

## DEL AJUSTE FISCAL EN FRONTERA AL MERCADO INTERIOR COMUNITARIO

Julián IBÁÑEZ CASADO

Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Valladolid.

La Comunidad Europea, tanto en la redacción del Acta Única Europea como en los acuerdos fundacionales del Tratado de Roma, pretendía constituirse en términos de mercado común, de acuerdo a unos postulados de integración económica que exigen la libre circulación de mercancías dentro de su territorio.

Por consiguiente, en ambas disposiciones se traduce un modelo que recoge el planteamiento de un espacio con libertad de movimientos de bienes; la diferencia estriba en que el Tratado fundacional preconiza la práctica de unos ajustes fiscales en las fronteras intracomunitarias y el acta única requiere la supresión de controles para el paso de mercancías entre Estados miembros, a semejanza de lo que ocurre dentro del propio Estado.

Ahora bien, en primer lugar, si se quiere que un mercado supranacional funcione como un auténtico mercado común, se hace indispensable eliminar las distancias que inciden sobre los precios de los productos, o sea, logrando neutralidad exterior.

En este sentido, ya el Tratado de Roma rechaza un tributo de naturaleza acumulativa porque la imposibilidad de conocer con precisión la carga impositiva que conlleva el precio final del producto servía de base, generalmente, para fomentar la exportación o contraer la importación. Efectivamente, sin ir más lejos, en el caso español la Desgravación Fiscal a la Exportación o el Impuesto Compensación Gravámenes Interiores cumplieron a la perfección tal cometido.

Como quiera que aquella carga tributaria estaba vinculada a las distintas transacciones por las que pasase un bien, dentro de los procesos de producción y distribución, resultaba que cuanto mayor era el número de compras - ventas más cuota final soportaba el objeto motivo de gravamen y, sin embargo, ese mismo bien que se hubiese transferido directamente del fabricante a la frontera solamente habría devengado una liquidación impositiva. Ante esta realidad, el cálculo de la devolución de los impuestos indirectos soportados en el ámbito nacional era una tarea arbitraria.

Por contra, el método del valor añadido, como mecanismo que en el comercio interior procura hacer recaer el impuesto que paga el consumidor final en el porcentaje previsto, permite efectuar la desgravación en frontera con mayor precisión, gracias a su neutralidad y, por consiguiente, a la ausencia de distorsiones. La competitividad exterior es una cuestión exclusiva de la empresa exportadora, alejada de otras consideraciones fiscales.

Al exportar no se repercute el impuesto (exención) y el exportador conserva el derecho al crédito fiscal por el IVA soportado en sus adquisiciones. Por otro lado, al importar se aplica el IVA sobre el valor en aduana con el porcentaje correspondiente al país receptor.

### 1. GRAVAMEN EN EL PAIS DE ORIGEN

Ahora bien, el control de esta forma de actuar fiscal requiere la comprobación de que las mercancías abandonan el Estado que las desgrava y de la introducción en el país donde se van a consumir, es decir, exige el mantenimiento de los controles en las fronteras para poder producirse los necesarios ajustes fiscales.

Ello es debido a la existencia de sistemas fiscales diferentes en cada uno de los Estados Miembros de la C.E. y que a la postre implica adoptar el principio del gravamen en destino: Las mercancías que salen de un Estado comunitario con destino a otro (miembro o no) son desgravadas de la imposición indirecta que han soportado en el país de partida y sometidas a la fiscalidad existente en el país de recepción.

En segundo lugar, el siguiente paso que conducirá a una auténtica armonización fiscal viene dado cuando en 1986 se firma, en Luxemburgo, el Acta Unica Europea; a través de la cual se ponen los cimientos del edificio que albergará los principios que deben regir el mercado único europeo.

En este sentido, el artículo 17, modificando el artículo 99 del Tratado de Roma, señala: "El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios... en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior en el plazo antes dicho" (se refiere a un espacio temporal que concluye el 31 de diciembre de 1.992).

Establecido el objetivo a perseguir, el Libro Blanco,

presentado por la Comisión en el mismo año, postula que los bienes, servicios y personas circulen libremente de un Estado miembro a otro y para ello es necesario que se eliminen en las fronteras aquellos controles cuyo planteamiento consista en la recaudación de los ingresos fiscales que los Estados miembros procuran obtener gracias a los impuestos indirectos.

De esta forma, cuando en el repetido año se plantea la meta del mercado único se aspira a pasar del gravamen en destino al gravamen en origen. Este último método comporta el que los vendedores exporten con su correspondiente IVA, al igual que lo hacen en el interior del país, y que los compradores importen con el IVA del Estado emisor.

Así se conseguirá la supresión de las barreras aduaneras, en su sentido más amplio, por lo cual el ajuste fiscal en frontera, anteriormente expuesto, ya no se requerirá.

Según se ha resaltado, la Comunidad Europea debe estar presidida por el principio de libertad de movimientos de capitales, bienes y personas. Dichos movimientos requieren la utilización de unos medios de locomoción, para los cuales se hace necesario abrir un proceso armonizador en pro de un mercado único en los transportes, tanto de viajeros como de mercancías.

Recientemente, 30 de setiembre de 1992, dos propuestas de Directiva han aparecido para regular tal mercado en el campo fiscal. Por un lado, se establece el IVA tipo cero para las tarifas de transporte internacional de viajeros y, por otro, se incrementa el importe de un tributo sobre la circulación de camiones, cuyo peso bruto sea de cuarenta o más toneladas, dedicados al transporte de mercancías, en un 35% (de 691 ecus a 929 ecus, como mínimo).

De esta forma, los transportes en tren, autocar o taxi, cuando el viaje implique salir del territorio nacional hacia otro Estado comunitario o país tercero, carecerán de impuesto. En España, actualmente, se aplica el tipo cero en los billetes de vuelos o barcos internacionales, mientras que en los trenes, autocares o taxis el tipo es el reducido. Con esta medida, entonces, saldrán beneficiados los consumidores comunitarios, la industria turística y los propios transportistas. Las fechas de puesta en práctica de las mencionadas propuestas serán, para el transporte internacional de viajeros el próximo 1 de enero de 1993; y para la circulación de camiones antes del comienzo de 1994, como paso previo a la previsible igualación de tarifas en 1998, en aras a conseguir que los usuarios de las infraestructuras, financien directamente el coste de las mismas.

## 2. SISTEMA DE COMPENSACION

Anteriormente nos hemos referido al libre tráfico de bienes y personas; pero para ello, como medida fundamental, se exige aproximar los tipos de gravamen de la imposición indirecta, constituida, básicamente, por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y los Impuestos Especiales o accisas en términos comunitarios.

¿Por qué es imprescindible dicha armonización fiscal comunitaria?

En el tráfico comercial un sujeto pasivo del IVA que adquiere bienes en otro Estado miembro pagaría la cuota impositiva y recibiría la factura con el correspondiente tributo repercutido. Más adelante solicita la devolución o bien deduce la cuota soportada pero, ya en su propio Estado.

Y en el tráfico de viajeros, al pasarse de una admisión en franquicia con unos límites cuantitativos determinados a una plena libertad de circulación con supresión de las actuales franquicias, por innecesarias, propicia la comisión de abusos en los residentes transfronterizos, especialmente.

Pero la aplicación del gravamen en origen ocasiona una doble problemática. De una parte, el propio concepto del IVA nos conduce a aplicar un impuesto general sobre el consumo y el lugar donde se realiza tal acto es en el país de destino y, obviamente, no donde se produce el objeto de gravamen. Por otro lado, teniendo en cuenta que la recaudación derivada del impuesto es importante fuente de ingresos en los presupuestos estatales, una percepción en origen representaría una fuente adicional de recursos de los países exportadores, en detrimento de los países con tasa de cobertura exterior negativa.

Efectivamente, el IVA es un impuesto indirecto sobre el volumen de ventas, entonces el total del IVA facturado corresponde al país en el cual tiene lugar el consumo final del bien independientemente de su sitio de fabricación. Dicho en otras palabras, los ingresos derivados de la aplicación de dicho impuesto corresponden al país de destino final del bien.

En un sistema en el que prevalece el criterio de destino, el IVA facturado en la exportación se aplica en el Estado y al tipo correspondiente al país de destino final de la misma. En un sistema inverso, cuando se aplica el criterio de origen, el lugar donde se repercute el IVA no coincide con la demarcación donde se deduce el IVA soportado y por lo tanto difiere del lugar donde dicho impuesto debería ser recabado.

Por consiguiente, debido a razones de tipo conceptual y presupuestario, y porque nunca en la realidad habra ocasión de lograrse un equilibrio en los flujos comerciales intracomunitarios, es necesario establecer un sistema de compensación, conocido en los medios comunitarios como mecanismo clearing house, que permita que las cuotas repercutidas e ingresadas en un país miembro en concepto de exportación sean devueltas a los otros Estados miembros en los que las cuotas van a ser deducidas y en los que va a producirse el consumo final. Logicamente, los calculos se efectuarán con periodicidad mensual y en términos netos como diferencia entre IVAs percibidos y deducidos por cada Estado y frente a cada uno de los demás miembros.

### 3. REGIMEN TRANSITORIO

La puesta en funcionamiento del nuevo procedimiento tributario, derivado de la supresión de los controles fiscales en frontera, cuya traducción a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido es el gravamen en el país de origen y el establecimiento de un sistema de compensación que transfiera los fondos hacia el país de consumo, acarrea enormes dificultades. Es por ello, que ha sido arbitrado un periodo transitorio comprendido entre el 1º de enero de 1.993 y el 31 de diciembre de 1.996.

Durante este tiempo, en el que ya se suprime todo proceso aduanero para la circulación de mercancías entre los Estados Miembros, el sistema de aplicación del IVA se caracterizará por lo siguiente:

a) Seguirá existiendo el principio de gravamen en el país de destino, siempre que el adquirente sea un sujeto pasivo del impuesto. Esto es, la entrega para transporte hacia otro país de la Comunidad estará exenta y la adquisición correspondiente da lugar a imposición en el país de llegada de las mercancías, siendo el impuesto exigible al propio destinatario.

b) Se establecen estos regímenes particulares:

Ventas de vehículos nuevos: Se gravarán en el país de matriculación.

Ventas a Distancia: Se gravarán en el país de destino de los productos.

Ventas a Organos Institucionales que no están sujetos al IVA, o a sujetos pasivos exentos, cuando superen los 35.000 ecus al año: Estarán sujetos al régimen que se aplicará a las operaciones entre sujetos pasivos del IVA.

c) Para prevenir los riesgos de fraude se posibilitará un control basado en la información que el Estado de destino

reciba de cada uno de los Estados de origen con respecto al importe total de las adquisiciones trimestrales de cada sujeto pasivo.

En definitiva, el régimen transitorio consiste en que la imposición de las operaciones intracomunitarias, que den lugar a transporte o expedición, se siga efectuando en el país de destino, pero definiendo la adquisición como nueva orientación imponible, de manera que se pueda eliminar toda referencia a la noción de importación y, por otro lado, recoger la operación realizada en el país de origen.

Asimismo, se sustituirán los controles materiales administrativos que conlleva una importación - exportación por la documentación habitual en el comercio, es decir, las facturas, eso sí con determinados requisitos formales para el control de los Estados miembros (especialmente la identificación fiscal del vendedor y del comprador).

Ahora bien, como quiera que las diferencias de tipos de gravamen existentes entre los países comunitarios ocasionan distorsiones en la libre competencia, de manera que el comprador pudiese realizar sus adquisiciones en el país donde el porcentaje impositivo aplicable fuera más bajo; se han establecido, dentro de tal régimen transitorio, una normas especiales para determinadas operaciones. Son éstas:

a) En las ventas por correspondencia a particulares, pero solamente cuando el vendedor tenga un volumen de negocios superior a un millón de ecus anuales, serán gravadas en el país de llegada de las mercancías.

b) Para los vehículos de turismo nuevos se atiende a la adquisición en el Estado miembro donde interviene la primera matriculación definitiva, y allí serán gravados. El amplio valor unitario de los mismos hace que se tome esta postura.

c) Las adquisiciones que efectúen las entidades institucionales no sujetas y los sujetos pasivos exentos, cuando su valor durante el año supere los indicados 35.000 ecus, quedan sujetas en el país de destino. A la misma conclusión se llega cuando el adquirente no cumpla tal condición cuantitativa, pero en este caso dicho sujeto tiene que optar por el gravamen en el país de recepción.

d) Las exportaciones que realicen las pequeñas y medianas empresas, acogidas al régimen de franquicia no van a tributar ni en el país de origen ni en el de llegada. Se aplica, por tanto, el mismo régimen tributario como si fuesen entregas efectuadas dentro del propio país.

#### 4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

A través de sendos Consejos de Ministros de Economía y Finanzas de la C.E., celebrados en los pasados días 10 y 24 de junio de 1991, se ha alcanzado un acuerdo, calificado de "político", por el que se admite la parte sustantiva de la armonización pero queda en suspenso su traducción en una Directiva comunitaria que obligue a acatar las decisiones técnicas, pues el Reino Unido se ha reservado su decisión hasta el momento en el que haya de votarse el texto normativo de la misma.

El Reino Unido se opone a la armonización fiscal, argumentando que deben ser las propias fuerzas del mercado las que señalen la aproximación de los tipos de gravamen en los distintos países. Esta postura no es muy fácilmente comprensible cuando las propuestas en materia de IVA (o de accisas, como más adelante se analizará) afectan negativamente a los intereses económicos británicos.

De cara al futuro es muy probable que esta actitud, aunque no se modifique, a la hora de la votación se convierta en abstención, lo que unido al comportamiento favorable de los restantes países, haga factible la aprobación de las directivas comunitarias en aquellas materias.

Los ministros de Economía y Finanzas de los países de la Comunidad Europea alcanzaron el cercano día 27 de julio de 1992 un acuerdo para el establecimiento de un tipo normal del IVA del 15%, que se aplicará desde 1-1-93 hasta 31-12-96. Este porcentaje se renegociará antes de que finalice el año 1995, con lo que se salva así la oposición que Gran Bretaña venía presentando, al pretender que no existiera una cuantía mínima para el tipo normal a partir de 1997.

Por consiguiente, la propuesta de armonización fiscal muy bien puede establecer un tipo normal del IVA del 15%, complementado con un tipo reducido del 5%. Durante un periodo transitorio, que finalizaría el último día de 1996, se mantendrían los tipos de gravámenes inferiores al tipo reducido en los países que ya se encuentran en tal situación, incluido el tipo cero, y se autorizaría a aquellos países cuyo tipo normal se viese incrementando a incorporar un tipo superreducido, para determinados bienes y servicios que se sitúan entre el 0 y 5%.

Si lo señalado en el párrafo anterior es plasmado en Directiva supondría para España la subida de dos puntos porcentuales en el tipo normal del Impuesto (aunque desde el día uno de agosto de este año por motivos meramente recaudatorios ya se ha hecho tal aumento); la desaparición

del tipo incrementado, fijado en el 28%, y la rebaja del actual tipo reducido para algunos productos (alimentos para personas y ganado, libros, prensa, productos farmacéuticos, ropa y calzado para niños, vivienda, garajes anexos, material sanitario, material escolar y vehículos de invalidos, principalmente).

La eliminación del tipo incrementado no tendrá efecto real en el caso de los automóviles de turismo, puesto que la transformación del tipo de gravamen del 28% al normal del 15% se va a ver compensada con un nuevo impuesto, sobre el registro de automóviles o impropiamente llamado tasa de matriculación, representado en un porcentaje del 13% .

Eso sí, cabe una esperanza, totalmente lógica, de que este novedoso impuesto no tenga naturaleza acumulativa con respecto al IVA, conducente a aumentar la presión fiscal sobre el vehículo matriculado hasta el 29'94% (casi dos puntos más que en la actualidad). Para que esto no ocurra, las bases imposables en el IVA y en el impuesto de matriculación tienen que ser la mismas, o sea, el precio franco fábrica o franco frontera para los coches de importación.

En consecuencia, la fiscalidad global de los turismos seguirá estando en un nivel del 28% y, por tanto, una de las más altas de las existentes en los países comunitarios.

Además, el Impuesto sobre el Registro de Automóviles tiene diferencias significativas con lo que ha sido la fiscalidad tradicional de los distintos tipos de vehículos, sometiendo a un gravamen único a vehículos industriales que nunca han sido tratados como tales a efectos del tipo incrementado en el IVA.

De esta forma, los vehículos todo terreno con un precio fábrica o en frontera igual o inferior a 3.244.500 pesetas y de transportes de mercancías o pasajeros con altura inferior a 1'80 metros y pasaje de menos de nueve personas, que hasta ahora por ser considerados de uso industrial sufragan el tipo normal, pueden, si no se les declara exentos en el nuevo impuesto, alcanzar el gravamen global del 28 % .

## 5. IMPUESTOS ESPECIALES

Si con el Impuesto sobre el Valor Añadido se requiere la existencia de un período transitorio, la regulación de los Impuestos Especiales, a partir del 1 de enero de 1.993, tiene un carácter definitivo. El conjunto de medidas que se pondrán en acción pueden reconducirse a dos áreas de actuación: aproximación de tipos impositivos y armonización



de las estructuras de cada uno de los impuestos configurantes de las "accisas" (productos petrolíferos, labores del tabaco y bebidas alcohólicas) a la vez que el establecimiento de unas reglas comunes para los mismos.

Asimismo, con independencia del tráfico efectuado por los particulares, la circulación intracomunitaria de dichos bienes se efectuarán en régimen suspensivo, por lo que los impuestos se liquidarán en el país de consumo a los tipos de gravamen imperantes en este último.

Como última característica de funcionamiento hay que citar que el expedidor tendrá la consideración de operador autorizado para almacenar los productos en suspensión del impuesto hasta el momento de la puesta en consumo. El destinatario será también normalmente otro operador autorizado que recibe, almacena y puede expedir, en su caso, los productos con suspensión del impuesto.

Volviendo al "acuerdo político" de finales de junio de 1.991, por lo que respecta a los Impuestos Especiales, las decisiones tomadas se reconducen a los siguientes puntos:

a) Con respecto al tema del vino, la Comisión propuso un tipo cero para los vinos de mesa y un 17% para los espumosos, mientras que la postura española era que unos y otros fuesen al tipo cero y dejar fuera de control a los pequeños productores.

Al final se aceptó el gravamen cero, o en su caso, un tipo simbólico que pudiera ser del 0,5% o el 1%; en favor de las tesis sustentadas por España, Francia, Italia, Grecia y Alemania.

b) Atendiendo al principio de que la aproximación de tipos impositivos tiene que efectuarse en base a tipos mínimos para la mayoría de los productos o de intervalos para aquellos otros que no cabe considerar de consumo final, se acordaron los tipos aplicables a la cerveza, tabaco y carburante (fuel-oil pesado y gasolina)

c) Por último, el fuel-oil doméstico se verá afectado por el tipo y se aplazó la decisión respecto a las bebidas de alta graduación.

Precisamente ese acuerdo de finales de julio de 1992, al que anteriormente se ha hecho referencia, recoge un gravamen mínimo por el Impuesto sobre Alcoholes y bebidas espirituosas, fijado en 550 ecus por hectolitro. España prestó su conformidad al acuerdo con la reserva de que previamente se habrá de solucionar el contencioso existente con Gran Bretaña entre el vino de Jerez, gravado con 256

libras por hectolitro, y el sherry inglés, con cien libras menos. A su vez, Francia hizo también una reserva al pretender que se fije algún tipo de gravamen sobre el vino, como medida de control del mismo.