
estudios

EL I.V.A. COMUNITARIO SISTEMA APLICABLE PARA 1993*

Josep SANTACANA JUBILLAR

Ldo. en CC. Económicas. Prof. Mercantil
Miembro de la AEDAF

1. El contexto.

El final de las formalidades fiscales ligadas al paso de las fronteras intracomunitarias lleva a permitir los libres movimientos entre personas y mercancías entre los estados miembros en la forma prevista en el Acta Unica Europea.

En términos fiscales son esencialmente el IVA y los impuestos especiales o accisas los impuestos afectados.

La obtención del objetivo fijado requiere un cambio fundamental en el tratamiento impositivo de las mercancías rompiendo el lazo existente entre la carga impositiva y la entrada física de mercancías en el territorio fiscal de cada estado miembro. Esto requiere decir que se necesita rehacer o redefinir los regímenes fiscales de los principios del libre movimiento.

2. Principales características del nuevo régimen de IVA.

Lo que sigue pasa a detallar las principales características del nuevo régimen. Los detalles específicos se desarrollarán en las notas anexas.

Las nuevas reglas que regirán el IVA comunitario serán aplicables a partir de enero de 1993. Se encuentran contenidas en la directiva del Consejo 91/680/CEE¹ que modifica la 6ª directiva del IVA.²

(*) Conferencia desarrollada por el autor en las V Jornadas de Estudio Catalano-Baleares (octubre, 1992).

1. DOC 376 31/12/91

2. Directiva consejo 73/388/CEE 17/5/77 DOC 145 13/6/77

estudios

Las nuevas reglas tienen carácter transitorio y se ha de entender que darán lugar a un régimen definitivo aplicable a partir de 1 de enero de 1997.

Bajo este régimen transitorio las ventas intracomunitarias entre la mayor parte de los operadores se gravarán en base al comprador en el país de destino de las mercancías.

En el régimen definitivo a partir de 1997 las ventas serán gravadas en función del vendedor en el país de origen.

El régimen transitorio acaba con el sistema de carga del IVA a la importación entre los estados miembros y como consecuencia requiere un nuevo sistema para asegurar el pago del IVA sobre las mercancías que se mueven entre los estados. El nuevo régimen puede dividirse en tres tipos básicos de transacciones, que son:

- Ventas de empresa a empresa.
- Ventas a operadores no sujetos al IVA sobre sus ventas.
- Ventas a personas físicas.

Adicionalmente, el nuevo régimen comporta un número limitado de casos especiales de tratamiento y los cambios consiguientes para el comercio con terceros países, no comunitarios.

3. Empresa a empresa.

a) Empresa.

A los efectos de esta exposición una empresa se entiende como tal por considerarla como imponible por IVA; esto quiere decir una empresa sujeta a IVA por sus ventas que tiene como consecuencia un derecho de deducción por el IVA que le haya sido facturado, que hace declaraciones regulares por IVA a las autoridades fiscales y que dispone de un número de registro de IVA.

A las ventas entre estas empresas el principio de tributación al estado miembro de destino de mercancías se aplicará de la siguiente manera:

b) El vendedor.

El vendedor considerará exentas las ventas que realice a sus clientes de otro estado miembro. La exención indicada está sujeta a dos condiciones:

- las mercancías han de pasar físicamente de un estado miembro a otro, y
- el cliente tiene que estar registrado a los efectos de IVA;

como consecuencia el comprador tiene que indicar al vendedor su número de registro de IVA.

El vendedor llevará a cabo sus declaraciones periódicas de IVA indicando los números de IVA de sus clientes de otros estados miembros junto con el valor total de sus ventas a cada uno de ellos durante el período.

Josep Santacana Jubillar

Las facturas que emitirá por las transacciones mostrarán su número de IVA y el número de IVA de su cliente al mismo tiempo que todos los detalles normales requeridos para cualquier factura en la legislación de IVA específica de su país.

c) El comprador.

El comprador tendrá en consideración el IVA a la hora de contabilizar su factura como una «adquisición».

Declarará el total de estas adquisiciones en una casilla separada en su declaración normal de IVA y procederá a su deducción en la misma declaración. Los estados miembros pueden ejercer la opción de requerir declaraciones periódicas separadas de compras similares a las que los vendedores deben efectuar.

INTERCAMBIOS DE INFORMACION.

Las Administraciones Fiscales intercambiarán la información que obtengan sobre ventas intracomunitarias a través de una red computerizada para asegurar el adecuado control de IVA en la forma adecuada.

Esta red permitirá a las administraciones el mantenimiento de base de datos con los números de IVA permitiendo a los vendedores obtener la confirmación de la situación respecto del IVA de sus compradores.

4. Ventas a operadores no sujetos al IVA.

En la medida en que realicen compras intracomunitarias de valor significativo, las entidades o empresas exentas de IVA (por ejemplo, con bancos y empresas aseguradoras) así como las personas no gravables legalmente (especialmente bienes públicos u organizaciones públicas) serán tratadas a efectos del IVA para las adquisiciones como si fuesen íntegramente gravables. El límite a partir del que este tratamiento tendrá lugar será decidido por cada estado miembro pero tendrá un punto de partida mínimo de 10.000 Ecus por año.

Cuando estas personas o entidades indicadas realicen compras intracomunitarias por encima de este límite precisarán disponer de un número de IVA para sus transacciones.

5. Ventas a personas físicas.

Las personas físicas que viajen de un estado miembro a otro y adquieran mercancías pagarán IVA en el lugar en el que compren las mercancías y no estarán sujetas a IVA cuando vuelvan a su propio país. El tratamiento del IVA en estos casos, es el mismo aplicable a las ventas de los residentes en el estado miembro donde la compra se realiza.

estudios

Adicionalmente, las personas físicas que cambien de residencia o que viajen generalmente con bienes necesarios para su uso personal o regalos no están sujetas a IVA ni a las formalidades aduaneras cuando pasen de un estado miembro a otro.

Las ventas sin impuestos (Duty free) continuarán existiendo en los puertos y aeropuertos a los efectos del comercio intracomunitario hasta el 30/6/99. Estas ventas estarán sujetas a los mismos límites aplicables hoy en día a los viajeros provenientes de estados no comunitarios. Estos límites serán aplicables en el momento de la venta.

6. Regímenes especiales.

a) Medios de transporte nuevos.

Un régimen especial se aplicará a los medios de transporte nuevos vendidos entre un estado miembro y otro, independientemente de las compras-ventas hechas por sujetos al IVA de los diferentes estados.

Se refiere a la compra de un automóvil nuevo realizada por una persona física y que será gravada en el país de destino que, como regla general, será el país en el que el automóvil será registrado para su utilización.

Son objeto de este régimen especial de transporte nuevo automóviles, aeronaves, barcos y motocicletas. La definición cubre los casos en los que los medios de transporte han sido usados por un corto período de tiempo con el objeto de evitar el abuso de este régimen.

Concretamente, la definición de un medio nuevo de transporte sería la siguiente:

- Barcos por encima de los 7'5 m de longitud,
- aeronaves con un peso superior a 1550 kg,
- automóviles y otros medios de transporte motorizados terrestres con un motor con capacidad superior a 45 cm³ o con una fuerza superior a 7'2 kw, cuando estos medios de transporte se entiendan para transportar personas o mercancías.

Los medios de transporte no serán considerados como nuevos en los siguientes casos:

- Cuando hayan sido entregados después de tres meses de su puesta en servicio.
- Hayan recorrido más de 3000 km en el caso de vehículos terrestres, navegado más de 100 horas en el caso de barcos, o volado más de 40 horas cuando se trate de aeronaves.

Como consecuencia, el nuevo régimen especial será de aplicación en el caso en que se cumplan todas estas condiciones.

b) Venta a distancia.

Cuando una empresa gravable o sujeta realiza ventas y toma a su cargo el transporte de las mercancías vendidas a operadores que no son sujetos registrados o son personas físicas no sujetas tendrá que:

- Cargar el IVA a su propio estado miembro si las ventas no sobrepasan el límite fijado en el estado miembro de destino (si bien podrá optar por el método de tributación en el estado miembro de destino).
- Cargar el IVA en el estado miembro de destino (si sus ventas sobrepasan los límites de este estado miembro).

El límite aplicable generalmente será de 100.000 Ecus por año. A pesar de esto, algunos de los estados miembros tendrán una opción para aplicar un límite de 35.000 Ecus.

El límite no se aplicará a las ventas de mercancías sujetas a impuestos especiales o accisas (aceites minerales, tabaco ni bebidas alcohólicas).

7. Comercio con los países no miembros de la CEE.

Las mercancías importadas de países no comunitarios continuarán sujetas a las reglas aduaneras y a las declaraciones pertinentes y estarán por tanto sujetas al IVA en la importación.

En el caso de que las mercancías transiten bajo sistema de regímenes suspensivos el IVA no dará lugar a tributación hasta el momento en que las mercancías dejen de estar bajo el régimen suspensivo.

Las mercancías exportadas a terceros estados serán consideradas exentas en la misma forma en que lo están en el momento actual.

Cuando los operadores comunitarios deseen introducir en el mercado normal de la Comunidad mercancías entrando en un estado miembro y enviándolas directamente para uso o consumo existirá un sistema simplificado de información. Este régimen se basará en una declaración periódica que efectuarán los operadores registrados para el comercio intracomunitario.

8. Aproximación de tipos de IVA en los estados miembros. **La armonización del tipo de IVA.**

El acuerdo político de junio de 1991 prevé la aplicación a 1/1/93 de un sistema de tipos que incluye además de la eliminación de los considerados como incrementados, la fijación de un límite inferior para el tipo general del 15%, y en el caso en que los estados miembros lo deseen uno o dos tipos reducidos de al menos el 5%. Como es sabido, este acuerdo, que prevé una situación transitoria para los tipos superreducidos o para los tipos 0 existentes en algunos estados está dando lugar a modificaciones en las aplicaciones de los tipos de IVA en los estados miembros. Los Consejos de Ministros y los Ministros de Economía y Finanzas están estudiando este tema para llegar a acuerdos definitivos a corto plazo.

estudios

NOTA Nº 1

TRANSACCIONES ENTRE EMPRESAS GRAVABLES EN LA COMUNIDAD.

1. EL CASO EN CUESTION.

Una empresa de un estado miembro vende mercancías que son transportadas a otra empresa de un estado miembro diferente. Las dos empresas tienen identificación de IVA y consiguientemente derechos a la deducción.

2. LA POSICION EN 1992.

Todas las mercancías que viajan entre los estados miembros son puntuadas a efectos del IVA en el momento de la exportación y de la importación por las oficinas aduaneras generalmente localizadas en las fronteras. El IVA se tiene que pagar sobre todas las importaciones en el momento en que éstas tienen lugar, separadamente del sistema utilizado para recaudación en el caso de ventas intranacionales.

3. LA POSICION EN 1993.

A partir de la iniciación del nuevo régimen transitorio las mercancías suministradas por una empresa de un estado miembro a otra empresa de un estado miembro diferente serán gravadas en el país donde las mercancías han sido transportadas, es decir, se seguirá el principio básico aplicado hoy en día de la tributación en el país de destino.

La recaudación del impuesto quedará ligada con el sistema nacional de recaudación de IVA del país de destino.

4. RESUMEN DE LAS IMPLICACIONES DEL NUEVO REGIMEN.

a) El vendedor.

El vendedor no cargará IVA si las mercancías son enviadas a otro estado miembro y su cliente es un sujeto registrado a los efectos del IVA.

Si las mercancías no salen del estado miembro del vendedor, se cargará el IVA de su estado correspondiente.

Independientemente de que las mercancías dejen o no el estado miembro del vendedor en cuanto el cliente no tenga un número de IVA que le acredite como registrado para estos efectos, el vendedor procederá a cargar el IVA aplicable en su propio estado.

b) El comprador.

El comprador deberá tomar en consideración el IVA en el estado miembro en el que las mercancías tienen el punto de llegada. Si no tiene un lugar de negocio concreto en este país, en tal caso el estado miembro en cuestión exigirá un

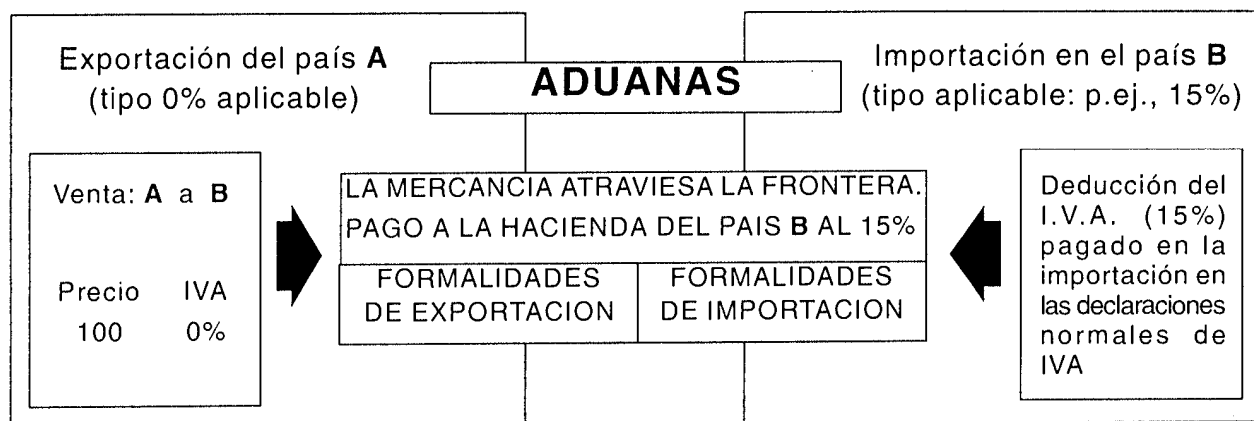
representante fiscal o alguna otra persona que se encargue de ocuparse de sus obligaciones respecto al IVA.

5. LAS VENTAJAS DEL NUEVO REGIMEN.

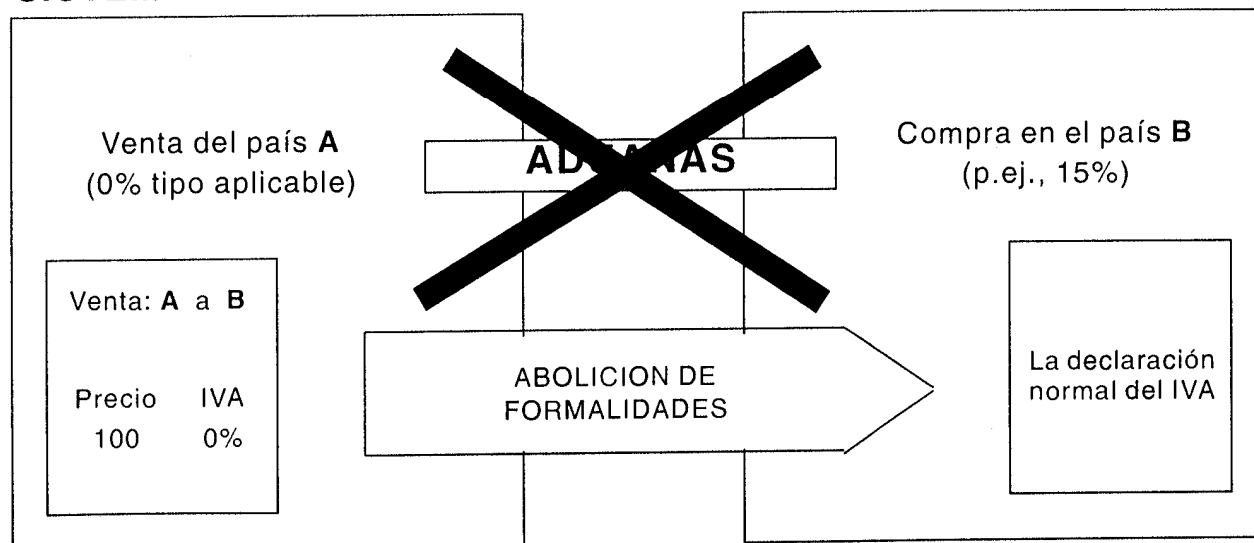
Para las empresas el nuevo sistema a aplicar en las ventas intracomunitarias significa:

- El final de un sistema de control documentado en las aduanas.
- El no tener que someter a las mercancías a los trámites aduaneros para examinarlas cada vez que una carga cruza de un estado a otro.
- Desaparición de los costos de prefinanciación para el IVA de las importaciones.
- El establecimiento de un sistema sencillo de control basado sobre documentos comerciales y la contabilidad.

FUNCIONAMIENTO DEL COMERCIO INTERNACIONAL EN 1992



SISTEMA APLICABLE A PARTIR DE 1993



estudios

El funcionamiento del nuevo régimen del IVA desde 1º de enero de 1993 para las operaciones intracomunitarias.

Preguntas/Respuestas

Situación actual

Nueva situación

¿Cuándo se paga el IVA en las transacciones comunitarias?

El IVA se paga en el momento de la importación para cada importación separada. La petición para la recuperación o deducción debe hacerse en las declaraciones del IVA.

Al IVA de la importación debe añadirse el IVA periódico declarado por las adquisiciones nacionales en los períodos oficiales (una vez al mes o al trimestre normalmente). La obligación y la deducción se aplican simultáneamente, en general, y por tanto no salen de la operación pagos netos del IVA por las operaciones indicadas.

¿A quién se paga el IVA?

El IVA se paga a las autoridades aduaneras en el estado miembro de destino (importación) que dispone de un sistema de recaudación separado para importaciones o adquisiciones nacionales.

El pago del IVA (o más bien podríamos decir la contabilización del IVA en la mayoría de los casos) la realiza el comprador a las autoridades responsables en el momento de hacer sus declaraciones en su propio país.

¿A qué tipo se ha de pagar el IVA? (La empresa A de un estado miembro A vende mercancías por 1000 Ecus a la empresa B en el estado miembro B.)

Al tipo del estado miembro de destino.

Al tipo del estado miembro de destino.

Vendedor:

I. Obligaciones.

Cumplimentar las declaraciones de aduanas para los efectos fiscales y estadísticos para cada operación.

– en la actualidad contiene 64 casillas que el comerciante tiene que completar incluyendo información como:

- consignatario
- clasificación tarifaria
- país de origen
- condiciones de entrega
- complementar el documento con 8 copias
- someter documentación administrativa a las aduanas
- presentar las mercancías para ser examinadas por las autoridades aduaneras si lo piden.

Vendedor:

I. Obligaciones.

Josep Santacana Jubillar

- preparar una factura
- guardar los documentos de aduanas y la documentación comercial como prueba de la exportación.

- incluir la venta en la declaración del IVA

II. IVA correspondiente:

- no se carga IVA

Comprador:**I. Requisitos:**

- cumplimentar las declaraciones de importación en la aduana con los documentos fiscales y estadísticos para cada consignación
- someter el documento administrativo a las aduanas y a la oficina de importación correspondiente
- presentar las mercancías para ser examinadas por las autoridades aduaneras cuando éstas lo requieran
- pagar o garantizar el IVA
- movilizar las mercancías para los controles aduaneros
- conservar los documentos administrativos como prueba de pago y justificación para la declaración posterior de IVA
- declarar la importación y proceder a la deducción de IVA en la próxima declaración periódica

II. IVA correspondiente

- $1000 \text{ Ecus} \times 15\% = 150 \text{ Ecus}$ a pagar en la importación recuperando el IVA en la subsiguiente declaración de IVA periódico.

- preparar una factura
- guardar la documentación comercial.

- identificar la venta en la declaración trimestral o periódica
- incluir la venta en la declaración del IVA

II. IVA correspondiente:

- no se carga IVA

Comprador:**I. Requisitos:**

- conservar los documentos comerciales
- declarar la compra en la declaración de IVA simultáneamente débito y crédito

II. IVA correspondiente

- $1000 \text{ Ecus} \times 15\% = 150 \text{ Ecus}$ a incluir como débito y crédito en la misma declaración periódica de IVA.

estudios

NOTA Nº 2

TRANSFERENCIA DE MERCANCÍAS.

1. ¿Qué se entiende por transferencia de mercancías?

Se trata de movimientos de mercancías efectuados entre dos estados miembros sin que una transacción de venta haya tenido lugar; las mercancías se despachan o transportan a otro estado miembro por una persona gravable a efectos de su negocio o empresa.

2. Situación de estos movimientos en 1992.

Por definición estos movimientos de mercancías se consideran normalmente como importaciones. Dan lugar a tributación en todos aquellos casos en que las mercancías no estén exentas bajo un régimen de admisión temporal, sujeto a la supervisión aduanera.

3. Situación en 1993.

En la gran mayoría de casos el único requisito será conservar evidencia suficiente de que estas mercancías no están presentes en la empresa del estado miembro de salida.

Sólo algunas operaciones concretas (por ejemplo, almacenamiento) constituirán operaciones gravables aunque serán consideradas exentas bajo determinadas condiciones.

4. Sistema previsto para 1993.

4.1. Las transferencias de mercancías serán tratadas como suministros intra-comunitarios.

Los casos más importantes son los que afectan a transferencias de mercancías consideradas como capital y las de mercancías que se envíen para almacenamiento a otro estado miembro:

a) En el caso de almacenamiento los movimientos de mercancías deberán ser posteriormente seguidos, dado que si pasan a ser stocks que subsiguientemente serán vendidos al estado miembro de llegada de la mercancías, serán gravadas en el estado de adquisición y por tanto tratadas como compras definitivas.

El estado miembro de llegada deberá ser informado, consiguientemente, de la presencia de estas mercancías en su territorio.

b) Las transferencias de mercancías como capital serán gravadas con el objetivo de evitar que estas mercancías (por ejemplo, un ordenador) puedan o no dar lugar a deducciones en el otro estado miembro y por tanto la operación finalmente no sea gravable en ningún lugar (por ejemplo, el caso de una transferencia de un Banco gravable en el país A a un Banco exento en el país B).

4.2. A pesar de todo esto, con el fin de facilitar las obligaciones de las personas o empresas gravables se han preparado disposiciones para exceptuar las adquisiciones intermedias. Esto sería el caso, por ejemplo, de las operaciones de almacenamiento indicadas con anterioridad en el caso en el que la intención sea devolver las mercancías a su punto de partida, o bien despacharlas o enviarlas a un estado miembro diferente. Esto permitirá a los estados miembros vigilar los movimientos de mercancías de este tipo sin sobrecargar las obligaciones de los comerciantes.

4.3. Finalmente, las transferencias de mercancías no son consideradas como operaciones gravables cuando se trate de:

- diferentes tipos de suministros que den lugar a gravamen en el país de destino,
- suministro de servicios relacionados con trabajos sobre las mercancías en el estado miembro de llegada (reparaciones),
- utilización temporal para suministrar un servicio al estado miembro de llegada,
- utilización temporal (sin sobrepasar los 24 meses) que corresponda a situaciones generalmente cubiertas por el procedimiento de admisión temporal.

5. *Alcance de los acuerdos.*

En todo caso cada vez se producen menos situaciones en las que la transferencia dé lugar a tributación en el país miembro de llegada.

En la gran mayoría de los casos la libertad de movimientos será garantizada por el requisito de llevar un determinado registro.

NOTA Nº 3

TRABAJOS POR ENCARGO.

1. *Situaciones cubiertas.*

Una empresa A de un estado miembro 1 envía materias primas a una empresa B en un estado miembro 2. Después de que el producto haya sido elaborado con la materia enviada, B devuelve los productos fabricados a A en el estado miembro 1 y factura a A el trabajo realizado.

2. *Operaciones a realizar.*

Las materias con las que el trabajo ha sido realizado:

- serán exportadas temporalmente desde el estado miembro 1 para «realización de proceso» a un estado miembro;
- será importado temporalmente al estado miembro 2 para «realización de proceso» en este estado miembro.

== estudios ==

Después que el trabajo contratado haya sido realizado, los materiales serán:

- devueltos desde el estado miembro 2. El estado miembro de la empresa que realiza el trabajo considerará exento el contrato de trabajo realizado y por consiguiente el proceso de realización se habrá terminado con la reexportación de las mercancías;

- reimportado en el estado miembro 1. El cliente A será gravado sobre las mercancías importadas. A través de esta tributación de las mercancías devueltas, el proceso de producción se habrá terminado.

El IVA con respecto a las mercancías reimportadas sobre las que se ha realizado el trabajo se cargará:

- sobre el valor del contrato de trabajo realizado,
- al tipo aplicable en las mercancías sobre las que el contrato ha sido llevado a cabo,
- sin tener en consideración si el contrato de trabajo se considera en el estado 1 como un suministro de mercancías (en tal caso sería aplicado el mismo tipo de IVA) o como un suministro de servicios (en tal caso el tipo de IVA sería diferente).

3. *Objetivos.*

Los objetivos del nuevo sistema de IVA son los siguientes:

- Evitar la doble tributación y la no tributación que aparecerían inevitablemente para los dos contratantes y estados miembros.

- Garantizar la neutralidad de la tributación por lo que se refiere al tipo de IVA, independientemente de si el contrato de trabajo ha sido llevado a cabo en otro estado miembro o fuera de la Comunidad.

- Mantener normativas especiales de tributación que tengan en cuenta la naturaleza específica del contrato por encargo (el contratado trabaja sobre materiales que le han sido confiados por su cliente y, la base imponible se limita al valor de contrato, dado que la operación obliga a devolver al cliente el producto elaborado a partir de los materiales que han sido suministrados).

- Asegurar (A) que el estado miembro del contratado tiene conocimiento de que las mercancías se encuentran localizadas en su territorio (vigilando las condiciones que determinan el estatus de la operación) y (B) que el estado miembro del cliente puede gravar correctamente las mercancías.

Las medidas transitorias adoptadas cubren sólo los contratos indicados que correspondan a:

- Dos operadores identificados a los efectos de IVA, es decir, A en el estado miembro 1 y B en el estado miembro 2.

- Dos estados miembros; los materiales que serán utilizados son enviados desde el estado miembro de A y las mercancías fabricadas serán devueltas al estado miembro de origen.



4. *Principios del nuevo sistema.*

El principio básico en que se fundamenta el nuevo sistema es que las materias primas no están sujetas al IVA cuando son despachadas en el estado miembro 2. La tributación se limita al valor del trabajo realizado por el contratado y tiene lugar en el estado miembro 1 donde se aplica el tipo correspondiente en este país. Para que estos principios sean aplicables deben emprenderse determinadas medidas para asegurar que los estados miembros correspondientes son informados adecuadamente de la salida y del retorno de las mercancías.

Consiguientemente, tanto el cliente como el contratado estarán obligados a mantener un registro especial para estos contratos por encargo manos en el que se anotarán las materias primas enviadas y devueltas.

NOTA Nº 4

TRANSPORTES DE MERCANCÍAS.

La normativa del IVA aplicable al suministro de servicios se mantiene sin cambios en la gran mayoría de los casos y en particular para todos los servicios intangibles, como es el caso de los ofrecidos por consultores, expertos y abogados.

Sólo la normativa para los servicios relacionados con los suministros/adquisiciones intracomunitarias de mercancías ha tenido que modificarse para tener en cuenta la evolución del concepto de importación. Se incluye en estos casos el transporte y los servicios auxiliares como carga, descarga, etc. La normativa para los servicios de transporte y auxiliares funcionará de la manera que se indica a continuación.

1. *Servicios de transporte.*

Un suministrador de servicios de transportes (transportista) acepta transportar mercancías para un cliente de un estado miembro a otro estado miembro.

2. *Situación en 1992.*

Esta operación se trata como un suministro internacional de servicios, independientemente del estatus o lugar de residencia del cliente y se exonera por el estado miembro del transportista.

Al entrar en el estado miembro de destino, el servicio de transporte se grava incorporando al valor de las mercancías que se declara a efecto de aduanas el IVA a la importación.

3. *Situación en 1993.*

El suministro de servicios relacionados con suministros/adquisiciones intracomunitarias de mercancías será gravado por su propia naturaleza y no como una operación auxiliar de la importación de mercancías.

estudios

a) Lugar de tributación.

Los servicios de transporte serán normalmente gravados en el estado miembro de salida.

A pesar de ello, en aquellos casos en que la empresa para la que la operación de transporte se realiza tenga identificación a efectos del IVA en un estado miembro diferente que el estado miembro de salida, la operación se gravará en ese estado.

b) Sujeto obligado al pago del impuesto.

El sujeto obligado a pagar el impuesto será el transportista:

- siempre que esté obligado en el estado miembro donde el impuesto se tiene que pagar,
- o para cualquier otro servicio de transporte suministrado a una persona que no tenga identificación a efectos de IVA, incluido si el transportista no está obligado en el estado miembro en el que el impuesto se tiene que pagar.

En todos los demás casos, el impuesto será aplicado y se tendrá que pagar por el cliente; la factura que hará el transportista por su servicio de transporte no incluirá por tanto ningún concepto de IVA.

4. Ejemplos.

Estas reglas del impuesto pueden ilustrarse tomando tras de las situaciones más comunes a título de ejemplo.

En los tres casos las mercancías son transportadas del estado miembro A al estado miembro B.

a) Transporte efectuado por un vendedor con número de IVA en el estado A (estado miembro de salida, con el transportista establecido en el estado A):

- El impuesto es pagable en A;
- el sujeto obligado al impuesto es el transportista;
- el transportista factura su servicio de transporte incluyendo el IVA.

b) El transporte se efectúa por un comprador identificado en el estado B (estado miembro de llegada), con el transportista establecido en el estado A.

- El impuesto se tiene que pagar en el estado B;
- el sujeto obligado al impuesto es el cliente (en este caso, el comprador);
- el transportista factura el transporte sin IVA.

c) El transporte se efectúa para un cliente sin identificación a efectos de IVA (transporte por cambio de domicilio de un país a otro, por ejemplo).

- El impuesto se tiene que pagar en el estado A;
- el sujeto obligado por el impuesto es el transportista (independientemente de dónde esté establecido);

- el transportista factura su transporte incluyendo el IVA.

Las mismas reglas son aplicables para los servicios suministrados entre transportistas (subcontratación). El efecto general es el de reducir al mínimo:

- El número de casos en los que el IVA se tiene que devolver según la octava directriz.
- Los requisitos para los transportistas de nombrar representantes fiscales.

NOTA Nº 5

SISTEMA DE INTERCAMBIO DE INFORMACION DE I.V.A. Reglamento del Consejo 218/92.

1. El control de IVA del comercio intracomunitario desde el primero de enero de 1993 se basará en intercambios de información entre las administraciones fiscales de los estados miembros. Este control resulta necesario para asegurar la recaudación y conceder el mismo tratamiento a todos los comerciantes.

Los intercambios de información, basados en un mínimo de detalles entregados periódicamente por los comerciantes que venden mercancías a otros comerciantes de estados miembros comunitarios, se basan en la identificación de vendedores y compradores a través de los números de IVA que tendrán normalmente todos los operadores.

Este sistema sustituirá a las obligaciones de declaración de consignación por consignación a la importación y a la exportación que en este momento se está aplicando en las operaciones intracomunitarias.

2. El nuevo procedimiento operará a través del sistema de intercambio de información de IVA que dará lugar a intercambios de información computerizada sobre el IVA en los estados miembros a partir de primero de enero de 1993. El sistema de intercambio de información actuará entre todos los estados miembros.

3. El sistema tendrá dos funciones básicas:

- Habrá un sistema de validación del número de identificación de IVA que dará acceso a los estados miembros y a través de ellos a los operadores y a los registros de los otros países comunitarios.

- Los estados miembros intercambiarán los datos sobre facturación recibidos de los operadores intracomunitarios basados en un sistema de recapitulación.

4. Durante el período de vigencia del régimen transitorio de IVA los operadores que vendan mercancías dentro del área intracomunitaria deberán proveer los datos siguientes a sus administraciones tributarias dentro de sus declaraciones recapitulativas:

estudios

- Su propio número de registro de IVA más el de sus clientes.
- El valor total de sus ventas a cada uno de sus clientes intracomunitarios.

5. Los operadores que actúen en el área de comercio intracomunitario utilizarán sus números de registro de IVA que contendrán un código identificador específico por país. Los operadores tendrán derecho a requerir una rápida confirmación de los números de registro de IVA de sus administraciones con el fin de determinar el estatus de un posible cliente de la Comunidad. Esto tendrá especial importancia en el caso de nuevos clientes con los que cada vendedor no haya tenido relaciones previas.

NOTA Nº 6

VEHICULOS Y MEDIOS DE TRANSPORTE NUEVOS.

1. Introducción.

Durante el período transitorio del régimen de IVA habrá un esquema especial de tributación de los nuevos medios de transporte, particularmente en lo que respecta a la compra de automóviles a otro estado miembro.

La intención es asegurar que todas las compras de este tipo de bienes sean sistemáticamente gravadas en el país de destino evitando cualquier tipo de distorsión comercial y pérdida de recaudación para los estados miembros, resultando de las diferencias que todavía subsisten en los tipos de IVA.

2. La situación en 1992.

En el momento actual todas las mercancías, incluyendo los medios de transporte, están sujetas a IVA a la importación. Esto es de aplicación tanto en el caso de empresas como en el caso de personas físicas, aunque se contemplen algunas excepciones en casos como la importación temporal.

3. Situación en 1993.

a) El esquema especial.

Como derogación de los principios básicos del nuevo régimen de IVA todas las compras intracomunitarias de medios nuevos de transporte efectuados por personas físicas y otras entidades que no estén normalmente gravadas en destino serán gravadas en este punto. Esto significa que las personas físicas, particularmente, estarán sujetas a IVA en el momento de la adquisición de los medios de transporte incluso si no tienen, como será habitual, número de registro de IVA.

Las ventas de los nuevos medios de transporte entre empresas gravables por IVA vendidos de un estado miembro a otro, como es el caso de un fabricante en

un estado miembro a un distribuidor en otro estado miembro, estará sujeto a las normas generales aplicables en el comercio intracomunitario.

b) El comprador.

En el caso en el que el comprador no esté ya dentro del sistema de IVA, pagándolo en base a las declaraciones periódicas, deberá pagar IVA en la adquisición de los nuevos medios de transporte a las autoridades de su estado miembro.

En este caso, los estados miembros podrán decidir sobre los métodos prácticos de declaración y pago de IVA sujeto, naturalmente, a la condición de que el procedimiento adoptado no dé lugar a formalidades ligadas al momento de paso de fronteras intracomunitarias.

En el caso de vehículos es deseable que los estados miembros opten por ligar las declaraciones y los pagos al sistema vigente en cada país de registro de automóviles.

c) Definición de nuevos medios de transporte.

Los nuevos medios de transporte se definen de la forma siguiente:

- barcos por encima de 7'5 m de longitud
- aeronaves con un peso superior a 1550 Kg (como consecuencia, los «ultra-ligeros» no están incluidos en este régimen).
- los vehículos terrestres motorizados con una capacidad superior a 48 cm³ o en el que la fuerza sea superior a 7'2 Kw (como consecuencia, las motocicletas están generalmente incluidas, pero no los ciclomotores) cuando estos medios de transporte se utilicen para el transporte de personas o el transporte de mercancías.
- los barcos comerciales, los botes salvavidas, los pesqueros y los aviones de tráfico internacional propiedad de aerolíneas, están excluidos.

Los medios de transporte no se consideran nuevos cuando:

- sean vendidos después de 3 meses del momento de su primera entrada en servicio, y
- hayan recorrido más de 3000 km (en el caso de los vehículos terrestres), navegado más de 100 horas (barcos) y volado más de 40 horas (aviones).

El régimen especial será de aplicación en el caso de que las dos condiciones se den conjuntamente.

d) El vendedor.

En el caso en que el vendedor sea una empresa gravable por IVA y venda a otra empresa similar, se aplicarán las obligaciones normales intracomunitarias.

En el caso en que una empresa gravable por IVA venda a una persona no registrable a efectos de IVA, estará obligada a dar información a sus autoridades respecto a la transacción. Los estados miembros establecerán reglas prácticas para esta parte del esquema.

estudios

El vendedor tendrá que emitir en todos los casos una factura comercial a efectos impositivos que indicará la posición de los medios de transporte así como los criterios establecidos para definir si se trata o no de medios de transporte nuevos.

Si el vendedor no es un operador registrado por IVA se aplicarán procedimientos especiales que le permitirán recuperar el IVA pagado en su estado miembro en la compra original de los medios de transporte en cuestión. Sólo le será posible hacerlo cuando venda el medio de transporte indicado. El montante del IVA a devolverle será el que él hubiese pagado en el momento de la compra, como máximo.

Además, el IVA recuperable quedará limitado al IVA que pagaría en la venta en su estado miembro por el medio de transporte en cuestión. Por ejemplo, si compra un automóvil al precio de 10.000 Ecus y paga un IVA del 15%, el importe será de 1500 Ecus. Si vende a un comprador de otro estado miembro en el que el coche tiene la definición de un nuevo medio de transporte por 8000 Ecus, recuperará exclusivamente 1200 Ecus ($8000 \times 15\%$).

e) Ventas de medios de transporte que no sean nuevos.

Las ventas de medios de transporte de segunda mano que no cumplan los requisitos establecidos en la definición de nuevo medio de transporte quedarán sujetas a las reglas habituales que están en discusión en este momento en la directriz que fijará el tratamiento de las mercancías de segunda mano en general.

Las ventas de estos medios de segunda mano entre personas físicas de diferentes estados miembros no serán gravadas a la importación en el país de destino después de 1992.

EVALUACION INICIAL DE LAS PROPUESTAS PARA EL CONTROL DEL I.V.A. BASADAS SOBRE EL TRATAMIENTO INFORMATICO DE LA INFORMACION OBTENIDA DE LAS FACTURAS EMITIDAS ENTRE EMPRESAS INTERCOMUNITARIAS

1. EXPOSICION PREVIA.

Ha sido realizada una propuesta para el control del IVA en las transacciones intracomunitarias después del año 1992. En esencia, la propuesta prevé la implantación de un sistema computerizado para el tratamiento de la información contenida en las facturas. Esta información será proporcionada tanto por los proveedores como por los clientes en base a declaraciones periódicas. Los datos serán tratados a través de ordenadores operados por cada uno de los doce países de la Comunidad (Ministerios de Hacienda) y puestos a disposición para su tratamiento junto con los datos introducidos por el resto de los estados miembros. Este estudio trata de

efectuar una evaluación inicial de esta proposición desde un punto de vista técnico y poner de manifiesto algunas de las implicaciones más significativas.

2. VOLUMEN.

Desafortunadamente, no se dispone de estadísticas actualizadas sobre el número de operadores económicos que se hallan actualmente inmersos en operaciones de comercio intracomunitario ni, por consiguiente, tampoco el número de facturas emitidas por estos operadores económicos. Incluso si se dispusiera de estas estadísticas sería extremadamente difícil llevar a cabo un presupuesto para 1993 sobre los efectos completos de la realización del mercado interior; cuanto más si no se dispone de estas estadísticas. Sin embargo, la Dirección General XXI-C ha estimado que de un total de aproximadamente 15 millones de operadores emitirán o recibirán alrededor de 100 millones de facturas intracomunitarias, anualmente. Estas cifras han sido usadas para las evaluaciones iniciales.

3. IMPLICACIONES PARA EL COMERCIO.

El sistema propuesto impone la obligación a cada operador que realice operaciones intracomunitarias de proporcionar una declaración periódica a su oficina nacional de IVA. Esta declaración contendría detalles de todas las facturas intracomunitarias recibidas y de los envíos realizados durante este período a otros países comunitarios. La información mínima necesaria requerida sería la siguiente:

- Número de registro de IVA del proveedor.
- Número de registro de IVA del cliente.
- Código del país de los proveedores o clientes.
- Indicador de la factura/ nota de crédito.
- Número de la factura/ nota de crédito.
- Fecha de la factura/ nota de crédito.
- Valor de la factura/ nota de crédito.
- Código de moneda.
- Descripción de las mercancías (para armonizar el nivel sistematizado).

Los grandes operadores serán capaces de proporcionar las informaciones periódicas requeridas por las autoridades a través de cintas o disquetes preparados para ser tratados directamente. Sin embargo, esto requerirá que pongan en funcionamiento o realicen cambios en sus sistemas informáticos existentes, lo cual resultará dificultoso y en muchas ocasiones costoso desde un punto de vista puramente económico. Será también necesario para las autoridades fiscales desarrollar un sistema para la recepción de esta información. En razón de ello es posible que la mayoría de los operadores opten por proporcionar la información sobre soportes de papel. Ello obligará al diseño de declaraciones standard para que en cada país miembro se puedan efectuar las declaraciones lo más resumidamente posible.

estudios

4. IMPLICACIONES PARA LOS ESTADOS MIEMBROS.

Cada estado miembro será requerido para que desarrolle un sistema que incorpore las soluciones siguientes:

- Identificación de los operadores intracomunitarios.
- Emisión mensual de la declaración de formularios acreditados.
- Recepción y datos tratados de las declaraciones.
- Transmisión de las consultas y respuestas.
- Recepción y proceso de diversos tipos de preguntas.
- Recepción y proceso de respuestas a las preguntas.

Dado el importantísimo número de transacciones y los requerimientos del proceso de datos, está muy claro que habrá que dedicarle una sistemática informática muy amplia que tendrá que ser desarrollada en cada uno de los estados miembros. Resulta evidente que este sistema no podrá ser desarrollado en un período inferior a tres años. Si la propuesta actual se adopta será esencial que este desarrollo empiece inmediatamente.

La propuesta prevé diversos tipos de encuestas o preguntas que deben ser cubiertas. Esto implica que los sistemas necesitarán incorporar una base de datos sofisticada con sistemas de interrogación fácil.

Conjuntamente con el desarrollo de estos sistemas informáticos habrá que prever un número de personal muy importante para la absorción de la marcha del sistema. En toda la comunidad será necesario capturar alrededor de 200 millones de transacciones cada año, puesto que tomamos como base 100 millones de informaciones de proveedores y 100 millones de clientes. Basado sobre el mínimo de información requerido de acuerdo con lo indicado anteriormente, se estima que aproximadamente se precisan 1000 personas extras para llevar a cabo la introducción de los datos indicados. Las experiencias de tipos similares de captura de datos muestran que debe considerarse alrededor de un 1% de errores. En el sistema propuesto esto daría lugar a una generación potencial de 2 millones de errores por el año en el total de la Comunidad. Si tomamos alrededor de un promedio de una hora para resolver cada uno de estos datos falsos o errores cometidos, aproximadamente 250 personas deben ser empleadas a tiempo completo para la realización de este trabajo.

Una parte importante de los errores podrían ser eliminados si se utilizara un sistema de doble clave. Sin embargo, este sistema doblaría el número de personal requerido para la preparación de los datos y no eliminaría la totalidad de los errores producidos por los operadores en el momento de preparar sus declaraciones. Además de todo lo anteriormente dicho, debe preverse también el personal requerido para manejar los errores reales y otro tipo de funciones relacionadas con el control. No se evalúa en este momento el número de personal requerido para estos trabajos.



5. TRANSMISION DE DATOS.

Con todo lo anterior, un tratamiento total de estos datos llevaría aproximadamente a unos 20.000 millones de caracteres transmitidos a través del sistema anualmente. Esto significaría aproximadamente un promedio mensual de alrededor de los 2000 millones de datos. Dada la velocidad de transmisión de unos 9600 bits por segundo, esto representaría aproximadamente unas 500 horas de transmisión de datos por mes, es decir, alrededor de unas 40 horas por cada estado miembro. Estos volúmenes de tráfico de telecomunicación son extremadamente difíciles de soportar en la práctica. Si sólo un porcentaje de las transmisiones fuera transmitido, entonces los tiempos de transmisión se reducirían proporcionalmente.

Si la información debe ser transmitida entre los estados miembros, entonces una red de comunicaciones debería ser adecuadamente establecida. Existen diferentes opciones técnicas para desarrollar esta red, que necesitaría de una evaluación previa al desarrollo inicial del proyecto.

6. CONCLUSIONES.

El sistema informático requerido para soportar las proposiciones realizadas sería extremadamente amplio de acuerdo con cualquier método standard. El sistema propuesto para ser desarrollado en cada estado miembro necesita procesar un promedio de 16.6 millones de datos cada año, más un número no específico de transacciones especiales. Es imposible estimar adecuadamente el desarrollo o costes operacionales de un sistema como éste. Sin embargo, si tomamos en consideración los más recientes sistemas de costes desarrollados para esta materia, una cifra de alrededor de 40 a 50 millones de Ecos por instalación no sería exagerada. Los costes operacionales por cada lugar se hallarían alrededor de los 2-4 millones de Ecus por año.

Por lo mismo que se refiere al tiempo de implementación de estos sistemas es muy difícil de pensar que si bien los grandes estados miembros con amplia experiencia en los sistemas puedan ser capaces de llevarlo adelante, esto pueda ser fácilmente transmisible a los países pequeños con poca experiencia al respecto y especialmente en un período tan corto como el de tres años.

estudios

EXTRACTO DEL ARTICULO «LA ARMONIZACION FISCAL EUROPEA. SU ESTADO ACTUAL Y LA SITUACION ESPAÑOLA» PUBLICADO EN LA REVISTA DEL PATRONATO CATALAN PRO-EUROPA, INTEGRACION EUROPEA, EN JUNIO DE 1992

II. IMPOSICION INDIRECTA.

En el caso del IVA podríamos decir que la situación es bastante lastimosa.

Después de haber aprobado ya hace 25 años la primera directriz y a 15 años de la 6ª directriz que determinó la Armonización de las bases imponibles, se veía con una gran ilusión la llegada del año 1993 en el que finalmente se aplicaría el sistema de tributación en origen que sería el inicio del acercamiento definitivo de los tipos impositivos.

La realidad es la siguiente:

Al desaparecer las fronteras intracomunitarias no habrá aduanas que sirvan para mantener el actual sistema de IVA a la importación dado que no habrá importación. En este caso, el IVA tiene que ser fijado por el país de origen y es el IVA de salida el que vale.

Con este sistema, resulta evidente que los países con IVA más caro serían menos competitivos para la exportación y el propio mecanismo del mercado obligaría a los países a acelerar el proceso de aproximación de tipos. Dado que el IVA es, por definición, un impuesto sobre el consumo, y lo ha de percibir el país del consumidor, los diferentes países comunitarios deberían de intercambiar entre ellos los impuestos recaudados que no les correspondan.

Los organismos comunitarios calcularon el número de declaraciones cruzadas entre contribuyentes que las administraciones de cada país deberían computar para poder hacer funcionar la Cámara de Compensación, y quedaron verdaderamente asustados ante la magnitud del trabajo millonario no solamente en impresos dirigidos a introducir datos, sino en Ecus de inversión en equipos informáticos y en horas de trabajo, es decir, presupuesto comunitario. Los Ministros de hacienda pusieron palos a las ruedas del proyecto.

La Comisión, consciente del problema, propuso una solución. En lugar de compensar los países a título individual, operación por operación, se haría en base a las estadísticas globales macroeconómicas de movimientos de mercancías y servicios entre países. Pero en este punto nació el fenómeno de la desconfianza. De unos países hacia otros por no creer en la calidad de la información ajena y, en el caso de algunos países hacia sí mismos, por falta de fe en el propio sistema.

Y de aquí proviene la situación actual. El Consejo de Ministros aprobó el mantenimiento del actual sistema de tributación en destino aunque no existan aduanas ni fronteras.

La Comisión, desesperada, presentó al Consejo la manifestación evidente de que este sistema está en contra de los principios y objetivos de la construcción europea. Pues el Consejo entre la espada y la pared se ha llegado a una transacción temporal durante la cual se mantendrá la tributación en destino, pero con el compromiso de que en breve se encontrará la fórmula para llegar a la obligada tributación en origen. La Comisión ha debido esforzarse de una forma casi sobrehumana para llegar a conseguir la cuadratura del círculo y tratar de inventar un mecanismo de importación cuando la importación ya no exista para poner un ejemplo evidente.

¿En qué consiste, en resumen, el sistema transitorio propuesto para el período 1993-1996?

Está descrito en la directriz 91/680/CEE de 16 de diciembre de 1991 relativa al régimen transitorio del IVA.

Concretamente, y en líneas muy esquemáticas, es el siguiente:

Se seguirá de forma transitoria con un modelo de tributación en destino con la existencia de sólo dos tipos de gravamen, el reducido y el normal, si bien se admitirá un tipo superreducido y el mantenimiento del tipo «0» en los países en los que existe actualmente, pero con una lista muy reducida de bienes o servicios. En este momento la Comisión y el Consejo discuten sobre el establecimiento de unos niveles mínimos para cada uno de los tipos (posición del Consejo) o la fijación de márgenes (posición de la Comisión).

Respecto a todas las operaciones, el principio general es el de que serán gravadas en el estado de destino con tres excepciones:

1) Las operaciones de los sujetos pasivos exentos o personas no sujetas al impuesto serán gravadas en el estado de origen. Cuando se sobrepase determinados importes, las operaciones efectuadas por éstos serán gravadas en el estado de destino. Cada estado miembro fijará este importe, que no podrá ser inferior a 10.000 Ecus al año.

2) Las operaciones intracomunitarias de venta a distancia efectuadas por particulares u organismos exentos o no sujetos, se gravarán en el estado origen si no sobrepasan los 100.000 Ecus al año. Los estados miembros podrán fijar este límite en 35.000 Ecus al año si consideran que el límite de 100.000 Ecus generaría distorsiones a la competencia.

3) Los medios de transporte nuevos serán gravados en el país donde se matriculen o se registren. No se considera nuevo el que se libere una vez pasados tres meses de la primera puesta en servicio y recorrido más de 1.000 km. En el caso de embarcaciones, se fija en 100 horas de navegación y en el caso de aeronaves 40 horas de vuelo.

Obligaciones formales.

Las grandes empresas que se considera que representan en la actualidad en la Comunidad Económica Europea cerca del 20% de la totalidad, se verán obligadas a realizar declaraciones en unos impresos de IVA (generalmente mensuales) con

estudios

un conjunto de 7 casillas de declaración obligatoria y 3 opcionales para detallar las operaciones con los países comunitarios. En el caso de las empresas medianas y pequeñas, es decir, para la gran mayoría de empresas europeas, sólo será necesario llenar dos casillas en las declaraciones periódicas (generalmente trimestrales).

Control administrativo.

El control administrativo de las declaraciones quedará en manos de las inspecciones tributarias y se pondrá en marcha un mecanismo de información entre las administraciones para cruzar los datos recibidos o solicitados por las diferentes administraciones de la Comunidad Económica Europea a sus vecinos.

En lo que respecta a las directrices más importantes que quedan todavía por aprobar en el caso de la armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido, diremos que son las siguientes:

- 7ª Antigüedades, bienes usados y de selección.
- 12ª Gastos de viaje y desplazamientos.
- 16ª Régimen de bienes importados definitivamente.

No quería alargarme más en la presentación del actual estado de la armonización fiscal europea. Sólo un breve comentario para indicar que resulta evidente a cualquier lector que es mucho más largo el camino que queda por recorrer que el camino que ya se ha hecho, y que, si bien se puede decir que se están dando pasos relevantes en muchos otros caminos de la unificación comunitaria, no es el campo de la tributación el que parece preocupar más a los políticos comunitarios.