

LA ARMONIZACION FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: BALANCE Y PERSPECTIVAS

Para realizar cualquier estudio sobre lo que ha sido la armonización fiscal en la CEE, es preciso tomar como punto de referencia lo ocurrido con el impuesto sobre el valor añadido (IVA), que es el único campo del sistema impositivo sobre el que cabe hablar, con las reservas pertinentes, de «balance» de la armonización. **Gabriel Casado Ollero** hace en este trabajo un balance de lo conseguido hasta ahora por la legislación comunitaria y del grado de aproximación que han alcanzado las diferentes normativas de los países de la CEE en esta materia, así como de los límites existentes a esa aproximación. El autor analiza también las perspectivas de armonización de la fiscalidad indirecta y los principales obstáculos para su avance (*).

I. INTRODUCCION

NO es posible hacer balance de lo que ha sido la armonización fiscal en la CEE sin hacer referencia al IVA. Incluso más: quizá sea éste el único sector de la imposición en el que quepa hacer balance de la tarea armonizadora; en el resto, sólo cabe hablar de proyectos y de perspectivas. Y es que los principales frutos cosechados hasta ahora en el ya dilatado proceso de armonización fiscal comunitaria están, sin duda, en el haber de la imposición indirecta y se reflejan en el establecimiento de un sistema común de impuesto sobre el valor añadido.

La Comisión de la CEE (1980) así lo ha reconocido también en su Informe Burke sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad: «es en relación con la libre circulación de mercancías y con el establecimiento de la unión aduanera donde la Comunidad

ha conocido su mayor éxito en el campo fiscal». Pero incluso hay quien sostiene que la CEE, en materia fiscal, en realidad no ha ido más allá del simple establecimiento de las medidas oportunas para hacer posible la libre circulación de mercancías según los criterios de una unión aduanera. «En términos generales, se debe reconocer —afirma G. Stefani (1985)— que las autoridades de la CEE únicamente tuvieron éxito en el campo fiscal con el IVA, porque su reforma no encontraba dificultades políticas y sólo requería una armonización técnica y no sustancial de las alícuotas. Sin embargo, las propuestas comunitarias quedaron encajadas apenas empezaron a tomar en consideración los impuestos directos relativos a la tributación de sociedades».

No obstante, tan erróneo sería desconocer los logros de la normativa comunitaria IVA y el grado de aproximación —máxime partiendo de las divergencias exis-

tentes en este sector de la imposición— hoy alcanzado entre todas las legislaciones de la CEE como, en el extremo opuesto, ignorar los límites de la armonización fiscal y las dificultades existentes para hacerla avanzar —en extensión y en profundidad— más allá del punto en el que hoy parece estar enquistada.

De la evolución y estado actual de aquella normativa comunitaria, y de las dificultades del proceso de armonización que, con tan meridiana evidencia, se muestran en la actualidad, me propongo ocuparme en este artículo.

II. EVOLUCION Y ESTADO ACTUAL DE LA NORMATIVA COMUNITARIA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Como concepto instrumental que es, no resulta posible aludir al contenido de la armonización fiscal sin ponerlo en relación con los objetivos que con ella se persiguen. Y sabido es que el tipo de armonización fiscal que se diseña en la normativa comunitaria aspira al buen funcionamiento de la unión aduanera, a la completa eliminación de las fronteras fiscales y al establecimiento de un mercado común en el que sea posible la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales.

Básicamente, las disposiciones fiscales contenidas en el Tratado de Roma (artículos 95 a 99) se conciben en función de los siguientes objetivos: asegurar el juego limpio en el orden tributario, evitando la interposición de barreras fiscales que, junto a las aduaneras, obstaculicen las relaciones comerciales comunita-

rias; armonizar las estructuras y los niveles de imposición que alteren las reglas de la competencia y la libertad de circulación entre los estados miembros, y emprender un conjunto de acciones fiscales capaces de eliminar las distorsiones de igual carácter que dificulten la realización de los demás objetivos de la CEE.

No debe extrañar que, de conformidad con tales objetivos, la actividad armonizadora de la CEE se volcara prioritariamente en el sector de la imposición indirecta, y estuviese dirigida a transformar la estructura de aquellos tributos que influían de manera determinante en las transacciones comunitarias: los impuestos sobre el volumen de negocios, de una parte, y los impuestos de fabricación o sobre consumos específicos, de otra.

Bien es verdad que en el Tratado de Roma (artículos 95 a 98) se proyectaba alcanzar un nivel suficiente de neutralidad fiscal con la sola aplicación del sistema de compensaciones y desgravaciones en frontera propio del principio de imposición en el país de destino, aceptado, por lo demás, en el artículo 3.º del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT). Lograr la neutralidad de este sistema significaba poder determinar la carga tributaria incorporada a los productos exportados o importados, para fijar las devoluciones a la exportación o exigir, en las importaciones, los impuestos de compensación de gravámenes interiores. Pero la incidencia fiscal en las mercancías resultaba difícil de precisar debido a la generalidad con que, en los países miembros de la CEE, se aplicaba una imposición sobre la cifra de negocios de carácter plurifásico y acumulativo o en cascada, en la que la carga tributaria total variaba según las

fases del proceso de producción y comercialización, y según, naturalmente, su grado de integración. Ante las distorsiones provocadas por estos impuestos, pronto se advirtió la necesidad de establecer una previa armonización de su estructura para lograr la neutralidad fiscal en las transacciones comerciales.

Sobre la base de los estudios efectuados por el grupo de trabajo constituido en la Comisión (1962) y del Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE (Informe Neumark, de 1962, considerado todavía por algunos como el «evangelio» de la armonización fiscal comunitaria), se preparó, en noviembre de 1962, un proyecto de directiva que, modificado más tarde para incluir las sugerencias del Comité Económico y Social y del Parlamento Europeo, fue aceptado por el Consejo el 11 de abril de 1967, fecha en la que tuvo lugar la aprobación de la Primera y Segunda Directiva comunitarias del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A partir de ese momento, la crónica de la tarea armonizadora de la CEE en este sector de la imposición se resume en las tres siguientes fases:

Primera fase: Sustitución de la imposición acumulativa o en cascada por una imposición sobre el volumen de negocios del tipo IVA, reconociéndose a los estados miembros la libertad de determinación de la base y de los tipos de gravamen.

Segunda fase: Introducción de una base imponible tendencialmente uniforme en todos los países de la CEE.

Tercera fase: Culminación del proceso de uniformación de la base imponible, aproximación de los tipos de gravamen y supre-

sión, en fin, de las fronteras fiscales.

La verdad es que todo este proceso ya estaba previsto en la Primera Directiva, que no ocultaba el propósito de realizar, en el interés del Mercado Común, «una armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre la cifra de negocios, dirigida a eliminar, en cuanto sea posible, los factores que puedan alterar las reglas de la competencia, tanto en el plano nacional como en el comunitario, y que permita alcanzar a continuación el objetivo de la supresión del gravamen a la importación y de la desgravación a la exportación en las relaciones entre los estados miembros» (tercer considerando), reconociéndose a continuación que «la sustitución de los sistemas de impuestos acumulativos en cascada, vigentes en la mayor parte de los estados miembros, por el sistema común de impuesto sobre el valor añadido deberá conducir, incluso si las alícuotas y las exenciones no se armonizan contemporáneamente, a una neutralidad en la competencia; de manera que, en el interior de cada país, las mercancías de un mismo tipo se graven con la misma carga fiscal y que, en las relaciones comerciales internacionales, sea conocida la carga fiscal que recae sobre los productos, con el fin de efectuar una exacta compensación de la misma...» (octavo considerando).

1. La *primera fase* de la armonización puede considerarse cumplida a partir de que, el 1.º de enero de 1973 —y tras sucesivas prórrogas del plazo inicial (1.º de enero de 1970) concedidas en la Tercera, Cuarta y Quinta directivas—, se introdujera el IVA en Italia, último país de la Comunidad en aplicar el impuesto.

Funcionaba, a partir de esa fecha, en todos los estados de la CEE un sistema común de IVA, consistente —como se lee en el artículo 2 de la Primera Directiva— en «aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio..., sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución procedente de la fase de gravamen. En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravado al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio».

Dicho en otros términos, el IVA adoptado por la Primera y Segunda directivas se configura como un impuesto sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios, que se extiende hasta la fase del comercio al por menor, según el método de deducción de impuestos, pero dejando una amplia discrecionalidad a los estados miembros para la fijación de los tipos de gravamen, exenciones, medidas de simplificación de la gestión, regímenes especiales, etcétera.

La historia de la armonización del impuesto sobre el volumen de negocios estuvo marcada, en su primera fase, por un claro objetivo: la *neutralidad* y el mantenimiento de la *libre competencia* para acabar con las distorsiones fiscales en el tráfico comunitario, y establecer la libre circulación de bienes y servicios en la Comunidad. Al servicio de este objetivo, se instrumentó una de las

principales cualidades del sistema IVA: la neutralidad del impuesto, tanto en el ámbito interno como en el tráfico internacional.

Pero si la neutralidad del IVA posibilitó en la primera etapa la supresión de la imposición en cascada y el establecimiento de un sistema de imposición sobre la cifra de negocios que favoreciera la libre circulación de bienes y servicios, sin falsear las reglas de la competencia, otras «virtudes» del IVA (su generalidad y su potencia recaudatoria) permitirían, en la segunda etapa de la armonización, la instrumentación del impuesto para lograr otro importante objetivo comunitario: la obtención de recursos propios para financiar el Presupuesto de la Comunidad.

2. El comienzo de la *segunda fase* cabe situarlo, en efecto, en la Decisión de 21 de abril de 1970, por la que el Consejo acordó la sustitución de las aportaciones financieras de los estados miembros al Presupuesto comunitario por un sistema de recursos propios procedentes del IVA, y obtenidos por la aplicación de un tipo (no superior, entonces, al 1 por 100) «a una base imponible fijada de manera uniforme por los estados miembros conforme a unas normas dictadas por la Comunidad».

Interesa subrayar que fue una decisión ajena a la órbita fiscal la que, además de contribuir a la autonomía financiera de la Comunidad, impulsó decisivamente la armonización del impuesto allanando el camino de la Sexta Directiva (sobre la base imponible uniforme del sistema IVA), finalmente aprobada el 17 de mayo de 1977.

El objetivo presupuestario, cifrado en el establecimiento del sistema de recursos propios, re-

sultó decisivo para vencer las dificultades que se oponían a la adopción de la Sexta Directiva, y que se manifestaron en el largo período de reuniones y negociaciones que precedió a su aprobación en mayo de 1977, el cual se había iniciado con la presentación del proyecto de directiva el 29 de junio de 1973. Basta, en efecto, tomar nota del *décalage* existente entre la ambición de partida del proyecto presentado por la Comisión y la relativa modestia de los resultados conseguidos en el texto aprobado por el Consejo para comprender el carácter de compromiso que se advierte en la misma concepción de esta directiva comunitaria y en tantos de sus preceptos.

«Extraordinariamente detallado —escribe M. Raffray (1978)—, el proyecto presentado por la Comisión tendía, en efecto, a fijar reglas imperativas allí donde las directivas de 1967 habían dejado a los estados miembros una gran libertad de maniobra. Era, por lo tanto, inevitable —atendidas las implicaciones económicas, financieras, sociales y políticas de las decisiones adoptadas en materia fiscal— que a esta voluntad de uniformidad total las delegaciones de los estados miembros respondieran multiplicando sus objeciones, reservas, contrapropuestas o puros y simples rechazos. Que en tales condiciones el proyecto haya llegado a buen fin —concluye Raffray— quizá no constituya un milagro, pero testimonia al menos un muy acusado espíritu de compromiso, que hay que anotar en el haber de sus protagonistas».

Se trataba de llegar, en efecto, mediante concesiones recíprocas, a un texto que permitiera la convergencia de nueve legislaciones nacionales, fruto de estructuras presupuestarias, económicas y sociales diferentes. La necesidad de hacer confluir las posiciones de los nueve países miembros sobre los problemas de la base imponible IVA explica la existencia en el texto definitivo de varias derogaciones al sistema

común del impuesto. Véanse, por ejemplo, las previstas en el artículo 28 que, junto con los anexos E, F y G, constituyen, en cierta medida, el antitexto de la Sexta Directiva (en este sentido, ver Guieu, 1980, e Incechi, 1980).

Por ello, se ha dicho con razón que la lectura de la Sexta Directiva debe efectuarse en dos niveles: el del contenido de las normas, y el de su carácter imperativo o facultativo respecto de los estados miembros, pues en realidad no todas las disposiciones de esta directiva tienen el mismo carácter imperativo, debiendo distinguirse (Raffray, 1978, pág. 262):

a) Disposiciones de aplicación inmediata, que no dejan ninguna alternativa a los estados miembros.

b) Disposiciones facultativas a título definitivo, algunas de las cuales no pueden ponerse en práctica sin previa consulta al Comité IVA, conforme a lo previsto en el artículo 29.

c) Disposiciones que admiten determinadas derogaciones durante el período transitorio.

Por último, son muchos los preceptos de la Sexta Directiva que remiten a una posterior regulación: régimen de los bienes de ocasión y antigüedades (artículo 32,1.º); transportes internacionales de personas (artículo 28,5.º); gastos que no generan derecho a la deducción (artículo 17,6.º); modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no residentes (artículo 17,4.º), etcétera.

No obstante todo ello, la Sexta Directiva supuso un paso decisivo en el proceso de aproximación de las legislaciones nacionales IVA. La armonización de la estructura del impuesto exigía el establecimiento de una base im-

ponible uniforme que, a su vez, permitiera, en una fase posterior, la aproximación de los tipos de gravamen. Y ese es el objetivo al que, desde el punto de vista fiscal, responde la Sexta Directiva, en cuyo articulado los elementos estructurales del impuesto reciben una regulación más precisa y detallada, aunque en ocasiones no exenta de ciertos excesos conceptuales y definitorios: se precisa el ámbito de aplicación objetivo y subjetivo del IVA, se establece una lista común de exenciones, se armoniza el sistema de deducciones, algunos de los regímenes especiales existentes y, en definitiva, una buena parte de los elementos de cuya armonización depende la obtención de una base imponible uniforme, que no sólo fuera formal o aparente.

Pero, dado el carácter de sus disposiciones (entre las que normas obligatorias y de aplicación inmediata se alternan con disposiciones facultativas y de eficacia temporal diferida), la virtualidad y la fuerza creadora de la Sexta Directiva no se agotó en el acto de su aprobación, puesto que el cuadro normativo del sistema común IVA distaba mucho de estar completo, y el marco jurisprudencial y administrativo apenas si había empezado a perfilarse en la labor interpretativa del Tribunal de Justicia de Luxemburgo y del Comité del IVA.

En el ámbito normativo, no debe extrañar por ello la variedad de disposiciones que, tras la Sexta Directiva, fueron propuestas por la Comisión y, algunas, adoptadas por el Consejo; disposiciones que se incardinaron en la perspectiva inmediata de completar el sistema común del IVA europeo, avanzando en la regulación uniforme de la base imponible y en la perspectiva última

de lograr el objetivo ya previsto en la Primera Directiva (establecimiento de un mercado interno comunitario), cuya realización requería, entre otras, las acciones siguientes: eliminar los supuestos de doble imposición, acabar con las distorsiones en la competencia; simplificar las formalidades en frontera, y combatir el fraude y la evasión fiscal. Y es con relación a estos cuatro tipos de medidas —observa Guieu (1983)— como mejor puede captarse la trayectoria seguida en los últimos años por la normativa comunitaria IVA.

Sin embargo, desde 1977 han sido pocos y parciales los resultados conseguidos en la armonización del IVA: la aprobación de algunas directivas complementarias de la Sexta y la presentación de nuevos proyectos, pendientes aún de aprobación por el Consejo.

Las directivas aprobadas se refieren a cuestiones de aplicación espacial y temporal de la Sexta, o a problemas más o menos coyunturales que no pudieron hallar solución definitiva en esta última. Pero, pese al número de disposiciones aparecidas, parece disiparse en este período el impulso armonizador, y con él la credibilidad del objetivo último que alentó la armonización de la fiscalidad indirecta: la supresión de las fronteras fiscales. La Comisión no fue capaz de presentar en estos años un programa realizable para completar la uniformación de la base imponible y aproximar los tipos de gravamen IVA, aunque forzoso es reconocer que la presentación de tal programa no se vio facilitada tras la adhesión a la Comunidad, en 1973, de tres nuevos estados miembros (Inglaterra, Dinamarca e Irlanda), y ello tanto por razones técnicas (diversidad de ali-

cuotas, tipo cero, etc.) como por el recrudecimiento de la crisis económica en la CEE, que indujo a los estados miembros a conservar el mayor margen posible de manejo y flexibilidad de su sistema fiscal.

Semejante situación de escepticismo sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad se mantiene hasta ya entrada la presente década. En su informe de 26 de marzo de 1980, declaraba la Comisión que: «la incertidumbre que reina actualmente sobre el grado final de integración económica que convendría alcanzar en el futuro en la Comunidad, y sobre el ritmo necesario para progresar en esta vía, hace muy difícil la determinación precisa de todas las acciones fiscales que deberían emprenderse para tal fin. Y, con mayor razón, resulta difícil fijar un calendario concreto para la realización de tales acciones».

Pese a ello, es posible afirmar que si en la década de los setenta fue el aspecto presupuestario de los recursos propios el que aglutinó la voluntad política de los estados miembros para hacer avanzar la armonización del IVA, en la década actual esta voluntad política parece centrarse en la culminación del mercado único europeo, como objetivo en el que se cifra el relanzamiento e integración económica de la CEE. Y será ahora la realización del mercado comunitario el catalizador que, en su caso, permita concluir la armonización del IVA europeo y completar las acciones necesarias para suprimir las fronteras fiscales en el territorio de la CEE.

3. La *tercera fase* de la armonización fiscal IVA gira, pues, en torno al programa previsto en el *Libro Blanco* para la realización

del mercado único europeo, presentado por la Comisión, por encargo del Consejo, en junio de 1985.

En su perspectiva fiscal, pocas son las novedades previstas en este documento, que, en síntesis, reproduce ideas y aspiraciones varias veces expresadas por las instituciones comunitarias desde el comienzo mismo del proceso de armonización. El interés del *Libro Blanco* no estriba, pues, en los objetivos que propone ni en las soluciones técnicas que ofrece, sino acaso en la voluntad política que, a partir de la presente década, revalidan los gobiernos de los estados miembros de impulsar la creación de un gran mercado interno en la CEE, y de suprimir las barreras que se oponen a su realización.

Respecto al IVA, son tres los problemas pendientes que la Comisión se propuso abordar en este período:

— Concluir la regulación de la base imponible común y del campo de aplicación del impuesto.

— Unificar el número de tipos impositivos vigentes en los sistemas nacionales IVA.

— Aproximar el nivel de los tipos, y sobre todo del tipo impositivo normal.

En cuanto al primero de los mencionados objetivos, ya existía —antes de la aparición del *Libro Blanco*— un cuadro de medidas, propuesto por la Comisión y pendiente de aprobación por el Consejo, para culminar la regulación uniforme de la base imponible IVA, suprimir gran parte de las derogaciones y facultades admitidas en la Sexta Directiva y completar, en fin, los preceptos de esta norma comunitaria que

requerían una ulterior regulación (1).

Pues bien, en relación con la base imponible uniforme del IVA, la Comisión anunció en el *Libro Blanco* la presentación de otros tres proyectos referidos a los sectores siguientes:

— Régimen aplicable a las pequeñas y medianas empresas (el proyecto de directiva sería presentado el 9 de octubre de 1986).

— Régimen *forfaitario* para los productores agrícolas.

— Régimen especial para el transporte de personas.

Respecto a la unificación de los tipos impositivos, la Comisión examinó las dos siguientes alternativas:

a) Supresión de las fronteras fiscales sin la aproximación de los tipos de IVA.

b) Progresiva aproximación de los tipos de gravamen como paso previo a la supresión de fronteras fiscales.

La Comisión, que desde hacía tiempo se había inclinado por esta segunda hipótesis, presentó un proyecto de directiva (publicado en el *DOCE* de 4 de diciembre de 1985) para congelar («*standstill*») los tipos de gravamen aplicados en los estados miembros tanto en el IVA como en los impuestos especiales sobre el consumo (accisas). En este proyecto, se instaba a los estados miembros para que se abstuvieran de modificar el número y el nivel de los tipos del IVA, autorizándoles, sin embargo, a introducir modificaciones que redujeran las divergencias entre los tipos vigentes en la CEE.

El Parlamento Europeo, que en un principio estaba a favor de

este proyecto, presentó, en su Dictamen de 9 de octubre de 1986, una serie de enmiendas que obligaron a la Comisión a modificar su propuesta inicial y a presentar un nuevo proyecto de directiva, en el último «paquete» de propuestas presentado por el Comisario Cockfield en agosto de 1987, para la realización del mercado único:

— Proyecto de directiva sobre aproximación de los tipos impositivos del IVA.

— Proyecto de directiva estableciendo un procedimiento de convergencia de los tipos impositivos.

— Proyecto de directiva sobre supresión de fronteras fiscales.

Conviene advertir que, no obstante su prolijidad y aparente confusión, cada uno de los proyectos presentados por la Comisión viene a ocupar su lugar en el seno de un sistema común de IVA, orientado hacia un objetivo fundamental: la supresión de las fronteras fiscales —o, si se prefiere, de las desgravaciones a la exportación y del gravamen de las importaciones—, y la constitución de un verdadero mercado interno comunitario.

¿Cuál ha sido la suerte seguida por este conjunto de propuestas y en qué situación se encuentra hoy el proceso armonizador? (cfr.: Rodríguez Moreno, 1989).

Tras la Comunicación de la Comisión de 4 de agosto de 1987 y la presentación del último paquete de propuestas (COM [87] 320 a 328), los trabajos a nivel técnico estuvieron prácticamente paralizados durante la Presidencia alemana (enero-junio de 1988) ante la falta de una decisión política previa sobre la necesidad o no de la armoniza-

ción fiscal en un mercado único, sin fronteras fiscales, e incluso —pese a la ratificación del Acta Unica— sobre la posibilidad de sustituir la supresión de fronteras por la mera simplificación de los trámites y controles fronterizos, como ha llegado a sugerir algún estado miembro.

La Presidencia alemana optó, pues, por congelar los trabajos en espera de que el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas (ECOFIN) adoptase una decisión política sobre las pautas de armonización de la fiscalidad indirecta.

El consejo ECOFIN, por su parte, remitió las propuestas al Comité de Política Económica para un estudio más profundo, publicado —como informe provisional— en abril de 1988 (2).

Durante la Presidencia griega, en el segundo semestre de 1988, tampoco se lograron avances notables en el ámbito de la armonización fiscal. En el ECOFIN informal de Creta, Lord Cockfield sometió a los ministros de Economía y Finanzas un repertorio de cuestiones sobre los aspectos políticos de la armonización del IVA y de las accisas, al objeto de definir posiciones, examinando las tesis de la Comisión, favorables a la armonización, frente a las mantenidas por algunos estados miembros. Entre éstos, el Reino Unido defendió la denominada opción «del mercado» o «no burocrática», contraria a la adopción de medidas legislativas para aproximar los tipos de gravamen: las fuerzas del mercado ejercerían la presión necesaria, una vez abolidas las fronteras fiscales, para lograr tal aproximación. Con anterioridad al Consejo, el ministro de Hacienda británico hizo público un informe postulando, no la supresión de

fronteras fiscales, sino la progresiva reducción de los controles fiscales en frontera, liquidando en el interior del país el IVA a la importación y elevando las franquicias fiscales para las importaciones.

Por su parte, Francia, radicalizando la posición mantenida tras el Informe Boiteux, se mostró más favorable a la armonización de la fiscalidad directa que de la indirecta. En efecto, la Comisión de Reflexión Económica —presidida por Marcel Boiteux—, encargada por el Ministerio francés de Finanzas de estudiar las repercusiones económicas de las propuestas de la Comisión, llegaba, entre otras, a las siguientes conclusiones.

«La creciente internacionalización de los mercados financieros, la próxima liberalización de los movimientos de capitales, las ampliaciones previstas de la libertad de prestación de servicios, confieren una prioridad en el tiempo a las medidas encaminadas a eliminar de nuestra fiscalidad lo que a partir de ahora constituirían incentivos fiscales a la expatriación del ahorro nacional. Las disposiciones previstas en materia de IVA y accisas no pueden esperar hasta el 1.º de enero de 1993, pero revisten un menor carácter de urgencia» (Boiteux, 1988).

La Comisión de la CEE, por su parte, negó la existencia de relación alguna entre la fiscalidad sobre el ahorro y la armonización del IVA, y argumentaba que la moratoria de dos años en la armonización del IVA, propuesta por Rocard, imposibilitaría la supresión de fronteras fiscales en 1992. En el informe presentado al Consejo ECOFIN de diciembre de 1988 por el comisario saliente, Lord Cockfield, se señalaban los principales problemas existentes en relación con el sistema propuesto para la armonización de las accisas, y con el sistema de compensación («clearing») para

las ventas intracomunitarias, pieza clave para el correcto funcionamiento del IVA tras la abolición de fronteras. Asimismo, el comisario británico recomendaba fórmulas para la tramitación de las propuestas pendientes de aprobación por el Consejo.

La Presidencia española (enero-junio 1989), en fin, se vio especialmente afectada en la tramitación de tales propuestas por el cambio de Comisión y el nombramiento de la nueva Comisaria, Sra. Scrivener, circunstancias éstas que, junto a la preferencia inicialmente dada a las propuestas sobre fiscalidad del ahorro, determinaron una cierta ralentización de los trabajos en materia de fiscalidad indirecta (Rodríguez Moreno, 1989).

Quede constancia, por último, de los trabajos que el Parlamento Europeo ha llevado a cabo sobre las propuestas de armonización IVA. Entre ellos destacan los informes presentados en su Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios y en la de Política Industrial (3).

Sobre la base de todas estas discusiones y trabajos, la Comisión se decidió el pasado mes de mayo a efectuar una nueva Comunicación al Consejo y al Parlamento (4) estableciendo una serie de modificaciones en sus propuestas de 1987 que, en síntesis, giran en torno a las tres siguientes cuestiones: la puesta en práctica, lo antes posible y hasta finales de 1992, de una fase transitoria de aproximación de los impuestos indirectos; la adopción de un nuevo enfoque en el sistema de compensación referente al IVA, y la adopción de nuevas propuestas respecto a los tipos de gravamen.

Comienza reconociendo la Comisión el amplio acuerdo exis-

tente sobre los objetivos buscados, sobre el papel central de la reforma de la fiscalidad indirecta para la realización del mercado interior (acuerdo ya expresado en el artículo 99 del Tratado, tras el Acta Única), y sobre las dos grandes líneas que habría de seguir toda la actuación de la Comunidad: la aproximación de los tipos impositivos del IVA y de los impuestos especiales, y la supresión de las fronteras fiscales, incompatibles con un mercado único.

Se advierte asimismo que el sistema, propuesto por la Comisión, de que todas las mercancías circulen siempre gravadas con el IVA ha supuesto un salto cualitativo mayor bajo dos aspectos: desde el punto de vista de la realización del mercado interior, puesto que las mercancías circularían en las mismas condiciones que en un Estado miembro, y desde la perspectiva de la supresión de una de las mayores causas de fraude: la existencia de dos circuitos de circulación de bienes —gravados o no— cuya estanqueidad no puede ser absoluta. No obstante, se reconoce que los principales desacuerdos surgen respecto al método propuesto por la Comisión; de ahí que ésta acceda a flexibilizar sus propuestas iniciales, en relación con las tres cuestiones antes apuntadas, con el propósito de buscar una aproximación pragmática a los principales problemas planteados y a las soluciones que favorecen un acuerdo en el Consejo.

1) *El período transitorio.*

Con él pretende evitar la Comisión las perturbaciones que, tanto para los agentes económicos como para las políticas económicas nacionales, podría suponer el paso abrupto, el 1 de enero de 1993, de la situación

actual a un nuevo sistema sin fronteras interiores. En el transcurso de dicho período transitorio:

- Se potenciará y concretará el compromiso de los estados miembros sobre la realización del mercado interior, especialmente en cuanto a la aproximación de los tipos de gravamen IVA.

- Se facilitará a los agentes económicos la adaptación a las nuevas modalidades de gestión exigidas por la reforma y, al mismo tiempo, se introducirán determinadas simplificaciones de procedimiento; en particular, se suprimirá la nota de paso en el tránsito comunitario para preparar la completa abolición de las fronteras fiscales.

- Finalmente, para reforzar el proceso de integración de los mercados y la credibilidad de la opinión pública en el progreso del mercado interior, se efectuará un aumento gradual y sustantivo de las franquicias para viajeros, tal y como propone el Parlamento Europeo. En este sentido, la Comisión piensa proponer, en tres etapas, con efectos el 1 de enero de 1990, 1991 y 1992, un aumento que llegue a:

- Cuadruplicar las franquicias IVA en valor.

- Duplicar las franquicias cuantitativas específicas sobre los productos sometidos a los impuestos especiales.

2) *Un nuevo enfoque en el sistema de compensación referente al IVA.*

Reconoce la Comisión que las principales críticas se han dirigido, de una parte, contra la complejidad y los conflictos presupuestarios que el mecanismo de compensación provocaría entre los estados miembros, y, de otra,

a las distorsiones en las reglas de la competencia que resultarían de las diferencias de tipos impositivos, que siguen siendo excesivos para determinados estados miembros, y que afectarían a las compras por correspondencia, y a las adquisiciones de vehículos y de bienes de un cierto valor.

Para resolver estos problemas, la Comisión propone un tratamiento diferenciado para determinadas operaciones (ventas por correspondencia; ventas de vehículos de turismo; ventas a los organismos de derecho público y asimilados, y a los sujetos pasivos exentos; operaciones entre empresas vinculadas), aplicando el sistema de compensación únicamente al resto de las operaciones entre sujetos pasivos.

Por otra parte, frente al enfoque inicial de la compensación (al que se le objetaba su excesivo centralismo, de un lado, y, de otro, la insuficiencia de garantías y controles, que lo convertirían en una potencial fuente de contenciosos entre estados miembros), la Comisión propone un enfoque macroeconómico, que ofrece importantes ventajas operativas tanto para los agentes económicos como para las administraciones fiscales, puesto que los saldos —acreedores o deudores— de los estados se calcularán en base a las estadísticas de los intercambios comerciales, y no en base a las declaraciones IVA efectuadas por los sujetos pasivos. Además, no existiría una caja central de compensación, sino sólo una contabilidad de saldos sobrantes a restituir.

3) *La introducción de nuevas propuestas respecto a los tipos de gravamen.*

La propuesta inicial de la Comisión de dos abanicos de tipos impositivos (del 4 al 9 por 100

para el tipo reducido y del 14 al 20 por 100 para el tipo normal) constituye la base de las discusiones habidas en el Consejo y en el Parlamento Europeo. En síntesis, la polémica se centró en tres cuestiones: la amplitud de los abanicos, considerada a veces excesiva y con el riesgo de provocar distorsiones en la competencia, sobre todo respecto al tipo normal; los productos que deben someterse al tipo reducido del IVA, y los productos sometidos al tipo cero.

Como alternativa al abanico del tipo impositivo normal del IVA, se propone reemplazarlo por un tipo mínimo aplicable a partir del 1 de enero de 1993, sin que se defina el tope máximo a respetar por los estados miembros. Cada estado elegiría un tipo al menos igual al tipo mínimo, en función tanto de su respectiva situación presupuestaria como de la «presión competitiva» derivada de los tipos fijados por los estados miembros vecinos con los que mantiene mayores intercambios comerciales.

En cuanto al abanico propuesto para el tipo reducido, la Comisión estima que constituye la mejor respuesta a las necesidades existentes, y que interesa ponerse de acuerdo sobre los productos que habrán de someterse a él.

Finalmente, respecto al tipo cero, la Comisión, en sus propuestas iniciales, no excluía la posibilidad de conservar a partir de 1992 la aplicación de dicho tipo bajo la forma de derogaciones dependientes de un nuevo período transitorio, puesto que los tipos cero nunca se consideraron como tipos impositivos propiamente dichos, sino como derogaciones temporales a los principios generales del IVA.

La Comisión aceptaría, en el marco de un compromiso final, autorizar a los estados miembros para aplicar optativamente el tipo cero a un número muy limitado de productos que merecieran ser gravados a un tipo reducido, y con tal de que no se provocaran distorsiones de la competencia para los demás estados miembros. Pero tal aceptación la sujeta a que el Consejo, por su parte, logre un acuerdo sobre la lista de productos sometidos al tipo normal y al tipo reducido IVA.

* * *

Este es, en síntesis, el estado en el que hoy se halla el proceso de armonización IVA. Valorándolo desde la perspectiva de los resultados (esto es, de las disposiciones comunitarias aprobadas por el Consejo), pocos habría que añadir a los ya conseguidos en 1977 tras la adopción de la Sexta Directiva, y apenas si cabe contabilizar alguno en los años transcurridos tras la presentación, en 1985, del *Libro Blanco* sobre la realización del mercado interior. Basta, en efecto, con observar el cuadro de la normativa comunitaria aprobada tras la Sexta Directiva (5). Pero, junto a la normativa comunitaria IVA, hay que dejar constancia del cuadro jurisprudencial que, en torno al IVA, se ha venido nutriendo de las ya abundantes resoluciones del Tribunal de Justicia de la CEE. Al resolver, sobre todo, las cuestiones prejudiciales planteadas sobre la base del artículo 177 del Tratado de Roma, el Tribunal de la CEE ha tenido ocasión de consagrar su jurisprudencia sobre la aplicación directa de las directivas comunitarias (6), o de provocar la aprobación de una nueva directiva del Consejo (7), o, en fin, de sustentar la doctrina contenida en proyectos de direc-

tiva pendientes aún de aprobación por el Consejo (8).

La importancia que en los últimos años ha adquirido, en efecto, la jurisprudencia comunitaria IVA permite atribuir al Tribunal de Justicia de la CEE los únicos avances que, en la última década, ha experimentado la definición del sistema común IVA y su aplicación en todos los países miembros. Ha sido, pues, la jurisprudencia del TJCE la que ha venido perfilando el hecho imponible o, mejor, el ámbito de aplicación del IVA (9); los sujetos pasivos del impuesto (10); el lugar de realización del hecho imponible (11); el devengo y exigibilidad del IVA (12); los elementos de determinación de la base imponible (13); los tipos de gravamen (14); las exenciones del IVA (15); la deducción del impuesto (16), y, en fin, la compatibilidad o no del IVA con otros tributos en virtud del artículo 33 de la Sexta Directiva (17).

Por último, el cuadro del IVA comunitario habría que completarlo con la doctrina administrativa emanada del Comité Consultivo regulado en el artículo 29 de la Sexta Directiva, que, junto a los supuestos de consulta obligatoria previstos en dicha directiva, habrá de examinar «las cuestiones planteadas por su Presidente, sea por iniciativa de éste o por solicitud del representante de un estado miembro, relativas a la aplicación de las disposiciones comunitarias que se refieran al impuesto sobre el valor añadido» (art. 29, 4.º).

III. LIMITES PARA LA ARMONIZACION DE LA IMPOSICION INDIRECTA. PERSPECTIVAS DE FUTURO

Mediada la década de los sesenta, a cualquier observador imparcial del sistema de imposición sobre el volumen de negocios entonces vigente en los seis países miembros de la Comunidad, la sustitución en todo el ámbito comunitario de la imposición en cascada por un sistema de impuesto sobre el valor añadido debería parecerle una aspiración de origen puramente intelectual y en absoluto ligada a la realidad de las cosas. Sin embargo, aunque a dosis homeopáticas, la armonización fiscal ha ido avanzando hasta lograr, a finales de los setenta, un IVA gestionado en todos los países miembros sobre una base imponible relativamente uniforme, y que, a la vez, ha venido constituyendo la principal fuente de financiación del Presupuesto comunitario.

En la presente década, y en contraste con la concepción negativa de la fiscalidad que predominó en los primeros veinte años del proceso armonizador —la fiscalidad como fuente de distorsiones que se oponen al funcionamiento del Mercado Común—, se ha abierto paso una concepción positiva, orientada a la culminación del mercado interior previa supresión de las fronteras fiscales, según se advierte en el artículo 99 del Tratado tras el Acta Unica Europea:

«... 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, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos

indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 8 A».

Se debilitan así las tesis que —ancladas en una concepción estrictamente negativa de la fiscalidad— parecían limitar el proceso armonizador a la desaparición de las distorsiones fiscales que pudieran falsear las reglas de la libre competencia, y entendían que «la supresión de las fronteras fiscales es un simple objetivo político que, no habiendo sido previsto por el Tratado de Roma, no se impone a los estados contratantes» (cfr.: Lalumiere, 1975). Prosigue, no obstante, la polémica sobre cuál sea el grado deseable de armonización fiscal; sobre la conveniencia o «inutilidad» de la armonización del IVA (cfr.: Salin, 1988), o sobre la oportunidad de suprimir o no los actuales controles fiscales en frontera (cfr.: Lauré, 1988). Así pues, no debe extrañar que, ante la incertidumbre que todavía persiste, no sólo sobre los métodos, sino incluso sobre los objetivos a realizar, y a la vista de la atonía y del escaso movimiento que en los últimos años se advierte en el escenario de la armonización fiscal, cualquier observador desapasionado contemple también hoy con escepticismo la posibilidad de efectuar las modificaciones normativas necesarias para conseguir, en la fecha prevista, la supresión de las fronteras fiscales y la realización del mercado único.

Las dificultades y los obstáculos que se oponen a ello no son de última hora, sino que se manifestaron casi en los primeros pasos del proceso de armonización. Nótese que ya en su Resolución de 22 de marzo de 1971 el Consejo de las Comunidades

Europeas se comprometía a pronunciarse sobre «las propuestas de la Comisión relativas a la aproximación de los tipos del impuesto sobre el valor añadido y de las accisas» (18). Se pensaba entonces que las propuestas que con tal fin presentara la Comisión serían fácilmente aceptadas por los estados miembros, al basarse en una decisión política ya adoptada por el Consejo. Bastaba con que la aproximación de los tipos de gravamen se planteara de forma gradual y escalonada para no provocar graves perturbaciones en los recursos presupuestarios de los estados miembros. Sin embargo, la situación de la CEE en la década de los setenta no permitió que la Comisión presentara un programa de aproximación de tipos de gravamen que tuviera un mínimo de credibilidad, de forma que éste continúa siendo un objetivo reiterado por la Comisión en su Informe de 1980 y, de nuevo, en el *Libro Blanco* de 1985. La Comisión de la CEE no ha alterado, pues, ni sus objetivos ni la estrategia propuesta para conseguirlos: las *soluciones* y los programas que han venido elaborándose para lograr la unificación del mercado europeo son de naturaleza *técnica* y, por lo general, esencialmente coincidente. Pero los *obstáculos* que, entonces y ahora, han venido oponiéndose a su realización no son sólo de naturaleza técnica, sino de clara raigambre *política*; y el impulso que inicialmente significaron tanto la aprobación del *Libro Blanco* y la ratificación del Acta Unica como los compromisos contraídos en las últimas reuniones del Consejo europeo no ha sido, hasta el momento, capaz de superarlos.

Bien se comprende que los problemas de fondo estriban en cómo llegar a armonizar las es-

tructuras fiscales de unos estados no integrados políticamente; y, en su perspectiva política, tales problemas son un fiel exponente de la contradicción o del conflicto potencial que supone el hecho de que un instrumento nacional, típicamente expresivo de la soberanía estatal y esencial para la conformación política y económica de los estados, como es el instrumento tributario, sea a la vez elemento indispensable para la construcción de un entramado institucional, económico y político que —como la CEE— tiende a situarse por encima de los propios estados miembros.

Las limitaciones políticas continúan marcando, pues, el techo de la armonización de los sistemas fiscales, en la medida en que ésta exija la renuncia de los estados miembros al manejo de la fiscalidad como instrumento de gobierno. En el informe presentado por la Comisión en 1980 se aludía a este tipo de condicionamientos, al declarar que la suerte de la armonización fiscal dependerá, en definitiva, de la distribución de poderes entre los estados miembros y la Comunidad, y, por consiguiente, de las transferencias de soberanía que se autoricen en favor de esta última. En coherencia con ello, reclamaba la Comisión la necesidad de mantener «un cierto paralelismo entre el progreso en la construcción europea y el progreso en la armonización fiscal».

Nos parece, en efecto, que la quiebra o el *décalage* existente entre la armonización fiscal que se proyecta en la Comunidad y el grado de integración política alcanzado en la CEE (esto es, el estado actual de la construcción europea) impide que el proceso armonizador avance más allá de la simple alineación —sectorial y, en el fondo, incompleta— de

las legislaciones fiscales nacionales. Y así sucede que, en la situación actual, el logro que, en la perspectiva del mercado único, supone, por ejemplo, la definición comunitaria de la base o de la estructura de determinados impuestos puede quedar neutralizado con la manipulación que los estados miembros efectúen de los tipos de gravamen, o incluso mediante las prácticas administrativas de gestión y aplicación de los tributos.

En relación con estas últimas, ya el Informe Fredersdorf destacaba la necesidad de armonización en la práctica administrativa fiscal, sin la cual la armonización de las legislaciones sería letra muerta: «el simple hecho de dictar leyes, incluso unánimemente acordadas, no basta para obtener una imposición uniforme si por el hecho de las diferencias debidas a las personas, a la organización y al procedimiento, o incluso a la diversidad de mentalidades, la práctica fiscal no permite y no asegura una aplicación uniforme» (19).

También Lalumiere (1975) puso de manifiesto, aunque desde otra perspectiva, la importancia de los procedimientos aplicativos del impuesto, que, convenientemente utilizados, permitirían a cada estado miembro deshacer el esfuerzo comunitario de aproximación y convergencia de las legislaciones fiscales nacionales. No obstante, a nivel comunitario se acepta, por el momento, que el conjunto de procedimientos administrativos de aplicación del impuesto, desde la verificación del hecho imponible hasta la recaudación, pertenecen a la competencia de los estados miembros. Los particularismos nacionales subsisten enteramente en esta materia: la percepción del impuesto se efectúa conforme a las

disposiciones legislativas y reglamentarias internas, respecto a las cuales el proceso de integración europea no ha ejercido aún influencia alguna. Se está en presencia de un santuario fiscal, hasta ahora inviolado. Pero, como concluye Lalumiere (1975, página 338): «los procedimientos relativos al establecimiento, a la recaudación y al control de los impuestos no podrán mantenerse como una *chasse gardée* de los estados miembros de la CEE... El verdadero problema consistirá, de hecho, en hallar un equilibrio aceptable entre la salvaguardia de una cierta competencia nacional y las exigencias vivamente requeridas por la coordinación europea».

También la doctrina española ha advertido el desajuste que, en el seno de la propia CEE,

«se produce entre la norma jurídica promulgada y el comportamiento real de los contribuyentes, con la tolerancia o la complicidad de la Administración tributaria. Se han armonizado las legislaciones nacionales en esta materia, sobre todo en la imposición indirecta... Pero si las bases imponibles no se evalúan con los mismos criterios de valoración, el impuesto no será neutral en los intercambios, ni las aportaciones al Presupuesto comunitario respetarán el principio de solidaridad, no obstante haberse logrado la armonización de las leyes vigentes en los países de la CEE» (Albiñana, 1982).

No cabe ignorar, sin embargo, la labor que, precisamente en el ámbito de los procedimientos nacionales de gestión y aplicación del IVA, viene desarrollando la jurisprudencia comunitaria del TJCE contra algunas de las principales manifestaciones del «neoproteccionismo fiscal». Pero es éste un terreno en el que la proclamada superioridad del derecho comunitario sobre la legislación de los estados miembros está desprovista de instrumentos y procedimientos sancionatorios,

válidos y eficaces, en los casos en que legislación fiscal nacional no se adecúe —en el texto de la norma, o en los procedimientos y resultados de su aplicación— a las exigencias comunitarias (véanse algunas muestras de ello en Stefani, 1985, págs. 1 y siguientes).

Sucede, además, que las prácticas y mecanismos proteccionistas empleados por los estados miembros sólo emergen, oficialmente, cuando las controversias comunitarias se plantean ante el Tribunal de Luxemburgo, pero, como es obvio, no son los únicos existentes. A su permanencia y proliferación contribuyen dos tipos de factores:

— De una parte, y sobre todo, la resistencia de los estados miembros a prescindir del manejo de la fiscalidad como instrumento de su política económica y social o, si se prefiere, de su tendencia a orientar el mecanismo fiscal hacia objetivos nacionales de signo proteccionista o, de alguna forma, enfrentados a los principios o a los «intereses del Mercado Común».

— De otra, relacionada con la anterior, la plasticidad y el carácter proteiforme del tributo y, por consiguiente, de los mecanismos y procedimientos de que pueden valerse los estados miembros para accionar el instrumento fiscal con fines proteccionistas, opuestos a las reglas de la libre competencia y de la libre circulación de mercancías en la CEE. Las medidas fiscales distorsionadoras o proteccionistas pueden, en efecto, ubicarse en cualquier fase del procedimiento de gestión, liquidación y recaudación del tributo, o en cualquiera de los elementos estructurales de la relación jurídica tributaria, como se advierte en los múltiples

«contenciosos de la discriminación» que se han venido resolviendo por el TJCE.

Como se ve, también desde esta otra perspectiva la persistencia del neoproteccionismo fiscal, a pesar de la armonización de las legislaciones nacionales, nos conduce a los mismos obstáculos en que ha venido tropezando la armonización de la fiscalidad, y que hasta ahora no han logrado salvarse ni siquiera con la reforma del Tratado efectuada por el Acta Unica Europea. Quizá no sea suficiente con reforzar los tratados si no se modifica también la concepción y la estrategia hasta aquí utilizada para la construcción europea. Hasta ahora, la Comunidad se ha organizado progresivamente «en función de objetivos económicos, y no según las finalidades políticas y jurídicas que tradicionalmente presiden la reagrupación de los estados en una organización común» (Lalumiere, 1975).

La estrategia funcional que ha venido presidiendo la construcción comunitaria ambicionaba «alcanzar lo político dando un rodeo por lo "funcional"; es decir, por lo económico esencialmente».

«Que el rodeo de la integración económica —escribe Buchmann (1980)— haya podido ir encaminado a preparar, en cierto modo, la vía de la unificación política, es algo que nadie podrá poner en duda. El error estuvo en creer que la instauración de un sistema político nuevo podría resultar finalmente tras un proceso puramente racional referido a la lógica económica del bienestar..., y en haber terminado degradando la idea de "Europa" de la esfera de los valores a la de la intendencia..., en una palabra, en haberse inspirado en una base doctrinal que no es otra que la ideología tecnocrática de la sociedad de consumo...».

Es evidente que la armonización sectorial y progresiva de la fiscalidad en la CEE ha contri-

buido a un cierto grado de integración; pero asistimos en la actualidad a un notorio estancamiento del proceso armonizador, del que no parece posible salir, ni avanzar hacia una verdadera política fiscal común, sin un cambio profundo en los esquemas y postulados jurídico-políticos sobre los que descansan las instituciones comunitarias. Parece, pues, llegado el momento de que sean los fines políticos y jurídicos los que alienten la realización de los objetivos económicos en la CEE y, entre ellos, la culminación —en el transcurso de la próxima década— del mercado único europeo.

Quizá, sin este cambio de «estrategia» los objetivos propuestos por la Comisión, en la ya inminente perspectiva de 1992, resulten ambiciosos o, mejor, desproporcionados a las posibilidades reales (cfr.: Cosciani, 1982). Es, en cualquier caso, evidente el reto que hoy tiene planteado la Comunidad y que, de igual forma, se formula en la conclusión final del *Libro Blanco* de 1985: «Europa ha llegado a una encrucijada de caminos. O avanza con firmeza y determinación o regresa a la mediocridad. O nos decidimos a completar la integración de las economías europeas, o abdicamos por falta de voluntad política ante la inmensidad de la tarea, y nos limitamos a convertir a Europa en una simple zona de libre cambio».

NOTAS

(*) Este texto es el resultado de la comunicación presentada al curso «Europa como destino de la Economía Española; exigencias fiscales y financieras», dirigido por E. Fuentes Quintana en la Universidad Complutense de Madrid, El Escorial, julio 1989. En su desarrollo, el autor ha utilizado, básicamente, investigaciones anteriores sobre fiscalidad comunitaria, y una investigación colectiva: «La armonización de la fiscalidad indirecta sobre el consumo en la CEE y su repercusión en el Sistema Tributario Español», que ha sido financiada por la Fundación FIES, de la Confederación Española de Cajas de Ahorro.

(1) Proyecto de séptima directiva, presentado por la Comisión el 11 de enero de 1978, sobre el régimen particular del IVA aplicable a los objetos de arte, colección, antigüedades y bienes de ocasión (proyecto que fue retirado por la Comisión en 1987); proyecto de directiva, presentado por la Comisión el 23 de enero de 1980, sobre el régimen aplicable a los productos de avituallamiento de los medios de transporte internacionales (aviones, barcos y trenes); proyecto de decimosegunda directiva, presentado por la Comisión el 25 de enero de 1983: gastos que no generan derecho a la deducción del IVA; proyecto de decimotercera directiva, presentado por la Comisión el 19 de julio de 1982, y que sería aprobado por el Consejo el 21 de noviembre de 1986: modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad; proyecto de decimocuarta directiva, de 9 de julio de 1982: aplazamiento del pago del IVA correspondiente a las importaciones efectuadas por los sujetos pasivos, que sería retirado por la Comisión en septiembre de 1987; proyecto de decimosexta directiva, de 18 de julio de 1984, sobre el régimen aplicable a determinadas importaciones efectuadas por particulares; proyecto de decimotercera directiva, de 4 de diciembre de 1984, sobre supresión de algunas derogaciones previstas en el artículo 28, 3.º de la Sexta Directiva, y proyecto de decimonovena directiva, presentado por la Comisión el 5 de diciembre de 1984,

sobre modificación de algunos preceptos de la Sexta Directiva.

(2) Informe para el Consejo y la Comisión, elaborado por el Comité de Política Económica de las Comunidades Europeas, de 6 de abril de 1988, II-066/2/88.

(3) Informe de Gucht, sobre la propuesta de la Comisión para la supresión de las fronteras fiscales (Parlamento Europeo. *Documentos de Sesión*, Documento A2-320/88, de 15 de diciembre de 1988). Informe Metten, acerca de la propuesta de la Comisión sobre aproximación de los tipos de IVA (Parlamento Europeo. *Documentos de Sesión*, Documento A2-0308/88, de 16 de diciembre de 1988). Informe Patterson, sobre la plena realización del mercado interior: aproximación de los tipos de gravamen y armonización de la estructura de los impuestos indirectos (Parlamento Europeo. *Documentos de Sesión*, Documento A2-315/88, de 3 de enero de 1989).

(4) «Plena realización del Mercado Interior y aproximación de los impuestos indirectos», COM (89) 260, de 18 de mayo de 1989.

(5) Octava Directiva (79/1072/CEE), de 6 de diciembre de 1979: modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país; Novena Directiva (78/583/CEE), prorrogando hasta el 1 de enero de 1979 la entrada en vigor de la Sexta; Décima Directiva (84/386/CEE), de 31 de julio de 1984: aplicación del IVA al arrendamiento de bienes muebles corporales; Undécima Directiva (80/386/CEE), de 26 de marzo de 1980: exclusión de los departamentos franceses de ultramar del campo de aplicación de la Sexta Directiva; Decimotercera Directiva (86/560/CEE), de 21 de noviembre de 1986: modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad; Decimoquinta Directiva (83/648/CEE), de 19 de diciembre de 1983: ampliación del plazo para la aplicación del IVA en Grecia; Decimoséptima Directiva (85/362/CEE), de 16 de julio de 1985: exención del IVA en materia de importaciones temporales de bienes distintos de los medios de transporte; Vigésima Directiva (85/361/CEE), de 16 de julio de 1985: derogaciones relativas a

las ayudas especiales, concedidas a determinados agricultores, en compensación por el desmantelamiento de los montantes compensatorios monetarios aplicables a ciertos productos agrícolas, y Vigésimoprimera Directiva (86/247/CEE), de 16 de junio de 1986: ampliación del plazo (hasta el 1 de enero de 1987) para la aplicación del sistema del IVA en Grecia.

(6) Sentencia de 19 de enero de 1982: asunto 8/81, Ursula Becker.

(7) Sentencia de 10 de octubre de 1978: asunto 148/77, en la que el Tribunal indujo, en definitiva, la modificación del artículo 3,2 de la Sexta Directiva IVA, mediante la Undécima Directiva del Consejo, 80/368/CEE, de 26 de marzo de 1980, que incorporó los departamentos franceses de ultramar a la lista de los territorios nacionales ya excluidos del campo de aplicación de aquella directiva comunitaria.

(8) Tal ocurre, por ejemplo, con la sentencia de 5 de mayo de 1982: asunto 15/81, Gaston Schul, en la que el Tribunal consagra indirectamente la doctrina sustentada por la Comisión al motivar el proyecto de séptima directiva, de 11 de enero de 1978, sobre el régimen común IVA aplicable a los objetos de arte, colección, antigüedades y bienes de ocasión.

(9) S.^a, de 11 de diciembre de 1984, asunto 134/83; S.^a, de 3 de octubre de 1985, asunto 249/84; S.^a, de 8 de julio de 1986, asunto 73/85; S.^a, de 8 de marzo de 1988, asunto 102/86; S.^a, de 5 de julio de 1988, asunto 269/86; etcétera.

(10) S.^a, de 14 de febrero de 1985, asunto 268/83; S.^a, de 26 de marzo de 1987, asunto 235/85.

(11) S.^a, de 4 de julio de 1985, asunto 168/84; S.^a, de 23 de enero de 1986, asunto 283/84.

(12) S.^a, de 10 de julio de 1984, asunto 42/83.

(13) S.^a, de 5 de mayo de 1982, asunto 15/81; S.^a, de 10 de abril de 1984, asunto 324/82; S.^a, de 13 de febrero de 1985, asunto 5/84; S.^a, de 21 de mayo de 1985, asunto 47/84; S.^a, de 23 de enero de 1986, asunto 39/85; S.^a, de 4 de febrero de 1988, asunto 391/85; S.^a, de

25 de febrero de 1988, asunto 299/86; S.^a, de 23 de noviembre de 1988, asunto 230/87.

(14) S.^a, de 15 de marzo de 1983, asunto 319/81; S.^a, de 11 de julio de 1985, asunto 278/83; S.^a, de 16 de diciembre de 1985, asunto 200/85; S.^a, de 9 de julio de 1987, asunto 356/85; S.^a, de 25 de febrero de 1988, asunto 299/86; S.^a, de 21 de junio de 1988, asuntos 415 y 416/85.

(15) S.^a, de 19 de enero de 1982, asunto 8/81; S.^a, de 10 de junio de 1982, asunto 255/81; S.^a, de 11 de julio de 1985, asunto 107/84; S.^a, de 23 de febrero de 1988, asunto 353/85; S.^a, de 14 de julio de 1988, asunto 207/87.

(16) S.^a, de 8 de marzo de 1988, asunto 165/86; S.^a, de 14 de julio de 1988, asuntos acumulados 123/87 y 330/87; S.^a, de 21 de septiembre de 1988, asunto 50/87.

(17) S.^a, de 8 de julio de 1986, asunto 73/85; S.^a, de 27 de noviembre de 1985, asunto 295/84; S.^a, de 3 de marzo de 1988, asunto 252/86; S.^a, de 24 de marzo de 1988, asunto 104/86; S.^a, de 29 de junio de 1988, asunto 240/87; etcétera.

(18) DOCE, n.º C 28, de 27 de marzo de 1971.

(19) *Etude de la section des affaires économiques et financières sur l'harmonisation fiscale*, Rapporteur Fredersdorf, Comité Economique et Social, 20 de junio de 1978, pág. 26.

BIBLIOGRAFIA

ALBIÑANA, C. (1982): «El valor añadido: módulo impositivo», en *Introducción del IVA en España*, IEF, Madrid, pág. 468.

BOITEUX, M. (1988): *Fiscalité et marché unique européen*, Rapport d'étape au Ministre d'Etat, Ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation; La Documentation Française, Paris, febrero, págs. 39 y 40.

BUCHMANN, J. (1980): «La naturaleza política de la integración europea», *Documentación Administrativa*, n.º 185, págs. 49 y 50.

COMISIÓN DE LA CEE (1962): «Rapport général des sousgroupes A, B et C, créés pour éxa-

miner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires», Commission CEE; Bruselas.

— (1980): *Bulletin des Communautés Européennes*, n.º 1/80, pág. 9.

COSCIANI, C. (1982): «La politica di armonizzazione fiscale della CEE», *Quaderni dell'Asia*, Roma, págs. 160 y siguientes.

GUIEU, P. (1980): «Le système européen de TVA», en *La VI^e Directive du Conseil des Communautés Européennes* (la TVA), Journées d'études, Toulouse, 29-30 novembre 1979; Toulouse, 1980, t. XXVIII, pág. 6.

— (1983): «Le système commun de TVA: directives et propositions récentes», *Revue Fiscale Internationale*, n.º 3.

INCECCHI, S. (1980): «L'élaboration de la Sixième Directive», en *La VI^e Directive du Conseil...* obra citada, t. XXVIII, pág. 32.

LALUMIERE, P. (1975): «Les Communautés Européennes et les institutions fiscales françaises», en *Les Communautés Européennes et les finances publiques françaises*, Actes des Journées d'Etudes, octobre 1974, Paris, páginas 327 y 338.

LAURE, M. (1988): «Marché unique et IVA», en *Fiscalité et marché unique européen*, obra citada, págs. 85 y siguientes.

RAFFRAY, M. (1978): «L'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires dans la CEE. La sixième directive communautaire relative au système de TVA», *Revue de Droit Fiscal*, número 10, 6 de marzo.

RODRIGUEZ MORENO, R. (1989): «Situación de la armonización fiscal ante la Presidencia española del Consejo de las Comunidades Europeas», *Noticias CEE*, n.º 52, pág. 75.

SALIN, P. (1988): «Exposé divergent sur le rapport d'étape de la Commission de Reflexion économique pour la préparation de l'échéance de 1992», en *Fiscalité et marché unique européen*, op. cit., pág. 79.

STEFANI, G. (1985): «Neoprotezionismo fiscale negli scambi commerciali tra Italia e paesi della CEE», *Bulletino Tributario d'Informazioni*, n.º 20, pág. 5.