

El IVA en el País Vasco, de tributo concertado de normativa común a tributo concertado de normativa autónoma: encaje y repercusión en las operaciones intracomunitarias*

VÍCTOR DELGADO GONZÁLEZ

Graduado ADE+Derecho

Universidad de Deusto

FECHA DE RECEPCIÓN / SARRERA-DATA: 31/12/2015

FECHA DE ADMISIÓN / ONARTZE-DATA: 20/03/2016

Resumen: Se trata de un estudio amplio y pormenorizado del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que tiene como objeto principal presentar una reflexión fundada sobre la posibilidad de ser de la nueva configuración del IVA en el entramado fiscal español y sus implicaciones prácticas. Para ello se expone descriptivamente el funcionamiento actual del IVA en las operaciones entre empresarios pertenecientes a los distintos estados miembros de la UE; a continuación, y para abordar el objeto principal se analiza el proceso de descentralización de competencias en materia fiscal que se vive en España. Finalmente se da respuesta al objeto de la tesis exponiendo las reflexiones sobre la propuesta de transición del IVA como tributo de normativa común a tributo de normativa autónoma.

Palabras clave: IVA, Impuesto sobre Valor Añadido, territorios históricos vascos, Administración central del Estado, comunidad económica europea, Unión Europea, concierto económico.

* El presente trabajo fue uno de los ganadores del 1. Premio Adrián Celaya para jóvenes juristas en su primera edición.

BEZa Euskal Herrian: araubide erkideko tributu itundu izatetik autonomia erkidegoko tributu itundu izatera: Europar batasunaren barneko eragiketen esparruan kokatzea eta horren ondorioak

Laburpena: Balio erantsiaren zergaren (BEZ) ikerketa sakon eta zehatza jasotzen da testu honetan. Honen helburua Espainiako zerga egituraren barruan BEZaren konfigurazio berriak izango lituzkeen implikazio praktikoen gaineko hausnarketa egitea da. Horretarako, lehenik BEZak Europar Batasuneko estatu ezberdinetako enpresarien artean nola funtzionatzen duen azalduko da, ondoren eta lanaren helburu orokorrari heltzeko estatu mailan zerga kompetentzien inguruan ematen den deszentralizazio prozesua azalduko da. Bukatzeko, BEZaren izatezko proposamen berria aurkezten da, hau da, BEZa estatu mailako kompetentzia izatetik, autonomia erkidegoen kompetentziako zerga izatera pasatzea.

Gako-hitzak: BEZa, balio erantsiaren zerga, euskal autonomia erkidegoa, Europar Batasuna, kontzertu ekonomikoa, Estatuaren administrazio zentrala, euskal lurralde historikoak.

VAT in the basque country, from national common Spanish vat regulation to autonomic regulation. Coupling and repercussion in intra-community transactions

Abstract: A wide and exhaustive study about the Value Added Tax (VAT) mainly focused on the possibilities of a new VAT configuration within the Spanish Fiscal framework and its practical implications. For that, the in force regulation of the TAX among entrepreneurs in different Estates in the EU is described; after that, to aboard the work main objective, the present Spanish taxes system decentralisation process is analysed. Finally, the goal of thesis is answered by means of reflexions about a proposal to transit from a national common Spanish VAT regulation to a regional regulation.

Key words: VAT, Value Added Tax, Basque provinces, General Spanish Administration, European Economic Community, EU, Basque Economic Agreement.

SUMARIO: I. ABREVIATURAS. II. INTRODUCCIÓN. III. ANTECEDENTES: Hª DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS. 1. Fase primaria: armonización fiscal (1960-1993). 2. Régimen transitorio (1993-Actualidad). IV. OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS EN LA ACTUALIDAD. V. CONCIERTO ECONÓMICO Y OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS. 1. El IVA en el concierto económico. 2. Exacción de las operaciones intracomunitarias en el marco del CEPV. VI. PROPUESTA: IVA TRIBUTATIVO NORMATIVO COMÚN O AUTÓNOMO. 1. Procedimiento de la modificación. 2. Consecuencias de la modificación esencial del tributo. VII. CONCLUSIÓN. VIII. BIBLIOGRAFÍA.

I. ABREVIATURAS

AIB	Adquisición intracomunitaria de bienes
CAPV	Comunidad Autónoma del País Vasco
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CEE	Comunidad Económica Europea
CEPV	Concierto Económico del País Vasco
CM	Comisión Mixta
DA	Disposición Adicional
DF	Diputación Foral
EEUU	Estados Unidos
EIB	Entrega intracomunitaria de bienes
EM	Estado Miembro
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
ITP/AJD	Impuesto sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

IS	Impuesto de Sociedades
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
NIF	Número de Identificación Fiscal
SA	Sociedad Anónima
TARIC	Arancel Integrado Comunidad Europea
TC	Territorio Común
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, Reglamento (UE) n° 267/2010 de la Comisión
TS	Tribunal Supremo
TTHH	Territorios Históricos
UE	Unión Europea

II. INTRODUCCIÓN

Desde el momento en que nacemos los seres humanos manifestamos necesidades, las cuales son cada vez más amplias a medida que transitamos por las etapas de la vida. Al mismo tiempo, nuestra convivencia en sociedad hace que junto con las necesidades individuales surjan las denominadas necesidades públicas o colectivas, cuya complejidad es aún mayor. La provisión de los recursos para la satisfacción de estas últimas es la cuestión que centra la política fiscal que cada uno de los Estados aplica, lo cual explica la omnipresencia de los impuestos en toda sociedad constituida formalmente en la estructura estatal.

La motivación que guió la elección de mi tema para este estudio radica en mi pasión por las diferentes posibilidades de configuración del sistema fiscal en función de las ideologías y principios bajo los que se rigen los diferentes Estados. Para ello, la riqueza de la configuración fiscal española con la coexistencia de cinco sistemas tributarios es única, lo cual

unido a la corriente de unificación fiscal a nivel comunitario, servía los ingredientes para el desarrollo de una tesis atractiva en cuanto a su interés y utilidad práctica.

Al País Vasco le corresponden tres de esos cinco sistemas tributarios y valía la pena llevar a cabo un acercamiento al engranaje que modela la relación entre la Administración Central del Estado y los Territorios Históricos vascos, el denominado, Concierto Económico.

En esta coyuntura, se daban dos tendencias que a priori parecían contraponerse:

De un lado, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se consideraba el abanderado del proceso de integración económica y monetaria que está teniendo lugar en Europa. La armonización de los impuestos indirectos, y particularmente del encargado de gravar el consumo, está íntimamente ligada a los grandes objetivos de la UE: consecución de un Mercado Común primero y un Mercado Único después.

De otro lado encontramos el proceso de descentralización de competencias en materia fiscal que vivimos en España, y que permiten a las Diputaciones Forales no solo la exacción y gestión de los tributos, sino también la capacidad legislativa sobre alguno de ellos. En materia de imposición indirecta la facultad normativa es aún exclusiva del Estado, pero en la sociedad vasca una de sus fuerzas políticas, concretamente la que ostenta mayor representación parlamentaria, ya ha abierto la veda solicitando la asunción de la competencia plena sobre el impuesto.

Este contexto propiciaba que la propuesta de transición del IVA como tributo de normativa común a tributo de normativa autónoma integrara todos los condicionantes que a mi juicio debía contener un estudio de estas características.

El objeto del presente estudio será presentar una reflexión fundada sobre la posibilidad de ser de la nueva configuración del IVA en el entra-

mado fiscal español y sus implicaciones prácticas, lo cual irá ineludiblemente ligado al proceso de armonización fiscal comunitario y al concepto de operación intracomunitaria de bienes.

Para ello, en primer lugar se llevará a cabo un extenso recorrido por la historia de las operaciones intracomunitarias, analizando las diferentes etapas que se han sucedido en el proceso armonización comunitaria. Esto nos ayudará a comprender las claves de la configuración actual del IVA a nivel comunitario, el cual queda regulado en el Régimen Transitorio aún vigente desde el año 1993.

Continuaremos con una exposición descriptiva del funcionamiento actual del IVA en las operaciones entre empresarios pertenecientes a distintos Estados Miembros de la UE. En ella se llevará una detallada disección de los elementos que conforman el tributo y tratará de ilustrarse este análisis con ejemplos para su correcta asimilación. Seguidamente se reparará a la regulación del impuesto por el Concierto Económico para visualizar la configuración del tributo a nivel foral y estatal. Para cerrar esta fase descriptiva se atenderá a la exacción del impuesto en lo referido a las operaciones intracomunitarias de bienes por la administración competente en el tráfico comercial en el que participen empresarios que guarden relación de algún tipo con los territorios forales.

Por último entraremos de lleno en la propuesta de cambio en la naturaleza del impuesto para valorar la dificultad de su articulación y las implicaciones prácticas que acarrearía. El estudio concluirá con una exposición que recogerá la reflexión del autor sobre la posibilidad de realización de un cambio de semejanza relevancia y su adecuación en la corriente legislativa actual.

III. ANTECEDENTES: Hª DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

Con el nacimiento de la Comunidad Económica Europea a través del Tratado de Roma en el año 1957 surge una organización internacional, o ente supranacional, cuyo objetivo prioritario es la creación de un mercado único. En ella se pretende garantizar la libre circulación de bienes, servicios y capitales en el comercio entre los Estados Miembros como si de un mercado interior se tratara. Este no es un proceso fácil y depende entre otras cuestiones de dos ejes de actuación: la supresión de las imposiciones aduaneras en las operaciones entre Estados miembros y, por otro lado, la armonización de la imposición indirecta.

Esta última cuestión es la que va a centrar nuestro estudio, pero antes de comenzar la exposición de los antecedentes que dan lugar al vigente régimen tributario en materia de IVA, es necesario dar una primera noción, muy primaria, de lo que es una operación intracomunitaria. Como tal entendemos toda operación de compraventa o prestación de servicios ejecutada por dos sujetos económicos pertenecientes a dos Estados miembros diferentes, véase: sujeto activo (vendedor o prestador del servicio) a uno de ellos y sujeto pasivo (comprador o receptor del servicio) a otro de ellos, mediando un transporte en la operación. Este concepto queda regulado por partida doble en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido en los artículos 15 (adquisición intracomunitaria de bienes) y 25 (entrega).

La armonización del IVA se llevó a cabo en sucesivas fases, tres concretamente, si bien la relevancia recae sobre las dos últimas etapas.

1. Fase primaria: armonización fiscal (1960-1993)

En el año 1960 se configura en el seno de la entonces CEE un “Grupo de Trabajo” que posteriormente derivaría en un Comité Fiscal y Financiero cuyo propósito era, entre otros, dar solución a los problemas

que iban aflorando en los intercambios intracomunitarios a consecuencia de las divergencias fiscales existentes.

El primer reto al que se enfrentaba el Comité era que, con la excepción de Francia, en todos los EMs no existía un verdadero IVA sino un tributo que se configuraba como un impuesto plurifásico acumulativo, esto es, una serie de gravámenes que se imponían sucesivamente en todas las fases de producción y distribución incorporándose al precio. Ello hacía imposible determinar la cuantía de la carga fiscal soportada por cada bien durante el proceso de cara a realizar una compensación a su llegada a la frontera, y al mismo tiempo suponía que bienes idénticos o similares en función de la integración del proceso presentaban precios muy dispares debido a la carga fiscal soportada.

Presidido por el Profesor alemán Fritz Neumark, dicho Comité elaboró un informe (Informe Neumark) en el que se alcanzaron las siguientes conclusiones para dar respuesta a la situación de incoherencia descrita:

- Establecimiento del impuesto sobre el volumen de negocio neto.
- Uniformidad de sus elementos estructurales (hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, etc.).
- Establecimiento del régimen de tributación en destino.

Dada la complejidad de la tarea se proponía el seguimiento de una serie de etapas hasta su implantación plena para alcanzar una armonización efectiva del impuesto.

El primer hito en la evolución seguida por el IVA se produce en 1967 con la primera directiva comunitaria¹, que introdujo el IVA con carácter obligatorio siguiendo el modelo francés, eliminando los gravámenes en cascada sobre el proceso productivo y de distribución. Así se fija un impuesto

¹ Directiva 67/227/CEE, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios.

que grava el valor final del bien o servicio, sin considerar las transacciones realizadas durante su proceso. Una segunda directiva² de idéntica fecha ofrece un primer marco hacia la armonización de los elementos estructurales del tributo como el hecho o la base imponible, exenciones, etc. Sin embargo es tan laxa que los Estados mantienen plena autonomía para la configuración de dichos elementos estructurales o el tipo impositivo.

El segundo hito de esta fase primaria se produce con la aprobación de la sexta directiva comunitaria³ sobre el IVA en el año 1977 que se centra en la base imponible, si bien también incluye factores de armonización sobre el resto de elementos esenciales como tipo impositivo o exenciones. Esta armonización de la base imponible se ve impulsada por la implementación de un nuevo sistema de financiación comunitaria a través de recursos propios⁴, el cual requería a todos los EM aportar a las arcas comunitarias una parte del IVA que recaudasen.

La siguiente reforma de importancia, dentro de esta fase primaria, en el régimen del tributo se produce en el año 1992⁵. Esta directiva viene encaminada a armonizar los tipos aplicables de IVA, debido a la gran divergencia, tanto en los propios tipos como en la cantidad de escalas existentes, que se presentaba en los EM como consecuencia de la plena autonomía que hasta esa fecha habían disfrutado⁶.

² Directiva 67/228/CEE, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido.

³ Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros, relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios – Sistema común del IVA: Base imponible uniforme.

⁴ Decisión del Consejo, de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades.

⁵ Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE.

⁶ Se muestra como ilustración los tipos aplicables del IVA en el año 1991 y su evolución tras la entrada de la citada directiva en el anexo I.

La directiva obligaba a los EM a aplicar un tipo normal de al menos el 15%, y les autorizaba a introducir uno o dos tipos reducidos de al menos un 5% para determinados bienes de procedencia agrícola, suministros de agua, etc., así como un tipo superreducido que podía ser incluso del 0% para determinados bienes de primera necesidad. La directiva tuvo un efecto corrector importante en su implantación y, si bien, los límites legales fijados se han respetado en la actualidad las divergencias vuelven a ser notorias.

Hasta el año 1993 el proceso armonizador había centrado su atención en los elementos estructurales del tributo, dejando de lado otro de los ejes cardinales en la consecución del mercado único: la supresión de las fronteras fiscales.

Hasta finales del año 1992 los controles aduaneros persistían, y el tráfico intracomunitario respondía al mismo esquema que el de las importaciones desde un Estado tercero, aplicándose el principio de tributación en destino. Así, la entrega por parte del vendedor se encontraba exenta del impuesto y se le permitía deducirse de su hacienda de origen el gravamen soportado en sus adquisiciones, de tal forma que una vez el bien salía al exterior quedaba libre de toda carga impositiva. Una vez la mercancía llegaba a la aduana, el comprador se veía obligado a satisfacer el IVA fijado por el país de destino, con lo que se conseguía la integración del bien importado entre los productos de origen interior. Al haber soportado la misma carga fiscal que un producto de origen interior el tributo sería posteriormente deducible en forma de IVA soportado.

Este es el sistema vigente empleado en el tráfico entre dos EM hasta el 31 de diciembre de 1992, ya que en el año 1993 como consecuencia de un arduo trabajo integrador se establece la supresión de los controles aduaneros, y en definitiva, la desaparición de las fronteras físicas en las operaciones intracomunitarias.

2. Régimen transitorio (1993-...)

Pese a la fatigosa labor desarrollada por la Comunidad Europea en su afán por conseguir un verdadero mercado único, los avances logrados en materia de armonización del tributo devenían insuficientes para alcanzar un verdadero Mercado Interior libre y eficiente.

Tras un estancamiento en el proceso armonizador durante el final de la década de los 70 y principios de los 80, los gobiernos de los EM parecen retomar su compromiso con él e impulsar la creación de un gran Mercado Común. Esta voluntad queda plasmada en un documento denominado “Libro Blanco para la realización de un Mercado Interior”⁷, cuyo contenido fija un calendario detallando las medidas que deberán ser llevadas a cabo por los EM para conseguir eliminar las fronteras que impedían la libre circulación de bienes en el territorio comunitario. En resumidas cuentas los avances introducidos por el “Libro Blanco” fueron plasmados jurídicamente por otro texto mucho más conocido, “El Acta Única Europea”⁸. Como bien sabemos, esta es la primera reforma de gran alcance que se introduce sobre el Tratado de Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, modificando el funcionamiento de las Instituciones comunitarias, intentando dar mayor peso al Parlamento y priorizando el voto cualificado sobre la unanimidad en el Consejo; y llevando a cabo una ampliación de las competencias de la Comunidad.

En lo que centra nuestro estudio, el AUE fija que la Comunidad deberá adoptar las medidas oportunas destinadas a la consecución del mercado Interior en un periodo que concluirá el 31 de diciembre de 1992, puesto que para el arranque de 1993 las fronteras fiscales habrán sido disueltas. En esta nueva situación la tributación en destino como consecuencia de los controles aduaneros carecía de sentido, y por ello la Co-

⁷ Proyecto ratificado por el Parlamento Europeo, enero 1986.

⁸ DOCE num. 169 L, 29 de junio, de 1987.

misión Europea asume la labor de construir un nuevo sistema de funcionamiento del tributo, lo cual se materializa en las “Propuestas de Cockfield”⁹. Estas medidas plantean la necesidad de sustituir el criterio de tributación en destino por el de tributación en origen respondiendo al esquema usual de cualquier operación interna de un EM.

La tributación en origen en las operaciones intracomunitarias supone que el vendedor repercutirá al comprador la carga fiscal conforme a su tipo de interés para posteriormente ingresarla en su hacienda, mientras el comprador podrá deducirse del IVA soportado en la operación en la repercusión del mismo a sus clientes.

La problemática principal surgida con este sistema es la vulneración de la naturaleza o esencia propia del gravamen, que no es otra que gravar el consumo. Si entendemos como tal la función básica del IVA, resulta lógico y deseable que sea la hacienda del país del comprador quien recaude el impuesto. Este sistema era claramente perjudicial para los EM mayoritariamente importadores que perderían parte de su recaudación por IVA a favor de los exportadores. Para solventar, o al menos reparar, esta incoherencia se propuso un sistema de compensaciones a través del cual las cuotas impositivas ingresadas en los Estados de la venta se atribuían al Estado en el que se ha producido el consumo final. Los problemas no terminaban ahí, fruto de la divergencias existentes en los tipos de interés y teniendo en cuenta que la carga fiscal quedaba fijada por la hacienda del Estado vendedor, aquellos Estados con tipos de IVA más bajos podrían verse favorecidos distorsionando el equilibrio de mercado.

En vista de los sucesivos problemas que la tributación en origen podía acarrear, y la imposibilidad de generar las condiciones necesarias (sistema de compensación eficiente, armonización de los tipos impositivos, etc.)

⁹ Conjunto de propuestas de directivas presentadas por el Comisario Cockfield, agosto de 1987.

para su implantación se decidió adoptar una solución temporal con el compromiso de avanzar en el objetivo de alcanzar un mecanismo de tributación análogo al de las operaciones interiores de un Estado. Así, el Consejo aprobó el “Régimen Transitorio”¹⁰ del IVA que regularía el tributo hasta el 31 de diciembre de 1996, pues esto era lo que se pretendía.

Antes de entrar a diseccionar en detalle el actual funcionamiento del IVA en las operaciones intracomunitarias, hemos de aclarar que la vigencia de este régimen “transitorio” se mantiene hoy en día y no encontramos visos de que el Consejo vaya a retomar la tarea de establecer régimen definitivo alguno. Esto se debe a la resistencia de los EM a ceder competencia alguna en materia de fiscalidad, materia en la que aún impera la regla de la unanimidad, y en vista de los intereses en juego estos se muestran reacios a realizar concesión alguna. Este es el caso de aquellos Estados con una balanza comercial más deficitaria, quienes se ven beneficiados por el sistema de tributación “en destino”, frente a los países de tradición exportadora que tratan de transigir hacia un modelo de tributación “en origen”. Sin embargo, nos encontramos lejos de ese punto de consenso que permita la producción de un régimen definitivo, y a decir verdad, la actual regulación cada vez está más cerca de alcanzar ese calificativo vista su inmutabilidad.

IV. OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS EN LA ACTUALIDAD

Lo primero que hemos de destacar respecto del régimen transitorio del IVA es que se fundamenta en la tributación en destino en las relaciones entre empresarios y profesionales. Para hacer encajar este sistema

¹⁰ Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (Modificada por Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388/CEE en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación).

en un marco sin barreras ni controles aduaneros entre los EM, se regula un nuevo mecanismo que implica una operación tanto en el país de origen como en el de destino. Mientras en el país de venta la entrega queda exenta evitándose así que recaiga carga fiscal alguna sobre el bien, en el país de destino es el propio comprador quien ha de ingresar en su propia hacienda el impuesto de la mercancía adquirida acorde al tipo impositivo vigente en su Estado. Esto hace posible eliminar el control aduanero obligando al propio comprador a llevar a cabo el ingreso del impuesto para posteriormente poder deducirse ese IVA soportado a través de las ventas a sus clientes, técnica que denominamos “autorrepercusión”, y que posteriormente veremos en detalle.

En resumen las notas que caracterizan el tributo en este régimen son las siguientes:

- El hecho imponible que surge en aplicación de la teoría de tributación en destino es “la adquisición intracomunitaria de bienes” (AIB).
- Como contrapartida se articula la exención de la “entrega intracomunitaria de bienes” (EIB).
- Se establecen los regímenes particulares oportunos para que este tributo pueda abarcar todas las operaciones que componen el comercio comunitario: (I) el de viajeros, (II) el de agricultores y aquellos sujetos pasivos que solo realicen operaciones exentas y personas jurídicas que no actúen como sujetos pasivos, (III) el régimen de ventas a distancia y (IV) el régimen de medios de transporte nuevos. Junto con ellos todas las formalidades que sustituyen los controles aduaneros, entre las que destacan la necesidad de los empresarios de operar bajo un número NIF-IVA, así como el registro de toda operación intracomunitario.

Primero, hemos de analizar las dos operaciones por separado, reparando en el marco establecido por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido vigente en España.

La primera acción que forma parte del procedimiento intracomunitario y que tiene lugar en el país de venta es la entrega, como denominábamos, la entrega intracomunitaria de bienes (EIB). Esta queda regulada en el art. 25 de la citada ley, que estipula que gozarán de una exención plena, lo cual supondrá pleno derecho a la deducción en lo relativo a las cuotas soportadas por el vendedor.

Para que efectivamente se produzca una EIB, y esta quede exenta, habrán de cumplirse una serie de requisitos:

- El bien ha de iniciar su transporte en el Territorio de aplicación del impuesto, es decir, en toda la península o Islas Baleares (Islas Canarias, Ceuta y Melilla están excluidas del IVA) y tener por destino el territorio de otro EM. El propio transporte, el cual podrá realizarse por el vendedor, el comprador o un tercero deberá quedar justificado mediante medio de prueba admitido, como factura o contrato de transporte. (art 15).
- El adquirente será un profesional o empresario en el ejercicio de su actividad profesional, o una persona jurídica que no lo sea (fundaciones y entes públicos), pero en todo caso, deberá estar identificado a efectos de IVA en otro EM distinto de España. Será imprescindible que aporte su NIF/IVA, ya que para que la entrega sea considerada exenta se necesita la certeza de que la operación es una adquisición intracomunitaria y así pueda ser gravada en destino.
 - El art. 14 de la LIVA, recoge la otra cara de la moneda de estas operaciones, es decir, aquellas que cumpliendo con la conceptualización de la EIB, no resultan exentas en el país

de origen. En su gran mayoría estos casos están relacionados con la falta de identificación de NIF a efectos de IVA del adquirente en el país de destino. Estas operaciones al no estar exentas en origen, tributarán en el país en el que radica el vendedor.

El procedimiento de la operación intracomunitaria de bienes daba comienzo con la entrega, pero el hecho imponible, y consecuentemente, la parte más relevante es la adquisición intracomunitaria de bienes. Esta operación, como contrapartida de la entrega, se define como la obtención del poder de disposición por parte de un sujeto establecido en un EM sobre determinados bienes corporales, los cuales habrán de proceder de otro sujeto cuyo establecimiento radique en otro Estado, siempre y cuando estas mercancías hayan sido remitidas desde dicho EM que es distinto al de recepción.

Los requisitos se corresponden con los de la EIB en cuanto al transporte y a la condición de adquirente, si bien pueden destacarse las siguientes características, fijadas en los arts. 92 y siguientes de la LIVA:

- Será sujeto pasivo de AIB quien realice la compra, y será al mismo tiempo el encargado de ingresar el importe del Impuesto sobre el IVA mediante la ya citada autorrepercusión.
- La base imponible, al igual que en las operaciones interiores, quedará conformada por el importe total de la contraprestación, aplicándose el tipo impositivo del país de destino vigente en el momento de devengo del impuesto.
- El IVA, en concordancia con las reglas interiores, se devenga en el momento de la puesta a disposición del adquirente, si bien en las operaciones intracomunitarias será exigible el día 15 del mes siguiente al momento del devengo. Aún así, en caso de que la factura por la compra sea expeditada con anterioridad a esta fecha

será exigible en el momento mismo de su expedición. Como vemos el devengo se produce en concordancia con las operaciones interiores en el momento en que se considere efectuada la entrega del bien, como establece el artículo 75. La peculiaridad reside en la inaplicación del apartado 2º del mismo artículo en referencia a los pagos anticipados, los cuales no funcionan en las operaciones intracomunitarias, como estipula el artículo 76 de la LIVA.

Para comprender de manera más aclaratoria el funcionamiento del tráfico intracomunitario desde el punto de vista del IVA, analizaremos un caso desde ambas perspectivas, tanto la de la entrega como la de la adquisición.

Supongamos que un empresario francés, debidamente acreditado a efectos de IVA en Francia, realiza una venta de maquinaria a una empresa española. El valor de la maquinaria es de 14.000 €, y los tipos aplicables en Francia y España son del 20% y 21%, respectivamente.

Entendiendo que se cumplen todos los requisitos, tanto de transporte de las mercancías como acreditación del adquirente y demás formalidades, en España se produce una adquisición intracomunitaria, siendo el sujeto pasivo del impuesto el empresario español y aplicándose el tipo impositivo vigente en España (21 %). Así este deberá realizar el correspondiente ingreso del IVA en la hacienda por el IVA soportado para seguidamente contabilizar un IVA repercutido, que será deducible si se cumplen los requisitos de deducibilidad fijados en los arts. 92 y ss.

- Empresa española:

Cuenta	Debe	Haber
Maquinaria (213)	1.200	
Hacienda Pública, IVA soportado intracomunitario (472X)	216	
Tesorería (57)		1.200
Hacienda Pública, IVA repercutido intracomunitario (477X)		216

Al estar la adquisición sujeta en el país de destino, la entrega está exenta de IVA para el empresario francés, siendo inexistente el IVA satisfecho en la hacienda francesa.

- Empresa francesa:

Cuenta	Debe	Haber
Tesorería (57)	14.000	
Venta de mercaderías (700)		14.000

V. CONCIERTO ECONÓMICO Y OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

La armonización fiscal en la imposición indirecta se extiende a todos los sistemas tributarios generales de los EMs. En nuestro país, coexisten ni más ni menos que cinco sistemas tributarios, a saber: Los cuatro regímenes forales, tres de ellos pertenecientes a los Territorios Históricos de

la CAPV (Álava, Vizcaya y Guipúzcoa) y el de la Comunidad Foral de Navarra, y el de Territorio Común para el resto del Estado.

Para ellos la armonización tiene carácter obligatorio, si bien podemos afirmar que los territorios Forales del País Vasco y Navarra constituyen la única excepción a la idea centralizada de federalismo solidario que la Constitución española de 1978 recogió en sus artículos 156, 157 y 158. Esta excepcionalidad, no cuestiona en ningún caso el encaje que estos sistemas tributarios han hallado en el entramado jurídico español a través de la Disposición Adicional primera de la CE. En ella se estipula para el País Vasco que sus relaciones financieras con el Estado se regirán por el modelo de Conciertos que surge del pacto entre ambos y se asienta en los principios de suficiencia financiera y riesgo unilateral. A día de hoy el Concierto económico queda regulado en la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

En este sentido, es el art. 1 del propio CEPV el que reconoce a las instituciones competentes de los TTHH a mantener, establecer y regular su propio sistema tributario, mediante la exacción, gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos que conforman el sistema tributario foral. Es decir, que se le atribuyen competencias en dos órdenes: normativo y de aplicación de los tributos¹¹.

Es también destacable el principio de armonización del Concierto Económico como instrumentalización de las relaciones financieras entre las administraciones Estatal y de Comunidad Autónoma regulado en el art. 2 del CEPVA fundamentándose en el art. 41.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco. Este principio trata de que no se produzcan distorsiones insalvables los sistemas tributarios, pero en ningún caso implique la unificación o equiparación de esos regímenes lo cual sería contrario a la propia existencia de sistemas diversos, que como hemos explica-

¹¹ ATXABAL RADA, A. y MUGURUZA ARRESE, J. *Recopilación del concierto económico vasco legislación, jurisprudencia y bibliografía*. Bilbao: Ed. Ad Concordiam, 2006, p. 36.

do tiene cabida constitucional¹². En este sentido, resulta de gran interés el siguiente pronunciamiento judicial que marca la jurisprudencia aún aplicable: “No puede sostenerse que un Territorio Histórico sea obligado a mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría convertir al legislador fiscal en mero amanuense con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple al permiso concedido en el art. 41.2 citado, que no solo habla de mantener el régimen tributario sino de “establecerlo” y de “regularlo” lo que es distinto del mero mantenimiento e implica, desde luego innovación (establecer) o modificación (regular)”¹³.

1. El IVA en el Concierto Económico

Una vez realizado este profuso análisis tanto del proceso de armonización llevado a cabo por el IVA hasta su configuración actual en el marco de la Unión Europea, y en menor medida de la peculiaridad del sistema tributario foral vasco, es el momento de centrarnos en la regulación del tributo en el seno del Concierto Económico.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado de normativa común, por lo que su regulación constará de las mismas normas sustantivas y formales establecidas por el estado español, si bien se les reconocen una serie de funciones a las Diputaciones Forales del País Vasco como consecuencia de su capacidad de exacción:

- Aprobación de modelos de declaración e ingresos propios, siempre en coherencia con los datos contenidos por los modelos estatales.
- Señalización de plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, sin diferir en demasía de los estatales.

¹² MARTÍNEZ BARBARA, G. *Armonización Fiscal y Poder Tributario Fiscal en la Comunidad Autónoma del País Vasco*. Oñati: Ed. Instituto Vasco de Administración Pública, 2014, p. 110.

¹³ STS de 19 de julio de 1991, n° 6227/1991, Fj. 3.

Ahora bien, la cuestión de mayor relevancia y que centrará nuestro estudio es la exacción del impuesto, esto es, la determinación de qué Administración tendrá la capacidad de exigir el pago del impuesto. En una primera aproximación podemos anticipar que las reglas seguidas por el IVA para esta cuestión son prácticamente idénticas a las establecidas para el Impuesto Sociedades, aunque en todo caso, se deberán tener en cuenta tres elementos, o como se dice en el ámbito fiscal tres puntos de conexión: el lugar del domicilio fiscal de la empresa, el volumen de operaciones del año anterior y el territorio en el que se operó.

Analicemos estos elementos uno a uno, para comprender exhaustivamente los entresijos de la exacción de un impuesto tan conflictivo como el IVA.

El domicilio fiscal es un concepto delimitado en el art. 43 del Concierto, el cual lo fija para las personas físicas, en su lugar habitual de residencia y, para las personas jurídicas, en el que tengan su domicilio social, siempre y cuando en el mismo se ubique la gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

En segundo lugar, en lo referente al volumen de operaciones, habrá que reparar en si se supera o no el importe de los 7 millones de Euros, atendiendo tal y como se ha dicho al volumen total de operaciones realizadas en el año anterior. Por el contrario, habrá de seguirse lo dispuesto en el artículo 28 del Concierto referente al volumen de operaciones realizadas en el año natural en cada territorio, que se utiliza para la tributación en varias Administraciones de cara a determinar la proporción que corresponde a cada una de ellas. Habrán de tenerse en cuenta los siguientes límites para la determinación de la cuantía:

- Deberán incluirse con carácter restrictivo las contraprestaciones derivadas de operaciones en el ejercicio empresarial o profesional, tanto habitual como ocasional. Además estas operaciones de-

berán estar incluidas entre las catalogadas como entrega de bienes o prestación de servicios a efectos de IVA.

- Lógicamente, habrá de excluirse el propio IVA y el recargo de equivalencia.

Estos límites, planteados en forma genérica, han quedado delimitados por la Agencia Tributaria y otros organismos:

- El concepto de volumen de operaciones a utilizar es el que figura en el propio concierto, en detrimento del fijado por el art. 121 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esto se debe a que es el concierto quien regula la distribución de competencias entre Administraciones, y no la Norma Foral cuya regulación se centra en la gestión del Impuesto¹⁴.
- El concepto de contraprestación, deberá seguir lo previsto por Ley del IVA, y más concretamente su art. 78.2º. Cabe puntualizar que la Diputación Foral de Bizkaia aclaró este tema declarando lo siguiente: “...se deben tener en consideración todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, se encuentren sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque estén exentas, o no estén sujetas al citado Impuesto. En este sentido, se incluyen todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas, ya sean ocasionales o no lo sean.

(...)

En ningún caso se computarán a efectos de la determinación del volumen de operaciones las que tengan la consideración de adquisiciones intracomunitarias, sin perjuicio de que el Impuesto sobre el Valor Aña-

¹⁴ Agencia Estatal de Administración Tributaria en contestación a la consulta 232/2003, de 31 de julio de 2003.

dido devengado como consecuencia de las mismas se ingrese en las distintas Administraciones”¹⁵.

En tercer lugar hemos de centrarnos en el lugar de realización de las operaciones, cuestión en la que se centra en exclusiva el artículo 28 del Concierto, y el título III de la LIVA. Al respecto encontramos sendos casos que ponen de manifiesto lo complejo de la aplicación de los puntos de conexión para determinar la exacción del impuesto, nos referimos a los casos “Rover”¹⁶ y “Volkswagen”¹⁷, que no tenemos tiempo de analizar pero centran su atención en el lugar de realización de la operación para determinar la competencia de la exacción.

En este caso, el Concierto Económico define con gran precisión las operaciones sujetas al Impuesto cuya realización se considera producida en los Territorios Históricos. Para ello introduce una distinción entre las entregas de bienes y prestación de servicios.

Así en las entregas de bienes, la operación se entenderá realizada desde territorio vasco cuando la puesta a disposición se realice desde dicho territorio. Se entenderá que esta circunstancia se cumple cuando en las entregas que requieren de transporte este comience en territorio vasco, en la entrega de bienes transformados el último proceso de transformación se haya llevado a cabo en territorio vasco y en las entregas que precisen de instalación los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación. Además el artículo cuenta con otra serie de excepciones para este tipo de operaciones sujetas.

¹⁵ Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, sobre interpretación del concepto de volumen de operaciones a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico.

¹⁶ STS de 13 de abril de 2011, n.º: 540/2009.

¹⁷ Sentencia de la Audiencia Nacional, sec. 6.º, de 22 de enero de 2015, rec n.º: 438/2012.

En cuanto a la prestación de servicios se entenderá realizada en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio, teniendo en cuenta que las prestaciones ejecutadas en bienes inmuebles únicamente se entenderán realizadas en dicho territorio cuando los bienes radiquen en el País Vasco y que las operaciones de seguro y capitalización quedan reguladas por el art. 32 de la misma norma.

Atendiendo a los tres puntos de conexión explicados, la exacción del IVA dependerá de una u otra Administración, pudiéndose producir las siguientes situaciones:

1. Si los sujetos pasivos con volumen total de operaciones en el año anterior igual o inferior a 7 millones de euros operan exclusivamente en un territorio, tributarán a la Administración correspondiente al domicilio fiscal.
2. Si los sujetos pasivos con volumen total de operaciones en el año anterior igual o inferior a 7 millones de euros operan en varios territorios, tributarán a la Administración correspondiente al domicilio fiscal.
3. Si los sujetos pasivos con volumen total de operaciones en el año anterior superior a 7 millones de euros operan exclusivamente en un territorio tributarán únicamente a la Administración de dicho territorio.
4. Si los sujetos pasivos con volumen total de operaciones en el año anterior superior a 7 millones de euros operan en varios territorios, tributarán a las diferentes Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizadas en cada uno de ellos.

El IVA en el País Vasco, de tributo concertado de normativa común a tributo concertado de normativa autónoma: encaje y repercusión en las operaciones intracomunitarias

Lugar operaciones	Domicilio Fiscal	Normativa Aplicable	Tributación	Inspección
IRRELEVANTE	Fuera P.Vasco	Territorio Común	Administración del Estado	Inspección de los Tributos del Estado
IRRELEVANTE	Álava	Foral de Álava	DF de Álava	Inspección de los Tributos DF de Álava
IRRELEVANTE	Vizcaya	Foral de Vizcaya	DF de Vizcaya	Inspección Tributos DF de Vizcaya
IRRELEVANTE	Guipúzcoa	Foral de Guipúzcoa	DF de Guipúzcoa	Inspección Tributos DF Guipúzcoa

El siguiente esquema resume la exacción del impuesto:

Tributación de los sujetos pasivos con volumen de operaciones en el año anterior igual o inferior a 7 millones de euros

Lugar operaciones	Domicilio Fiscal	Normativa Aplicable	Tributación	Inspección
Opera exclusivamente en el País Vasco	Fuera del País Vasco	Normativa de los Territorios donde se hayan efectuado las operaciones	A cada Diputación Foral en proporción al Volumen de Operaciones efectuado en su territorio.	Inspección Tributos Diputaciones Forales

Lugar operaciones	Domicilio Fiscal	Normativa Aplicable	Tributación	Inspección
Opera exclusivamente en el País Vasco	Álava	Normativa de los Territorios donde se hayan efectuado las operaciones	A cada Diputación Foral en proporción al Volumen de Operaciones efectuado en su territorio.	Inspección Tributos DF de Álava
	Vizcaya			Inspección Tributos DF de Vizcaya
	Guipúzcoa			Inspección Tributos DF de Guipúzcoa
Opera en el País Vasco y en Territorio común	Fuera del País Vasco	Normativa de los Territorios donde se hayan efectuado las operaciones	A la Administración del Estado y a cada Diputación Foral en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio.	Inspección Tributos del Estado o Navarra
	Álava			Inspección Tributos DF Álava
	Vizcaya			Inspección Tributos DF Vizcaya
	Guipúzcoa			Inspección Tributos DF Guipúzcoa
Opera exclusivamente en Territorio común	Irrelevante	Normativa del Estado	Administración del Estado	Inspección Tributos del Estado

2. Exacción de las operaciones intracomunitarias en el marco del CEPV

Las operaciones intracomunitarias también son reguladas en el Concierto como hecho imponible del impuesto y es necesario imputar su exacción a una u otra Administración. En todo caso, las adquisiciones intracomunitarias no afectan para nada al porcentaje del volumen de operaciones imputable a cada hacienda, que seguirá rigiéndose por el ya explicado artículo 28 de la norma.

La Junta arbitral ha abordado ya el tema manifestando que: “las adquisiciones intracomunitarias de bienes no tienen un punto de conexión autónomo e independiente sino que se imputan a una u otra Administración en proporción al volumen de operaciones interiores”¹⁸.

Este criterio es respaldado por el TS que en el recurso interpuesto por la Administración del Estado a la mencionada Resolución recalca: “la distribución del impuesto por las adquisiciones intracomunitarias previamente realizadas se efectúa de acuerdo con la proporción aplicable a las operaciones interiores”¹⁹.

En consecuencia, han de distinguirse las siguientes situaciones a la hora de incluir la tributación del IVA de las adquisiciones intracomunitarias:

1. Sujeto pasivo que tributa exclusivamente ante una administración, corresponderá la exacción del impuesto a ella misma.
2. Sujeto pasivo que tributa ante varias administraciones, la exacción la llevarán a cabo ambas en la proporción que determinan las normas para las operaciones interiores.
3. En los casos de transportes intracomunitarios de bienes se seguirán las normas estipuladas en estos dos primeros casos si el desti-

¹⁸ Resolución R 13/2009, del Expediente 3/2008; Junta Arbitral del Concierto Económico.

¹⁹ Caso Rover; STS de 13 de abril de 2011, n.º:540/2009, Fj. 4.

natario hubiese comunicado un número de identificación atribuido en España a efectos de IVA, y en caso contrario, tributará en el lugar en el que haya comenzado el transporte, es decir, en el domicilio fiscal del que presta el servicio.

Nuevamente se establece un régimen especial en el que se estipula como administración competente para la exacción del impuesto a la del domicilio fiscal del sujeto pasivo, como en las entregas de carácter agrícola o forestal, los arrendamientos de transporte, etc.

Qué mejor que ver todo esto con un ejemplo, para comprender adecuadamente sus implicaciones prácticas:

La sociedad Irrintzi S.A. con domicilio fiscal en Bilbao e instalaciones en Madrid, tributa conjuntamente en territorio vasco (35%) y territorio común (65%). Ha repercutido un IVA por importe de 450.000 € y soportado un IVA por importe de 380.000 €, incluido el correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias realizadas. Esta sociedad realiza la adquisición de una máquina a una empresa alemana, comunicándole debidamente su identificación fiscal a efectos de IVA, por importe de 90.000 euros para situarla en su centro de trabajo de Madrid.

La tributación deberá efectuarse de la manera siguiente:

IVA repercutido.....	450.000 €
IVA adquisición intracomunitaria.....	18.900 €
Cuota devengada.....	639.000 €
IVA soportado a deducir.....	380.000 €
Cuota a ingresar.....	259.000 €
D.F. Bizkaia: 35%.....	90.650 €
Administración del Estado: 65%.....	168.350 €

VI. PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DE LA NATURALEZA DEL IVA

Ya es hora de entrar en la cuestión que motiva la realización de este estudio, una posible transición del IVA desde el concepto de tributo concertado de normativa común a tributo concertado de normativa autónoma. Sabemos que la diferencia entre estos dos tipos de impuestos es vital a la hora de reparar a la capacidad que el Concierto Económico reconoce a las Instituciones competentes del País Vasco.

Los primeros, como el IVA actual, son aquellos respecto de los cuales no existe capacidad normativa para las instituciones forales siendo por tanto competente el Estado y aplicándose la normativa establecida para Territorio Común. Las haciendas de los Territorios Históricos tendrán la capacidad de exacción del impuesto y con ella libertad de configuración de los elementos formales tales como plazos de ingreso o modelos de declaración, y solo en determinados casos una reducida capacidad normativa.

Frente a ellos, los tributos concertados de normativa autónoma son aquellos en los que los Territorios Históricos han sido otorgados de capacidad normativa para configurar sus elementos principales. Esta capacidad normativa reconocida a las instituciones forales, si bien se entiende como plena por regla general, viene limitada en ciertas ocasiones a la hora de configurar ciertos elementos del tributo.

1. Proceso modificativo

Entrando ya en el cambio de naturaleza del impuesto, en primer lugar vamos a analizar el procedimiento que ha de seguirse para que este se produzca efectivamente. Comenzaremos dejando por sentado que la transformación de este impuesto deberá en todo caso articularse dentro de los márgenes establecidos por la UE en el actual Régimen Transitorio, así como los mecanismos de modificación normativa fijados en el

Concierto Económico. Esto en cuanto al procedimiento normativo, que siendo complejo, no alcanza la dificultad de los acuerdos políticos necesarios para articular las mayorías suficientes para sacar este proyecto adelante. Esta es una cuestión importante, pues no podemos obviar que se tratará de un proceso politizado en el que entran en juego intereses relevantes y que requerirá de una ardua labor de negociación para la confluencia de voluntades.

Como decíamos no se concibe la articulación de un IVA propio para el País Vasco si este atacará el proceso de armonización recorrido por el impuesto a nivel comunitario. Por ello, tal y como hace la LIVA, una ley sobre este impuesto a nivel autonómico debería estar en plena concordancia con lo fijado por la UE. Así lo recalca la propia ley en su Exposición de Motivos: “En este sentido, el Consejo de las Comunidades Europeas ha aprobado la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario, la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, sobre la armonización de los tipos impositivos y ha dictado el Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, relativo a la cooperación que deben prestarse las Administraciones tributarias, creando con ello un cuadro normativo que debe incorporarse a nuestra legislación por imperativo del Tratado de Adhesión a las Comunidades Europeas”.

Por tanto, la nueva ley autonómica (o norma foral) sobre el IVA deberá regular el tributo en sintonía con el vigente Régimen Transitorio en cuanto a la creación de un mercado interior respetando su actual régimen jurídico, la armonización de los tipos impositivos y el comercio con terceros países.

Más concretamente la nueva legislación autonómica en materia de IVA deberá respetar las notas esenciales del régimen transitorio como el concepto del hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes, las exenciones de las entregas intracomunitarias de bienes, los regímenes particulares y las obligaciones formales. Del mismo modo, deberá aten-

der a la armonización de los tipos introducida, tanto en la catalogación de los bienes y servicios que pueden disfrutar del IVA reducido, como en la aplicación de un tipo general igual o superior al 15% y uno o dos tipos reducidos iguales o superiores al 5%, aunque se recoge la posibilidad de incluir un tipo inferior al reducido en casos aún más limitados. Por último, la nueva ley deberá ser coherente con la nueva situación surgida respecto del comercio con países terceros, que hará que como consecuencia de la abolición de las fronteras fiscales, el hecho imponible importación de bienes sólo se produzca respecto de los bienes o prestaciones de servicios procedentes de terceros países, siendo el resto de intercambios operaciones intracomunitarias.

Como hemos podido observar el camino legal que habría de seguirse para la inclusión del IVA en la normativa foral, sería análogo al que tuvo que seguir España en el año 1986 para incorporar el IVA a su estructura tributaria, tal y como reclamaba la adhesión a la Comunidad Económica Europea.

Por otro lado, resulta indispensable para la articulación de una nueva capacidad normativa para las Diputaciones forales en materia de IVA la modificación del Concierto Económico del País Vasco. A día de hoy, como venimos repitiendo el CEPV regula el IVA en su Capítulo I, Sección 7, definiéndolo como un tributo concertado al afirmar “que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado”.

En este punto hemos de reincidir en que la tramitación de la aprobación del Concierto en forma de Ley de artículo único supone que una vez acordado y pactado entre las representaciones de la Comunidad Autónoma y del Estado no es susceptible de ser modificado parcialmente en el proceso parlamentario ni en el del Estado ni en el de la propia Comunidad Autónoma.

Para la modificación del mismo, se exige en su D.A.2º, que habrá de llevarse a cabo el mismo procedimiento seguido para su aprobación. Igualmente sus artículos 61 y 62, encargados de regular la Comisión Mixta, estipulan como su primera función la de acordar las modificaciones pertinentes del Concierto. La CM es el máximo órgano de relación entre las administraciones central y vasca, cuya composición se caracteriza por incluir igual número de miembros en representación de ambas administraciones. Con un total de 12 miembros, del lado de la Admón. vasca asistirán un representante de cada una de las diputaciones y otros tantos del ejecutivo autonómico, y del lado del Estado encontramos al Ministro de Hacienda, como presidente de la delegación estatal, y altos cargos de este Ministerio y Ministros de otros ramos designados al efecto.

La cuestión relevante es que el artículo 62 del CEPV conviene que los acuerdos que se adopten en esta comisión deberán contar con la unanimidad de todos sus miembros. En vista de esto, podemos apreciar como no será fácil aunar la voluntad política requerida para alcanzar acuerdos unánimes en esta materia.

La cesión de la capacidad normativa sobre un impuesto como el IVA supone para el Estado romper la uniformidad que guarda respecto al mismo dentro de sus 5 sistemas tributarios. A priori, esta operación ya se ha llevado a cabo con otros impuestos, como el IS, y su funcionamiento es pleno. La peculiaridad de este caso radica en la naturaleza indirecta del impuesto, ya que si bien las Diputaciones vascas pueden recaudar la práctica totalidad de los tributos, su capacidad legisladora se limita a los de imposición directa.

Hasta el día de hoy ha sido el grupo parlamentario del PNV quien ha abanderado la reclamación de transferencias competenciales para las haciendas vascas en materia de imposición indirecta. Ya en el año 2012, y aún en la oposición, logró recabar la mayoría necesaria para aprobar una resolución en el Parlamento Vasco que exigía la transferencia de la potes-

tad legislativa en materia de IVA y otros tributos indirectos. Desde ese momento y una vez volvió al gobierno de la Comunidad Autónoma se han aprobado diferentes resoluciones en la Cámara con el mismo fin, el último de ellos a fecha de 30 de abril de 2015.

En determinadas ocasiones, la Administración Central parece negar la competencia a los territorios históricos, porque tiene un cierto sentido de incomodidad al reconocer el derecho de que estos tomen acuerdos que en territorio común se están demandado por la propia Sociedad y que por las razones que sean el Gobierno Central de turno no quiere o puede asumir. En el caso del IVA, esto puede darse en relación a una más que aclamada bajada de los tipos, o más en concreto, la recalificación de ciertas actividades como las culturales.

En cualquier caso, queremos evidenciar la verdadera dificultad que supone la modificación del Concierto para la transferencia de una potestad normativa de semejante calado. La configuración política del País Vasco posibilita que de los tres Diputados Generales, cada uno de ellos pertenezca una fuerza política distinta, lo cual a priori no favorece la cohesión o unión de la fuerza negociadora de los representantes de la Comunidad en la CM. La situación es aún menos halagadora para los ánimos de recepción de competencias, ya que el ejecutivo de la Administración central puede contar con una solvente mayoría.

En esta situación las posibilidades reales de transformación del IVA en tributo concertado de normativa autónoma son muy limitadas, aunque hemos de ver cuál es la configuración del nuevo panorama político español y si por la proliferación de nuevas fuerzas partidos minoritarios a nivel nacional, como los independentistas, vuelven a ser clave en la configuración de mayorías, recuperando así su fuerza negociadora.

Como vemos, cualquier modificación del Concierto Económico que implique un verdadero cambio en la estructura fiscal del Estado es un

proceso completamente político, al margen de provisión jurídica alguna a excepción del procedimiento formal evidentemente.

2. Consecuencias de la modificación esencial del tributo

De todos modos, el interés de la tesis radica en diseccionar las implicaciones de un posible cambio en la naturaleza del impuesto, para lo cual vamos a distinguir tres campos de acción:

a. Recalificación de las operaciones entre los TTHH y TC: Operación intracomunitaria.

La adquisición de la capacidad normativa por parte de los TTHH para legislar en materia de IVA y el uso de dicha capacidad traería consigo el establecimiento y por tanto modificación de los elementos esenciales del Tributo. No cabe duda, de que todos ellos habrían de ir en coherencia con la legislación comunitaria y respetar sus imposiciones principalmente en cuanto al hecho imponible y funcionamiento del tributo. Esto resulta obvio a la vista de la jurisprudencia seguida tanto por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como por el Tribunal Supremo, que manifestó lo siguiente: “... ya no cabe interpretar el Concierto Económico exclusivamente desde la perspectiva española, sino que es necesario contemplarlo desde la unidad de mercado comunitario, y así se desprende también del artículo 3.5 del Concierto Económico que obliga a que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos se someta a los Tratados y Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que este se adhiera”²⁰. Sin embargo, supondría la facultad de establecer tipos impositivos como lo hace cualquier otro EM dentro de los límites fijados, o determinar la sujeción de los bienes y actividades a las diferentes categorías impositivas.

²⁰ STS de 12 de septiembre de 1996 y STSJ del País Vasco de 12 de febrero de 1998.

En todo caso, la incorporación de un nuevo régimen en materia de IVA conllevaría a la recalificación de las operaciones entre un sujeto perteneciente al sistema tributario común, y otro sujeto perteneciente al sistema tributario foral. Esta situación impide la catalogación de la actividad como operación interior pues no se produce la equivalencia indispensable en la configuración del tributo. Es evidente que ante la no coincidencia de los tipos, por ejemplo, se produciría una situación de desajuste permanente, que obligaría a la recalificación de la operación.

El camino para la elección del tipo aplicable y funcionamiento del tributo ya ha sido superado por la UE en su proceso de armonización, y además el respeto a este es imperativo, por lo que las operaciones entre sujetos pertenecientes a los TTHH y el TC deberían funcionar como operaciones intracomunitarias. El funcionamiento de este tipo de operaciones ha sido extensamente analizado en los primeros apartados del estudio y no consideramos oportuno volver a explicar el sistema de tributación en destino mediante la exención de la EIB o la “autorrepercusión” de la AIB, únicamente pretende hacerse hincapié en la obligación del cumplimiento de todos los requisitos formales que exigen este tipo de operaciones y que serían igualmente imprescindibles.

Por último, pretende anunciarse la innovación que esto supondría pues no existe en la actualidad ningún otro EM que haya recurrido en su estructura fiscal a la necesidad de recalificar las operaciones entre sus diferentes territorios dentro de las fronteras estatales a un concepto diferente del de las operaciones interiores.

b. Establecimiento de tipos, competencia fiscal y relaciones tributarias entre la Administración Central y la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La competencia fiscal entre las comunidades autónomas se lleva practicando desde que estos entes públicos tienen potestad para fijar, en mayor o menor medida, ciertos impuestos que pagan los contribuyentes en

dichos territorios. Como ejemplo de ello tenemos impuestos como el de sucesiones y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP/AJD), si bien no se aproximan al calado que supondría la imposición de tipos diferenciados para el IVA dentro de la estructura fiscal española.

Somos conscientes que el IVA tiene territorios excluidos en el propio Estado español, como es el caso de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, y Canarias, al igual que sucede en otros EMs europeos como muchas islas griegas del mar Egeo o los territorios austriacos de Jungholz y Mittelberg. Sin embargo, el establecimiento de un tipo impositivo diferente en el ámbito foral si implicaría el nacimiento de una competencia fiscal de entidad por la interrelación económica de la CAPV con España. Esto afectaría sin duda a la relación tributaria entre las dos administraciones que se verían en la obligación de renegociar los términos de sus acuerdos, entre ellos, un cambio en la naturaleza del IVA, seguido de una modificación de los tipos afectaría a los mecanismos pactados para el cálculo del Cupo.

En este apartado cabe destacar que la balanza comercial entre el País Vasco y España es un factor a tener en cuenta, pues el régimen de tributación en destino fijado por la UE haría más atractivo para una u otra administración la calificación como operaciones intracomunitarias de su tráfico comercial. A priori, la CAPV tiene un amplio acervo exportador, más aún frente a España, cuya balanza comercial es negativa. Por el contrario, a la hora de analizar las consecuencias en las relaciones tributarias entre ambas administraciones hemos de atender al saldo comercial respecto de ellas, es decir, a las compras de Euskadi al resto de CCAA y las ventas a las mismas, o viceversa. El saldo comercial respecto a España del País Vasco deja un resultado negativo de 2.565 millones de euros en el año 2013, alcanzando las compras de la Comunidad al resto del Estado los 18.138 millones de euros frente a sus ventas por valor de 15.574 mi-

llones de euros. Por tanto, la situación deficitaria de la Administración vasca en esta faceta supondría un menoscabo para las arcas de la hacienda estatal, pues como ya explicamos, el Régimen Transitorio vigente en materia de IVA era beneficioso para aquellos EM con una balanza comercial negativa. Ello nos hace esperar que aumente la resistencia del Estado a este cambio en la naturaleza del impuesto, y consecuentemente, las relaciones tributarias entre ambas administraciones exijan a Euskadi un mayor sacrificio.

c. Importaciones de países terceros: política aduanera.

La última de las cuestiones que nos gustaría analizar sería las implicaciones que esta mutación en la esencia del tributo pudiera conllevar para la política aduanera en relación con las importaciones de países terceros a los TTHH. Como bien sabemos, a día de hoy tendrá la consideración de importación de bienes la entrada en el interior del país de un bien procedente de un país tercero distinto de los EMs de la UE, Canarias o Ceuta y Melilla. Nuestra pregunta radica en qué situación se generaría con la imposición de un nuevo sistema de IVA a nivel foral, y si ello supondría la sujeción a una política aduanera distinta de la española, es decir, si la importación del bien a territorio foral no requeriría la supervisión del Estado, que a día de hoy posee competencia exclusiva sobre las aduanas y fronteras en el comercio exterior.

Bajo ningún concepto supondría esto una ruptura con la Unión aduanera a nivel europeo, la cual caracterizada por la ausencia de fronteras interiores, constituye un fundamento esencial de la UE que se aplica a todos los intercambios de mercancías, tal y como establece el artículo 28 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. En las fronteras exteriores, las mercancías procedentes de terceros países se gravan con un arancel aduanero común completado por el arancel integrado de las Comunidades Europeas (TARIC). Las mercancías circulan libremente en la Unión de acuerdo con las normas del mercado interior que hemos ex-

plicado previamente de manera extensa. Así afirmamos que la normativa foral en materia de IVA debería insertarse dentro del entramado comunitario y funcionar como la de un EM más al margen de su relación intrínseca con el Estado español. Esto quiere decir que la importación llevada a cabo por un empresario perteneciente al TH de Vizcaya a otro empresario sito en EEUU quedaría fuera de la supervisión por parte de la Administración española, pero estaría sujeto al arancel aduanero común para mercancías importadas fuera de la UE. Una vez superado este, al conformar los 28 países miembros un territorio único a efectos aduaneros, el bien importado podría circular libremente por toda la UE sin tener que pasar más controles aduaneros.

VII. CONCLUSIÓN

Una vez realizado todo este itinerario, que incluye el análisis del proceso armonizador del impuesto a nivel comunitario, su regulación vigente y funcionamiento actual en el tráfico comercial intracomunitario, el mecanismo para la determinación de la exacción en el binomio que conforman las haciendas forales y la hacienda estatal, así como el proceso modificativo a seguirse y las implicaciones prácticas del cambio planteado en la naturaleza del impuesto, es el momento de dar respuesta al objeto de la tesis y exponer nuestras reflexiones sobre la posibilidad de ser del IVA como tributo concertado de normativa autónoma y su cabida en la corriente legislativa actual a nivel comunitario.

En primer lugar, resulta imprescindible hacer incidencia nuevamente en el dificultoso tránsito al que habría de someterse una mutación de la esencia del IVA como la que se examina. La transferencia en materia de tributos ha sido una continua desde la entrada en vigor del CEPV, produciéndose la última en enero de 2014, al ser transferidos a los territorios forales las competencias de los tributos sobre loterías, depósitos en entidades de

crédito, producción de la energía eléctrica, producción y almacenamiento de combustible nuclear, hidrocarburos, gases fluorados de efecto invernadero y actividades de juego. Sin embargo, los tributos de imposición indirecta, y el IVA en particular, marcan la línea roja por la que el ejecutivo central no parece estar dispuesto a pasar bajo ningún concepto.

Las implicaciones prácticas previamente estudiadas, además de todas las demás existentes que por razones de encaje y extensión no han podido ser presentadas en este trabajo, producen una situación de incertidumbre tal, que ya de por sí alejan al ejecutivo central de cualquier predisposición para escuchar las propuestas de los representantes de la CAPV en esta materia. Por ello, consideramos que las posibilidades reales de que una reforma de semejante repercusión se produzca son ciertamente limitadas.

No por ello, el interés de la tesis se ve disminuido, al contrario, consideramos que la realización de este tipo de estudios favorece a despejar la referida situación de incertidumbre y enriquecer el debate sobre el modelo fiscal al que se encomienda el Estado español en su peculiaridad territorial. Es más, resulta aleccionador valorar la adecuación de la implementación de esta propuesta en el caso de que confluyera la voluntad política necesaria, especialmente en el marco de armonización fiscal progresiva en el que se encuentra la UE.

Como ya analizamos, a nivel estatal la articulación de un sistema de IVA propio de los regímenes forales traería consigo una serie de rémoras relacionadas con la tipificación de las operaciones entre los operadores de ambos territorios (común y foral). Frente a la simplicidad incontestable del funcionamiento del impuesto en las operaciones interiores, surgirían nuevas barreras formales, de carácter técnico y contable, etc. que podrían suponer un retroceso en el fomento de la actividad comercial.

La adquisición de la competencia sobre el IVA por los territorios forales dotaría al Concierto de una nueva dimensión con la que no cuenta.

Hasta el día de hoy, en términos generales, el modelo desarrollado por el Concierto Económico ha funcionado, salvo en lo relativo a la excesiva judicialización. Este fenómeno no tiene actualmente la relevancia que tuvo en la década de los 90, pero la inclusión del IVA como tributo concertado de normativa autónoma podría hacerlo retornar. No creemos que se dé la madurez suficiente en las relaciones entre la Administración Central y la Comunidad Autónoma del País Vasco para instrumentalizar esta modificación sin hacer de ella material de conflicto incesante.

Todas estas reflexiones comprometen efectivamente el encaje de la regulación autónoma del impuesto desde los Territorios Históricos en el proceso de armonización fiscal europeo. El principal motivo por el que estos no han podido asumir competencia alguna radica en los artículos 113 y 115 del TFUE sobre aproximación legislativa relativa a asegurar el buen funcionamiento del mercado interior.

Al mismo tiempo que la legislación comunitaria da cabida al sistema Concertado, observa con recelo la asunción competencial que este lleva a cabo y la posibilidad de injerencia en la libertad del mercado interior. Como resaltábamos la asunción de una competencia como la del IVA, supondría una situación sin precedentes consistente en dotar al sistema de operaciones intracomunitarias de un nuevo territorio sin el estatus de EM. Este hecho resulta definitorio y marca la divergencia direccional entre la asunción competencial en el IVA por parte de la Comunidad Autónoma del País Vasco y el proceso de armonización fiscal comunitario. Entendemos, por ende, que la imposición indirecta tiene una repercusión tal en la política comercial y aduanera comunitaria que disponer de capacidad normativa sobre el IVA requiere el estatus jurídico de EM.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

BARRUSO CASTILLO, B. (Tesis Doctoral dirigida por RUBIO GUERRERO, J.J.): *Un análisis de las propuestas de reforma del IVA en el ámbito de la unión europea: del régimen transitorio al régimen definitivo*. Madrid: UCM, 1999.

COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Comunicación de la Comisión. Contribución suplementaria de la Comisión a la Conferencia Intergubernamental sobre las Reformas Institucionales. Votación por mayoría cualificada en los aspectos relacionados con el mercado único de los ámbitos de la fiscalidad y la seguridad social*. Bruselas: 2000.

FEHR, H. y POLO, C.: «Are Destination and Origin Principles Equivalent? A Quantitative Evaluation for the EU» en FOSSATI y J. HUTTON; *Policy simulation in The European Union: A multicountry Applied General Equilibrium Approach*, London: Routledge: 1997.

GARRIGUES, J & A: *Una Guía para entender y actuar en el Mercado Único*. Barcelona: Ed. Ariel, 1993.

KOLASSA, D.: «Los impuestos indirectos: el Impuesto sobre el Valor Añadido, (IVA)» en *Fichas técnicas sobre la Unión Europea*. Parlamento Europeo, 2015.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G.: *Armonización fiscal y poder tributario foral en la Comunidad Autónoma del País Vasco*. Oñati: Instituto Vasco de la Administración Pública, 2014.

PRUD'HOMME, R.: «The Dangers of decentralization», en *The World Bank Research Observer*, volume 10, nº 2, 1995.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: *El IVA en las operaciones intracomunitarias*. Bilbao: Ed. Deusto SA, 2002.

ZUBIRI, I.: *El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*. Bilbao: Círculo de empresarios vascos, 2000.