

TRABAJO EFECTUADO POR:

TEODORO CORDÓN EZQUERRO

*Subdirector General de Estudios Tributarios.
Instituto de Estudios Fiscales.*

JOAQUÍN IGLESIAS DE USSEL

*Jefe de Servicio de Investigación de la Subdirección
General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios
Fiscales.*

Sumario:

- I. La armonización fiscal: características básicas.
 - 1. Introducción.
 - 2. Principios que rigen en materia de armonización fiscal.

- II. El proceso de armonización fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido.
 - 1. El Informe Neumark de julio de 1962.
 - 2. La Primera y Segunda Directivas del Consejo de 11 de abril de 1967.
 - 3. Decisión del Consejo de 21 de abril de 1970.

4. La Sexta Directiva de 17 de mayo de 1977.
5. Octava Directiva de 6 de diciembre de 1979.
6. Libro Blanco para la realización del mercado interior. Marzo de 1985.
7. El Acta Única Europea de 17 de febrero de 1986.
8. Plan Lord Cockfield de 7 de agosto de 1987.
9. Propuestas de mayo de 1989.
10. La Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre de 1991.
11. Directiva de 19 de octubre de 1992 (92/77/CEE).
12. Directiva de 14 de diciembre de 1992 (92/111/CEE).
13. Directiva 94/5/CE, de 14 de febrero de 1994, relativa al régimen aplicable a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
14. Directiva 95/7/CE, de 10 de abril de 1995, relativa a medidas de simplificación.
15. Informe sobre el funcionamiento del régimen transitorio de 23 de noviembre de 1994.
16. La elaboración del régimen definitivo.

III. Intercambio de información.

1. Base jurídica de los intercambios de información.
2. La aplicación del Reglamento (CEE) número 218/92.
3. El sistema de intercambio de información.
4. El procedimiento de intercambio de información.
5. Asistencia mutua en la recaudación.

IV. Directivas más importantes.

V. Informes y reglamentos.

VI. Bibliografía.

I. LA ARMONIZACIÓN FISCAL: CARACTERÍSTICAS BÁSICAS

1. Introducción.

La armonización fiscal la podemos definir como un proceso de acercamiento gradual de los sistemas fiscales nacionales para corregir las distorsiones tributarias que impidan o dificulten la realización de un mercado común. Es decir, es uno de los mecanismos para eliminar o, en su caso, atenuar entre los Estados miembros de la Unión Europea las distorsiones a la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales.

Tres son las acepciones básicas que pueden recogerse en torno al concepto de armonización fiscal. La primera, la de **igualación**, se basa en el establecimiento de los mismos impuestos y tipos de gravamen en todos los países miembros de un mercado común. La segunda, la de **normalización**, supone la aplicación de los mismos impuestos pero con tipos de gravamen diferentes. Y la tercera, la de **enfoque diferencial**, que no implica la existencia de impuestos y tipos de gravamen idénticos, sino sistemas fiscales favorables a la propia filosofía del proceso armonizador.

Son diversas las razones que explican el carácter fundamental de la armonización fiscal en un mercado común. En primer lugar, se suprimen los derechos arancelarios, con ello se favorecen las transmisiones mercantiles y la movilidad de las mercancías entre los Estados miembros. En segundo lugar, se estimula la movilidad de los factores de producción y la competencia empresarial dentro del territorio común y, en tercer lugar, obliga a reorganizar los sistemas fiscales nacionales con arreglo a criterios de neutralidad que eviten las distorsiones tributarias para la libre movilidad de los productos y los factores productivos.

El Tratado de la Unión Europea en su artículo 2.º recoge que la Comunidad tendrá por misión promover un **desarrollo armonioso y equilibrado** de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, un **crecimiento** sostenido y no inflacionista que respete el medio ambiente, un alto grado de **convergencia** de los resultados económicos, un alto nivel de empleo y de protección social, la elevación del nivel y de la calidad de vida, la **cohesión** económica y social y la **solidaridad** entre los Estados miembros.

Por su parte el artículo 3.º indica las medidas necesarias para alcanzar los **fin**es enunciados en el artículo 2.º. Éstas se refieren a:

- a) La supresión, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas a la entrada y salida de mercancías, así como de cualesquiera otras medidas de efecto equivalente.
- b) La adopción de una política comercial común.
- c) De un mercado interior caracterizado por la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la **libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales**, y
- d) La **aproximación de las legislaciones** nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común.

En este sentido, la armonización, como mecanismo de ajuste de los diversos sistemas tributarios nacionales con el fin de alcanzar unos objetivos o fines económicos comunes, lleva aparejada la **necesidad de una integración jurídica**. En efecto, es difícil concebir una auténtica integración económica sin una previa integración jurídica a través de instituciones y estructuras jurídicas supranacionales. Así, la armonización tendrá un **contenido instrumental** respecto a determinados fines -el funcionamiento del mercado común- cuya consecución es el elemento legitimador de su existencia y contenido, respondiendo a un **carácter dinámico**, en cuanto son dinámicos los fines u objetivos de un mercado común que aspira, en última instancia, a la unión política de los pueblos de Europa.

La armonización en el seno de la Comunidad no sigue el enfoque **igualación** sino un enfoque **diferencial** porque mientras persistan las soberanías nacionales, la armonización sólo será un mecanismo para evitar distorsiones fiscales y asegurar, de momento, el objetivo de funcionamiento del propio mercado común.

Además, la armonización fiscal puede entenderse como un proceso de negociación en el que conseguir un sistema fiscal neutral y una Europa políticamente unida no son sino una parte de los diferentes intereses en juego. Mantener un cierto grado de soberanía fiscal que permita diseñar con flexibilidad la política fiscal o establecer ciertas ventajas comparativas en la captación de recursos, pueden ser intereses a tener en consideración.

Así entendido, el proceso de armonización puede realizarse mediante dos estrategias, en principio compatibles: en primer lugar, una estrategia de **coordinación competitiva** que consiste en impulsar aquellas acciones destinadas a liberalizar el espacio económico europeo frente a aquellas otras que tienden a aproximar conjuntamente las legislaciones fiscales. Esta estrategia persigue una Europa como un espacio económico único, pero con Estados miembros que no ceden soberanía y que se coordinan como consecuencia de la libre circulación de los factores productivos. En segundo lugar, una estrategia de **coordinación institucional** que suponga la búsqueda de la convergencia de los sistemas fiscales cediendo parcelas importantes de soberanía fiscal en beneficio de las instituciones comunitarias.

2. Principios que rigen en materia de armonización fiscal.

Para llevar a cabo el análisis de los principios que rigen en materia de armonización fiscal, siguiendo a MATA SIERRA (1993), podemos agruparlos en torno a dos grandes apartados: los contenidos en el Tratado y los que inspiran la actuación de las instituciones comunitarias.

2.1. Principios generales contenidos en el Tratado de Roma.

A. El principio de libre circulación de mercancías.

Puede definirse como una situación óptima en la que el tráfico comercial entre los Estados miembros se produce en régimen de libre comercio sin mediar obstáculo alguno imputable a cualquier Estado miembro. El Tratado recoge en un Título específico la normativa respecto a la Libre Circulación de Mercancías que abarca los artículos 9.º a 37.

La libre circulación de mercancías será uno de los principios que inspiren el proceso de la desaparición de las fronteras fiscales entre los Estados, como colofón de la creación de un Mercado Único, y, por ello, de todo el proceso de armonización fiscal necesario para conseguir esta última realidad.

B. El principio de la libre competencia.

Este principio se convierte en la finalidad práctica de la Unión Europea y se deriva de la necesidad de luchar en la Unión contra todos aquellos obstáculos que dificulten la libre competencia. La concepción que se le da a este principio en los artículos 85 a 102 del Tratado trasciende el objetivo de salvaguardar la libre competencia entre los agentes económicos, formulándose, también, como un principio general que debe inspirar la acción de los poderes públicos en amplios

sectores de la economía. Ello da lugar a que el mantenimiento de la competencia en determinadas ocasiones no sea uno de los objetivos primordiales, pudiendo ser sustituido, eventualmente, por otros de interés general relacionados con la promoción de sectores económicos que primarían sobre el principio de mantenimiento de la competencia en la consecución del principio de no discriminación. Así, se admite a nivel de la Unión que se establezcan ayudas a los sectores económicos deficitarios o en crisis sin que por ello se convierta el principio de libre competencia en un límite a dichas actuaciones.

C. El principio de no discriminación.

Con carácter general este principio se recoge en el artículo 6.º del Tratado que establece: «En el ámbito de aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad». En materia fiscal este principio se recoge en los artículos 95 a 99 que corresponden al Capítulo relativo a las disposiciones fiscales. Así el artículo 95 establece: «Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales». Su importancia en el campo fiscal radica en que el logro de los objetivos no se puede alcanzar sin la existencia de neutralidad fiscal. El sentido que tiene en definitiva se centra más en suprimir los obstáculos a la libre circulación que en realizar una armonización en sentido estricto de las fiscalidades nacionales.

D. El principio de subsidiariedad.

El principio de subsidiariedad supone que únicamente deben ser armonizadas aquellas materias que se encuentren directamente relacionadas con la culminación del mercado único. Se persigue la aproximación de las legislaciones nacionales, en ningún caso su unificación. Conforme establece el artículo 3.º B del Tratado de la Unión Europea en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Comunidad intervendrá, conforme al PRINCIPIO DE SUBSIDIARIEDAD, sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada, a nivel comunitario.

Es decir, el artículo 3.º B define la subsidiariedad por un criterio de eficacia: sólo se justifica la intervención comunitaria si ésta es más eficaz que la nacional, medible por dos criterios alternativos, o por la dimensión o por los efectos de la acción contemplada.

Donde el principio de subsidiariedad tiene mayor campo de actuación y donde se predica con mayor rigor por los órganos comunitarios es en el ámbito de los impuestos directos.

E. El principio de unanimidad.

La toma de algunas decisiones por mayoría del Consejo es un principio integrador, puesto que responde a la idea de que los intereses particulares de uno u otro Estado no pueden imponerse sobre el interés general. En temas de especial delicadeza, como las legislaciones fiscales, la cooperación policial, las acciones culturales o el voto de los extranjeros, sigue rigiendo el **PRINCIPIO DE UNANIMIDAD**, garantía para cada Estado de que no será obligado, contra su voluntad, a aplicar una decisión determinada.

Tanto en la fiscalidad directa como en la indirecta rigen los principios de unanimidad y subsidiariedad.

F. Clasificación del Derecho Comunitario.

Siguiendo a PELECHÁ (1992), podemos dividir el Derecho Comunitario en dos grupos:

- a) *Derecho originario*: conjunto de actos jurídicos adoptados por acuerdo de los Estados miembros de las Comunidades y regulador de las mismas. Formado por los Tratados fundacionales y por todos los actos adoptados con posterioridad por acuerdo de los Estados miembros, que han venido a modificar la redacción original de los Tratados constitutivos. El Derecho originario emana de los Estados que crearon las Comunidades Europeas y no de las instituciones comunitarias.
- b) *Derecho derivado*: conjunto de actos jurídicos -normativos o no- adoptados por las instituciones de las Comunidades Europeas en el ejercicio de las competencias y para alcanzar los objetivos que recoge el Derecho originario.

Integran el Derecho derivado:

- a) Las Decisiones, Recomendaciones y Dictámenes de la Comisión del Tratado CECA, así como las Decisiones o Dictámenes del Consejo en el marco del mismo Tratado.
- b) Los Reglamentos, Directivas, Decisiones, Recomendaciones y Dictámenes del Consejo y la Comisión en el marco del Tratado CEE. Y, a partir del Tratado de la Unión, los Reglamentos, Directivas, Decisiones, Recomendaciones y Dictámenes del Parlamento Europeo conjuntamente con el Consejo.

Según el artículo 189 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, para el cumplimiento de su misión, el Parlamento Europeo y el Consejo conjuntamente, el Consejo y la Comisión adoptarán Reglamentos y Directivas, tomarán Decisiones y formularán Recomendaciones o emitirán Dictámenes.

El contenido de estos instrumentos es el siguiente:

- El **Reglamento** tendrá un alcance general. Será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.
- La **Directiva** obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.
- La **Decisión** será obligatoria en todos sus elementos para todos sus destinatarios.
- Las **Recomendaciones** y los **Dictámenes** no serán vinculantes.

Como un instrumento adicional se utilizan los **Convenios** que pueden celebrarse por la Comunidad o por los Estados miembros.

Respecto a los primeros, los celebrados por la Comunidad, se admite cierto paralelismo entre las competencias atribuidas en el plano interno y las competencias exteriores, de forma que en todas aquellas materias en que la Comunidad pueda dictar actos vinculantes, también puede celebrar Tratados internacionales con terceros países.

Por lo que se refiere a los segundos, pueden celebrarse convenios entre los Estados miembros y de éstos con terceros países en tanto sea necesario a fin de asegurar en favor de sus nacionales la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad y el reconocimiento recíproco de las sociedades para el mantenimiento de la personalidad jurídica en caso de traslado de su sede de un país a otro y la posibilidad de fusión de sociedades sujetas a legislaciones nacionales diferentes. Un ejemplo de convenio es el firmado por los Estados miembros el 23 de julio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas -procedimiento de arbitraje- (90/436/CEE). El convenio se celebró por un período de cinco años, pasado el cual los Estados miembros decidirán sobre su prórroga o modificación.

2.2. Principios que caracterizan las actuaciones de las instituciones comunitarias en materia de armonización fiscal.

A. Principio de progresión.

Este principio rige respecto al modo de actuar de la Unión Europea en lo que se refiere a la armonización de los sistemas fiscales de los Estados miembros, como una de las partes de un proceso, el de integración económica, inherente a la creación de un mercado común, que se llevará a cabo de un modo gradual, o como indica el artículo 7.º 1 del Tratado: «El mercado común se establecerá progresivamente durante un período transitorio de doce años». En esta misma línea el artículo 8.º A establece: «La Comunidad adoptará las medidas destinadas a establecer progresivamente el mercado interior en el transcurso de un período que terminará el 31 de diciembre de 1992...». Este mismo principio se recoge posteriormente cuando se refiere en el artículo 13 a la supresión de los derechos de aduanas entre los Estados miembros: «Los derechos de aduanas de importación, en vigor entre los Estados miembros, serán suprimidos progresivamente por éstos,...».

La progresividad observada en la política de armonización fiscal comunitaria supondrá que una actuación coherente de la misma haya de posponer cualquier paso ulterior en el proceso armonizador a que se haya conseguido el anterior. La integración se realiza por fases, de forma tal que no se avanza en el logro de una nueva fase en la aproximación de legislaciones fiscales comunitarias sin haber concluido y consolidado la fase anterior.

B. Principio de proporcionalidad o de adecuación.

La proporcionalidad puede definirse como la adecuación de los medios con los fines que se pretenden conseguir. Para evitar perturbaciones en los Estados miembros ha de tenerse en cuenta que las medidas que deben tomarse sean conformes al objetivo perseguido y que dichas medidas no añadan dificultades innecesarias en las relaciones comunitarias. Como ha establecido en la Sentencia de 17 de julio de 1963 el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, «la Comisión está obligada a limitar sus intervenciones a lo estrictamente necesario, debiendo optar por aquellas medidas que provoquen menos perturbación en el seno del Mercado Común».

C. Principio de oportunidad.

El artículo 164 del Tratado de Roma atribuye al Alto Tribunal la función de «garantizar el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación del presente Tratado». Dicho Tribunal no sólo se ocupa de que no se produzcan desviaciones de poder o errores en la normativa adoptada por el legislativo comunitario sino que se convierte en propulsor de todo el proceso integrador que en última instancia persigue la normativa europea.

La atribución que tiene la jurisdicción comunitaria no es juzgar la oportunidad de las medidas adoptadas en materia económica, o en materia de armonización fiscal, sino que, en principio, lo que debe controlar es que las mismas no transgredan el Derecho Comunitario. Es decir, no se le atribuye capacidad para que pueda realizar consideraciones sobre la medida que debería haber sido realizada o plantear alternativas a la misma. De esta forma la Corte de Justicia de las Comunidades Europeas puede convertirse en un órgano impulsor del proceso integrador. Los criterios jurisprudenciales serán capaces de dar, en ocasiones, un claro impulso al mismo.

D. Los principios de eficacia directa e invocabilidad directa de las disposiciones fiscales.

Hemos de recordar que el Tribunal de Justicia ha desarrollado dos conceptos fundamentales en la vida comunitaria y en las relaciones existentes entre el Derecho Comunitario y los nacionales que, en última instancia, suponen la primacía del Derecho Comunitario sobre el de los Estados miembros de la Comunidad: la aplicabilidad directa y el efecto directo de las disposiciones comunitarias.

En lo que nos interesa, es decir, en su aplicación a la política de armonización fiscal, se encuentran en la base de cuestiones relativas a problemas tributarios o aduaneros.

Los principios señalados reconocen implícitamente que el Tratado no se limita a crear obligaciones para los Estados contratantes, sino que los propios nacionales de estos Estados se convierten en sujetos de esta normativa, incidiendo la misma en su propia esfera jurídica pues supone:

- Primeramente, que las disposiciones les sean aplicables directamente sin necesidad de un ulterior desarrollo legislativo por parte de los Estados.
- En segundo lugar, que, si el desarrollo normativo que se realiza de una norma comunitaria no es acorde a la misma, devenga su ilegalidad, sin que esto tenga que ser demostrado por el sujeto ante los Tribunales nacionales, sino que deben ser estos últimos los que se ocupen de apreciar dicha ilegalidad y de aplicar la disposición comunitaria que corresponda y no el desarrollo nacional que la transgredía.

- Por último, que puedan oponer su aplicabilidad directa contra el Estado nacional que incumpla sus obligaciones de acatar las disposiciones del Tratado, porque le ampara ser sujeto de derecho de la normativa comunitaria.

De este modo, si las disposiciones del Tratado referentes a la aproximación de las legislaciones fiscales inciden en la esfera jurídica de los particulares, puede ser invocado por estos últimos su efecto directo y se considera también que mantienen una aplicabilidad directa.

En el caso de las directivas relacionadas con la actividad armonizadora fiscal, el Tribunal de Justicia de las Comunidades se ha limitado a reconocerles un efecto directo, dado que la naturaleza de las mismas les impide ser actos directamente aplicables por los Estados miembros, basándose fundamentalmente en dos argumentos: acudiendo al efecto útil de dichas normas, que se vería debilitado si los ciudadanos no pudieran invocar las directivas ante las legislaciones nacionales; y, acudiendo a la doctrina del *estoppel* (que podríamos traducir por desestimación), que supone que los Estados miembros de la Comunidad no puedan oponer a los particulares su propio incumplimiento de las obligaciones interpuestas por las directivas comunitarias, por lo que los nacionales de los Estados pueden oponer las disposiciones contenidas en las directivas contra cualquiera de Derecho nacional que sea contraria a las mismas.

II. EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El antecedente histórico del IVA es la propuesta que en 1952 hizo MAURICE LAURÉ, funcionario del Ministerio de Hacienda francés, de implantar un impuesto que simplificase la estructura de la imposición sobre el volumen de ventas, que no obstaculizase el progreso técnico y que no falsease la competencia. Las razones de índole técnica que aconsejaban su introducción eran:

- **Neutralidad interior:** frente a los impuestos en cascada el IVA es neutral ya que su incidencia sobre el consumidor es siempre la misma, con independencia de las circunstancias de los procesos de producción.
- **Neutralidad exterior:** mediante la exoneración de las exportaciones y la sujeción de las importaciones a los tipos impositivos vigentes en el país de llegada, garantiza el juego limpio en las transacciones internacionales.
- **Incidencia positiva en la inversión empresarial:** al eliminar el efecto de los impuestos en cascada sobre los bienes de inversión y al posibilitar la deducción inmediata del IVA soportado en dichos bienes, abarata los costes financieros del proceso inversor.

- **Generalidad:** el IVA grava la totalidad de los procesos de producción. La neutralidad y generalidad determinan su gran capacidad recaudatoria, sin producir graves distorsiones en la economía.

Las ventajas anteriormente apuntadas hicieron que en 1952 se introdujera en Francia. Posteriormente fue incorporado por Finlandia (1964), Dinamarca (1967), Alemania (1968), Suecia (1968), Países Bajos (1969), Luxemburgo (1970), Noruega (1970), Bélgica (1971), Austria (1973), Italia (1973), España (1986).

En el ámbito de la Unión Europea la situación actualmente alcanzada ha sido fruto de un largo proceso de negociaciones e impulsos, apoyados generalmente en informes y estudios, que han permitido superar los obstáculos y consolidar los objetivos conseguidos en cada fase. Por ello aquí recogemos exclusivamente las fases que consideramos más importantes para una comprensión del proceso armonizador en el IVA.

1. El Informe Neumark de julio de 1962.

En él se indicaba que la armonización de los sistemas fiscales y de las políticas financieras de los Estados miembros debían tender a que las medidas de política financiera no tuvieran ninguna clase de efectos que se opusieran a la creación de condiciones análogas a las de un mercado interior en los intercambios económicos entre los distintos Estados y, en definitiva, analizaba si la supresión de las fronteras fiscales podría suponer la supresión de las aduanas.

Se formulaban las siguientes sugerencias:

1. La supresión de los impuestos en cascada. Esta clase de impuestos presenta el inconveniente de provocar distorsiones en la competencia en el interior de los países (conlleva a la concentración de empresas) y el cálculo exacto de la carga fiscal es prácticamente imposible por lo que se distorsionan los intercambios internacionales (los derechos compensatorios a la exportación generan subvenciones encubiertas).
2. La elección de un modelo de impuesto estaba condicionada a la resolución de si se quería mantener el principio de tributación en destino o si, por el contrario, se juzgaba conveniente su sustitución por el principio de tributación en el país de origen.
3. En el Informe se recogían las características básicas que debía reunir un impuesto indirecto tipo IVA armonizado en los distintos Estados miembros. A este respecto se consideraba decisivo que los países se pusieran de acuerdo sobre el número de bienes a declarar exentos. Respecto de los tipos impositivos proponía una exención total para un número limitado de productos de primera necesidad en vez de tipos reducidos y, a la inversa, en

vez de defender tipos incrementados para ciertos productos de lujo, proponía que la discriminación fiscal sobre los mismos se llevase a cabo a través de impuestos sobre consumos específicos. En consecuencia, se proponía un tipo uniforme o único que en una primera fase no tendría que ser igual en todos los Estados miembros.

Las medidas propuestas junto con otras en las que se analizaban aspectos sectoriales del IVA, sentaban las bases de un proceso armonizador que concluiría con la aplicación del principio de tributación en el país de origen.

2. La Primera y Segunda Directivas del Consejo de 11 de abril de 1967.

Ambas Directivas recogen los principios ya apuntados por el Informe Neumark y sientan las bases del proceso armonizador:

1. Supresión de los sistemas de imposición en cascada.
2. Establecer un sistema armonizado de imposición indirecta mediante el IVA.
3. Sustitución de los impuestos sobre ventas existentes por el IVA y aproximación de los tipos impositivos.

La Primera Directiva se limita a ordenar el establecimiento del IVA en los Estados miembros en 1970; por su parte la Segunda Directiva se dirige a armonizar, de forma parcial, los elementos estructurales del IVA: hecho imponible, exenciones, sujeto pasivo, etc. Directivas posteriores permitieron prorrogar el plazo de implantación y hasta el 1 de enero de 1973 no estuvo implantado en todos los Estados de la Comunidad de los Seis.

3. Decisión del Consejo de 21 de abril de 1970.

La importancia de esta decisión estriba en que sustituía las contribuciones voluntarias de los Estados miembros al presupuesto comunitario por un **sistema de financiación mediante recursos propios de la Comunidad**. Así, el artículo 4.º establecía: «1. A partir del 1 de enero de 1975 el Presupuesto de las Comunidades será, sin perjuicio de otros ingresos, íntegramente financiado por recursos propios de las Comunidades. Estos recursos comprenden los contemplados en el artículo 2.º, así como los procedentes del IVA obtenidos por aplicación de un tipo, que no podrá superar el 1 por 100, sobre una base determinada de forma uniforme por los Estados miembros según reglas comunitarias. Este tipo se fijará en el marco del procedimiento presupuestario...». Este porcentaje del 1 por 100 pasaría posteriormente al 1'4 por 100.

La obligatoriedad de contribuciones basadas en un porcentaje de la recaudación por IVA, motivó que los Estados miembros llegaran a un **acuerdo respecto de la base** sobre la que se aplicaría dicho porcentaje. Este acuerdo se concretó en la Sexta Directiva de 1977.

4. La Sexta Directiva de 17 de mayo de 1977.

Las Directivas comunitarias consideran que el objetivo esencial del Tratado de Roma -el establecimiento en el marco de una unión económica de un mercado común en régimen de libre competencia con características análogas a las de un mercado interior- comporta la aplicación en los Estados miembros de sistemas de imposición indirectos que no distorsionen las condiciones de competencia, ni obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios en el mercado común.

La Sexta Directiva supone la adopción por todos los Estados miembros de un sistema de Impuesto sobre el Valor Añadido. En la misma se establece una **base imponible uniforme** y, desde la perspectiva del comercio exterior, la neutralidad del IVA constituye una de sus virtudes fundamentales que justifica su adopción con carácter obligatorio.

La sujeción al impuesto de las importaciones, cualquiera que fuese la condición del importador, es el procedimiento arbitrado por la Directiva para hacer efectivo el principio de gravamen en el país de consumo de los bienes y se complementa con la exención en el país de exportación.

Por otra parte, con el fin de evitar la doble imposición o supuestos de no imposición, se establecían normas para concretar **el lugar de realización del hecho imponible**. Así se consideraba que el lugar de realización del hecho imponible era el siguiente:

- En las entregas de bienes muebles, en el lugar donde se efectúe la puesta a disposición del adquirente. Sin perjuicio de que al ser los bienes enviados a otro país, constituiría una entrega exenta.
- Tratándose de bienes inmuebles, las entregas se entenderán realizadas donde radiquen dichos bienes.
- Respecto de las prestaciones de servicios, se consideraban realizadas, por regla general, en el lugar del establecimiento de quien los presta. No obstante, numerosos servicios cuando eran prestados a empresarios o profesionales residentes en un Estado miembro, se consideraba realizado el hecho imponible en la sede del destinatario y se establecía simultáneamente que el empresario o profesional destinatario de los servicios era sujeto pasivo del impuesto. Este sistema es el que se ha adoptado respecto a las adquisiciones intracomunitarias de bienes en la Directiva del año 1992, en la que se determina como sujeto pasivo el empresario o profesional adquirente de dichos bienes.

5. Octava Directiva de 6 de diciembre de 1979.

Esta Directiva establece un procedimiento especial de devolución del impuesto a empresarios o profesionales residentes en un Estado miembro y que soportasen cuotas en otro Estado miembro en el que no estuviera establecido. Como en el Estado miembro donde se hallen establecidos no es posible la deducción de las cuotas soportadas en otro Estado, si no se admitiese la devolución de las cuotas soportadas se produciría una doble imposición que daría lugar a distorsiones en la competencia. La aplicación de esta Directiva exige que el empresario o profesional no residente en el Estado miembro en el que se solicita la devolución del IVA soportado, cumpla determinados requisitos, entre otros: que no realice en el país en el que se solicita la devolución ninguna actividad gravada, que realice operaciones sujetas en el país en el que se encuentre establecido, que las cuotas soportadas den derecho a deducir en el régimen general, que nombre un representante, que presente las solicitudes de devolución, etc.

La Decimotercera Directiva establece un régimen similar al previsto en la Octava Directiva pero extiende su aplicación a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de la CEE siempre que se acredite la reciprocidad a sujetos pasivos residentes en la CEE.

Otras Directivas aprobadas, con independencia de las ya mencionadas, fueron introduciendo modificaciones sobre aspectos puntuales. La Décima, sobre el régimen aplicable al arrendamiento de bienes muebles corporales; la Decimoséptima, relativa a la exención del IVA en materia de importaciones temporales de bienes distintas de los medios de transporte.

6. Libro Blanco para la realización del Mercado Interior. Marzo de 1985.

En él se establecen las bases para el relanzamiento del proceso de integración comunitaria creando un mercado interior sin fronteras. Para conseguir dicho objetivo se proponían los criterios armonizadores respecto de la **base imponible** y la aproximación de los **tipos impositivos**. Simultáneamente se establecía un sistema de tributación de las operaciones intracomunitarias en el país de origen y una cámara de compensación entre los distintos Estados en función de que el bien sea deducido o consumido en otro Estado.

Inicialmente, las pretensiones de la Comisión eran equiparar el régimen del IVA intracomunitario al del IVA interno y ello suponía que la liquidación del impuesto se produciría en el país en donde se efectúa la entrega, IVA en origen, lo que traía consigo dos consecuencias:

1. Existiría un único hecho imponible para las entregas de bienes ya fueran internas o intracomunitarias.
2. Los bienes expedidos a otros Estados miembros soportarían el impuesto del país en el que se efectuara la entrega.

Este sistema presentaba dos inconvenientes:

1. Los **Estados miembros de destino resultarían perjudicados**, puesto que la adquisición intracomunitaria dejaba de ser una operación sujeta, y beneficiados los Estados miembros expedidores, ya que el envío intracomunitario dejaría de ser una operación exenta para constituir una operación sujeta. Este sistema se complementaba con un sistema de compensación entre Estados miembros expedidores y receptores.
2. Al subsistir **diferencias en los tipos impositivos** aplicados por los distintos Estados miembros se **crearían distorsiones** puesto que resultaría más económico adquirir los bienes en los países de fiscalidad más baja. Para evitar dicho inconveniente, la Comisión proponía suprimir los tipos incrementados y encuadrar los tipos normales y reducidos en dos horquillas, del 14 al 20 por 100 los tipos impositivos normales y del 5 al 10 por 100 los reducidos.

7. El Acta Única Europea de 17 de febrero de 1986.

El artículo 13 del Acta Única incorporó el artículo 8.º A en el Tratado de la CEE, según el cual la Comunidad adoptaría las medidas necesarias para establecer progresivamente el mercado interior, en el transcurso de un período que finalizaría el 31 de diciembre de 1992. La creación de este mercado interior exige la supresión de las barreras físicas, técnicas y fiscales.

La configuración política y económica de este mercado interior se contiene en el Libro Blanco de la Comisión anteriormente comentado.

La firma del Acta Única supone un decidido impulso a la supresión de las fronteras fiscales lo que implica la puesta en marcha de acciones fiscales prioritarias tanto a nivel de impuestos directos como de indirectos. La producción normativa en el período posterior fue sumamente intensa dando lugar a Directivas de IVA, de Impuestos Especiales y sobre cooperación administrativa, además de otras relativas a imposición directa y en materia de sociedades.

8. Plan Lord Cockfield de 7 de agosto de 1987.

Los aspectos más fundamentales presentados eran:

- Aplicar el criterio de tributación en el país de origen, lo que suponía equiparar las ventas y compras en el interior de un país con respecto a las realizadas con los distintos Estados miembros.
- Establecer dos horquillas para los tipos impositivos: un tipo normal entre el 14 y el 20 por 100 y un tipo reducido entre el 5 y el 9 por 100.

Estas propuestas fueron consideradas, en su momento, como excesivamente rígidas. En primer lugar, al establecer un tipo normal máximo y por las objeciones formuladas por el Reino Unido e Irlanda en cuanto a la desaparición del tipo cero que se aplicaba en dichos Estados a productos de primera necesidad. En segundo lugar, se plantearon dudas acerca del funcionamiento del mecanismo de compensación. Ello motivó el fracaso del mismo.

9. Propuestas de mayo de 1989.

Fueron presentadas por la Comisaria (Mme. Scrivener) para Asuntos de Fiscalidad. Tras haber hecho inventario de todas las objeciones planteadas por los Estados miembros, en mayo de 1989 la Comisión propuso nuevas soluciones. El ejecutivo comunitario reiteraba en dicho texto sus objetivos, a saber:

- Aproximar los tipos del IVA y de los Impuestos Especiales.
- Declarar las fronteras fiscales incompatibles en un auténtico mercado único.

Con todo, se propuso un planteamiento más pragmático. Se ofrecía una alternativa a la propuesta inicial de dos bandas, sugiriéndose sólo un mínimo para el tipo normal, esto es, no inferior al 14 por 100, suprimiéndose el límite superior. En cuanto al tipo reducido, la Comisión estimaba que la banda propuesta (4-9%) era la más idónea para la situación. Por último, con respecto a los productos exentos de IVA (tipo cero), se reconocía que, en el marco de un compromiso final entre todos los Estados miembros que lo desearan, se podía autorizar que se mantuviera el tipo cero sobre una serie muy limitada de productos que ya disfrutaban de este trato fiscal.

Para el mecanismo de compensación se ofrecía un enfoque diferenciado, en función del cual el sistema de compensación o, más bien, de reembolsos, se aplicaría sólo a las operaciones residuales entre sujetos pasivos, pues la proporción más significativa de las operaciones se habría tramitado sin hacer uso del mecanismo.

Las propuestas de la Comisión se centraban en:

- 1.º Las ventas a distancia o por correo se gravasen en las condiciones aplicables al país de destino de los bienes.
- 2.º Para las ventas de automóviles, se apuntaba que se consideraría lugar de entrega el de matriculación del vehículo con el fin de ingresar el IVA en el país del comprador.
- 3.º Con respecto a las compras de las personas jurídicas no empresarios, incluidas en los regímenes especiales (en el caso de España el de la agricultura), y sujetos pasivos que realizan operaciones fundamentalmente exentas, se sugería que las compras hechas en

otro Estado miembro debían representar, en el país de establecimiento del agente económico, un acto de autoadquisición, gravable según las condiciones vigentes en el lugar de entrega; otra alternativa era instituir un impuesto diferencial equivalente a la diferencia entre el IVA abonado en la compra y el que se habría devengado sobre los mismos bienes y servicios en el país de destino.

- 4.º En el caso de ventas intracomunitarias entre miembros de un grupo se suspendía el cobro del IVA hasta que aquél vendiera los bienes a un tercero, con lo que las operaciones entre los miembros del grupo no tendrían que compensarse. Este tipo de operaciones representa un alto porcentaje del total de transacciones intracomunitarias.

Estas medidas darían lugar a un pequeño porcentaje de operaciones residuales que tendrían que pasar por un **mecanismo de compensación**, y se apuntaba como aceptable un **planteamiento macroeconómico** para la compensación de dichas operaciones. Condición esencial de tal sistema era que se llevase un registro estadístico comunitario de gran fiabilidad.

El Consejo de ECOFIN consideró que la creación de un sistema de gravamen en el país de origen, como el que proponía la Comisión, suponía el cumplimiento de una serie de requisitos que no podrían ser realidad hasta el 1 de enero de 1993. Asimismo, si se iban a suprimir para esa fecha las fronteras que separaban a empresas y ciudadanos, respetando al mismo tiempo la neutralidad económica del sistema común del IVA, el Consejo estimaba preciso recaudarlo en el país de consumo, por lo que instó a la Comisión a que le presentase las propuestas pertinentes.

10. La Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre de 1991.

A fin de permitir la supresión de los controles fiscales en las fronteras interiores se hacía necesario modificar la Sexta Directiva y regular el régimen transitorio aplicable desde el 1 de enero de 1993 hasta la entrada en vigor del régimen definitivo. La Directiva 91/680/CEE establece los siguientes puntos fundamentales:

- 1.º En el hecho imponible se incorpora el concepto **«Adquisición Intracomunitaria de Bienes»**. La creación del mercado único intracomunitario supone la abolición de las fronteras fiscales y, en consecuencia, la desaparición de las importaciones entre los distintos Estados miembros, ello exige introducir el mencionado hecho imponible como solución técnica que permita la tributación de los bienes en el Estado miembro de llegada.

El nuevo hecho imponible se caracteriza fundamentalmente por:

- Tanto el transmitente como el adquirente deben ser empresarios o profesionales y figurar como sujetos pasivos, a efectos del IVA, en los respectivos Estados miembros. Las adquisiciones efectuadas por personas físicas o quienes no sean sujetos pasivos (más adelante nos referiremos al régimen especial de determinados empresarios) no originarán la realización del hecho imponible y, en consecuencia, la operación estará sujeta en el Estado miembro en el que se adquiera el bien.
- Deben tratarse de bienes muebles y no tienen una regulación, en general, distinta de las operaciones que se definen como entregas de bienes en el interior del Estado miembro, quedando excluidas, como adquisiciones intracomunitarias de bienes, las prestaciones de servicios.
- Deben ser transportados los bienes de un Estado miembro a otro con destino al adquirente, pudiendo efectuarse el transporte por cuenta del vendedor o del propio comprador.

La principal diferencia estriba en que, a partir del 1 de enero de 1993, se suprimen las inspecciones fiscales en las fronteras interiores y la circulación de mercancías se produce sin intervención de los funcionarios de aduanas en las fronteras. Para llevar a cabo el control de las entregas intracomunitarias se establece la obligación de presentar los sujetos pasivos del impuesto declaraciones recapitulativas trimestrales con indicación expresa de los datos de identificación de cada uno de los adquirentes y de la base imponible de la operación. En algunos Estados miembros, como España, la legislación interna ha establecido también la obligación de presentar declaración recapitulativa de las adquisiciones intracomunitarias realizadas.

- 2.º Las exenciones en las **entregas intracomunitarias de bienes**. El **envío de bienes** de un Estado miembro con destino a otro, constituirá una **operación exenta** en el primero siendo **operación sujeta en el Estado miembro de llegada**. En definitiva, la entrega en origen se beneficiará de la exención siempre que constituya una adquisición intracomunitaria gravada en destino. De esta forma el IVA **se recauda en el país de destino** aplicándose tanto los criterios de base imponible como de tipos impositivos de dicho país.
- 3.º En cuanto a la entrega de determinados bienes (instalación y montaje, entregas a pasajeros a bordo de buque, avión o tren, etc.) y, en general, a las prestaciones de servicios la Directiva ha recogido, con pocos cambios, normas concretas sobre los criterios de localización del hecho imponible. Estas normas evitan posibles supuestos de doble imposición o de no sujeción al IVA en el ámbito comunitario.
- 4.º El transporte en el comercio intracomunitario. El régimen aplicable mejora respecto a la situación anterior en la medida que se flexibiliza su aplicación y se evitan dificultades derivadas de la justificación de la exención. El criterio aplicable, inicialmente, es consi-

derar que el lugar de realización del hecho imponible en los servicios de transporte es el Estado miembro donde se inicia el transporte, no obstante, en tanto que el servicio se presta a un sujeto pasivo el lugar de realización del hecho imponible será donde se encuentre identificado, a efectos del IVA, el destinatario del servicio de transporte.

5.º Adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos. La importancia económica de estos bienes ha motivado que, mientras dure el régimen transitorio, se aplique, **sin excepción**, el principio de tributación en destino. La Directiva determina las características técnicas que deben reunir los vehículos terrestres, embarcaciones y aeronaves para ser considerados como medios de transporte. Por otra parte, considera medios de transporte **nuevos** los entregados en los tres meses posteriores a su puesta en servicio y que no hubiesen recorrido 3.000 km si se trata de vehículos terrestres (posteriormente ampliado a seis meses y 6.000 km), no hayan navegado más de 100 horas si se trata de embarcaciones, o no hayan volado más de 40 horas si se trata de aeronaves. De cumplirse los requisitos indicados tendrán la consideración de medios de transporte nuevos y tributarán con arreglo a la normativa del Estado miembro de destino.

6.º **Régimen especial de determinados empresarios.** En España este régimen es aplicable a:

- Los empresarios en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca respecto de los bienes afectos al mismo.
- Sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no generan derecho a deducir, y
- Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

Las compras realizadas por los mismos tributarán en el país de origen siempre que el importe de las adquisiciones durante el año anterior o éste no supere los 10.000 ecus (1.300.000 pesetas). En el caso de superar el mencionado importe tanto las adquisiciones de ese año como las del siguiente estarían sujetas en España. No obstante, las personas y entidades mencionadas, pueden optar por la sujeción de las adquisiciones intracomunitarias, aun cuando no hubiesen superado el importe mencionado. Por otra parte, en determinados países existe el denominado régimen de franquicia. Este régimen de franquicia determina que el sujeto pasivo que se acoge a él no tiene derecho a deducir las cuotas del impuesto soportadas en sus adquisiciones ni puede repercutir el impuesto en las operaciones que realiza. Este régimen no se contempla en la normativa española. En nueve Estados miembros se ha establecido este régimen y el volumen de operaciones que realiza el empresario no puede superar el límite fijado en su normativa. El país con límite más alto es el Reino Unido que lo tiene fijado en 59.000 ecus, cifra que no alcanza los 8.000.000 de pesetas.

7.º El régimen aplicable a las **ventas a distancia o por correo**. Este régimen se caracteriza:

- Por el hecho de que el adquirente no tiene la condición de empresario o profesional o es una persona de régimen especial a que se refiere el punto anterior y, en consecuencia, no es aplicable el hecho imponible adquisiciones intracomunitarias de bienes al exigir el mismo que tanto el adquirente como el transmitente fueran empresarios o profesionales.
- Que los bienes no sean medios de transporte nuevos, bienes que sean objeto de instalación o montaje o bienes sujetos a Impuestos Especiales, cuya tributación es siempre en el Estado miembro de destino.
- Que los bienes objeto de la entrega deben ser expedidos o transportados desde un Estado miembro a otro. La expedición o transporte debe efectuarse por cuenta del vendedor.
- Que las entregas efectuadas por un proveedor en un mismo Estado miembro de llegada no sobrepasen el contravalor de 100.000 ecus. No obstante, los Estados miembros están facultados para reducir dicho límite hasta los 35.000 ecus. España de conformidad con dichos criterios ha establecido como límite 35.000 ecus. Conforme establece la mencionada Directiva, los Estados miembros conceden a los sujetos pasivos que efectúan las entregas el derecho a optar por la tributación en el Estado miembro de destino.

Ello supone que si un empresario alemán efectúa ventas por correo en España por importe inferior a los 35.000 ecus, repercutiría a los adquirentes españoles el IVA alemán. De superar el citado límite deberá repercutir y cumplir la normativa española y, en consecuencia, estará obligado a nombrar un representante en España.

8.º Régimen aplicable a los viajeros. La normativa permite que las personas residentes en la Comunidad puedan adquirir directamente, en cualquier Estado miembro, bienes personales que no constituyan una expedición comercial, tributando únicamente en el Estado miembro donde efectúen las compras.

9.º **Cooperación administrativa.** La supresión de los controles en frontera y los distintos regímenes anteriormente mencionados exigen, para su verificación, el cumplimiento de obligaciones formales complementarias que permitan el control de las mercancías objeto del comercio intracomunitario. Así, la nueva normativa obliga a disponer de un **censo** de los sujetos pasivos del IVA que, en su caso, pueden actuar como operadores intracomunitarios efectuando entregas o realizando adquisiciones en otros Estados miembros.

Para que las distintas Administraciones Tributarias conozcan las operaciones realizadas con los distintos Estados miembros, los sujetos pasivos están obligados a presentar declaraciones trimestrales en las que consignan el NIF asignado a nivel comunitario, los datos de identificación de los proveedores y adquirentes y la base imponible. Por otra parte, para determinadas operaciones (ejecuciones de obras y transferencias de bienes) se establece la obligatoriedad de anotación en libros-registros específicos, así como su consignación aparte en la mencionada declaración trimestral.

11. Directiva de 19 de octubre de 1992 (92/77/CEE).

En dicha Directiva relativa a la armonización de tipos impositivos se dispone lo siguiente:

- 1.º Se establece una lista de bienes y servicios que pueden disfrutar del tipo reducido. Los Estados miembros no pueden superar dicha lista que fundamentalmente se refiere a bienes y servicios de carácter cultural o social.
- 2.º Los Estados miembros aplicarán un tipo general, igual o superior al 15 por 100 y podrán aplicar uno o dos tipos reducidos, iguales o superiores al 5 por 100, para bienes y servicios fijados en otra lista.
- 3.º Se admite que aquellos Estados miembros que vinieran aplicando el tipo cero o tipos inferiores al reducido puedan, durante dos años, mantenerlos. En el caso de Estados miembros, que se vieran obligados a subir más de dos puntos el tipo general vigente a 1 de enero de 1992, podrán establecer tipos inferiores al 5 por 100. Éste fue el caso de España que debía pasar de un tipo general del 12 por 100 al 15 por 100 y para alcanzar los objetivos de convergencia en materia de inflación se estableció un tipo superreducido, inicialmente, del 3 por 100.

Las consecuencias que se derivan de dichas normas son que no constituyen un marco totalmente armonizado pues se ha fijado un mínimo para el tipo impositivo general sin establecer un máximo que permita concretar en una horquilla los tipos. No obstante, se suprimen los tipos incrementados existentes para determinados bienes.

En el cuadro adjunto se muestra el proceso de convergencia que ha existido desde 1987.

EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS DEL IVA VIGENTES EN LOS ESTADOS MIEMBROS ENTRE 1987 Y 1995

ESTADOS MIEMBROS	TIPO REDUCIDO				TIPO GENERAL O INTERMEDIO				TIPO INCREMENTADO						
	1987	1992	1993	1994	1995	1987	1992	1993	1994	1995	1987	1992	1993	1994	1995
Alemania	7	7	7	7	7	14	14	15	15	15	-	-	-	-	-
Austria	-	-	-	-	10	-	-	-	-	20	-	-	-	-	-
Bélgica	1/6	1/6	1/6	1/6	0/1/6/12	19/17	19/5	19/5	20/5/12	19/5	25/25+8	-	-	-	-
Dinamarca	-	-	-	-	-	22	25	25	25	25	-	-	-	-	-
España	6	6	3/6	3/6	4/7	12	13	15	15	16	33	28	-	-	-
Finlandia	-	-	-	-	-	-	-	-	-	22	-	-	-	-	-
Grecia	3/6	4/8	4/8	4/8	4/8	18	18	18	18	18	36	36/-	-	-	-
Francia	21/4/5/5/7/1	21/5/5	21/5/5	21/5/5	21/5/5	18/6/28	18/6	18/6	18/6	18/6/20/6	33/1/3	22	-	-	-
Irlanda	1/7/10	23/10	25	25	0/2/5/12/5	25	21/10/12,	21/12/5	21/12/5	21	-	-	-	-	-
Italia	2/9	4/9	4/9	4/9	4/9/12/5	19	19/12	19/12	19/13	19	38	38	-	-	-
Luxemburgo	3/6	3/6	3/6	3/6	3/6	12	15	15	15/12	15	-	-	-	-	-
Países Bajos	6	6	6	6	6	20	18/5/17/5	17/5	17/5	17/5	-	-	-	-	-
Portugal	8	8/5	5	5	4/5	16	17/16	16	16	13/17	30	30	30	-	-
Reino Unido	-	-	-	-	0	15	17/5	17/5	17/5	17/5	-	-	-	-	-
Suecia	-	-	-	-	12	-	-	-	-	25	-	-	-	-	-

* Francia ha pasado de 18/6 a 20/6 el 1 de julio de 1995.

FUENTE: Documento COM (94) 584 (13-12-1994) y elaboración propia.

12. Directiva de 14 de diciembre de 1992 (92/111/CEE).

Esta Directiva tenía por objeto modificar la Directiva 91/680/CEE que, con vistas a la abolición de las fronteras fiscales, facilitara la aplicación de dicha Directiva y poner en práctica las simplificaciones necesarias. Entre las modificaciones adoptadas se encuentran:

- 1.º Operaciones triangulares. Estas operaciones se caracterizan por el hecho de que un intermediario compra a un proveedor y vende a un cliente, siendo los tres (proveedor, intermediario y cliente) sujetos pasivos que figuran registrados en Estados miembros distintos. Las mercancías se envían directamente desde el país del proveedor al cliente, situado en un Estado miembro distinto del que figuran como sujetos pasivos el proveedor y el intermediario. Esta Directiva ha facilitado el tráfico intracomunitario eliminando la sujeción de la operación en Estados miembros distintos al que figure como sujeto pasivo (el intermediario). Las medidas de simplificación tienen, no obstante, la contrapartida de determinadas obligaciones formales y de información destinadas a facilitar el control de dichas operaciones.
- 2.º Se modifica, igualmente, el devengo del impuesto en los pagos anticipados de las entregas de bienes exentas del impuesto por destinarse a otro Estado miembro y de las adquisiciones intracomunitarias de bienes. A partir de la entrada en vigor de dicha norma, no será de aplicación respecto de dichas operaciones la regla especial que preveía el devengo del impuesto en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. Con la modificación introducida, los pagos anticipados correspondientes a las entregas intracomunitarias y a las adquisiciones intracomunitarias de bienes el impuesto se devengará, conforme al criterio general, cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente.
- 3.º Declaraciones recapitulativas en relación con determinadas ejecuciones de obra realizadas en otro Estado miembro con materiales procedentes a su vez de otro Estado miembro y viceversa. Deberán consignarse, además de los datos establecidos con carácter general, la relación de los materiales enviados, o en su caso, recibidos para la incorporación a dichas ejecuciones de obra.

13. Directiva 94/5/CE, de 14 de febrero de 1994, relativa al régimen aplicable a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

La falta de una regulación comunitaria en la materia, la diversidad de regímenes aplicables y las desviaciones en el tráfico comercial tanto dentro de los Estados miembros como en las relaciones entre Estados miembros, hicieron necesario la adopción de una Directiva sobre la materia. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en una serie de sentencias, había señalado la necesidad de lograr una armonización que evitara la doble imposición en el comercio intracomunitario.

La Directiva define con precisión el concepto de objetos de arte, objetos de colección, antigüedades, bienes usados, sujeto pasivo revendedor, organizador de venta en subasta pública y comitente de un organizador de ventas en subasta pública. En general puede afirmarse que los bienes a los que se aplique este régimen especial tributan en origen. Así, la entrega de bienes con destino a otro Estado miembro constituye una operación no exenta y, para evitar la doble imposición, se establece que las adquisiciones intracomunitarias de bienes que en el Estado miembro de origen hayan tributado aplicando este régimen especial, constituyen operaciones no sujetas.

Por último, una de las peculiaridades de este régimen está en la cuantificación de la base imponible. La adaptación de la Directiva a la normativa española establece que la base imponible está constituida por el margen de beneficio aplicado por el sujeto pasivo revendedor minorado en la cuota del IVA correspondiente. El margen no podrá ser inferior al 20 por 100 del precio de venta y tratándose de vehículos automóviles dicho porcentaje será del 10 por 100.

14. Directiva 95/7/CE, de 10 de abril de 1995, relativa a medidas de simplificación.

Esta Directiva modifica aspectos puntuales de la Directiva 92/111/CE. Entre las medidas de simplificación adoptadas están las que se refieren a determinadas ejecuciones de obra que anteriormente constituían entrega de bienes que se calificarán, de acuerdo con la nueva Directiva, como prestaciones de servicios. Respecto a las regularizaciones de bienes de inversión inmobiliarios se amplían de los 10 años a los 20 años con el fin de aproximarla a la vida útil del bien.

Por otra parte, se precisa el ámbito y las modalidades prácticas de aplicación de las exenciones a la exportación, aplicables a las entregas de bienes contenidos en el equipaje personal de los viajeros. Los viajeros, en virtud de este régimen, pueden solicitar la devolución del IVA soportado en la compra del bien siempre que lo transporten fuera de la CEE antes de finalizar el tercer mes siguiente a aquel en que se efectúa la compra. La Directiva fija el importe de los bienes entregados a viajeros no establecidos en la CEE en 175 ecus, no obstante, se faculta a los Estados miembros a establecer un importe inferior.

Por último, esta Directiva extiende el tratamiento fiscal aplicado a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios relativos a bienes situados bajo un régimen de depósito aduanero a las mismas operaciones efectuadas con bienes colocados bajo un régimen de depósito distinto del aduanero.

La Directiva establece que los Estados miembros adopten las medidas legales y reglamentarias oportunas para dar cumplimiento de la misma antes del 1 de enero de 1996. No obstante, Alemania y Luxemburgo están autorizados para adoptarla antes del 1 de enero de 1997.

15. Informe sobre el funcionamiento del régimen transitorio de 23 de noviembre de 1994.

En dicho informe presentado por la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo se recogen las siguientes ideas básicas:

1. **Supresión de fronteras interiores.** Con la adopción del régimen transitorio se lograba uno de los objetivos de la Primera Directiva, a saber, que en los intercambios intracomunitarios dejaran de gravarse las importaciones y desgravarse las exportaciones. De esta forma, se aseguraba que en lo sucesivo, en el interior de la Comunidad, únicamente estarían sujetas a impuestos las transacciones comerciales. Por otra parte, los viajeros podrían efectuar compras en las condiciones de mercado en el Estado miembro de su elección, sin estar obligados a la declaración y al pago del impuesto en su propio Estado miembro.
2. **La imposición en destino de las operaciones entre sujetos pasivos con derecho a deducción.** Para las operaciones entre Estados miembros distintos realizadas por sujetos pasivos con derecho a deducción, se estableció durante un período transitorio una norma general de imposición con los tipos y condiciones del Estado miembro de destino. Los correspondientes mecanismos, exención de las entregas de bienes efectuadas con destino a otro Estado miembro y sujeción de las adquisiciones intracomunitarias, fueron bien aceptados por los operadores y en general su funcionamiento es satisfactorio.
3. **Los regímenes especiales de imposición en destino.** Las ventas destinadas a los consumidores finales (operadores sin derecho a deducción) en principio se gravan en el Estado miembro desde el que se efectúan. No obstante, ante el riesgo de falseamiento de la competencia debido a una insuficiente aproximación de los tipos impositivos, se crearon tres regímenes especiales de imposición en destino:
 - Compras efectuadas en otros Estados miembros por sujetos pasivos que realizan exclusivamente operaciones que no generan derecho a deducir, agricultores que tributan en régimen especial o por personas jurídicas que no son empresarios o profesionales.
 - Ventas a distancia, y
 - Ventas de medios de transporte nuevos.

Cada uno de estos tres regímenes especiales de imposición en destino conlleva gravosas obligaciones a los proveedores (régimen de ventas a distancia), o a los compradores (sujetos pasivos que realizan exclusivamente operaciones que no generan derecho a deducir, agricultores que tributan en régimen especial o por personas jurídicas que no son empresarios o profesionales; compras de medios de transporte nuevos). Ante la complejidad de las disposiciones vigentes, algunos operadores, en especial pequeñas y medianas empresas, renuncian a comprar o vender en otros Estados miembros.

No obstante, las dificultades reales con que se han enfrentado los operadores recuerdan diariamente que las empresas y los consumidores todavía no se benefician de todas las ventajas que se esperaban de un mercado único. La obligación de justificar el carácter intracomunitario de sus operaciones, el peso de las obligaciones de identificación y de declaración, el efecto disuasivo de determinadas disposiciones siguen obstaculizando los intercambios entre Estados miembros.

Estas dificultades, conjugadas con la multiplicidad de disposiciones aplicables, se traducen en complejos mecanismos de aplicación del sistema común IVA, que ponen en cuestión la propia simplicidad de los principios en que se basa su funcionamiento.

16. La elaboración del régimen definitivo.

En el informe anteriormente mencionado se indicaba que si bien las disposiciones aplicables durante el período transitorio han permitido la supresión de los controles en las fronteras interiores, los futuros cambios en el sistema común IVA responden a unos objetivos mucho más amplios. En este sentido, la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al IVA tiene una doble finalidad:

- Asegurar la neutralidad en la imposición de los intercambios, tanto en el interior de los Estados miembros como entre Estados miembros, paralelamente a la evolución general de la construcción comunitaria.
- Permitir, de esta forma, «el establecimiento, en el marco de una unión económica, de un mercado común que no falsee las condiciones de competencia y que reúna características análogas a las de un mercado interior».

Al emprender los trabajos sobre el régimen definitivo IVA que asegure el buen funcionamiento del mercado interior, la Unión Europea deberá dar prioridad a la búsqueda de respuestas que permitan el logro de cada uno de estos objetivos.

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 consiguiente, 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 ope-

ración, 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.

Entre las ventajas que presenta el IVA frente a otros sistemas que gravan el consumo, la más destacada, sin duda, es la **simplicidad** de las condiciones y los mecanismos de imposición: la imposición de una determinada operación depende sólo del carácter de sujeto pasivo del proveedor y de la consideración fiscal de la operación que efectúa.

Esta «objetividad» de las condiciones de aplicación del impuesto hace que los proveedores no tengan que preocuparse de la situación de sus clientes en lo que atañe al IVA, y va acompañada, ineludiblemente, de una clara división de las responsabilidades que incumben a cada uno: la responsabilidad de la imposición de una venta incumbe exclusivamente al vendedor, y la responsabilidad del adquirente se limita a la justificación, en su caso, del derecho a deducir el impuesto soportado. La imposibilidad actual de deducir todo IVA soportado en otro Estado miembro supone cambiar la propia naturaleza del impuesto, transformándolo en un impuesto sobre las compras.

La Comisión tenía el compromiso de elaborar las correspondientes propuestas antes de finalizar el año 1994. El objetivo era que durante el período de aplicación del régimen transitorio se solucionaran las dificultades anteriormente mencionadas y se establecieran las bases para la tributación en origen de las distintas operaciones.

No se ha alcanzado un suficiente consenso para solucionar los problemas que puede plantear el establecimiento de una tributación en origen, en concreto un sistema que compense las pérdidas recaudatorias que se producirían en los Estados miembros receptores de bienes y mercancías. Algunos Estados miembros temen que la tributación en el Estado miembro de origen de las mercancías objeto del comercio intracomunitario les produzca importantes pérdidas recaudatorias y existan dificultades en el control de las operaciones. Estas dificultades y el retraso en la presentación de propuestas definitivas originan que el régimen definitivo no entre en vigor en la fecha inicialmente prevista (1997) y que, mientras tanto, continúe aplicándose el régimen transitorio.

III. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Base jurídica de los intercambios de información.

La creciente globalización de la actividad económica, la liberalización de los intercambios de bienes y servicios y la internacionalización de los mercados financieros hacen cada vez más necesaria la cooperación entre los distintos países para hacer frente a los fenómenos de evasión y elusión

fiscal internacional. Reflejo de este hecho es el Modelo de Convenio de la OCDE que en su artículo 26 establece que: «Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio». De la redacción de este precepto se deriva el doble objetivo perseguido en los intercambios de información: asegurar el correcto cumplimiento del convenio, y asegurar la aplicación de las leyes tributarias a los sujetos al impuesto.

La Comunidad Económica Europea fue más rotunda en sus propósitos en la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre autoridades competentes de los Estados miembros en la necesidad de hacer frente al fraude y a la evasión fiscal.

El ámbito de la Directiva se extiende no sólo a los impuestos directos, Impuesto sobre la Renta, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio; sino también al IVA y a los Impuestos Especiales. En dicha Directiva se recoge el procedimiento de consulta, los plazos de transmisión de informaciones y el secreto relativo a las mismas. Interesa también destacar que la Directiva en su artículo 11 da cobertura al principio de aplicabilidad de las disposiciones más favorables en materia de asistencia: «Las disposiciones que preceden no excluyen el cumplimiento de obligaciones más amplias respecto al intercambio de informaciones que resulten de otros actos jurídicos».

Las solicitudes de información cursadas por los distintos Estados miembros hacen referencia a tres normas jurídicas para el intercambio de información. Dos han sido anteriormente analizadas: El Modelo de Convenio de la OCDE y la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre de 1977. La tercera es el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa en Materia Fiscal, elaborado conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa, si bien hasta la fecha no ha sido suscrito por España.

2. La aplicación del Reglamento (CEE) número 218/92.

El Reglamento (CEE) número 218/92 del Consejo trata de la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos indirectos (IVA) y completa las disposiciones de la Directiva 77/799/CEE, que se refiere también a la asistencia mutua entre autoridades competentes de los Estados miembros en materia de impuestos directos e indirectos. Paralelamente a la introducción del régimen transitorio del IVA, que se llevó a cabo el 1 de enero de 1993, el reglamento prevé el establecimiento de un sistema común de intercambio de información sobre las transacciones intracomunitarias entre las autoridades competentes de los Estados miembros.

La implantación de un sistema común de intercambio de información sobre las transacciones intracomunitarias iba unida a la supresión de los controles fiscales en las fronteras interiores. Por lo tanto, si la cooperación administrativa no suple esta pérdida de información, inevitablemente se produciría un importante retroceso en el control de los tributos, necesario para garantizar los ingresos

de los Estados miembros y dispensar un trato equitativo a todos los operadores. Con la desaparición de los trámites de declaración de importación y de exportación entre los Estados miembros, los operadores están únicamente sometidos a las obligaciones generales relativas al IVA. Los operadores implicados en el comercio intracomunitario deben por tanto:

- Estar **censados** a efectos de IVA en el o los Estados miembros en los que efectúan operaciones sujetas a gravamen en el marco de las transacciones intracomunitarias.
- **Expedir facturas** por las entregas intracomunitarias de bienes en las que consten su número de identificación y el de su cliente.
- Cumplimentar la **declaración periódica** de IVA con la indicación del valor de las entregas y adquisiciones intracomunitarias.
- Presentar un **estado recapitulativo** en el que hagan constar el número de identificación a efectos de IVA y el valor de las **entregas** de bienes realizadas para cada uno de sus clientes identificados en un Estado miembro distinto al suyo, durante el período de declaración (en general, el trimestre). En algunos Estados miembros, como España, la legislación interna ha establecido también la obligación de declarar las **adquisiciones** intracomunitarias realizadas.

A tal fin, el Reglamento (CEE) número 218/92 define los procedimientos relativos a dichos intercambios así como a las solicitudes complementarias de información.

El Reglamento desarrolla dos modalidades de intercambio de información:

- Información censal sobre sujetos pasivos.
- Información sobre transacciones intracomunitarias.

A. Información censal.

El régimen general para las entregas y adquisiciones intracomunitarias se aplica cuando ambos contribuyentes son sujetos pasivos del IVA, es decir, están identificados como tales en los Estados miembros respectivos; y supone la exigencia del IVA en destino, declarando exenta la entrega y sujeta la adquisición.

Para garantizar el correcto funcionamiento del sistema, el Reglamento establece en el artículo 6.º que los Estados miembros deben crear y mantener una base de datos electrónica en la que se incluirá un registro de personas a las que se les haya asignado un número de identificación a efectos del IVA. Cada Estado debe facilitar a la mayor brevedad:

- Confirmación de la validez del número de identificación.
- Nombre y domicilio del sujeto pasivo al que se le ha asignado un número de identificación.
- Cuando así se solicite, deberá proporcionarse la fecha de asignación, y en su caso, la fecha de baja del número de identificación.

B. Información sobre las transacciones intracomunitarias.

El artículo 4.º del Reglamento establece, con carácter mínimo, el contenido de la información disponible:

- El NIF de quien efectúa la entrega.
- El NIF del adquirente.
- El importe total de las entregas realizadas durante el trimestre expresado en la moneda del Estado miembro que facilita la información.

3. El sistema de intercambio de información.

Uno de los objetivos esenciales del reglamento de cooperación administrativa era la instauración, por parte de los Estados miembros y la Comisión, de un **sistema eficaz** de almacenamiento y transmisión electrónico de determinados datos referentes a las transacciones intracomunitarias con vistas al control del IVA. La información se ha incorporado a una base de datos específica: **VIES** (*VAT Information Exchange System*). La autoridad competente de cada Estado miembro dispone de una base de datos electrónica en la que figura un registro de las personas a las que les ha sido asignado un número de identificación a efectos de IVA en el país. Dicha autoridad debe velar por que las personas interesadas en las entregas de bienes o prestaciones de servicios intracomunitarias estén autorizadas a obtener confirmación de la validez del número de IVA de una persona determinada.

Los Estados miembros, adoptaron por unanimidad, mantener el mayor control posible sobre la red y evitar problemas relacionados con la confidencialidad, que hubieran podido plantearse con un sistema más centralizado. El principio adoptado en la configuración del sistema VIES es, por tanto, el de la **distribución del sistema de información**. Ello significa que los datos permanecen almacenados donde se elaboran (en cada Estado miembro) y pueden obtenerse por métodos uniformes de acceso, independientes de los puntos de consulta y respuesta. Esta configuración hace posible, en particular:

- La no duplicación de los datos, lo que facilita la gestión de las bases de datos.
- El aprovechamiento de las infraestructuras informáticas de los Estados miembros, del que se deriva una importante reducción de los costes de realización del proyecto y la integración del sistema intracomunitario de datos sobre el IVA con el sistema nacional.
- La fácil aceptación entre los funcionarios de los Estados miembros del nuevo sistema informático, al permitirles emplear los mismos métodos de acceso a la información que los que se utilizan para los datos nacionales.
- La reducción al mínimo de los costes de formación y mantenimiento en los Estados miembros.
- La clara delimitación de las medidas que corresponde tomar a los Estados miembros y las que corresponde tomar de forma centralizada a la Comisión, poniendo así en práctica el **principio de subsidiariedad**.

4. El procedimiento de intercambio de información.

El artículo 6.º del Reglamento (CEE) número 218/92 impone una serie de obligaciones a las Administraciones de los Estados miembros, tanto con respecto a las demás como con respecto a sus operadores censados.

El artículo 4.º del Reglamento establece que cada Estado miembro disponga de una base de datos electrónica en la que almacene y procese la información recogida en los estados recapitulativos presentados por los proveedores intracomunitarios en su territorio. En él se contemplan tres niveles de intercambio:

PRIMER NIVEL

Conforme se establece en el artículo 4.º 2 del Reglamento, que la autoridad competente de un Estado miembro obtendrá automática e inmediatamente, de cada uno de los demás Estados miembros, la siguiente información:

- El número de identificación a efectos del IVA, y
- El valor total de todas las entregas que se han hecho desde el Estado miembro consultado. Esta información viene expresada en la moneda del país que realiza las entregas y referida a los trimestres naturales que se consultan.

SEGUNDO NIVEL

Conforme al artículo 4.º 3, cuando un Estado miembro lo considere necesario para controlar las adquisiciones intracomunitarias, y con la única finalidad de combatir el fraude, tendrá acceso directo a:

- El número de identificación de los empresarios que realizaron las entregas a que se refiere el segundo guión del primer nivel.
- El importe de las entregas que realizó cada empresario.

TERCER NIVEL

Si la información facilitada fuera insuficiente, la autoridad competente de un Estado miembro podrá solicitar en todo momento y para casos específicos una información más amplia. En la respuesta se hará constar, como mínimo, los números, fechas y los importes de las facturas correspondientes a las transacciones solicitadas.

El intercambio de información se realiza de forma automática en los dos primeros niveles, en tanto que para el tercero se requiere la utilización de peticiones de información de forma tradicional, pero que se están llevando a cabo a través del sistema de correo electrónico.

Se han adoptado, asimismo, una serie de métodos para introducir correcciones en los datos ya transmitidos. La rectificación puede emanar de la Administración (control de contabilidad, error material) o del contribuyente (declaración voluntaria). Por otro lado, están previstos dos indicadores para señalar que la información transmitida se refiere a operaciones de ejecución de obra o se deriva de estados recapitulativos que no son trimestrales. Por último, los datos relativos a operaciones triangulares en las que intervienen tres sujetos pasivos censados en tres Estados miembros distintos y de acuerdo con las disposiciones de la Directiva 92/111/CEE, figuran en un campo independiente, distinguiéndose así de los correspondientes a transacciones normales.

5. Asistencia mutua en la recaudación.

En el caso de existir deudas a cobrar a sujetos pasivos no establecidos en el país acreedor existe ya un instrumento jurídico comunitario de asistencia mutua en materia de recaudación (Directiva 76/308/CEE). Los Estados miembros han manifestado también su interés por esta cuestión, y será analizada en el futuro en relación con el concepto de responsable del pago del impuesto.

IV. DIRECTIVAS MÁS IMPORTANTES

- PRIMERA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.
- SEXTA DIRECTIVA DEL CONSEJO 77/388/CEE, 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 IVA: base imponible uniforme-.
- OCTAVA DIRECTIVA DEL CONSEJO 79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país.
- DÉCIMA DIRECTIVA DEL CONSEJO 84/386/CEE, de 31 de julio de 1984, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios -aplicación del IVA al arrendamiento de bienes muebles corporales-.
- DECIMOTERCERA DIRECTIVA DEL CONSEJO 86/560/CEE, de 17 de noviembre de 1986, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios -modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad-.
- DIRECTIVA DEL CONSEJO 91/680/CEE, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del IVA y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE.
- DIRECTIVA DEL CONSEJO 92/77/CEE, de 19 de octubre de 1992, que completa el sistema común del IVA.
- DIRECTIVA 94/5/CE, de 14 de febrero de 1994, relativa al Régimen aplicable a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- DIRECTIVA 95/7/CE, de 10 de abril de 1995, relativa a medidas de simplificación del IVA.

V. INFORMES Y REGLAMENTOS

- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO Y AL PARLAMENTO EUROPEO. *Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades impositivas de las operaciones efectuadas por sujetos pasivos no establecidos*. Comisión de las Comunidades Europeas. COM (94) 471 final. Bruselas 3 de noviembre de 1994.
- INFORME DE LA COMISIÓN AL CONSEJO Y AL PARLAMENTO EUROPEO. *Aplicación del Reglamento (CEE) núm. 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA)*. Comisión de las Comunidades Europeas. COM (94) 262 final. Bruselas 23 de junio de 1994.
- INFORME DE LA COMISIÓN AL CONSEJO. *Armonización de las disposiciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: base imponible uniforme*. Comisión de las Comunidades Europeas. COM (94) 584 final. Bruselas 13 de diciembre de 1994.
- *Reglamento (CEE) núm. 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA)*. Diario Oficial núm. L 24/1. 1 de febrero de 1992.
- INFORME DE LA COMISIÓN AL CONSEJO Y AL PARLAMENTO EUROPEO. *Sobre el funcionamiento del régimen transitorio de tributación por IVA del comercio intracomunitario*. Comisión de las Comunidades Europeas. COM (94) 515 final. Bruselas 23 de noviembre de 1994.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- CARBAJO VASCO, DOMINGO (1992): «Las próximas modificaciones legislativas en el Impuesto sobre el Valor Añadido Español». *Revista Impuestos*. Tomo I.
- CAYÓN GALIARDO, A.; FALCÓN y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, F. (1990): «La armonización fiscal en la CEE y el Sistema Tributario Español: incidencia y convergencia». Instituto de Estudios Fiscales.
- CORONA RAMÓN, JUAN FRANCISCO (1990): «La armonización de los impuestos en Europa: problemas actuales y perspectivas para los años noventa». Instituto de Estudios Fiscales. Monografía núm. 84.
- DOCAVO ALBERTI, LUIS (1991): «El régimen transitorio del Impuesto sobre el Valor Añadido, ante la perspectiva del mercado interior». *Revista Impuestos*. Tomo I.

- GÓMEZ ARAGÓN, DAVID (1993): «Las operaciones triangulares intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido». *Cuadernos de Actualidad* 10/93.
- GÓMEZ JIMÉNEZ, IGNACIO LUIS (1994): «Un análisis sobre el lugar de realización del hecho imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido». *Crónica Tributaria*, núm. 70/1994.
- GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, JULIO (1994): «Presente y futuro del intercambio de información y la asistencia mutua en las relaciones fiscales internacionales». Instituto de Estudios Fiscales. *Crónica Tributaria*, núm. 71/1994.
- MATA SIERRA, MARÍA TERESA (1993): «La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea». *Lex Nova*.
- OGEA MARTÍNEZ OROZCO, MODESTO (1993): «IVA aplicable a las operaciones triangulares». *Carta Tributaria*, núm. 178.
- PELECHÁ ZOZAYA, FRANCISCO (1994): «Hacienda Pública y Derecho Comunitario». Manuales de la Escuela de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales.
- RUIZ CAÑETE, OLGA (1994): «Tratamiento de las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el nuevo IVA español». *Crónica Tributaria*, núm. 69/1994.
- TERRA, BEN J.M. (1994): «El IVA como catalizador del comercio internacional. El proceso comunitario de armonización». *Información Comercial Española*, núm. 730.
- VAN THIEL, SERVAAS (1990): «La Europa de 1992: nuevas propuestas sobre los impuestos indirectos en el mercado interior». *Revista Impuestos*. Tomo I.
- VAN THIEL, SERVAAS (1994): «Las excepciones transitorias de la sexta y de la decimoctava Directivas sobre el IVA. Informe de la comisión y propuesta de Directiva 18 bis». *Revista Impuestos*, núm. 6.
- VARELA SUÁREZ, JOSÉ RAMÓN (1993): «Operaciones intracomunitarias». *Carta Tributaria*, núm. 183.
- VARIOS AUTORES (1995): *Manual de Hacienda Pública*. Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales.
- VARIOS AUTORES (1995): «Una aproximación al coste recaudatorio de la tributación por IVA en origen». Área de Estadística. (Papeles de Trabajo núm. 7/95). Instituto de Estudios Fiscales.
- VARIOS AUTORES (1993): *Impuesto sobre el Valor Añadido. Tercera edición actualizada*. Escuela de la Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales.