AULA DE FORMACION

LISTA DE ULTIMOS TRABAJOS PUBLICADOS EN «AULA DE FORMACION»

- *«Cámaras de Comercio y apoyo a las PYMEs» (BICE 2519).*
- *«El CDTI y el apoyo a la empresa española» (BICE 2521).*
- *«Outsourcing» (BICE 2525).*
- *«Homologación y certificación en el comercio internacional: los ARM» (BICE 2529).*
- *«Teoría de opciones y valoración de "warrants" y convertibles» (BICE 2532).*
- *«El arbitraje comercial en Iberoamérica» (BICE 2535).*
- *«La póliza 100 y su importancia para las PYMEs» (BICE 2536).*
- *«La dirección financiera y de operaciones: un enfoque integrador» (BICE 2538).*
- *«Manual de contratación de Instituciones Financieras Multilaterales» (BICE 2552).*
- *«La calidad total y el aseguramiento de la calidad» (BICE 2557).*
- *«El confirming» (BICE 2559).*
- *«Legislación y gestión de residuos de envases en la UE» (BICE 2569).*
- *«"Splits" sobre acciones» (BICE 2575).*
- *«Elementos para el análisis de los procesos de innovación tecnológica en red» (BICE 2588).*
- *«El patrocinio de acontecimientos» (BICE 25921).*
- *«Glosario de términos de Balanzas de Pagos» (I) (BICE 2598).*
- *«Glosario de términos de Balanzas de Pagos» (II) (BICE 2599-2600).*
- *«La satisfacción del cliente» (BICE 2603).*
- *«Internet como herramienta del exportador» (BICE 2615).*
- *«Project Finance» (BICE 2618).*
- *«El leasing como instrumento de gestión empresarial» (BICE 2619).*
- *«Formación y tendencias laborales para la pyme exportadora» (BICE 2620).*
- *«La Ventanilla Unica Empresarial» (BICE 2623).*
- *«Consorcios de exportación y otros tipos de alianzas estratégicas entre empresas» (BICE 2627).*
- *«La gestión de intangibles» (BICE 2629).*
- *«Construir un negocio de éxito en Internet» (BICE 2632).*
- *«Normativa documental para las importaciones y exportaciones de mercancías: la doble vía» (BICE 2654).*
- *Opciones «exóticas» (BICE 2673).*
- *«La transferencia internacional de la sede social en el comercio internacional» (BICE 2674).*
- *«El proceso armonizador del IVA en la Unión Europea» (BICE 2682).*

AULA DE FORMACION

Recordamos que los lectores de BICE tienen la posibilidad de sugerir temas de su interés que puedan tener cabida en este epígrafe (teléfono de contacto: 91 349 36 31; fax: 91 349 36 34).

El proceso armonizador del IVA en la Unión Europea

PABLO ANTONIO MORENO VALERO*

En este artículo se hace un análisis del proceso armonizador del IVA. Los pasos previos son la armonización de la base imponible y de los tipos de gravamen del impuesto. La problemática surge con los principios de gravamen en destino y en origen. Con un principio de gravamen en destino (actualmente en vigor con el régimen transitorio) las fronteras fiscales persisten y por tanto se hace difícil la consecución de un Mercado Interior en lo que al IVA se refiere. El establecimiento de un IVA en origen supone la supresión de los gravámenes a las importaciones y de las desgravaciones a las exportaciones. El régimen transitorio adolece de una serie de defectos que se subsanarían con el establecimiento de un principio de gravamen en origen al que necesariamente le ha de acompañar un sistema de compensación.

Palabras clave: armonización fiscal, derecho tributario, comercio exterior, importación, exportación, retención en origen, países de destino, IVA, UE.

Clasificación JEL: H24, H87.

AULA DE FORMACION

1. Introducción

La desaparición de las barreras fiscales ha sido un objetivo que siempre ha incluido como propio el desarrollo europeo ; no es una finalidad que haya surgido en la realidad sino que, acompaña a las Comunidades desde sus primeros Tratados Constitutivos. No obstante, este logro se ha tornado especialmente complejo exigiendo que toda una serie de realidades se asocien indisolublemente al objetivo de supresión de las fronteras fiscales y la adopción de un gravamen en origen del impuesto : la armonización de todos aquellos aspectos del impuesto que faciliten el acceso a posteriores avances en los objetivos finales comunitarios —en concreto, la armonización de las bases y de los tipos de esta figura imponible— y la consolidación de un sistema o mecanismo de compensación que propugne la final armonización del impuesto representada en la adopción última del principio de gravamen en origen. Debe considerarse que dichos logros se convierten en condiciones previas y obligatorias para que realmente los sujetos pasivos del impuesto puedan deducirse en su Estado de residencia el IVA pagado en cualquier otro de los Estados miembros, como propugna el sistema de gravamen en origen, facilitando así la desaparición de los términos importación-exportación en el comercio intracomunitario, y realizando en la práctica, y no sólo en el papel, un verdadero Mercado Común Europeo.

La adopción de un principio de gravamen en origen de las mercancías conllevará aparejado un sistema de «clearing» o compensación que asegure que se resuelva el problema que genera la atribución de los recursos del IVA entre los Estados miembros, dado que el IVA soportado por el sujeto adquiriente es pagado en el lugar de la compra pero deducido en el país de destino. La adopción de un gravamen en origen del impuesto es el criterio suscrito por la Comunidad. La doctrina, en contra de la opinión expresada por la Comisión

* Universidad Autónoma de Madrid. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Departamento de Economía y Hacienda Pública.

—sobre la necesidad de abolir las fronteras fiscales y de adoptar el principio de gravamen en origen— admite, en todo caso, no esta necesidad sino la mera conveniencia de que tal realidad se produzca. El sistema de compensación necesariamente ha de acompañar al principio de gravamen en origen, debido a que éste comporta una disociación entre el Estado recaudador formal del impuesto y el Estado al que pertenece la recaudación efectiva. En este sistema se concentran los mayores impedimentos para la puesta en práctica de la tributación según el país de origen.

2. La armonización referida a la fiscalidad indirecta

En un sentido amplio el término «armonización» se puede definir del siguiente modo : armonización significa limar las disparidades entre legislaciones internas a fin de que sean susceptibles de realizar un objetivo común. Las propias Comunidades consideran a la armonización como una aproximación de los sistemas impositivos nacionales mediante modificaciones parciales de los mismos. Es frecuente que en el ámbito de la armonización fiscal se realice la siguiente afirmación : armonizar no supone en ningún momento la construcción de un sistema fiscal europeo que sea único para todos los países miembros ; por consiguiente, se intenta distinguir armonización y unificación como si se tratase de dos nociones jurídicamente diversas y con dos contenidos también diferentes.

AULA DE FORMACION

El término «armonización» está empleado en el Tratado de Roma. En el artículo 99 se hace referencia expresa a la armonización de las legislaciones nacionales de los impuestos sobre el volumen de los negocios, impuestos especiales y otros impuestos indirectos. El artículo 99 dice : «El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del Mercado Interior en el plazo previsto en el artículo 7 A». Por tanto, el artículo 99 del Tratado de Roma contempla la armonización de los impuestos indirectos. Es evidente que existe una gran sensibilidad sobre la armonización de los impuestos indirectos. Sin duda, ha influido mucho en ello el hecho de que buena parte de los fondos comunitarios provengan de la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como el deseo de facilitar la libertad de comercio en el interior de la Comunidad.

Por lo que se refiere a la unanimidad, este principio supone una cortapisa operativa fundamental en materia de armonización fiscal. Ello provoca que propuestas con un amplio respaldo no puedan prosperar por la oposición de algún Estado miembro. El requisito de la unanimidad que se aplica en el Consejo a todas las decisiones relativas a la fiscalidad es, sin lugar a dudas, sumamente estricto. El número de propuestas importantes de la Comisión en el ámbito fiscal que se encuentran actualmente ante el Consejo y el número de propuestas en ese mismo ámbito retiradas por la Comisión son claramente una prueba de ello. Desde el momento en que se establece la regla de la unanimidad aplicable a cualquier cuestión que afecte a la armonización de las fiscalidades, se da una prioridad a los intereses particulares, y se dificulta el proceso de integración. Solamente con el levantamiento del derecho de veto concedido en la actualidad a los Estados se puede avanzar en el terreno de la integración de sus sistemas fiscales ; por otro lado, para conseguir levantar esta regla de la unanimidad, se requiere un grado más avanzado de integración en la construcción europea. La interrelación, pues, entre los avances que se pueden conseguir a escala europea en el terreno de la fiscalidad y el levantamiento del derecho de veto que se concede a los países con esta regla, es evidente.

3. La armonización de la base imponible y de los tipos de gravamen en el IVA

3.1. La armonización de la base imponible

La base imponible determina mediante la aplicación del tipo correspondiente la cuota del IVA devengado repercutible sobre el adquiriente del bien o destinatario del servicio prestado. El carác-

ter de impuesto comunitario atribuye a la base imponible del IVA una función adicional relacionada con la política de financiación de la Comunidad Europea, mediante los denominados recursos propios. La armonización de las bases ha de ser previa a la de los tipos, así lo ha reconocido también la Comisión. La importancia de la armonización de las bases afecta tanto al tema presupuestario, como a la diversa carga fiscal soportada por sectores idénticos en los diversos países miembros, o en los diferentes sectores en un mismo país. La falta de armonización de las bases incide en características del IVA tan importantes como su generalidad o neutralidad. Las desigualdades y los problemas seguirán existiendo si no se contempla la armonización de las bases antes de abolir las fronteras fiscales.

La armonización de la base imponible en el IVA es un tema que siempre ha preocupado a las instancias comunitarias. Es lógico que así sea si se tiene en cuenta que el IVA nace con una vocación clara de convertirse en el primer impuesto comunitario percibido mediante reglas uniformes para toda la Comunidad, y de forma paralela a su recepción como ingreso de los presupuestos nacionales. Las distorsiones provocadas por la falta de uniformación de la base del impuesto solamente podrán evitarse armonizando la base del IVA en el grado más alto. Para que se produzca el cambio del principio de gravamen en el IVA resulta necesario no sólo la aproximación de la base del IVA, sino también una armonización global de este impuesto en todos los Estados miembros. En lo que se refiere a la armonización de la base imponible, se considera por parte de la Comisión Europea, que este aspecto de la armonización del IVA se ha conseguido al menos en el 95 por ciento. Actualmente se encuentra bastante adelantado el proceso de armonización de la base del impuesto. Esto ha dado lugar a que disminuya la preocupación por trabajar en este ámbito de la armonización y a que la Comisión se centre en otras materias importantes en el logro de la armonización del impuesto, como son la armonización de los tipos impositivos y la adopción de un principio de gravamen en el país de origen que permita la desaparición de las fronteras fiscales entre los Estados miembros.

3.2. La armonización de los tipos de gravamen

La razón por la que se debe aproximar el nivel de los tipos IVA en los diferentes Estados miembros radica en el hecho de que los impuestos indirectos y el IVA como tal quedan incorporados en el precio final de los bienes. Por tanto, la existencia de diversos niveles de tipos puede ocasionar diferencias de precios considerables, provocando a su vez distorsiones comerciales, desviaciones de tráfico o efectos sobre la competencia en el interior de la Comunidad. El IVA es el mejor ejemplo actual de neutralidad impositiva ; tanto de la neutralidad externa, al proporcionar un trato igual a los bienes importados y a los nacionales ante la aplicación del principio de destino, como de neutralidad interna, concediendo un mismo trato fiscal a todos los bienes objeto del impuesto independientemente de la longitud de su proceso de producción. En un futuro no muy lejano, y ante la aplicación del principio de origen, la no existencia de un nivel similar de tipos IVA en los países miembros, dada la estrecha relación de estos con los precios ocasionará la violación de ambos principios.

La postura comunitaria ha variado en el tema de la aproximación del nivel de tipos. Las bandas contempladas en las propuestas de 1987 fueron para el tipo reducido del 4 al 9 por 100 y para el tipo normal del 14 al 20 por 100.

En la *Propuesta Scrivener* (1989) se da una solución alternativa al abanico de los tipos impositivos que consiste en reemplazar este abanico (14 al 20 por 100) por un tipo mínimo aplicable a partir del 1 de enero de 1993 sin que se defina el tope máximo a respetar por los Estados miembros en cuanto al tipo impositivo normal del IVA. Cada Estado miembro elegiría un tipo al menos igual al tipo mínimo, en función también tanto de las consecuencias presupuestarias nacionales por tal elección, como de la «presión competitiva» ligada a los tipos elegidos por los Estados miembros vecinos o con los que los intercambios son más activos. Tal tipo impositivo mínimo deberá repartir de manera equilibrada el esfuerzo entre los Estados miembros cuyos tipos de IVA son más elevados y los otros Estados miembros. Esta fórmula de tipo mínimo es así más sencilla que la del abanico de

AULA DE FORMACION

tipos, y respeta mejor la autonomía de cada Estado miembro y la particularidad de su situación. Por otra parte, hay que admitir que, entre Estados vecinos cuyos tipos estuviesen muy separados y que mantuviesen entre sí un comercio fronterizo importante, existe la necesidad de que sus tipos respectivos estén especialmente aproximados. Por lo que se refiere al tipo reducido, la Comisión estima que el abanico (4 a 9 por 100) es la mejor respuesta a las necesidades y que, sobre todo, interesa el ponerse de acuerdo en los productos a someter al tipo reducido con referencia a los comprendidos en el tipo normal del IVA. En efecto, para la Comisión es indispensable un acuerdo desde la fase preparatoria sobre el hecho de que una estructura común fundada en un sistema con dos tipos impositivos constituye una de las condiciones esenciales para lograr una aproximación suficiente.

En la Directiva 92/77/CEE, actualmente en vigor, se fijan unos tipos mínimos obligatorios que señalan el nivel de tipos impositivos a utilizar por los Estados miembros. Por lo que respecta al tipo normal se establece un tipo mínimo obligatorio del 15 por 100. Y como tipo reducido se establece un tipo mínimo obligatorio del 5 por 100 y aceptación transitoria de uno o dos tipos superreducidos y entre ellos del tipo cero.

AULA DE FORMACION

4. Los principios de gravamen de mercancías

4.1. El principio de gravamen en destino

El principio de gravamen en destino significa que las mercancías no son sometidas a imposición en el país de origen de las mercancías, allí donde han sido producidas. En cambio, los países que, en el ámbito del comercio intracomunitario, reciben los productos, aplican un impuesto compensatorio del mismo tipo y nivel que el utilizado para sus producciones nacionales ; de este modo, los bienes procedentes de otros Estados miembros incrementan su precio neto con el impuesto que rija en el Estado donde van a ser consumidos, asegurándose así para los consumidores finales que todos los productos del mercado nacional se encuentran gravados de la misma forma y al mismo nivel, sea cual fuere el lugar donde hayan sido producidos o de donde procedan, manteniéndose de esto modo el equilibrio y la neutralidad en este tipo de comercio.

Los consumidores no sufragan con este método los impuestos del país extranjero de origen y los empresarios no experimentan una disminución de sus beneficios al gozar de la devolución de los impuestos exigidos sobre los productos exportados mediante los llamados ajustes fiscales en frontera. El principio de gravamen en destino implica que el IVA recaiga sobre el consumo agregado de los particulares dentro de un país. Los ajustes en frontera se aplican para evitar la doble imposición y mediante los mismos se devuelven al exportador las cuotas soportadas en las adquisiciones que emplea en sus exportaciones. La solución técnica es reconocer que las exportaciones originan un derecho a deducción.

Este sistema permite que los Estados miembros entre los que se desarrollan las relaciones comerciales pueden aplicar y mantener tipos de gravamen diferentes en el impuesto ya que éstos sólo alcanzarán a sus propios nacionales. También, como puede suponerse, requiere en su funcionamiento la permanencia de los referidos ajustes fiscales en frontera para respetar que el impuesto sea neutral y no genere distorsiones en el comercio internacional, ya que es la única fórmula de que el factor impositivo no influya en las decisiones empresariales.

Las principales ventajas que plantea un principio de semejante naturaleza es que se asegura a los consumidores que siempre se les exigirá el mismo impuesto sea cual fuere el origen de las mercancías que compran en el Mercado Interior. La segunda ventaja de este sistema se establece porque, por regla general, la carga impositiva generada por el IVA puede determinarse perfectamente lo cual garantiza el logro de la máxima neutralidad a través de los ajustes en frontera, no creando distorsiones y permitiendo por ello un normal funcionamiento del Mercado sin restricciones a la competencia, tal y como propugna el Tratado CE. Esto no ocurriría si se tratara de impuestos multifásicos o en cascada, con los cuales resultaba muy difícil calcular el montante exacto de carga impositiva soportada, por lo que resultaba prácti-

camente imposible evitar el «dumping» o proteccionismo estatal por parte de cada país europeo a sus mercancías destinadas al comercio exterior con otros Estados miembros.

La principal desventaja, que adquiere una especial relevancia si se compara con las expectativas del Mercado Común, es que para que el funcionamiento de este principio goce de las características antedichas resulta imposible que desaparezcan los ajustes fiscales en frontera, único mecanismo capaz de asegurar el funcionamiento del principio dentro de la neutralidad en el comercio interestatal. Debido a ello, parece que la adopción por la Comunidad Europea de un Mercado Común sin fronteras interiores, exige que dicho principio sea sustituido por otro, cuyo funcionamiento permita la desaparición de dichos ajustes sin que ello sea causa de la pérdida de neutralidad del sistema.

4.2. El principio de gravamen en origen

La aplicación del principio de origen supone el pago del impuesto en el lugar del origen, es decir, las exportaciones quedarán gravadas en el país de partida de las mismas, y al tipo utilizado normalmente en este Estado para sus mercancías nacionales, y las importaciones no deberán satisfacer el impuesto que actualmente les corresponde por tal concepto. Sin embargo, en el país importador ha de permitirse la deducción del IVA satisfecho por la exportación realizada ; no siendo los tipos existentes en los distintos países miembros idénticos, y existiendo también diferencias relevantes entre las balanzas comerciales, se hace necesaria la adopción de un sistema de compensación o clearing a efectos de solventar los problemas presupuestarios derivados de la aplicación del principio de origen. Por tanto, el comprador de las mercancías puede deducirse el IVA pagado en el país de origen en su propio Estado de residencia.

En el funcionamiento de este principio, las importaciones (adquisiciones intracomunitarias de bienes) entre los Estados miembros dejan de considerarse hechos imponibles del impuesto, y, a cambio, se gravan las exportaciones (entrega de bienes a otro Estado miembro) como si se trataran de ventas realizadas en el propio Mercado Interior. Por lo tanto, sigue siendo el consumidor final el que soporta la carga impositiva, aunque dicha carga revertirá al país en el que se haya producido todo el proceso de producción de dicho producto. Los Estados miembros donde se produce el consumo de los bienes (que han tributado en origen) según este sistema deberán permitir la deducción del impuesto sea cual fuere el Estado en el que se hubiera producido el pago del mismo. El tráfico de mercancías entre los diferentes Estados miembros se asimila claramente al que se produce en el interior de cada uno de ellos, desapareciendo los conceptos de importación-exportación en el seno de un mercado comunitario, que se comporta, a estos efectos, como si se tratara de un mercado nacional, funcionando de la misma manera que éste.

La primera y más importante ventaja de este principio es la de posibilitar la supresión de las fronteras fiscales, al no exigir su funcionamiento los ajustes fiscales en frontera. En segundo lugar, respecto a la asignación de recursos, la aplicación del principio de origen per se, es buena, y no generará efectos negativos respecto a este objetivo económico si los tipos del impuesto se encuentran suficientemente aproximados por lo que su aplicación ha de considerarse en conjunto como positiva y deseable desde una óptica estrictamente económica. Y, en tercer lugar, contribuye a mantener la neutralidad exterior del IVA, entendida como el dispensar un tratamiento idéntico a los bienes nacionales y a los importados. La posibilidad de deducción del tributo pagado en el país de origen por parte del importador (que en puridad dejaría de serlo si hablamos de un Mercado Común, convirtiéndose en adquirente) en el país de destino permite conservar toda neutralidad de esta figura impositiva.

La aplicación pura del principio de origen ocasionaría problemas en tres campos distintos, cuya solución vendrá determinada por la adopción de un mecanismo complementario a la aplicación del principio de origen, cual es el sistema de compensación o clearing. En primer lugar, por la naturaleza jurídica del IVA, éste es considerado como un impuesto sobre el consumo que recae única y exclusivamente sobre el valor añadido en todas y cada una de las etapas del proceso de producción y distribución. El IVA, independientemente de donde sea percibido (en origen o en destino) da derecho a

deducción a los sujetos pasivos del mismo, del IVA soportado en etapas anteriores, de forma que se ingresa en las respectivas haciendas nacionales las diferencias entre los IVA repercutidos y los IVA soportados en origen. En segundo lugar, la aplicación pura del principio de origen, o la adopción de un sistema de compensación lento y complicado, puede plantear grandes problemas de Tesorería en la mayoría de los países miembros. Los Estados importadores de artículos cuyo IVA se satisfizo en origen deben recibir de este último estado, la devolución de dichas cantidades, para poder así cumplir con los derechos a deducción y devolución de sus nacionales, como sujetos pasivos del IVA pagado en origen. Por tanto, si se aplicara este tipo de principio de gravamen en origen, daría lugar a que determinadas Haciendas Nacionales, las de los Estados netamente importadores, perdieran buena parte de sus ingresos fiscales, los cuales, además, suponen una parte importante del PIB. Aparte de ello, los Estados importadores deberían responsabilizarse de las deducciones que sus nacionales realicen por el IVA soportado en el país de origen, de modo que la pérdida presupuestaria que les supondría que se pasara de pagar el impuesto en destino a hacerlo en origen, se uniría la derivada de la deducción por los sujetos pasivos del IVA soportado. En los casos de países netamente importadores de mercancías, puede resultar excesivamente gravosa a sus presupuestos nacionales una pérdida tan elevada de ingresos. Por último, la aplicación del principio de origen conllevaría un problema de Equidad Económica, puesto que ciertos países de la CE, son estructuralmente exportadores (tienen una balanza comercial históricamente superavitaria), como lo es el caso de Alemania, y otros importadores (o presentan un saldo comercial estructuralmente deficitario), como por ejemplo España. Sin sistema de compensación, los primeros resultarán favorecidos en relación con los segundos.

AULA DE FORMACION

5. El sistema de compensación

5.1. El mecanismo de compensación propuesto en 1987

Según la Comisión, el establecimiento de un sistema de compensación está estrechamente ligado al buen funcionamiento de los sistemas de inspección con el objeto de verificar de forma correcta y reconocer las devoluciones que soliciten los diferentes Estados miembros o los sujetos pasivos del impuesto. La fiabilidad del sistema de compensación dependerá en buen grado de la fiabilidad y eficacia de los sistemas de comprobación existentes. La Comisión sostiene que el sistema de compensación no tiene por qué operar a partir del conocimiento de los flujos exactos bilaterales ocurridos entre los Estados miembros. Su funcionamiento puede establecerse mediante una cuenta central de cargos y abonos. Los países exportadores ingresarán fondos a dicha cuenta y los países netamente importadores los retirarán de la misma. Por consiguiente, se establece un mayor grado de corresponsabilidad entre todos los Estados miembros. Cada Estado será el encargado de calcular su propia posición en la cuenta u operación de compensación. Cada Estado, declarará su situación con independencia de la posición deudora o acreedora del resto de los Estados miembros. El mecanismo propuesto por el grupo de trabajo determinaba los saldos a partir de las solicitudes de devolución de los Estados importadores en función de las cuotas impositivas soportadas, escapándose, por lo tanto, al control de los exportadores. En este sistema, cada Estado deberá efectuar una declaración mensual en la que se incluirán las cantidades totales de IVA soportado e IVA repercutido relativas al comercio intracomunitario. Por tanto, desaparece la obligación de efectuar un desglose por operaciones según tuvieran lugar en uno u otro Estado comunitario. La declaración mensual se acompañará de una solicitud de devolución o de pago en su caso, dependiendo de si se trata de un país acreedor (importador) neto o deudor (exportador) neto en el mes de referencia en el que se efectúe la declaración.

En un sistema de declaración-liquidación mensual como el propuesto, los cargos o abonos que se efectúan no han de considerarse como saldos finales, sino como parte de un proceso dinámico en el que los Estados miembros realizan las declaraciones y contabilizan las devoluciones del IVA en diferentes períodos. En ocasiones, países cuya posición anual será netamente acreedora por tratarse de importadores netos, es posible que en un período o mes determinado puedan efectuar un ingreso en la

cuenta central de compensación. En este caso, la operativa del sistema de compensación actuaría como si se tratase de un pago a cuenta.

5.2. Sistema de compensación macroeconómico

En primer lugar, hay que destacar el trato que en la Comunicación comunitaria se da al mecanismo de compensación. La Comisión en la Comunicación (1989) afirma, «una de las implicaciones de la circulación de productos "IVA incluido", es un mecanismo llamado "de compensación". En efecto, puesto que se quiere continuar afectando la totalidad de la recaudación del IVA al país de consumo final del bien, es necesario que el Estado exportador restituya la parte del IVA recaudado con ocasión de la transacción transfronteriza al Estado importador. Hay que señalar que esta exigencia es independiente tanto de la abolición de las fronteras fiscales como de la aproximación de los tipos de gravamen, y que incluso subsistirá si surgiese el que se unificasen», COM (89), 260 final, cit., pág. 8. La Comisión en este documento dota de un nuevo carácter al mecanismo compensatorio que habrá de acompañar necesariamente a la adopción del principio de gravamen en origen de las mercancías. Otra modificación que se observa es el enfoque macroeconómico del mecanismo de compensación. En un mecanismo como el propuesto no habría Caja Central de compensación, sino sólo una contabilidad de saldos sobrantes a restituir.

Por lo que se refiere a las ventajas que presentaba el nuevo enfoque macroeconómico, hay que destacar las siguientes : la mayor flexibilización y las menores exigencias para los Estados que suponían las nuevas orientaciones. La flexibilidad se refiere al hecho de que se otorgue un trato diferenciado para determinadas operaciones que no entran dentro del ámbito de aplicación del sistema de compensación y en la búsqueda de un principio presidido por una mayor simplicidad y unos menores costes para los sujetos afectados por este sistema. Podría considerarse que a través del trato diferenciado a algunas operaciones específicas se obviaban algunos de los inconvenientes que planteaba el método anterior. La simplificación resultante sería muy importante, tanto para las empresas como para las administraciones fiscales, puesto que los débitos e ingresos de los Estados se calcularían no sobre la base de las declaraciones IVA de los sujetos pasivos, sino sobre la base de las estadísticas relativas a los intercambios comerciales. Este mecanismo sería además eficaz, puesto que resolvería de entrada un cierto número de problemas técnicos controvertidos : el problema del reparto del excedente resultante de las operaciones de los no sujetos al impuesto y de los sujetos pasivos exentos encontraría su solución natural ; de igual manera la base estadística aseguraría un ritmo regular de flujos.

6. El sistema transitorio del IVA

Es bien conocido el sistema transitorio que la Comunidad ha implantado desde el 1 de enero de 1993, con el que se mantiene el principio de destino con carácter general a pesar de suprimirse los controles del IVA en las fronteras intracomunitarias. Este régimen transitorio se desarrolla por la Sexta Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario (que modifica la Sexta Directiva de 1977), en el Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación de las Administraciones Tributarias y en los acuerdos alcanzados sobre la armonización de tipos impositivos. Estos acuerdos se resumen de la siguiente manera : el tipo normal del IVA no puede ser inferior al 15 por 100 ; pueden aplicarse uno o dos tipos reducidos a la lista de productos elaborada en Luxemburgo el 24 de junio de 1991, sin que puedan ser inferiores al 5 por 100 ; no se puede aplicar un tipo impositivo incrementado. Este cuadro general, sin embargo, contiene diferentes particularidades. España y Luxemburgo pueden aplicar un tipo reducido especial no inferior al 3 por 100, el Reino Unido e Irlanda pueden mantener sus tipos cero tradicionales, y se reconoce, en general, derechos adquiridos a los Estados que venían aplicando tipos inferiores al 5 por 100.

El régimen transitorio se basa en la solución técnica de crear el hecho imponible «adquisición intracomunitaria de bienes» que implica desdoblar cada transacción intracomunitaria de bienes en dos operaciones : una entrega, en general exenta, pero con derecho a deducir el IVA soportado por quien

AULA DE FORMACION

realiza la entrega, y una adquisición, en general sujeta, que inicia el ciclo del IVA en el país de la adquisición. El gravamen de la adquisición se lo aplica el propio adquirente. Para que se produzca el hecho imponible es imprescindible el transporte de un bien de un Estado comunitario a otro. El control de las transacciones se logra a través de la contabilidad empresarial y de la información incluida en el sistema INTRASTAT referente a los intercambios de mercancías en el interior del Mercado Único. En relación con el comercio de bienes con terceros países se mantiene el criterio de destino con ajuste fiscal en frontera. Es decir, el exportador comunitario no aplica el IVA de su país de origen y tiene derecho a la deducción del IVA soportado relativo a su exportación ; y el importador comunitario soporta el IVA que se le aplica al efectuar su importación.

El régimen transitorio se complica por una serie de regímenes particulares. Por tanto, parece evidente que el sistema transitorio del IVA europeo es complejo. Se cuenta con un IVA de estructura común pero que : mezcla los principios de destino y de origen, utiliza tipos impositivos diferentes y, su regulación no está totalmente armonizada en algunos aspectos, como el de determinados regímenes especiales.

AULA DE FORMACION

Es, por otro lado, evidente que el régimen transitorio ha ofrecido ventajas en cuanto a la reducción de los costes administrativos y de transporte dada la eliminación de los trámites aduaneros, ha mejorado la liquidez empresarial por la suspensión de las garantías aduaneras y ciertas obligaciones de prefinanciación, y que, en general, ha fomentado la competencia internacional.

Sin embargo, el régimen transitorio presenta aspectos negativos. Ya se ha subrayado que el sistema es demasiado complejo, mezclando excesivamente los principios de origen y de destino. Ello conduce a inseguridades e incertidumbres respecto a las responsabilidades fiscales y aumenta las cargas administrativas. Si se añaden las diferencias de tipos impositivos existentes se incrementa el estímulo a la creación de circuitos de fraude fiscal que pueden tener su origen en la complejidad normativa. Determinados sectores, como por ejemplo, el de ventas a distancia, tropiezan con costes administrativos considerables.

La lista de las dificultades que plantea el régimen actual es considerablemente larga y, al repercutir en los operadores, afecta también a los consumidores y las administraciones fiscales e incide de forma significativa en la competitividad de la economía europea.

Esta situación hace aconsejable que se pase del régimen transitorio a uno más definitivo y en ello se centran buena parte de los esfuerzos actuales de la Comisión Europea. El régimen transitorio se fechó hasta el 31 de diciembre de 1996 aunque es evidente que va a subsistir durante algún tiempo más. Los considerados de la Directiva 91/680/CEE supeditan la finalización de este período, a que se den las condiciones adecuadas para ello (aproximación de tipos y mecanismo de compensación), dejando en manos de la voluntad del Consejo (o lo que es lo mismo las opiniones estatales), cualquier decisión sobre este particular.

7. Régimen previsto como definitivo

El Mercado Único debe funcionar, igualmente en lo que hace al IVA, en las mismas condiciones y de la misma forma que un mercado nacional. Debe, pues, ofrecer a los operadores la posibilidad de desarrollar actividades en todos los Estados miembros y el nuevo sistema común de IVA ha de garantizar que ninguna actividad sea más difícil de ejercer por motivos fiscales en un Estado miembro que en otro y que pueda realizarse cualquier adquisición en las mismas condiciones en toda la Comunidad. Asimismo, una transacción en la que entren en juego varios Estados miembros no puede originar más obligaciones que las que se efectúen dentro de un mismo país. Cualquier otro planteamiento ocasiona costes que penalizan a las empresas europeas.

La supresión de toda distinción entre las operaciones interiores y las intracomunitarias permitirá a los operadores reducir tan sólo a dos los regímenes fiscales que habrán de aplicar : el que rija las transacciones con terceros países y el relativo a las transacciones comunitarias. Se logrará así una importante simplificación, en beneficio tanto de las empresas, como de los consumidores y las administraciones fiscales, simplificación que responde plenamente a las conclusiones del Consejo en

las que se definen las condiciones fundamentales para la transición a un régimen definitivo.

Una vez sentado el principio con arreglo al cual todas las transacciones efectuadas en la Comunidad han de quedar sujetas a la misma consideración, resulta conveniente, tanto para la simplicidad del régimen como para su seguridad, hacer extensivo el principio de imposición a todas las operaciones realizadas en la Comunidad, en lugar de generalizar las exenciones que actualmente se aplican a las operaciones intracomunitarias. Este planteamiento, que puede devolver al impuesto la objetividad que progresivamente ha ido perdiendo, implica que se afiancen dos características esenciales del IVA : por un lado, el mecanismo de pagos fraccionados, que garantizaba el autocontrol del sistema impositivo y, por otro, un claro reparto de responsabilidades entre el proveedor (facturación correcta de las cuotas a pagar) y el comprador (justificación correcta de las cuotas deducidas). Estas características confieren al IVA una ventaja, en términos de seguridad y control, con respecto a otros impuestos sobre el consumo (impuestos sobre las ventas al por menor, por ejemplo), ventaja aún mayor si se considera que los tipos aplicados son de elevado nivel. Ello explica, en gran parte, su introducción en la inmensa mayoría de los países de la OCDE y su elección por parte de la Comunidad Europea. Por consiguiente, es necesario suprimir los mecanismos de desgravación/imposición de los intercambios entre Estados miembros de la Comunidad. Se garantizaba así la imposición de las operaciones efectuadas en la Comunidad desde su origen.

El nuevo régimen del IVA deberá cumplir los siguientes requisitos : poner fin a la fragmentación en 15 espacios fiscales, ser simple y moderno para hacer frente a los desafíos del siglo XXI, conceder la misma consideración a todas las operaciones realizadas en la Comunidad y, por último, garantizar la seguridad y el control de la imposición, permitiendo así mantener el nivel de los ingresos procedentes del IVA.

8. Conclusiones

El futuro del IVA comunitario es el establecimiento del régimen de imposición en origen en que los controles por las Administraciones tributarias de los Estados miembros se realizarán a posteriori, una vez efectuadas las operaciones, y sobre la base de los documentos comerciales usuales que los operadores habrán de conservar y tener a disposición de la Administración correspondiente. El período transitorio en que nos encontramos ha de servir a las administraciones tributarias de los Estados miembros para que perfeccionen sus sistemas de intercambio de información y para adaptarse al sistema definitivo. No hay que olvidar que existen operaciones a las que ya se aplica el sistema de imposición en origen, entre las que destacan las adquisiciones realizadas por los consumidores finales en Estados miembros distintos del de su residencia.

La situación actual es consecuencia de los principios impositivos que sustentan el sistema común del IVA, pues las disposiciones del régimen transitorio no son sino una adaptación de tales principios al caso específico de los intercambios intracomunitarios. El lugar de imposición de las operaciones sigue definiéndose por referencia al lugar de consumo de los bienes y servicios, de manera que aún es necesario el control «material» de los bienes y servicios objeto de operaciones comerciales. Por tanto, los operadores siguen viéndose obligados a distinguir las operaciones que efectúan y que se destinan a otros Estados miembros. La determinación del carácter intracomunitario de una operación se hace con arreglo a múltiples criterios, que varían en función del tipo de operación, razón por la cual la aplicación de las disposiciones en vigor durante el período transitorio es especialmente compleja. Estas dificultades, que han hecho que algunos operadores, en particular las pequeñas y medianas empresas, renuncien a comprar o vender en otros Estados miembros, afectan también a los particulares en relación con el régimen aplicable a los medios de transporte nuevos. Aunque el mantenimiento de las normas de tributación en destino durante el período transitorio garantiza la protección de los Estados miembros y los operadores frente a los riesgos de distorsión de la competencia derivados de la insuficiente armonización de las normas relativas a los tipos, ello se hace a costa de mecanismos muy complejos.

El objetivo de eliminar los controles fronterizos dentro de la Comunidad, fijado por el Acta

AULA DE FORMACION

Única, se sumó al «objetivo consistente en la supresión de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación en los intercambios comerciales entre Estados miembros» fijado por la Primera Directiva, y se logró con la aprobación del régimen transitorio. Ahora bien, la óptica desde la que se aplica el sistema común del IVA, así como la evolución de éste, se inscriben en un objetivo más amplio. El propio proceso de armonización de las legislaciones de los Estados miembros en materia del IVA está indisolublemente unido a otros dos objetivos : por un lado, garantizar la neutralidad impositiva en los intercambios comerciales tanto dentro de cada Estado miembro como entre Estados miembros, en paralelo a la evolución general de la organización comunitaria y, por otro, crear un Mercado Común que logre la libre competencia comercial y en el que concurran características análogas a las de un mercado interno. El logro de todos y cada uno de estos objetivos es, sin duda, el reto esencial a que se enfrenta la Comunidad y al que debe dar respuesta en el marco de los trabajos para la implantación de un régimen definitivo del IVA, preservando el buen funcionamiento del Mercado Interior.

AULA DE FORMACION