Comisión para la Armonización de la Imposición Indirecta", *Cuadernos de Formación, Inspección de Tributos*, nº 7, Documentación, pp. 1-4.

ESCURA, A. de P. (1990): *El IVA y los aspectos fiscales de su armonización al hacerse efectivo el mercado interno europeo*.

EUROSTAT (1991): *National Accounts: The input-output table for Sapin for 1985*, Luxemburgo.

- (1992a): *Comercio exterior y Balanza de Pagos. Anuario estadístico. Retrospectiva 1958-1991*, Luxemburgo.

- (1992b): *Comercio exterior y Balanza de Pagos. Anuario estadístico. 1985-1991*, Luxemburgo.

- (1992c): *Tratado de la Unión Europea*, Conferencia de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, celebrada en Bruselas, en el mes de Febrero.

- (1993): *National Accounts ESA - Aggregates. 1970-1991*, Luxemburgo.

- (1996): *Aggregated Input-Output Table of the European Union 1991*, Luxemburgo.

- (1997a): *Commerce Extérieur et intra-Union Européenne. Annuaire Statistique. 1958-1996*, Luxemburgo.

- (1997b): *The Comext CD-ROM. Intra - and extra - EU Trade*, Luxemburgo.
- EUR-OP NEWS (1993): "Lo último en imposición", *EUR-OP NEWS*, vol 2 nº1, Octubre, p. 8
- (1996): "El IVA entre el 15% y el 25%", *EUR-OP NEWS*, vol. 5 nº 1, Primavera, p.8.
- EUROPE (1989): "Supression des Frontières Fiscales et Harmonisation de la TVA: Solution définie par les Administrations fiscales des douze et retenue dans les grandes lignes par le Conseil Economie/Finances", *EUROPE Documents*, núm. 1575, 13 de Octubre, pp. 1-6.
- FALCON Y TELLA, R. (1988): *Introducción al Derecho Financiero y tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas S.A., Madrid.
- (1990): "Rapport nationale espagnol sur le thème L'harmonisation fiscale: le Défi de 1993" en FIDE: *L'harmonisation fiscale: le Défi de 1993*.
- (1995): "El IVA: Segunda Directiva "de simplificación"", *Quincena Fiscal*, nº 8, pp. 5-8.
- FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (1995): "Fédération des Experts Comptables Européens position on definitive VAT regime", *VAT Monitor*, vol. 6 nº 1, pp. 49 y ss.
- FÉDÉRATION INTERNATIONALE POUR LE DROIT EUROPÉENNE - F.I.D.E. (1990): *L'harmonisation fiscale: le Défi de 1993*, Rapports pour le 14ème Congrès, Tome II, Ministerio de Justicia, Secretaría Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid.
- FEHR, H. (1996): *Construction of a Microconsistent Data Set for the EU 1992*, University Tübingen, Mimeo.
- FEHR, H. y ROSENBERG, C. y WIEGARD, W. (1991): "A multi-country applied general equilibrium model for the examination of VAT harmonisation proposals in the EC. Modelling, calibration and construction of a microconsistent dataset", *Regensburger Diskussionsbeiträge*, nº 236, University of Regensburg.
- (1993): "Value-added taxation in the EC after 1992: Some applied general equilibrium calculations", *European Economic Review*, vol 37 nº8, Diciembre, pp. 1483-1506.
- (1994): "Should the E.U. adopt the origin principle for VAT after 1997?", *FinanzArchiv*, Band 51 Heft 1, pp. 1-27.
- (1995): *Welfare effects of Value-Added Tax Harmonization in Europe*, Springer-Verlag, Berlin-Heidelberg, Nueva York y Tokio.

FEHR, H. y POLO, C. (1997a): "Are Destination and Origin Principles Equivalent? A Quantitative Evaluation for the EU", en: FOSSATI y J. HUTTON (eds): *Policy simulation in the European Union: A multicountry Applied General Equilibrium Approach*, London, Routledge.

- (1997b): *VIVAT - A Definitive VAT System for Europe?*, Mimeo.

FELDSTEIN, M. y KRUGMAN, P. (1990): "International Trade Effects of Value-Added Taxation", en: RAZIN, A. y SLEMROD, J: *Taxation in the Global Economy*, University of Chicago Press, Chicago, pp. 263-282.

FERNÁNDEZ AMOR, J.A. (1993): "La utilización de nuevas tecnologías para intercambios de información en la cooperación administrativa y elaboración estadística en la CEE. Su aportación al proceso de unión europea", *Impuestos*, Tomo II/93, pp. 51-75.

FERNÁNDEZ RANZ, J. L. (1986a): "La integración de España en la Unión Aduanera de la CEE" en MINISTERIO ECONOMÍA Y HACIENDA: *I Curso sobre Fiscalidad y Finanzas España-CEE*, pp. 167-174.

- (1986b): "La asistencia mutua en los Impuestos Directos y el IVA" en MINISTERIO ECONOMÍA Y HACIENDA: *I Curso sobre Fiscalidad y Finanzas España-CEE*, pp. 175-196.

FERNÁNDEZ SEVILLANO, M. S. (1992): "La imposición indirecta y su armonización", *Actualidad Financiera*, nº 21, pp. 137-180.

FERNÁNDEZ SUAREZ, A. (1992): "Estadísticas del comercio intracomunitario", *Impuestos*, Tomo II/1992, pp. 142-149.

FÈVRE, J. (1988): "L'élimination des frontières fiscales, est-elle possible?", *Problèmes Economiques*, nº 2090, pp. 15-18.

FITZGERALD, J. D. (1990): "Efectos distorsionadores de los impuestos sobre el comercio en las zonas fronterizas: el caso de la frontera entre la República de Irlanda y el Reino Unido", *Hacienda Pública Española*, nº 114 - I/1990, pp. 47-59.

- (1992): "The distortionary effects on taxes on trade in borders areas: The Republic of Ireland-UK border", en WINCKLER, G. : *Tax harmonization and Financial Liberalization in Europe*, St. Martin's Press, New York, pp. 39-56.

FONSECA MORILLO, F. J. y MARTÍN BURGOS, J.A. (1992): "La Unión Europea: génesis de Maastricht", *Revista de las Instituciones Europeas*, nº 2, pp. 535 y ss.

FORWOOD, N. y CLOUGH, M (1986): "The Single European Act and free movement. Legal implications of the provisions for the Completion of the Internal Market", *European Law Review*, vol. 11, nº 6, Londres, December, pp. 383-408.

FOSTER, E. y SONNENSCHNEIN, H. (1970): "Price Distorsion and Economic Welfare", *Econometrica*, vol 38, pp. 281-297.

FRAPSAUCE, M. (1963): "L'harmonisation de la fiscalité indirecte dans le Marché Commun", *Revue du Marché Commun*, nº 59, Junio, pp. 238-249.

FRATIANNI, M. y HERBERT, C. (1981): "Abolishing fiscal frontiers within the EEC", *Public Finance*, vol 36 nº 3, pp. 411-429.

FRENKEL, J.A. y RAZIN, A. (1991): "International VAT harmonization: macroeconomic effects", *Staff Papers FMI*, Diciembre, v. 38 nº 4.

FRENKEL, J. A., RAZIN, A. y SYMANSKY, S. (1991): "International VAT harmonization: economic effects", *FMI Working Paper*, nº 3656, National Bureau of Economic Research.

FUCHS (1990): *Intervención en el debate del Parlamento Europeo sobre el IVA e impuestos especiales*, Debates del Parlamento Europeo, nº 3-396, 20 de noviembre.

FUENTES QUINTANA, E. (1966): *España ante la integración económica europea*, Ariel, Barcelona.

- (1969): *El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Económica Europea*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

GAGO RODRÍGUEZ, A. y ÁLVAREZ VILLAMARIN, J.C. (1995): "Hechos y tendencias de la reforma fiscal en los países de la OCDE (1980-1990)", *Hacienda Pública Española*, nº 134, pp. 41-54.

GAMMIE, M. y ROBINSON, B. (1989): *Beyond 1992: A European tax system*, Institute for Fiscal Studies Commentary nº 13, Londres.

GARCÍA BALSEIRO, G. (1996): "Hacia el IVA en origen: término del régimen transitorio", *Impuestos*, Tomo II/96, pp. 1326-1350.

GARCIA-MARGALLO, J. M. (1976): *Impuesto sobre el Valor Añadido y Mercado Común europeo*, Ministerio de Economía y Hacienda, IEF, Madrid.

- (1985): *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Editorial de Derecho Financiero, Monografía.

GARDE ROCA, J. A. (1992): "La construcción europea y el IVA", *Cuadernos de Formación, Inspección de Tributos*, nº 21, Tema Central, pp. 7-10.

GARDE ROCA, J. A. (Coord.) y otros (1993): *Impuesto sobre el Valor Añadido*, Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 3ª Edición.

GARRIGUES, J & A (1990): 1993. *Una Guía para entender y actuar en el Mercado Único*, Editorial Ariel, Barcelona.

GASCÓN ORIVE, A. (1996): "Modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros*, núm. 155, de Febrero, pp. 71-86.

GENOT, A. E. (1978): "Fiscal harmonisation and European Integration: a 1978 Appraisal", *European Law Review*, vol. 3, pp. 355-361.

GENSER, B. (1996): "A Generalized Equivalence Property of Mixed International VAT regimes", *Scandinavian Journal of Economics*, nº 2 vol 98, pp. 253-262.

GENSER, B., HAUFLE, A. y SORENSEN, P. (1995): "Indirect taxation in an integrated Europe: Is there a way of avoiding tax distortions without sacrificing national tax autonomy?", *Journal of Economic Integration*, nº 10, pp. 178-205.

GEORGAKOPOULOS, T. (1974): "The "excess burden" controversy in a trading world: a case for especial Indirect Taxes", *Public Finance*, nº 2, pp. 152-167.

- (1989): "Harmonisation of Commodity Taxes. The restricted origin principle - Comment", *Journal of Public Economics*, vol 39 nº 1, pp. 137-139.

- (1992): "Trade deflection, trade distortions and Pareto inefficiencies under the restricted origin principle", *Journal of Public Economics*, vol. 47 nº3, Abril, pp. 381-390.

GEORGAKOPOULOS, T. y HITIRIS, T. (1992): "On the superiority of the destination over the origin principle for intra-union trade", *The Economic Journal*, vol. 102 nº 410, pp. 117-126.

GLOVER, G. N. y LEVY, C. (1974): "The new draft Directive for the Harmonization of Value Added Tax", *British Tax Review*, nº 4, pp. 206-218.

GOERGEN, R. (1977): "The decisions of the Council of ministers of the Community on the Proposal for a Sixth Directive on VAT", *European Taxation*, vol. 17 nº 2, pp. 48-53.

GÓMEZ ARAGÓN, D. (1993): "Las operaciones triangulares intracomunitarias en el IVA", *Cuadernos de Actualidad de Hacienda Pública Española*, 10/1993, pp. 373-380.

GÓMEZ CASTAÑEDA, J. (1992): "La armonización fiscal y los objetivos de la integración europea", *Crónica Tributaria*, nº 62, pp. 27-42.

GÓMEZ CASTAÑEDA, J., CALLE SÁIZ, R. y GUIROLA LÓPEZ, J. M. : *El IVA. Una nueva figura impositiva para la fiscalidad española*, Instituto de Estudios Sociales, Ministerio de Trabajo, Sanidad y Seguridad Social, Madrid.

GÓMEZ JIMÉNEZ , I. L. (1994): "Un análisis sobre el lugar de realización del hecho imponible en el IVA", *Crónica Tributaria*, nº 70, pp. 91-114.

GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, J. (1994): "Presente y futuro del intercambio de información y la asistencia mutua en las relaciones fiscales internacionales", *Crónica Tributaria*, nº 71, pp. 59-74.

GONZÁLEZ POVEDA, L. G. (1993a): "Tributación en el IVA de las operaciones intracomunitarias en el marco de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido", *Impuestos*, Tomo I, pp. 223-239.

- (1993b): "Tributación de las operaciones intracomunitarias", *Impuestos*, II/1993, pp. 951-955.

GORDON, L. (1988): "Eliminación de las fronteras fiscales en la CEE", *Noticias CEE*, nº 42, Julio, pp. 47-53.

GOYBET , C. (1991): "Les premiers effets du Marché Unique sur l'Europe Fiscale", *Revue du Marché Commun et de l'Union Européenne*, nº 348, Juin, pp. 493-495.

GROEBEN, H. von der (1967): "The common system of tax on Value Added", *European Taxation*, vol. 7 nº 7-8, pp. 148-193.

GROSSMAN, G. M. (1980): "Border tax adjustments. Do they distort trade?", *Journal of International Economics*, vol 10 nº 1, pp. 117-128.

GRAF , M. (1987): "La armonización del IVA y de las accisas en el Mercado Interior", en: ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES Y BANCO DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA: *La armonización de la fiscalidad española a la CEE*, pp. 11-18. Ponencia del Simposium sobre "La armonización de la Fiscalidad Española con la Comunidad Económica Europea" celebrado en Barcelona, los días 11, 12 y 13 de Mayo.

GUIEU, P. (1973): "La proposition de la sixième directive du Conseil en matière de TVA - Assiette uniform", *Intertax*, nº 4-5, pp. 97-103.

- (1974): "L'uniformisation des systèmes nationaux de TVA", *Revue du Marché Commun*, nº 178, Octobre, pp. 437-450.

- (1977): "EC: Sixth Council Directive on VAT (Uniform Basis Assessment)", *Intertax*, nº 7, pp. 245-254.

- (1983a): "Le système commun de taxe sur la valeur ajoutée: Directives et Propositions récentes", *Fiscalité Européenne*, nº 3, pp. 3-20.

- (1983b): "Les franchises fiscales accordées aux particuliers à l'intérieur de la Communauté: directives et propositions récentes", *Fiscalité Européenne*, nº 5, pp. 3-15.

- (1986): "Armonización en el IVA" en MINISTERIO ECONOMÍA Y HACIENDA: *I Curso sobre Fiscalidad y Finanzas España-CEE*, pp. 69-101.
- (1988): "Los problemas fiscales que plantea el Libro Blanco. La supresión de las fronteras fiscales y la realización del Mercado Interior Único", *Noticias CEE*, nº 41, 1988-3, pp. 89-97.
- GUIEU, P. y BONNET, C. (1987): "Completion of the Internal Market and Indirect Taxation", *Journal of Common Market Studies*, vol. XXV nº 3, March, pp. 209-222.
- GUILLAUME, I. y WAELBROECK, J. (1972): "Impact of the Added Value Tax on an economy; the case of Belgium", *European Economic Review*, nº 3, pp. 91-108.
- GUIROLA LOPEZ, J. M. (1991): "Los tipos de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido en España: perspectivas ante el mercado Unico", *Hacienda Pública Española, Cuadernos de Actualidad*, 8/1991, pp. 229-238.
- GUTMANN, P. (1981): "The measurement of terms of trade effects", *Review of Income and Wealth*, vol 27 nº4, pp. 433-453.
- HALLER, U. (1987): "La armonización del IVA en la creación del Mercado Interior" en ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES Y BANCO DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA: *La armonización de la fiscalidad española a la CEE*, p. 5-10.
- HAMILTON, B. y WHALLEY, J. (1986): "Border tax adjustments and U.S. trade", *Journal of International Economics*, nº 20, pp. 377-383.
- HARRISON, G. W. y KIMBEL, L.J. (1985): "Economic interdependence in the Pacific Basin: A general equilibrium approach", en: PIGGOTT, J. y WHALLEY, J. : *New Developments in General Equilibrium Analysis*, Cambridge, pp. 143-174.
- HARRISON, G. W., RUTHERFORD, T.F. y WOOTON, I. (1991): "An empirical Database for a General Equilibrium Model of the European Communities", en: PIGGOTT, J. y WHALLEY, J. (editores), *Applied General Equilibrium*, Physica-Verlag, Heidelberg, pp. 95-120.
- HATTA, T. (1986): "Welfare effects of changing commodity tax rates toward uniformity", *Journal of Public Economics*, vol 29, pp. 99-112.
- HAUFLER Andreas (1993): *Commodity tax harmonization in the EC: a general equilibrium analysis of tax options in the Internal Market*, Physica - Verlag, Heidelberg.
- HERRERA MOLINA, P. M. (1987): "El tipo cero en el IVA. Su establecimiento por la Ley de Presupuestos y su adecuación al derecho Comunitario", *Impuestos*, I/1987, pp. 841-849.
- (1988): "El futuro mecanismo de compensación en el IVA para las operaciones intracomunitarias", *Impuestos*, II/1988, pp. 861-869.

HICKMAN, B. G. y LAU, L.J. (1973): "Elasticities of substitution and export demands in a world trade model", *European Economic Review*, nº 4, pp. 347-380.

HIRTE, G. y WIEGARD, W. (1988): "An introduction to Applied General equilibrium Tax Modelling", en BÖS, D. , ROSE, M. y SEIDL, C. (eds): *Welfare and Efficiency in Public Economics*, Berlin Springer, cop., pp. 167-203.

HOELLER, P. y LOUPPE, M. O. (1994) : "The EC's internal market: implementation and economic effects", *OECD Economic Studies*, nº 23 Winter, pp. 55-108.

HONTHAKKER, H.S. y MAGEE, S.P. (1969): "Income and price elasticities in world trade", *The Review of Economics and Statistics*, vol 51 nº2, pp.111-125.

HUISKAMP, J. C. L. (1967): "The harmonisation of legislation of EEC Member States concernings turnover taxes. A general outline", *Common Market Law Review*, vol. 5 nº 2, pp. 177-192.

ILUNDAIN, S. (1989): "Aplicación del tipo cero en el IVA", *Noticias CEE*, nº 53, pp. 139-143.

INCECCHI, S. (1980): "L'élaboration de la Sixième Directive", en la *VIème Directive du Conseil des Communautés Européennes*, Jornadas de Estudios, celebradas en Tolouse los días 29 y 30 de Noviembre, Tolouse, Tome XXVIII, p. 32.

INSTITUT D'ÉTUDES EUROPÉENNES (1992): *L'Union Européenne après Maastricht*, Bruselas.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES - Area Estadística (1993): "Efectos del Mercado Interior Común en la recaudación por IVA", *Cuadernos de Actualidad*, 9/1993, pp. 332-343.

INSTITUTO NACIONAL ESTADÍSTICA (1996): *Contabilidad Nacional de España. Base 1986. Serie Contable 1989-1994*, Madrid.

- (1997): *Contabilidad Nacional de España. Base 1986. Serie Contable 1991-1996*, Madrid.

INTERNATIONAL VAT MONITOR (1995a): "Commission's report on the transitional VAT system", *International VAT Monitor*, vol.6 nº 1, Enero/Febrero, pp. 45-58.

- (1995b): "Report of the Commission to the Council and the Parliament on the Single Market", *International VAT Monitor*, vol. 6 nº 4, Julio/Agosto, pp. 228-229.

- (1995c): "Commission Report: VAT Collection and Control Procedures Applied in the Member States", *International VAT Monitor*, vol. 6 nº 6, Noviembre/Diciembre, pp. 364-368.

- (1996): "Harmonization of VAT rates", *International VAT Monitor*, vol. 7, Enero/Febrero, p. 18.

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (1967): "Adoption of the first two Directives on the harmonization of turnover taxes introducing a common value-added system" en "The common system of tax on Value Added", *European Taxation*, vol 7 n° 2, pp. 44-45.

INTERTAX (1988): "EC: Completing the internal market. The Introduction of a VAT Clearing mechanism for intra-community sales", *Intertax*, 1988/1, pp. 19-26.

JACQUE, J.P. (1986): "L'Acte Unique Européen", *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, n° 4, pp. 576-612.

JENKINS, P. (1993a): "Commentary on the Single Market", *International VAT Monitor*, n° 4, pp. 10-11.

- (1993b): "Countdown to zero?", *International VAT Monitor* n° 4, pp. 12-14.

- (1995) : "The Right to Recover Input Tax and Its Enemies", *VAT Monitor*, vol 6 n° 3, Mayo/Junio, pp. 164-167.

JORGE DOMINGO, R. de (1987): " Abolición de las fronteras fiscales", *Hacienda Pública Española*, n° 105-106, pp. 367-379.

- (1991): "Armonización de la fiscalidad indirecta en la CEE", *Hacienda Pública, Cuadernos de Actualidad*, 3/1991, pp. 88-96.

JUAN, J. L. (1985): *El IVA en España*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.

KANBUR, R. y Keen, M. (1993): "Jeux Sans Frontières: Tax Competition and Tax Coordination when Countries Differ in Size", *American Economic Review*, vol 83, pp. 877-892.

KEEN, M. (1987): "Welfare effects of commodity tax harmonisation", *Journal of Public Economics*, vol 33, pp. 107-114.

- (1989a): "Multilateral Tax and Tariff Reform", *Economic Studies Quarterly*, vol 40, pp. 195-202.

- (1989b): "Pareto-Improving Indirect Tax Harmonization", *European Economic Review*, vol 33, pp. 1-12.

- (1990): "La armonización de la imposición indirecta como mejora en el sentido de Pareto", *Hacienda Pública Española*, 114- Y/1990, pp. 149-156.

- (1993a): "The welfare economics of tax co-ordination in the European Community: a survey", *Fiscal Studies*, vol. 14 n° 2, pp. 15-36.
 - (1993b): "Aspectos de la coordinación fiscal en la Comunidad Europea", *Hacienda Pública Española*, n° 125, 2/1993, pp. 37-47.
 - (1994): "The comparison between destination and origin principles under imperfect competition", *Institute for Fiscal Studies, Working Papers Series*, London.
- KEEN, M. y LAHIRI, S. (1993) : "Domestic Tax Reform and International Oligopoly", *Journal of Public Economics*, vol 51, pp. 55-74.
- KEEN, M. y SMITH, S. (1996): "The future of value added tax in the European Union. VIVAT: An Alternative VAT for the EU", *Economic Policy*, n° 23, pp. 373-420.
- KELLER , W.J. (1976): "A nested CES-type Utility Function and its Demand and Price-Index functions", *European Economic Review*, n° 7, pp. 175-186.
- KIRWIN, J (1996): "European Union.Commission Proposes VAT Changes", *Tax Planning International Review*, vol 23 n° 8, pp. 31-32
- KNOBBOUT, R. R. Y REITH, H. E. : "Memorandum on the legal Basis for the Exchange of Information on Indirect Taxation – 21 April 1998", *Intertax*, vol 26 Issue 8-9, pp. 244-248.
- KOK, C. (1997): "EC Update", *International VAT Monitor*, vol 18 n° 4, pp. 172 y ss.
- (1999a): "Simplifying the VAT obligations of non established traders", *European Taxation*, vol 39 n° 3, pp. EC 9 y 10.
 - (1999b): "Reduce VAT Rate for labour-intensive services proposed", *European Taxation*, vol 39 n° 4/5, pp. EC 13-16.
- KRISTENSEN, J.P. (1990): " Report of the Danish rapporteur" en FIDE: *L'harmonisation fiscale: le Défi de 1993*.
- KPMG (1998): "European Union. VAT Grouping", *Tax Planning International Review*, vol 25 n° 11, pp. 23-24.
- LAHIRI, S. y KEEN, M. (1992): *Destination and Origin Principles of Commodity Taxation: The Comparison under Imperfect Competition*, Mimeo, University Essex.
- LAHIRI S. y RAIMONDOS, P. (1995): *Public Good Provision and the Welfare Effects of Indirect Tax Harmonization*, Documento presentado en el 51 Congreso de la IIPF, Lisbon.

LASHERAS, M. A., LECEA, A. de y MONÉS, M. A. (1988): "Modelo Indio. Metodología y Aplicaciones", *Hacienda Pública Española*, nº 113, pp. 19-30.

LAU, L. J. (1984): "Comments", en: SCARF, H.E. y SHOVEN, J.B.: *Applied General Equilibrium Analysis*, Cambridge University Press, Cambridge, pp. 127-137.

LAURÉ, M. (1952): "Aspects économiques et techniques de la taxe à la production", *Revue de Sciences et de législation Financières*, vol XLIV nº3, París.

- (1953): *La taxe sur la valeur ajoutée*, Edit. Sirey, París.

- (1987): "Marché Unique et TVA", *Fiscalité et Marché Unique Européen*, Institut e Commerce et de la Consommation, Diciembre.

- (1989): "La armonización de la política fiscal española con la de la CEE", *Papeles de Economía*, nº 41, pp. 119-126.

- (1992): "Une TVA Européenne: Problèmes généraux", *Revue du Marché Commun et de l'Union Européenne*, nº 363, pp. 855-865.

LE SOIR (1989): "Europe fiscale: la Commission met de l'eau dans sa TVA", *Le Soir*, 18 de Mayo.

LEE, C., PEARSON, M. y SMITH, S. (1988): "Fiscal harmonisation: an analysis of the European Commission's proposals", *Institute for Fiscal Studies, Report Series*, nº 28, London, pp. 31-34.

LIEBMAN, H. M. y PATTEN, R.M. (1991): "Review of E.C. Tax Developments", *European Taxation*, vol. 31 nº 11, pp. 364-370.

LIENEMEYER, M. (1997): "The New VAT System and Fraud", *VAT Monitor*, vol 8 nº 6 Noviembre/Diciembre, pp. 270-275.

LINARES Y MARTÍN DE ROSALES, J. (1985): "El IVA como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas: Una aproximación", *Crónica Tributaria*, nº 52, pp. 109-119.

LOCKWOOD, B. (1992) : "Commodity tax competition under destination and origin principles", *Centre of Economic Policy Research (CEPR), Discussion Paper*, nº 733, Noviembre, London.

- (1993): "Commodity tax competition under destination and origin principles", *Journal of Public Economics*, vol 52 nº 2, pp. 141-162.

- (1995): "Commodity Tax Harmonisation with Public Goods: An Alternative Perspective", *EPRU Discussion Paper*, nº 10, Copenhagen Business School.

LOCKWOOD B., MEZA, D. de, MYLES, G. D. (1994a): "The equivalence between Destination and Non-Reciprocal Restricted Origin Tax Regimes", *Scandinavian Journal of Economics*, vol. 96 nº 3, pp. 311-328.

- (1994b): "When are origin and destination Regimes Equivalent?", *International Tax and Public Finance*, nº 1 vol.1, pp. 5-24.

- (1995): "On the European Union VAT proposals: the superiority of Origin over Destination taxation", *Fiscal Studies*, vol. 16 nº 1, Febrero, pp. 1-17.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (1995): "La nueva Decisión sobre recursos propios de las Comunidades Europeas", *Impuestos*, nº 8 Abril, pp. 75-84.

LÓPEZ GARCIA, M. A. (1996): "The Origin Principle and the Welfare gains from Indirect Tax Harmonization", *International Tax and Public Finance*, vol 3 nº 1, pp. 83-93.

- (1998): "Imposición indirecta internacional óptima y los principios de destino y origen", *Hacienda Pública Española*, nº 145 2/1998, pp. 147-164.

LORCA COMANS, A. y CALATRAVA ANDRES, A. (1983): *España ante la Unión Aduanera*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

LOUGHRAN, M. (1983): "The abolition of Turnover Tax Borders in the EEC: A step in two different directions", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 37 nº 7, pp. 311-319.

LUIS, F. de (1970): "El Impuesto sobre las ventas en la CEE", *Hacienda Pública Española*, nº 6-7, pp. 219-239.

- (1992a): "La progresiva desaparición de los controles aduaneros", (KPMG Estudio jurídico y Tributario), *Diario Expansión*, Sábado 9 de Mayo.

- (1992b): "El período transitorio del IVA en la CEE", *Tribuna Fiscal*, El nuevo lunes, 1-7 Junio.

LUIS ESTEBAN, J. M. (1986): "El IVA un impuesto europeo para España" en VV.AA. : *Estudios sobre el IVA*, Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Salamanca, Salamanca, pp. 17-46.

LLAVE DE LARRA, J. de la (1986): *El sistema Fiscal Europeo*, Trivium, Madrid.

- (1989): "El Sistema Tributario ante el Mercado Interior", *Revista de Estudios e Investigación de las CC.EE.*, 1989/8, pp. 151-171.

MAILLET, P. (1987): "Harmonisation fiscale, Marché Commun des services, Perspectives budgétaires 1988, Fonds Structuraux", *Revue du Marché Commun*, nº 310 Octubre, pp. 537-541.

- (1992): "Le double visage de maastricht: achèvement et nouveau départ", *Revue du Marché Commun et de l'Union Européenne*, nº 356, Marzo, pp. 209 y ss.

MANGAS, A. (1992): *Tratado de la Unión Europea. Y Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas*, Editorial Tecnos, Madrid.

MANSUR, A. y WHALLEY, J. (1984): "Numerical specification of applied general equilibrium models: estimation, calibration and data", en: SCARF, H.E. y SHOVEN, J.B.: *Applied General Equilibrium Analysis*, Cambridge University Press, Cambridge, pp. 69-127.

MARGALLO RIAZA, M.G. (1977): "El Impuesto sobre el valor Añadido. Sexta Directriz del Consejo de las Comunidades Europeas", *Crónica Tributaria*, nº 22, pp. 179 y ss.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (1997): "Normativa fiscal europea: IVA, análisis normativo y jurisprudencial", *Quincena Fiscal*, nº 2 Enero, pp. 9-20

MARTÍN NAVAMUEL, F. J. (1993): "Las adquisiciones y entregas intracomunitarias de bienes en la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido", *Quincena Fiscal*, nº 12, pp. 13-26.

MARTÍNEZ GENIQUE, A. (1986a): "La nueva frontera de la armonización fiscal en la CEE", *Noticias CEE*, nº 13, pp. 85-87.

- (1986b): "Evolución reciente del proceso de armonización fiscal en la CEE" en MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA : *I Curso sobre Fiscalidad y Finanzas España-CEE*, Madrid, pp. 33-54.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (1983): "El tipo cero y las exenciones tributarias", *Hacienda Pública Española*, nº 84, pp. 65-82.

- (1985): "Propuesta de Directiva creando un standstill en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en las accisas", *Noticias CEE*, nº 11, pp. 59-61.

- (1986a): "Fiscalidad Europea", *Noticias CEE*, nº 19, Número monográfico.

- (1986b): "El Informe sobre el desarrollo del Libro Blanco: los temas fiscales", *Noticias CEE*, nº 19, pp. 19-20.

- (1987): "Propuesta Directiva sobre aproximación de tipos de IVA", *Noticias CEE*, nº 34, pp. 55-59.

MARZO CHURRUCA, S. (1989): "El Mercado Unico Europeo y la armonización fiscal", *Documento de Trabajo FIES*, nº 53.

MATA SIERRA, M. T. (1993): *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Lex Nova, Valladolid.

- (1994a): "Consideraciones sobre la permanencia del tipo cero en la normativa reguladora del IVA", *Quincena Fiscal*, nº 5 Marzo, pp. 9-16.
 - (1994b): "La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea", *Crónica Tributaria*, nº 70, pp. 253-256.
 - (1995): *El IVA comunitario: Configuración del Sistema Definitivo*, Editorial Lex Nova, Valladolid.
- MAUBLANC, J. P. (1993): "1992 ou la mise en place du nouveau régime de la TVA sans frontières", *Revue du Marché Commun et de l'Union Européenne*, nº 367 Avril, pp. 335-342.
- MAZA GARCIA, J. de la (1992): "La armonización del Impuesto del Valor Añadido en los Estados de la Comunidad Europea ", *Cuadernos de Formación , Inspección de Tributos*, nº 18, Documentación pp. 1-5.
- MEADE, J.E. , LIESNER, H. H. y WELLS, S. J. (1962): *Case studies in European Economic Union: the mechanics of Integration*, Oxford University Press, Londres
- MEDICI, M. (1988): "L'Armonizzazione fiscale europea verso il traguardo del 1992", *Bolletino Tributario d'informazioni*, nº 13, pp. 995-1000.
- MICHIE, G. (1995): "Survey on VAT and the Single Market, 1995", *International VAT Monitor*, vol. 6 nº 4 Julio/Agosto, pp. 211-218.
- MILES, C. (1995): "The Definitive VAT Regime from a Business Point of View", *EC Tax Review*, nº 1, pp. 3-5.
- MILLER, M. H. y SPENCER, J. E. (1977): "The static Economic Effects of the UK joining the EEC: A General Equilibrium Approach", *The Review of Economics Studies*, vol XLIV nº 136, pp. 71-93.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1988a): *Informe de "Reflexión Económica" de la Comisión francesa (Informe Boiteaux)*, Secretaría General Técnica, nº 7/1988.
- (1988b): *Informe británico del Instituto de Estudios Fiscales*, Secretaría General Técnica, nº 7/1988.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA FRANCÉS (1988): "Comisión de Reflexion Economique pour la préparation de l'Echeance de 1992. Fiscalité et Marché Unique Européen", Rapport d'étape o Ministre d'Etat. Ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation; *la Documentation Française*, febrero, París, pp. 15 y ss.

MINTZ, J. y TULKENS, H. (1986): "Commodity tax competition between Member States of a Federation: Equilibrium and Efficiency", *Journal of Public Economics*, vol 29, pp. 133-172.

MOLINA MORALES, A. y SANCHEZ MALDONADO, J. (1990): "Efectos de la armonización del IVA en la distribución de la carga fiscal en España", *Hacienda Pública Española*, nº 116 - 3/1990, pp. 137-139.

MOLINIER, J. (1986): "Les ressources propres dans les documents budgétaires et comptes nationaux", en *Les ressources financières de la Communauté Européenne*, CEDECE, pp. 79-81.

MONREAL LASHERAS, J.A. (1992): "El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Mercado Interior: el nuevo Régimen Transitorio", *Hacienda Pública Española, Cuadernos de Actualidad*, nº 10, pp. 287- 293..

MONTAGNIER , G. (1991): "Harmonisation fiscale communautaire (Janvier 1988 - Décembre 1990)", *Revue Trimestrelle du Droit Européen*, vol 27 nº 1, pp. 79-125.

MONTI, M. (1997): "The Single Market and beyond: challenges for tax policy in the European Union", *EC Tax Review*, nº 1, pp 2-3.

NASINI, P. (1973): "Harmonization of national systems of VAT", *European Taxation*, vol. 13 nº 1, pp. 39-43.

NICHÈLE, V. y ROBIN, J.M. (1995): "Simulation of indirect tax reforms using pooled micro and macro French data", *Journal of Public Economics*, nº 56, pp. 225-244.

NORMAN, V. D. (1990): "Assessing trade and Welfare Effects of trade liberalization. A comparison of Alternative Approaches to CGE Modelling with Imperfect Competition", *European Economic Review*, vol 34 nº 4, pp 725-745.

OCDE (1988): "Situación de la abolición de fronteras fiscales en la Comunidad Económica Europea", *Revista de la Inspección de Tributos*, nº 1, pp. 2-4.

- (1994a): "The EC's internal market: implementation economic consequences unfinished business", *Working Papers*, nº 147.

- (1994b): " The EC's Internal Market: Implementation and Economic Effects", *Economic Studies*, nº 23, Winter.

- (1994c): *Taxation and Small Business*, París.

- (1995): *La fiscalidad en los países de la OCDE*.

- (1997): *The OECD Input-Output Database*.

OGEA MARTÍNEZ OROZCO, M. (1993): "El IVA aplicable a las operaciones intracomunitarias", *Carta Tributaria, Monografía*, n° 178, pp. 1-12.

OWEN, R.F. y PETERS, H.J. (1990): "International Tax Coordination, Economic Integration and Welfare: A Game-Theoretic Approach", *The Institute of Social and Economic Research, Discussion Paper*, n° 220, Osaka University.

OWENS, J. (1996): "To move to VAT", *Intertax*, 2, pp. 45-52.

PADOA-SCHIOPPA, T. (1987): *Eficacia, estabilidad y equidad. Una estrategia para la evolución del sistema económico de la Comunidad Europea*, Alianza Editorial, Madrid.

PEARSON, M. y SMITH, S. (1988): "1992: Issues in Indirect Taxation", *Fiscal Studies*, vol. 9 n° 4, pp. 25-35.

PELECHA ZOZAYA, F. (1992): *Hacienda Pública y Derecho Comunitario*, Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, Tomo II.

PETTITI, L. (1986): "L'Acte Unique Européen ou le franchissement du dernier obstacle", *Gazette du Palais*, ann. 106, núms. 262-263, pp. 2 y ss.

PÉREZ de VILLAR GONZALEZ, J. A. (1992): "Régimen transitorio del IVA. Una interpretación de la Directiva 91/680/CEE", *Crónica Tributaria*, n° 62, p. 89-102.

PHILIPPE, J.J. (1980): "La VIème Directive et les mecanismes généraux de la TVA" en *La VIème Directive du Conseil des Communautés Européennes*, Jornadas de Estudios, celebradas en Tolouse los días 29 y 30 de Noviembre, Tolouse, Tome XXVIII, p. 62.

- (1983): "L'harmonisation Européenne de la TVA", *Revue Française de Finances Publiques. Les Finances de la Communauté Européenne*, n° 4, pp. 149-168.

PHINOKALLOTIS, M.K. (1990): "Harmonisation Fiscales" en FIDE: *L'harmonisation fiscale: le Défi de 1993*.

PIGGOTT, J. (1988): "General Equilibrium Computation Applied to Public Sector Issues", en HARE, P. : *Surveys in Public Sector Economics*, Oxford. New York, pp. 248-258.

PONCELET, M. C. y CHINAUD, M. R. (1990) : *Rapport d'information fait au nom de la Commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur la fiscalité en Europe*, SENAT Français Avril

POZO LOPEZ, J. del (1988): "Propuesta de Directiva por la que se completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido", *Noticias CEE*, n° 40, pp. 75-83.

PRECKEL, P. V. (1985): "Alternative algorithms for computing economic equilibria" en MANNE, A. S. (ed) : *Economic Equilibrium: Model, Formulation and Solution*, Mathematical Programming Study 23, pp. 163-172.

PREST, A. R. (1976): *Public finance in theory and practice*, 5ª edición, Weidenfeld and Nicolson, London.

PRICE WATERHOUSE (1994): *IVA e impuestos especiales. Cambios en las pautas seguidas en las compras transfronterizas tras la supresión de las fronteras fiscales el 1 de Enero de 1993*, Agosto, Madrid.

PUCHALA, D. J. (1984): *Fiscal Harmonization in the European Communities*, Frances Pinter Publishers, London and Dover N.H.

PUCHALA, D.J. y LANKOWSKI, C. F. (1977): "The Politics of fiscal harmonization in the European Communities", *Journal of Common Market Studies*, nº 15, pp. 155-179.

PUELLES REDONDO, M. y AZCUE BREA, N. (1988): "Necesidad de un Mercado Unico: coste de la no Europa, realizaciones llevadas a cabo", *Noticias CEE*, nº 46, pp. 55-61.

QUIGLEY, D. B. (1995): "Entreprise in the Single market-The Definitive VAT Regime", *EC Tax Review*, nº 1, pp. 6-13.

RAFFRAY, M. (1978): "L'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires dans la Communauté Economique Européenne. La Sixième Directive Communautaire relative au système de TVA", *Revue Droit Fiscal*, 30 anné, nº 10-6, Marzo, p.262.

RAPONI, D (1995): "Recent Developments in the Field of Indirect Taxation", *EC Tax Review*, nº 2, pp. 105-108.

- (1996a): "A programme for a new common system of VAT", *EC Tax Review*, nº 3, pp. 134-137.

- (1996b): "Proposals to Amend Directive 77/308/EEC", *EC Tax Review*, nº 1, pp. 39-40.

- (1997): "Commission initiative to change the status of the VAT and Excise Committees", *EC Tax Review*, nº 3, pp. 181-182.

RAUX, J. (1988): "Mercado Interior y espacio europeo", *Noticias CEE*, nº 42 Julio, pp. 11-13.

REBOUD, L (1961): *Systèmes fiscaux et Marché Commun*, Edit. Sirey, París.

- (1986): "Le bilan du système des ressources propres", en *Les ressources financières de la Communauté Européenne*, CEDECE, pp. 187-199.

REIG, E.F. (1970): "Las diferentes formas de imposición sobre el volumen de ventas y los problemas de armonización fiscal en el seno de un Mercado Común" en CAMPET, C. et al: *El impuesto sobre el Valor Añadido. Primer impuesto europeo*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 421-430.

REUGEBRINK, J. (1978): "The Sixth Directive for the harmonisation of Value Added Tax", *Common Market Law Review*, vol 15 nº 3 Agosto, pp. 309-319.

REVUE FIDUCIAIRE (1982): "Fiscalité de la CEE: Remboursement de la TVA payée dans un autre Etat de la CEE", *Revue Fiduciaire*, nº 659, pp. 3-20.

ROBLAN, SOCIEDAD DE ESTUDIOS Y ASESORAMIENTO TRIBUTARIO (1994): "Operaciones triangulares intracomunitarias", *Impuestos*, TOMO I/1994, pp. 458-464.

ROBSON, P. (1987): *The Economics of International Integration*, Allen and Unwin, London.

RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, A. (1992): "El nuevo marco del IVA intracomunitario", *Cuadernos de Formación, Inspección Tributos*, nº 21 Hemeroteca, p. 10.

RODRÍGUEZ MORENO, R. (1988a): "El Libro Blanco del Mercado Interior y la Armonización fiscal: Situación de los trabajos (III)", *Boletín ICE*, nº 2134, pp. 1823 y ss.

- (1988b): "La armonización fiscal y el Libro Blanco del Mercado Interior: el IVA", *Boletín Económico ICE*, nº 2144, pp. 2811-2814.

- (1989): "Situación de la armonización fiscal ante la presidencia española del Consejo de las Comunidades Europeas", *Noticias CEE*, nº 52, pp. 75-81.

RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J. (1995): "El proceso de armonización fiscal en la Unión Europea España 1994. Un balance", *Economistas*, nº 64 extra.

RODRÍGUEZ VÁZQUEZ, E. (1993): "Principales novedades del nuevo IVA", *Impuestos*, Tomo I, pp. 163-185.

ROMERO, D. et al (1995): "Una aproximación al coste recaudatorio de la tributación por IVA en origen", *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 7/95.

ROSE, M. (1987): "Optimal tax perspective on tax coordination" en CNOSSEN, S.: *Tax Coordination in the European Community*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, pp. 113-138.

RUBIO GUERRERO, J. J. (1987): "Un comentario a los aspectos fiscales del Libro Blanco sobre formación del mercado interior en la CEE", *Documento de Trabajo de la U.C.M.*, nº 8709.

RUESGA BENITO, S. M. (1989): 1993. *España ante el Mercado Unico*, Editorial Pirámide, Madrid.

RUIZ CAÑETE, O. (1994): "Tratamiento de las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el nuevo IVA español", *Crónica Tributaria*, nº 69, pp. 69-86.

SAENZ DE LA CALZADA, M. (1986): "El futuro próximo: el Mercado Unico Europeo", *Noticias CEE*, nº 19, pp. 9-13.

SANDOVAL ROIG, T. (1989): "La armonización del IVA a debate", *Actualidad Financiera*, nº 43, pp. 2913-2926.

SANFRUTOS, E. (1993): "Otras novedades incluidas en la nueva Ley del IVA", *Impuestos*, I/1993, pp. 1212-1224.

SANTACANA JUBILLAR, J. (1982): *El IVA: España y el Mercado Común*, Editorial Bosch, Barcelona.

- (1992): "L'estat de l'harmonització fiscal europea", *Revista Económica de Catalunya*, nº 19-20, Enero-Agosto, pp. 81-87.

SCAILTEUR, C. (1974): "L'Integration et de la Cooperation Economiques Internationales dans le domaine de la taxation", *Chronique de Politiques Etrangères*, année 27, nº 4, pp. 560 y ss.

SEVILLA SEGURA, J.V. (1970): "Principios de la Armonización Fiscal en la CEE", *Hacienda Pública Española*, nº 6-7, pp. 103-120.

SHIBATA, H. (1967): "The theory of Economic Unions: A comparative Analysis of Customs Unions, Free Trade Areas and Tax Unions" en *Fiscal Harmonization in Common Markets*, C. S. Shoup (ed.) Columbia University Press, New York, vol. 1, pp. 145-264.

SHOUP, C. (1967): *Fiscal Harmonization in Common Markets*, Columbia University Press, Nueva York y Londres.

- (1969): *Public Finance*, Aldine Publishing Co, Chicago., capítulo 9, pp. 243-269.

SHOVEN, J. B. (1983): "Applied General-Equilibrium Tax Modeling", *IMF Staff Papers*, vol 30 nº 2, pp. 394-420.

SHOVEN, J. B. y WHALLEY, J. (1984): "Applied General-Equilibrium Models of Taxation and International Trade", *Journal of Economic Literature*, vol XXII nº3, pp. 1007-1051.

SILVA DE LAPUERTA, R. (1986): "Primer Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento sobre la ejecución del Libro Blanco de la comisión relativo a la realización del Mercado Interior", *Noticias CEE*, nº 19, pp.15-16.

SIMONS, A.L.C. (1981): "Simplification of VAT procedures in Intra-Community trade", *Intertax*, nº 10, pp. 375-382.

SINN, H. W. (1990): "Tax Harmonization and Tax Competition in Europe", *European Economic Review*, vol 34 n° 2/3, pp. 489-504.

SMITH, S. (1997): "The Definitive Regime for VAT", *Institute for Fiscal Studies Commentary*, n° 63.

SOLANA GONZÁLEZ, G. (1988): *Los tipos impositivos en el IVA Comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

SOLANA VILLAMOR, F. (1991): "La fiscalidad indirecta en el mercado interior comunitario", *Carta Tributaria, Monografía*, n° 146, pp. 1-16.

SORTEN, W (1967): "Proposed value-added tax in the EEC countries", *Document of International Monetary Fund*, Fiscal Affairs Department, Octubre, pp. 4 y ss.

SOTO GUINDA, J. (1981): "El IVA y la Empresa Española", *Hacienda Pública Española*, n° 71, pp. 147-155.

STEFANI, G. (1968): "Los impuestos indirectos en el Mercado Común. Aspectos económicos", en: *L'harmonisation dans les Communautés*, Institut d'études européennes, Bruselas.

STEPHENSON, P. (1970): "Problems and Political Implications for the United Kingdom of Introducing the EEC Value Added Tax", *Journal of Common Market Studies*, vol. VIII n° 1, pp. 305-324.

STERDYNIAK, H. , BLONDE, M. H. et al (1991): *Vers une Fiscalité Européenne*, OFCE (Observatoire Français des Conjonctures Economiques) Economica París , pp 226-230 y 305-312.

ST-HILAIRE, F. y WHALLEY, J. (1983): "Microconsistent equilibrium data set for Canada for use in tax policy analysis", *Review of Income and Wealth*, vol 29 n° 2, pp. 175-204.

- (1987): "A Microconsistent data set for Canada for use in regional General Equilibrium policy analysis", *Review of Income and Wealth*, Serie 33 n° 3, pp. 327-343.

STONE , J.A. (1979): "Price elasticities of demand for imports and exports: industry estimates for the U.S., the EEC and Japan", *The Review of Economics and Statistics*, vol 61 n°2, pp.306-312.

SULLIVAN, C. K. (1967a): " Indirect taxation and goals of the European Economic Community", en: SHOUP, C. S. : *Fiscal Harmonisation in Common Markets*, Columbia University Press, Nueva York y Londres.

- (1967b): " Indirect taxes in the EEC and UK", en: SHOUP, C. S. : *Fiscal Harmonisation in Common Markets*, Columbia University Press, Nueva York y Londres.

- (1978): *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- SURREY, S.S. (1968): "Implications of tax Harmonization in the European Common market", *Taxes*, vol. 46 nº 6 June, pp. 398-411.
- SUTHERLAND, P. (1988): *1er Janvier 1993. Ce qui va changer en Europe*, Libre Exchange, P.U.F., Paris, pp. 28 y 29.
- SYMONS, E. y WALKER, Y. (1988): "The revenue and welfare effects of fiscal harmonization for the U.K.", *Working Papers, Institute for Fiscal Studies*, 88/8.
- TAIT, A. A. (1988): *VAT: International Practice and Problems*, F.M.I. Washington DC.
- TERRA, B. J. M. (1988a): "An empty clearing house. The E.C. Commission's proposal for a revised clearing mechanism", *Intertax*, nº 11 November, pp. 377-380.
- (1988b): *Sales taxation, the case of VA tax in the E.C.*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer-Boston.
- (1992a): "Removal of fiscal frontiers: statistics relating to the trading of goods between Member States", *International VAT Monitor*, nº 4, Abril, pp. 2-8.
- (1992b): "Removal of Fiscal Frontiers. Administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT)", *International VAT Monitor*, nº 6, June, pp. 2-10.
- (1993): "Removal of fiscal frontiers, VAT, Registration, Statistics and all that jazz", *International VAT Monitor*, nº 2, Febrero, pp. 2-7.
- (1994a): "Report of the Country of Origin Commission", *International VAT Monitor*, vol.5 nº 3 May-June, pp. 123-129.
- (1994b): "El IVA como catalizador del comercio internacional. El proceso comunitario de armonización", *Boletín ICE*, nº 730 Junio, pp. 85-100.
- (1995): "The Second Simplification Directive", *International VAT Monitor*, vol. 6 nº 3, Mayo/Junio, pp. 156-163.
- (1996a): "Developments in VAT - The Deduction of Input Tax", *VAT Monitor*, vol 7 nº 2 Marzo/Abril, pp. 52-57.
- (1996b): "A common system of VAT - A programme for the Single Market", *International VAT Monitor*, vol. 7 nº 5 Septiembre/Octubre, pp. 232-238.
- (1997): "¿Se debería exaccionar el IVA a un nivel comunitario?", *Noticias de la Unión Europea*, nº 155, Diciembre, pp. 59-65.

TERRA, B. J. M. y KAJUS, J. (1990a): "The elimination of tax borders within the E.C.: Recent Developments Regarding VAT", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, v. 44 Julio 1990/7, pp. 311-320.

- (1990b): "Removal of Fiscal Frontiers. The latest proposals by the Commission (II)", *International VAT Monitor*, Julio/Agosto, pp. 2-19.

- (1992a): "Removal of Fiscal Frontiers. The new Directive amending and supplementing the Sixth Directive", *International VAT Monitor*, nº 2/3, Febrero/Marzo, pp. 2-20.

- (1992b): *Introduction to VA tax in the EC after 1992*, Kluwer, Deventer.

THEMAAT, P. van (1992): "Le Défi de Maastricht: une nouvelle étape importante, mais vers quels horizons?", *Revue du Marché Commun et de l'Union Européenne*, nº 356, Marzo, pp. 203 y ss.

THIEL, S. van (1987): "The Single Act and tax harmonization in the European Communities", *European Taxation*, vol. 27 1987/8, pp. 235-249.

- (1988a): "Harmonisation of turnover taxes in the EC. Towards the internal market without frontiers", *European Taxation*, v. 28 nº 3, pp. 77-84.

- (1988b): "New Commission proposal on Administrative Co-operation in the field of indirect taxation", *International VAT Monitor*, nº 7/8, Julio/Agosto, pp. 20-26.

- (1990a): "La Europa de 1992: nuevas propuestas sobre los impuestos indirectos en el mercado interior", *Impuestos*, I/1990, pp. 1059-1065.

- (1990b): "New Commission Proposal on Administrative Co-operation in the field of indirect taxation", *International VAT Monitor*, Julio/Agosto, pp. 20-26.

THURSTON, M (1963): *The EEC Reports on Tax Harmonization*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

TIELEMANS, M.P. (1986): "Pour une TVA sans frontières", *Fiscalité Européenne*, 1986-4, pp. 3-12.

TIELEMANS, P.P.S.C. (1987): "Towards a European Community without borders: utopia or reality?", *European Taxation*, vol 7 nº 7, pp. 207-212.

TUGENDHAT, C. (1983): "The state of Tax Harmonization in the European Community", *Intertax*, 1983/1, pp. 6-16.

- (1985): "Current state of tax harmonization in the European Community", *Intertax*, nº 1, pp. 6-10.

TURUNEN-RED, H. y WOODLAND, A.D. (1990): "Multilateral Reform of Domestic Taxes", *Oxford Economic Papers*, vol 42, pp. 160-186.

UNICE (1989): *Position de l'UNICE sur l'abolition des frontières fiscales. Les propositions concernant la TVA*, Octubre, Bruselas.

- (1994): *Suggestions to improve the functioning of the transitional VAT system: tax treatment of chain transactions*, Febrero, Bruselas.

UNIVERSIDAD DE DEUSTO (1972): "Tratado de Roma", en *Documentos del siglo XX*, Edit. Universidad de Deusto, Bilbao.

UNIVERSITÉ DE SCIENCES SOCIALES (1970): *Annales de l'Université des Sciences Sociales de Toulouse*, Université de Sciences Sociales, Tome XXVIII.

UTRILLA DE LA HOZ, A. (1989): "Los derechos de aduanas en la CEE: aspectos comerciales y presupuestarios", *Actualidad Financiera*, nº 44, pp. 2939-2959.

VV.AA. (1992): *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Tercera edición actualizada, Madrid.

VV.AA. (1997): "La armonización Fiscal en la Unión Europea", *Hacienda Pública Española*, Número Monográfico.

VV.AA. (1999): "El IVA español: Perspectivas y valoración del proceso de armonización fiscal", *Asociación Española de Asesores Fiscales*, Monografías, nº 14.

VALENCIA ALONSO, F. (1992): "La cooperación administrativa en materia fiscal en el Mercado Único", *Hacienda Pública Española, Cuadernos de Actualidad*, 3/1992, pps. 90-96.

- (1993): "Aspectos generales de la colaboración entre las Administraciones de los países comunitarios" en: MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: *La armonización fiscal en los procesos de integración económica*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid pp. 177-185.

VANDENDRIESSCHE, P. (1996): "Proof of Intracommunity Supply of Goods: Achilles' Heel of the VAT Transitory Regime", *EC Tax Review*, nº 1, pp. 33-38.

VANDENDORPE, A.L. (1972): "Optimal tax structures in a model with traded and non-traded goods", *Journal of International Economics*, vol 2 nº 3, pp. 235-256.

VANISTENDAEL, F. (1995): "A Proposal for a Definitive VAT System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, without Clearing", *EC Tax Review*, nº 1, pp. 45-55.

VÁZQUEZ LOSADA, A.M. (1992): "Política Comunitaria para la pequeña y mediana empresa", *Noticias CEE*, nº 91/92, pp. 75-81.

VEGA MOCOROA, I. (1990): "Le recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée en Europe et le cas de l'Espagne", *Reflets et Perspectives de la vie économique*, Tomo XXIX nº3, pp 235-247.

- (1991a): *La armonización del IVA y el Logro del Mercado Interior*, Lex Nova, Valladolid.

- (1991b): "Principaux problèmes liés à l'abolition des frontières fiscales: le système du "clearing house" et les coûts économiques pour l'Espagne", *Reflets et Perspectives de la Vie Économique* Tome XXX 1991-2, pp 113-126.

- (1991c): "La fiscalidad indirecta ante el reto de 1993. Problemas actuales", *Revista Castilla y León en Europa*, núm. 28, Mayo-Junio, pp. 23 y ss.

- (1996): "La libre circulación de bienes y servicios, distorsiones fiscales y armonización de la fiscalidad indirecta en la Unión Europea", *Hacienda Pública Española*, nº 136, pp. 159-190.

VESSILLIER, E. (1971): "Hacia la armonización de los sistemas fiscales de los países de la Comunidad Económica Europea", *Hacienda Pública Española*, nº 13, pp. 77-84.

VILLEMONT, D. (1991): "L'harmonisation fiscale européenne", *Presses Universitaires de France*, Col, Que sais-je?, nº 2618, París.

VOGELAAR, T. W. (1970): "Tax harmonization in the European Community", *Common Market Law Review*, vol. 7, pp. 323-332.

VOS, R. (1993): "The new VAT system from 1993 in six EC countries", *International VAT Monitor*, nº 8/9, pp. 15-17.

WEILER, J. H.H. (1988): *1992: One European market? A critical analysis of the Commission's Internal Market strategy*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden.

- (1995): "Ideas on a Value Added Tax in Europe", *European Taxation*, Julio, p. 218.

WHALLEY, J. (1976): "Some general equilibrium analysis applied to fiscal harmonization in the European Community", *European Economics Review*, vol 8 nº 3, pp. 291-312.

- (1979): "Uniform domestic tax rates, trade distortions and economic integration", *Journal of Public Economics*, vol 11 nº 2, pp. 213-221.

- (1981): "Border adjustments and tax harmonization: comment on Berglas", *Journal of Public Economics*, vol 16 nº 3, pp. 389-394.

- (1985): *Trade liberalization among major world trading areas*, MIT Press, Cambridge, M.A.

- (1991): "La modelización del equilibrio general aplicado", *Cuadernos Económicos ICE*, nº 48, pp. 179-195.

WIEGARD, W. (1980): "Distortionary taxation in a Federal Economy", *Journal of Economics*, vol 40, pp. 183-206.

WILDASIN, D. (1993): "Fiscal Competition and interindustry trade", *Regional Science and Urban Economics* vol 23 nº 3, pp. 369-391.

WILMOTT, P. (1993): "La armonización del IVA y sus implicaciones administrativas", en MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: *La armonización fiscal en los procesos de integración económica*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 129-141.

WITTENBERG, J. (1990): "Las consecuencias económicas de la armonización fiscal en Europa", *Boletín de Derecho de las Comunidades Europeas*, nº 30, 1990-2, pp. 257- 283.

ZANDEN, J. B. van der y TERRA, B. J. M. (1987): "EC: The Removal of tax barriers; the White Paper from the Commission to the European Council", *Intertax*, 1987/6, pp. 130-143.

- (1989): "The removal of tax barriers; White Paper from the Commission to the European Council. The creation of an internal market; follow up to the White Paper", *Legal Issues of European Integration*, nº1, pp.137-168.

ZARAGOZA RAMEAU, J. A. (1987): "La armonización de la imposición indirecta en la CEE", *Información Comercial Española*, nº 641, pp. 57-70.

ZUBIRI, Y. (1991): "La fiscalidad española ante el Mercado Único", *Documento de Trabajo FIES*, nº 79.

ZURDO, J. (1980): "La fiscalidad y la CEE: Aproximación al tema", *Documentación Administrativa*, nº 185 extraordinario, Enero-Marzo, pp. 389-436.

- (1981): *El Impuesto sobre el Valor Añadido en la CEE*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.

- (1993): *Tratado sobre el IVA*, Centro de Estudios Financieros, Madrid.

DOCUMENTOS COMUNITARIOS

1.- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

1.1.- Documentos COM

- COM (80) 139 final: *Scope for convergence of Tax systems in the Community*, de 27 de Marzo.
- COM (82) 402: *Propuesta de Decimocuarta Directiva*, de 5 de Julio de 1982, DOCE, C núm. 201, de 5 de Agosto.
- COM (83) 426 final: *Premier rapport de la Commission au Conseil sur le fonctionnement du système commun de la taxe sur la Valeur Ajoutée, présenté conformément a l'article 34 de la Sixième Directive 77/388/CEE*, de 14 de Septiembre.
- COM (84) 446 final: *A People's Europe*, Comunicación de la Comisión al Consejo, de 29 de Septiembre.
- COM (85) 310 final: *Libro Blanco para la realización del Mercado Interior*, de 9 de Septiembre 1986.
- COM (87) 320 final: *Plena realización del mercado interior: aproximación de los tipos de gravamen y armonización de la estructura de los impuestos indirectos*, Comunicación General de la Comisión, de 21 de Agosto de 1987.
- COM (87) 321 final: *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se complementa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE relativa a la aproximación de los tipos del IVA*, de 21 de Agosto; D.O.C.E. C, núm 250, de 18 de Septiembre.
- COM (87) 322/2 final: *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se complementa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE sobre la eliminación de las fronteras fiscales*, de 21 de Agosto; D.O.C.E. C, núm 252, de 22 de Septiembre.
- COM (87) 323 final/2: *La plena realización del mercado interior. Implantación de un mecanismo de compensación del IVA para las ventas intracomunitarias*, Documento de Trabajo de la Comisión, de 21 de Agosto.

- COM (87) 324/2 final: *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece un proceso de convergencia de los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos sobre Consumos Específicos*, de 21 de Agosto de 1987, D.O.C.E. C, núm 250, de 19 de Septiembre .
- COM (88) 134 final: *Tercer informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, relativo a la aplicación del Libro Blanco de la Comisión sobre la realización del Mercado Interior*, de 6 de Abril.
- COM (88) 560 final: *La realización del mercado interior: un espacio sin fronteras. Informe sobre la evolución de los trabajos exigidos en el artículo 88 del Tratado*, de 17 de Noviembre.
- COM (89) 260 final: *Plena realización del mercado interior y aproximación de los impuestos indirectos. Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo*, de 14 de Junio.
- COM (90) 177 final: "Propuesta modificada de Reglamento (CEE) del Consejo relativo a las estadísticas de los intercambios de bienes entre los Estados miembros", de 27 de Junio, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* , C núm.177, de 18 de Julio, p. 14.
- COM (90) 182 final: *Propuesta de modificación a la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE. Régimen impositivo transitorio ante la perspectiva del establecimiento del mercado interior*, de 19 de Junio.
- COM (90) 183 final: "Propuesta de Reglamento del Consejo sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, C núm. 1987, de 27 de junio, p. 23.
- COM (94) 55 final: *Dictamen sobre el El Mercado Interior de la Comunidad. Informe 1993*, 14-15 de Septiembre de 1994.
- COM (94) 262 final: *Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. Aplicación del Reglamento (CEE) nº 218/92 del Consejo, de 27 de Enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA)*, de 23 de Junio.
- COM (94) 471: *Common system of value added tax: arrangements for taxing transactions carried out by non-established taxable persons, Commission Communication and Commission Report to the Council and the European Parliament*, de 3 de Noviembre .
- COM (94) 515 final: *Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre el funcionamiento del Régimen Transitorio de tributación por IVA del comercio intracomunitario*, de 23 de Noviembre.

- COM (94) 584 final: *Informe de la Comisión al Consejo de conformidad con el apartado 4 del artículo 12 y con la letra g) del apartado 2 del artículo 28 de la Sexta Directiva IVA, de 17 de Mayo de 1977, modificada, sobre la armonización de las disposiciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme*, de 13 de Diciembre.
- COM (95) 513 final: *Informe sobre la ejecución del Programa de Trabajo de la Comisión en 1995*, de 31 de Octubre.
- COM (95) 731 final: *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (nivel mínimo del tipo normal)*, de 20 de Diciembre.
- COM (96) 51 final: *El Mercado Único en 1995. Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo*, de 20 de Febrero.
- COM (96) 328 final: *Un sistema común de IVA. Programa para el Mercado Único*, de 22 de Julio.
- COM (96) 546 final: *La fiscalidad en la Unión Europea. Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios*, de 22 de Octubre.
- COM (96) 681 final: *Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. Aplicación del Reglamento (CEE) nº 218/92 del Consejo, de 27 de Enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA)*, de 08 de Enero.
- COM (97) 175 final: *Propuesta de Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se establece un programa de acción comunitaria para la mejora del funcionamiento de los sistemas de fiscalidad indirecta del mercado interior (Programa FISCALIS)*, de 23 de Abril.
- COM (97) 325 final: *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido)*, de 25 de Junio.
- COM (97) 559 final: *Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo de conformidad con lo dispuesto en el apartado del artículo 12 de la Sexta Directiva IVA, de 17 de Mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema Común del Impuesto sobre el valor añadido. Base imponible uniforme*, de 13 de Noviembre.
- COM (98) 377 final: *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido*, de 17 de Junio.

- COM (98) 377 final: *Propuesta de Reglamento (CE) del Consejo sobre las medidas de control, las medidas relativas al sistema de restitución y las medidas de cooperación administrativa necesarias para la aplicación de la Directiva 98/xxx/CE*, de 17 de Junio.
- COM (98) 560 final: *Financiación de la Unión Europea. Informe de la Comisión sobre el funcionamiento del sistema de recursos propios*, de 7 de Octubre.
- COM (98) 609: *Programa de Trabajo de la Comisión para 1999. Nuevas iniciativas legislativas*, de 28 de Octubre.
- COM (98) 660 final: *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta a la determinación del deudor del impuesto sobre el valor añadido*, de 27 de Noviembre.
- COM (98) 693 final: *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica, en lo que respecta al tipo impositivo normal, la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido*, de 30 de Noviembre.
- COM (99) 62 final: *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, por lo que se refiere a la posibilidad de aplicar, con carácter experimental, un tipo reducido del IVA sobre los servicios de gran intensidad de mano de obra*, de 17 de Febrero.

1.2.- Otros Documentos de la Comisión

- (1962): *Rapport Général des sous-groupes A, B et C, créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, Direction Général de la Concurrence, Direction Problèmes Fiscaux.
- (1970): *Analyse des différent qui peuvent découler de l'application d'un système de "clearing" entre les Etats membres pour la supression des frontières fiscales*, Doc. 9989 XIV/70-F Bruselas, 29 Mayo, pp. 11 y ss.
- (1980): "Rapport sur les perspectives de convergence des systèmes fiscaux dans la Communauté", *Bulletin des Communautés Européennes, Supplément*, 1/1980.
- (1986): *La Comunidad Económica Europea. ¿Qué es? ¿Por qué? ¿Cómo funciona?*, Madrid.
- (1988): *Objetivo 1992. El Comité Económico y Social apoya "la eliminación de las Fronteras Fiscales"*, Bruselas, Julio.
- (1990): *La nueva economía europea de 1992. Evaluación de los posibles efectos económicos de la realización del mercado interior de la Comunidad Europea*, Colección Perspectivas Europeas, Bruselas.

- (1992a): "Reglamento (CEE) nº 3046/92 de la Comisión, de 22 de Octubre de 1992, por el que se fijan disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 3330/91 del Consejo relativo a las estadísticas de intercambios de bienes entre Estados miembros y por el que se modifica el mismo", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 307, de 23 de Octubre.
- (1992b): "Reglamento (CEE) nº 3590/92 de la Comisión, de 11 de Diciembre de 1992, relativo a los soportes de la información estadística para la estadística del comercio entre los Estados miembros", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 364, de 12 de Diciembre.
- (1992c): *Le rapprochement de la Fiscalité Indirecte dans le grand Marché Intérieur: les réponses aux questions que vous vous posez*, Direction Générale de l'Information et de la Culture, Bureau de Presse et d'Information pour la France.
- (1993): "Six months's operation of the new indirect tax regime: a broadly positive initial assessment", *Commission Staff Working Paper*, XXI/2317/93, Bruselas, 14 Diciembre.
- (1994a): *Mercado Interior: medidas nacionales de Transposición. Situación a 30 de Abril de 1994*, vol 4, 9ª Edición.
- (1994b): *Mercado Interior: Supresión de los controles en las fronteras. Situación a 1 de Julio de 1994*, Tomo 2, Julio.
- (1994c): "Entreprise in the single market. The definitive VAT regime", *Conference Document XXI/966/94*, Conferencias celebradas los días 27 y 28 de Junio.
- (1994d): "Reglamento de la Comisión, de 21 de Noviembre de 1994, por el que se fija un umbral por transacción para las estadísticas de comercio entre los Estados miembros", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 229, de 22 de Noviembre, p. 1.
- (1995a): "Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento europeo sobre el funcionamiento del régimen transitorio de tributación por IVA del comercio intracomunitario", *Actualidad Tributaria*, nº 11, Marzo, pp. 315-382.
- (1995b): "Funcionamiento del Régimen transitorio de tributación por IVA del comercio intracomunitario Comisión de las Comunidades Europeas", *Boletín Económico ICE*, nº 2462, (3-9 Julio), pp. 35-38.
- (1995c): *Guide du marché unique*, vol 1.
- (1996a): "A common system of VAT - A programme for the Single Market - Description of the General Principles", *Commission Services Technical Note*, XXI/1156/1996.

- (1996b): "Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (nivel mínimo del tipo normal)", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, C. núm. 73, de 13 de Marzo, p. 22.
- (1996c): *La fiscalidad de la Unión Europea*, SEC (96) 487 final, Bruselas, de 20 de Marzo.
- (1996d): MONTI, M.: *Speech VAT Conference*, 4 Noviembre, Chateau de Limelette.
- (1997a): "Propuesta de Reglamento (CE) del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se modifica el Reglamento (CEE) n° 3330/91 del Consejo, relativo a las estadísticas de los intercambios de bienes entre Estados miembros", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, C. núm. 203, de 3 de Julio, pp. 10-11.
- (1997b): *El IVA en la Comunidad Europea*, Dirección General XXI/541/97.
- (1998a): "Decisión de la Comisión de 24 de Julio de 1998 relativa al tratamiento del fraude al IVA (diferencias entre los ingresos teóricos del IVA y los ingresos del IVA realmente recaudados) en las cuentas nacionales", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L. núm. 234, de 21 de Agosto, pp. 39-42.
- (1998b): Reglamento (CE) n° 2535/98 de la Comisión, de 26 de Noviembre de 1998, por el que se modifica el Reglamento (CEE) n° 3046/92, en lo que se refiere a los datos facilitados por la administración fiscal", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L. núm. 318, de 27 de Noviembre, p. 22.
- (1999): *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community. Situation at 1st January 1999*, Dirección General XXI/292/99.

2.- EL CONSEJO

- (1970): "Decisión del Consejo, de 21 de Abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por un sistema de recursos propios en la Comunidad", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L. núm. 94, de 28 de Abril, pp. 19-22.
- (1985): "Décision du Conseil, du 7 Mai 1985, relative au système des ressources propres des Communautés, 85/257/CEE", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L. núm. 128, de 14 de Mayo, p. 15.
- (1988): "Décision du Conseil du 24 Juin 1988, relative au système des ressources propres des Communautés, 88/376/CEE", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L. núm. 185, de 5 de Julio, p. 24.

- (1989): "Reglamento nº 1553/89 del Consejo, de 29 de Mayo de 1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 155, de 7 de Junio, pp. 9 y ss.
- (1990): "Reglamento (EURATOM-CEE) nº 1588/90, del Consejo, de 11 de Junio de 1990, relativo a la transmisión a la Oficina Estadística de las Comunidades europeas de las informaciones amparadas por el secreto estadístico", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 151, de 15 de Junio.
- (1991): "Reglamento (CEE) nº 3330/91, del Consejo, de 7 de Noviembre de 1991, relativo a las estadísticas de los intercambios de bienes entre Estados miembros", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 316, de 16 de Noviembre, p. 1.
- (1992): "Reglamento (CEE) nº 218/92, del Consejo, de 27 de Enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 24, de 1 de Febrero, p. 1.
- (1994): "Decisión del Consejo de 11 de Julio de 1994 relativo a las redes telemáticas entre las Administraciones para las estadísticas de los intercambios de bienes entre los Estados miembros", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 183, de 19 de Julio.
- (1995): "Reglamento (CE) nº 1172/95, del Consejo, de 22 de Mayo de 1995, relativo a las estadísticas de intercambio de bienes de la Comunidad y de sus Estados miembros con terceros países", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 118, de 25 de Mayo.
- (1998): "Decisión nº 888/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de marzo de 1998, relativa a la adopción de un programa de acción comunitaria destinado a mejorar los sistemas de fiscalidad indirecta del mercado interior (Programa Fiscalis)" *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L 126, de 28 de Abril, pp. 1-7.

3.- PARLAMENTO EUROPEO

- (1963a): "Avis de la Commission Economique et Financière sur la Proposition de la Commission de la CEE au Conseil concernant une directive en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires", *Documents de Séance*, nº 56, de 20 de Agosto, pp. 47 y ss.
- (1963b): "Rapport fait au nom de la Commission du Marché Interieur sur la Proposition de la Commission de la CEE au Conseil concernant une directive en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires", *Documents de Séance*, nº 56, de 20 de Agosto.

- (1963c): "Résolution portant avis du Parlement Européen sur la proposition d'une directive en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, núm 157, de 30 de Octubre, pp. 2631 y ss.
- (1963d): "Rapport sur la proposition de la Commission de la CEE au Conseil concernant une directive en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires", *Documents de Séance*, 121.
- (1966a): "Rapport fait au nom de la Commission du marché intérieur sur la proposition de la Commission de la CEE au Conseil relative a une deuxième directive en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires concernant la structure et les modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée ainsi que sur la proposition modifiée d'une première directive en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires", *Documents de Séance*, nº 1, de 18 de Febrero, pp. 3 y ss.
- (1966b): "Avis de la Commission Economique et Financière", *Documents de Séance*, nº 1, de 18 de Febrero, pp. 52 y ss.
- (1966c): "Avis de la Commission de l'Agriculture", *Documents de Séance*, nº 1, de 18 de Febrero, pp. 60 y ss.
- (1966d): "Proposition d'une deuxième directive en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires concernant la structure et les modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée: Texte modifié par le Parlement Européen", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, nº 53, Marzo, pp. 753 y ss.
- (1983a): Rapporteur: M. Dieter ROGALLA: "Rapport fait au nom de la commission économique et monétaire sur l'harmonisation fiscales dans la Communauté", *Documents de Séance*, 1983-1984, 1-903/83, de 26 de Octubre.
- (1983b): "The Parliament's Resolution on the harmonisation of taxation in the Community", de 17 de Noviembre, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, C núm. 342/73.
- (1988a): "La Realización del Mercado Interior: curso dado por la Comisión y el Consejo a los Dictámenes del Parlamento Europeo", *Colección de Estudios y Documentación*, Mayo.
- (1988b): Rapporteur: M. KAREL L.G.E. DE GUCHT: "Rapport fait au nom de la commission économique, monétaire et de la politique industrielle sur l'achèvement du marché intérieur: mécanisme de compensation pour les ventes intracommunautaires", *Documentos de Sesión*, Documento A2-314/88, de 14 de Diciembre.

- (1988c): Ponente: M. KAREL L.G.E. DE GUCHT : "Informe elaborado por la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios y de Política Industrial sobre la propuesta de la Comisión al Consejo (COM (87) 322) relativa a una directiva por la que se completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica la dDirectiva 77/388/CEE: supresión de las fronteras fiscales", *Documentos de Sesión* , Documento A2-320/88, de 15 de Diciembre.
- (1988d): Ponente: Alman METTEN: "Informe elaborado por la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios y de Política Industrial sobre la propuesta de la Comisión al Consejo (COM (87) 321) por la que se completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE: aproximación de los tipos del IVA", *Documentos de Sesión*, Documento A2-308/88, de 16 de Diciembre.
- (1989): Ponente: George Benjamin PATTERSON: "Informe elaborado por la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios y de Política Industrial sobre la plena realización del mercado interior: aproximación de los tipos de gravamen y armonización de la estructura de los impuestos indirectos", *Documentos de Sesión*, Documento A2-315/88, de 3 de Enero.
- (1990): Ponente Sr. de GUCHT: "Informe de la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios y de Política Industrial sobre la Propuesta de Reglamento CEE del Consejo relativo a la cooperación administrativa en el ámbito de la imposición indirecta", *Documentos de Sesión*, de 6 de Noviembre, Serie A, Doc. A3 - 279/90.
- (1993): Ponente: Sr. Lyndon HARRISON: "Informe de la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios y de Política Industrial del Parlamento Europeo", Doc A3-0427/92, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, C núm. 42, de 15 de Febrero.
- (1994): "Value Added Tax and the European Parliament. 1989-1994 Parliamentary Term", *Directorate General for Research, Economic Affairs Series*, W-17.
- (1995): "Options for a Definitive VAT System", *Directorate General for Research, Working Papers, Economic Affairs Series*, E-5.
- (1997): "Resolución sobre la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre "un sistema común de IVA - Programa para el Mercado Único (COM (96) 0328 - C4-0458/96)", Doc A4 - 0164/97, Acta de 10 de Junio.
- (1998): "Decisión nº 888/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de Marzo de 1998, relativa a la adopción de un programa de acción comunitaria destinado a mejorar los sistemas de fiscalidad indirecta del mercado interior (Programa Fiscalis)", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L nº 126/1, de 28 de Abril.
- (1999): "Dictamen del Parlamento sobre la Propuesta de Directiva del Consejo presentada por la Comisión referente al régimen del derecho a la deducción del IVA", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, C nº 104, de 14 de Abril, pp. 122-127.

4.- COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL

- (1964): "Avis du Comité Economique et Social sur le projet de directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des Etats Membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, núm. 158, de 16 de Octubre, pp. 2512 y ss.
- (1966): "Avis du Comité Economique et Social sur la proposition d'une deuxième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires concernant la structure et les modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, nº 41, de 8 de Marzo, pp. 569 y ss.
- (1978): "The Information Report of the Section for Economic and social Questions of the Economic and Social Committee on Tax Harmonization", CES 846/78.
- (1983): "Informe del Comité Económico y Social relativo a la Propuesta de Decimocuarta Directiva", de 24 de Febrero, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, C núm. 90, de 5 de Abril.
- (1988a): *Dictamen sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE. Aproximación de los tipos de IVA*, CES (88) 741, de 7 de Julio.
- (1988b): *Dictamen sobre la realización del mercado interior: implantación de un mecanismo de compensación del impuesto sobre el valor añadido para las ventas intracomunitarias*, CES (88) 742, de 7 de Julio.
- (1989): *Dictamen sobre la comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo relativa a la plena realización del mercado interior y aproximación de los impuestos indirectos*, CES (89) 1368, de 19 de Mayo.
- (1990a): *Dictamen del Comité Económico y Social sobre la Propuesta modificada de Reglamento - COM (90) 177 final -*, CES (90) 1022, de 19 de Septiembre.
- (1990b): "Dictamen sobre la Propuesta de modificación a la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se contempla el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, y se modifica la Directiva 77/388/CEE - régimen transitorio ante la perspectiva del establecimiento del Mercado Interior -", CES 90/332, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, núm. 332, de 31 de Diciembre, p. 123.
- (1990c): "Dictamen sobre la Propuesta de Reglamento (CEE) del Consejo relativo a la cooperación administrativa en el ámbito de la imposición indirecta"; CES (90) 1056, de 19 de Septiembre, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, C núm. 332, de 31 de Diciembre, pp. 124 y ss.

- (1997a): "Dictamen del Comité Económico y Social sobre el tema "Un sistema común del IVA – Programa para el Mercado Único"", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, C 296, de 29 de Septiembre, pp. 51-64.
- (1997b): "Dictamen del Comité Económico y Social sobre la "Propuesta de Reglamento (CE) del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se modifica el Reglamento (CEE) nº 3330/91 del Consejo, relativo a las estadísticas de los intercambios de bienes entre Estados miembros"", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, C 19, de 21 de Enero de 1998, pp. 49-51.
- (1998a): "Dictamen del Comité Económico y Social sobre la "Propuesta de Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se establece un programa de acción comunitario para la mejora del funcionamiento de los sistemas de fiscalidad indirecta del mercado interior (Programa FISCALIS)"", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 98/C/19/14, de 21 de Enero.
- (1998b): "Dictamen del Comité Económico y Social sobre la "Propuesta de Reglamento (CE) del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se modifica el Reglamento (CEE) nº 3330/91 del Consejo, relativo a las estadísticas de los intercambios de bienes entre Estados miembros"", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 98/C/19/15, de 21 de Enero.
- (1998c): "Decisión nº 888/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de Marzo de 1998, relativa a la adopción de un programa de acción comunitaria destinado a mejorar los sistemas de fiscalidad indirecta del mercado interior (Programa Fiscalis)", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 126/1, de 28 de Abril.
- (1999a): "Dictamen sobre la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se contempla el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, y se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, C núm. 101, de 12 de Abril, pp. 73-86.
- (1999b): "Dictamen sobre la Propuesta de Reglamento (CEE) del Consejo sobre las medidas de control, las medidas relativas al sistema de restitución y las medidas de cooperación administrativa necesarias para la aplicación de la Directiva 98/xxx/CE" *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, C núm. 101, de 12 de Abril, pp. 73-86.
- (1999c): "Dictamen sobre la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica en lo que respecta al nivel del tipo impositivo normal, la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, C núm. 101, de 12 de Abril, pp. 87-88.

5.- DIRECTIVAS

- PRIMERA DIRECTIVA (1967a): "Primera Directriz, número 67/227/CEE, del Consejo, de 11 de Abril de 1967, sobre la armonización de las legislaciones nacionales de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre la cifra de negocios", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 71, de 14 de Abril, pp. 1301/67.
- SEGUNDA DIRECTIVA (1967b): "Segunda Directiva, núm. 67/228/CEE, del Consejo, de 11 de Abril de 1967, sobre armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre la cifra de negocios. Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 71, de 14 de Abril, pp. 1303/67.
- TERCERA DIRECTIVA (1969): "Troisième Directive du Conseil, núm. 69/463/CEE, du 9 Décembre 1969, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. Introduction de la taxe à la valeur ajoutée dans les Etats membres", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 320, 20 de Diciembre, pp. 34 y 35.
- CUARTA DIRECTIVA (1971): "Cuarta Directiva del Consejo, núm. 71/401/CEE, de 20 de diciembre de 1971, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Introducción del IVA en Italia", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 283, de 24 de Diciembre, pp. 41 y 42.
- QUINTA DIRECTIVA (1972): "Quinta Directiva del Consejo, núm. 72/250/CEE, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Introducción del IVA en Italia, de 4 de Julio de 1972", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 167, de 18 de Julio, pp. 18 y 19.
- SEXTA DIRECTIVA (1977): "Sixième Directive du Conseil 77/388/CEE, du 17 Mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats Membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 145, de 13 de Junio, p. 1.
- NOVENA DIRECTIVA (1978): "Novena Directiva del Consejo, 78/583/CEE, de 26 de Junio de 1978, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas: prórroga concedida a Dinamarca, Alemania, Francia, Italia, Luxemburgo y Holanda para aplicar la Sexta Directiva", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 194, de 19 de Julio, p.16.

- OCTAVA DIRECTIVA (1979): "Huitième Directive du Conseil, 79/1072/CEE, du 6 Décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis a l'interieur du pays", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm 331, de 27 de Diciembre, p. 11.

- DECIMOQUINTA DIRECTIVA (1983): "Quinzième Directive du Conseil, du 29 Décembre 1983, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relative aux taxes sur le chiffre d'affaires. Report du délai pour la mise en application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée par la République hellénique", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 360, de 23 de Diciembre, p. 49.

- DIRECTIVA RÉGIMEN TRANSITORIO (1991): "Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de Diciembre de 1991, por la que se completa el sistema común del IVA y se modifica la Directiva 77/388/CEE con vistas a la supresión de las fronteras fiscales", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 376, de 31 de Diciembre, p. 1.

- DIRECTIVA (1992): "Directiva 92/77/CEE, del Consejo, de 19 de Octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE - Aproximación de los tipos del IVA", con vistas a la supresión de las fronteras fiscales", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm 316, de 31 de Octubre.

- DIRECTIVA (1995): "Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al Impuesto sobre el valor Añadido - ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L nº 102, de 5 de Mayo, pp. 18-23.

- DIRECTIVA (1996): "Directiva 96/95/CE del Consejo de 20 de Diciembre de 1996 por la que se modifica, en lo relativo a nivel del tipo normal del impuesto sobre el valor añadido, la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 338, de 28 de Diciembre, pp. 89-90.