

COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

COM(94) 584 final

Bruselas, 13.12.1994

94/0324 (CNS)

INFORME DE LA COMISIÓN AL CONSEJO

de conformidad con el apartado 4 del artículo 12 y con la letra g) del apartado 2 del artículo 28 de la Sexta Directiva IVA, de 17 de mayo de 1977, modificada, sobre la armonización de las disposiciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.
Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido:
base imponible uniforme

Propuesta de

DIRECTIVA DEL CONSEJO

por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (imposición de productos agrícolas)

(presentadas por la Comisión)

INFORME DE LA COMISIÓN AL CONSEJO

**de conformidad con el apartado 4 del artículo 12 y con la letra g) del apartado 2 del artículo 28 de la Sexta Directiva IVA, de 17 de mayo de 1977, modificada, sobre la armonización de las disposiciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.
Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido:
base imponible uniforme**

Índice

1. Introducción	3
2. Antecedentes de las decisiones del Consejo sobre la aproximación de los tipos IVA .	4
3. Aproximación de los tipos del IVA. Cambios en los tipos del IVA vigentes en los Estados miembros	6
4. Tipos del IVA y funcionamiento del mercado interior. Influencia de los tipos del IVA sobre las compras transfronterizas	7
5. Tipos del IVA y funcionamiento del mercado interior. Influencia de los tipos del IVA sobre los intercambios comerciales intracomunitarios efectuados por sujetos pasivos	10
6. El tipo IVA reducido. Revisión del anexo H	12
7. Las disposiciones transitorias sobre tipos IVA	16
8. Conclusiones	19

1. Introducción

El presente documento constituye el informe que la Comisión ha de presentar al Consejo, de conformidad con el apartado 4 del artículo 12 y el apartado 2 del artículo 28 de la Sexta Directiva IVA, modificada, en particular, por la Directiva del Consejo 92/77/CEE. El objetivo del informe es analizar las medidas adoptadas por los Estados miembros en 1993 y 1994 sobre la aproximación de los tipos del IVA en relación con el funcionamiento del mercado interior. El informe trata de determinar si se ha producido un falseamiento de la competencia entre Estados miembros, especialmente tras la apertura del mercado interior a los consumidores que desean efectuar compras transfronterizas.

El informe evoca, en primer lugar, la importancia de las Decisiones adoptadas por el Consejo en 1991 y 1992 sobre la aproximación de los tipos IVA (capítulo 2), que representaron un primer paso histórico por parte de la Comunidad y prepararon el camino para la supresión de los controles fiscales y aduaneros en las fronteras internas el 1 de enero de 1993, la aplicación del sistema IVA transitorio y, con ello, la plena realización del programa del mercado interior. En el capítulo 3 se resumen las medidas adoptadas por los Estados miembros. En este contexto se analiza cómo influye en el funcionamiento del mercado único la aproximación de los tipos IVA, especialmente en lo que se refiere a su incidencia en las compras transfronterizas que en el mismo realizan los particulares (capítulo 4). También se considera brevemente el comercio intracomunitario efectuado por sujetos pasivos (capítulo 5).

A continuación, el informe trata diversos temas sobre los que está prevista una revisión por parte del Consejo. El primero es el ámbito de aplicación del tipo reducido y las entregas de bienes y las prestaciones de servicios enumeradas en el anexo H de la Sexta Directiva (capítulo 4), ya que el apartado 4 del artículo 12 de la Directiva establece que el Consejo ha de revisar esta lista cada dos años. El segundo es el funcionamiento de determinadas disposiciones transitorias sobre tipos IVA que pueden aplicar algunos Estados miembros durante el período transitorio al que se refiere el apartado 1 del artículo 28 de la Directiva (capítulo 5); la letra g) del apartado 2 del artículo 28 obliga al Consejo a revisar estos tipos, a la vista del riesgo de falseamiento de la competencia que pueden crear en el mercado interior.

Finalmente, debe señalarse que el informe no trata en profundidad varias cuestiones relacionadas con los tipos, a saber: I) la armonización de los impuestos especiales y el efecto que tienen las actuales diferencias en el falseamiento de la competencia en el mercado interior, II) futuras medidas en relación con una mayor aproximación de los tipos del IVA en la Comunidad (incluida la determinación del tipo normal a partir de 1996 y el ámbito de aplicación del tipo reducido). Estos aspectos se tratarán por separado, cuando se aborde la introducción del régimen IVA definitivo.

2. Antecedentes de las decisiones del Consejo sobre la aproximación de los tipos del IVA

En lo que se refiere a la armonización de los tipos del IVA, la Comisión siempre ha considerado que las disposiciones del Tratado de Roma eran la piedra de toque. En este sentido, el artículo 99 del Tratado de Roma (modificado por el Acta Única) establece que:

"El Consejo (...) adoptará disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (...), en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 8A".

La posición consagrada en el Derecho Comunitario era pues clara: la finalización del mercado interior dentro del plazo acordado (antes del 31 de diciembre de 1992) constituía una prioridad absoluta para todos los Estados miembros. En consecuencia, la Comisión presentó varias propuestas para responder al desafío de la realización plena y puntual del programa del mercado interior, entre otras cosas, mediante la abolición de controles fiscales en las fronteras internas de la Comunidad⁽¹⁾.

El objeto y finalidad de estas propuestas eran muy ambiciosos. Se preveía que en el futuro todas las transacciones comerciales intracomunitarias quedarían sujetas al IVA en el país de origen y que en este tipo de operaciones desaparecería el actual sistema de gravar las importaciones y declarar exentas las exportaciones. Esta propuesta exigía una aproximación considerable de los tipos IVA, tanto para lograr una amplia aplicación del sistema IVA en origen por parte de las empresas como para que, y este era el aspecto fundamental, los particulares tuvieran derecho a comprar bienes para su propio consumo, impuestos incluidos, y regresar a su Estado miembro de residencia sin estar sujetos a controles en las fronteras o tener que justificar el pago de cualquier impuesto sobre sus compras. Hasta este momento los Estados miembros habían establecido más o menos libremente los tipos IVA que consideraban más adecuados, pero para que el mercado interior se convirtiera en realidad era preciso cambiar la situación.

Al principio, el debate del Consejo avanzó muy lentamente, pero finalmente, entre 1989 y 1991 tuvieron lugar varias reuniones decisivas del Consejo ECOFIN, en las que se acordaron las principales características del régimen IVA que se aplicaría al comercio intracomunitario a partir de 1993. Ya en octubre de 1989, el Consejo decidió que no era posible que antes de enero de 1993 se lograran cumplir las condiciones necesarias para aplicar un sistema de imposición en origen y que, en consecuencia, era fundamental diseñar un sistema de imposición del comercio intracomunitario entre empresas basado en prolongar la recaudación del IVA y de los impuestos especiales en el Estado miembro de destino que permitiera al mismo tiempo la supresión de los controles fronterizos con arreglo al calendario previsto. Así fue como se llegó a la creación del régimen transitorio IVA.

⁽¹⁾ Com (87) 320 a 329

Lógicamente, la decisión tuvo importantes consecuencias en el debate sobre la aproximación de los tipos IVA. Seguía considerándose que dicha aproximación era condición indispensable para la supresión de las franquicias de los viajeros y los controles fronterizos. La gran preocupación de los Estados miembros por los posibles efectos de las diferencias entre tipos IVA sobre el falseamiento de la competencia llevó al Consejo a insistir en la elaboración de regímenes especiales para las ventas a distancia y las ventas de medios de transporte nuevos, que estipularan que el IVA se seguiría pagando, en principio, en el Estado miembro del consumo final para las ventas a particulares.

En marzo y junio de 1991, el Consejo llegó a un acuerdo sobre las características del sistema de tipos IVA del régimen transitorio que se aplicaría a partir de 1993. Este régimen difería en algunos importantes aspectos de la propuesta original de la Comisión en 1987. Las bandas fueron sustituidas por tipos mínimos. Existía un único tipo general, como mínimo del 15%, se prohibían los tipos de lujo o incrementados y los Estados miembros podrían aplicar uno (o posiblemente dos) tipos reducidos del 5% como mínimo. El carácter optativo de los tipos reducidos y la considerable ampliación de los bienes y servicios a los que podían aplicarse constituía la segunda gran diferencia respecto a la propuesta de 1987. Además, se acordó también que, hasta la introducción del régimen IVA definitivo, previsto para enero de 1997, los Estados miembros podrían aplicar o seguir aplicando, con carácter transitorio, varios otros tipos (tipos superreducidos, tipos cero, tipos "parking", etc.).

A pesar de este acuerdo, el asunto no quedó ultimado hasta octubre de 1992, con la adopción de la Directiva 92/77/CEE por la que se modifica la Sexta Directiva. Este retraso se debió fundamentalmente a las dificultades del Consejo para resolver algunas cuestiones que no habían sido decididas en 1991. Al final, el Consejo logró adoptar la Directiva, al mismo tiempo que aplazaba hasta una fecha posterior algunas decisiones sobre los asuntos más conflictivos, como los tipos aplicables a los productos agrarios, a las obras de arte y al oro. En los demás aspectos, la Directiva reflejaba fielmente el acuerdo anterior y en ella aparecían netamente separados los aspectos que constituirían una característica permanente de la legislación comunitaria sobre tipos IVA (artículo 12) y los de carácter transitorio, destinados a desaparecer al final del período transitorio (artículo 28).

3. Aproximación de los tipos del IVA. Cambios en los tipos vigentes en los Estados miembros

Con la adopción de la Directiva 92/77/CEE se había superado uno de los últimos obstáculos a la finalización del programa del mercado interior en el ámbito del IVA. De hecho, la Directiva no hacía más que formalizar un proceso de armonización de tipos que ya había comenzado con el acuerdo del Consejo en 1991.

El cuadro 1 muestra el proceso de convergencia que ha existido entre 1987 (año en que se presentó la propuesta original) y 1994. Las principales diferencias entre la estructura de tipos vigente en 1987 y la actual son la reducción del número de tipos y la tendencia general a una mayor armonización en la determinación del tipo general. También ha contribuido de forma significativa a este proceso de convergencia la supresión del tipo IVA incrementado (o de lujo) (en 1987 existían seis tipos vigentes) y la reducción del número de tipos reducidos.

Frente a ello, la facultad que concede la Directiva a los Estados miembros para mantener o crear otros tipos, de forma transitoria, supone que todavía queda mucho por hacer para llegar a un sistema comunitario armonizado de tipos del IVA. En efecto, todavía siguen vigentes en los Estados miembros varios tipos superreducidos y se están utilizando (aunque de forma limitada) tipos "parking", que han de desaparecer al final del período transitorio. Estos aspectos se tratan más a fondo en el capítulo 7.

En cuanto a la determinación de los tipos, se observará que el tipo normal oscila entre el 15% y el 25%, mientras que los tipos reducidos varían entre 5% y 12,5%. No obstante, la media (simple) de los tipos normales vigentes en toda la Comunidad se sitúa ahora ligeramente por encima del 18%, mientras que la media del tipo reducido queda ligeramente por debajo del 6%.

El proceso de convergencia también ha tenido una cierta repercusión en la media ponderada de los tipos IVA para toda la Comunidad, como puede verse de las siguientes estimaciones:

Media ponderada de tipos	1992	1993
todos los tipos	13,76	13,89
tipo general	16,79	17,14
tipo reducido	5,85*	5,70*
tipo incrementado	26,12	-

* incluido lo tipo cero

La media ponderada de los tipos vigentes en los doce Estados miembros aumentó, pues, muy escasamente entre 1992 y 1993. Esto es atribuible al aumento de la media de los tipos generales y a la reducción de la media de los tipos reducidos aplicados en el conjunto de la Comunidad.

Es evidente que la mayor convergencia en los tipos del IVA se abordará de nuevo en el debate que tendrá lugar en relación con la introducción del régimen definitivo IVA.

4. Tipos IVA y funcionamiento del mercado interior. Influencia de los tipos IVA en las compras transfronterizas

El fenómeno de las compras transfronterizas por parte de particulares no empezó en 1993 con la supresión de los controles fronterizos y de las franquicias a viajeros, sino que, en varios sentidos, la entrada en vigor de los nuevos regímenes IVA, "legitimó" pautas de compra intracomunitarias desarrolladas a lo largo de un considerable período de tiempo, décadas incluso. La preocupación de la Comisión siempre había sido que la finalización del mercado interior diera a las empresas, de producción y de comercialización, la oportunidad económica de crecer y expandirse en un mercado libre de trabas y obstáculos administrativos. Al mismo tiempo, la Comisión deseaba garantizar que el mercado único se construiría sobre un sólido fundamento y con un marco legislativo equitativo. En el ámbito de los impuestos indirectos, por ejemplo, era esencial garantizar que, en una Comunidad sin controles fronterizos, no se produciría un falseamiento de la competencia o una distorsión de los flujos comerciales debido a factores de carácter fiscal, como una amplia diferencia en los tipos de IVA.

Para valorar los efectos de la supresión de los controles fiscales sobre las compras transfronterizas, la Comisión contrató a un consultor externo para efectuar un análisis a partir de los datos disponibles desde enero de 1993⁽²⁾. El estudio tenía tres objetivos principales:

1. Determinar los cambios observados en las pautas de compra de los particulares, atribuibles a la supresión de las restricciones a las compras transfronterizas a partir del 1 de enero de 1993.
2. Determinar los mercados que habían experimentado cambios en cuanto a competencia o flujos comerciales a causa de las divergencias en los tipos del IVA o de los impuestos especiales todavía existentes entre Estados miembro.
3. Cuantificar al máximo los principales factores que daban lugar a dichas distorsiones de los flujos comerciales y de la competencia.

El estudio comprendía todas las fronteras internas de la Unión. En lo que respecta al IVA, se refería a los bienes del anexo H de la Sexta Directiva, pero no a las ventas a distancia, las ventas de medios de transporte nuevos, las obras de arte y las antigüedades.

El estudio puso de relieve que:

- En general, dejando aparte la frontera danesa alemana, tras la supresión de las fronteras fiscales no se habían producido grandes cambios en las compras transfronterizas que se debieran únicamente a diferencias en los tipos IVA.
- La ausencia de armonización de los impuestos especiales siempre había motivado compras transfronterizas importantes por parte de particulares, aunque en este fenómeno también influían las diferencias de precios, impuestos incluidos. A ello se unió, el 1 de enero de 1993, la libertad para comprar en otros Estados miembros mayores cantidades de bienes impuestos incluidos, a resultas de lo cual, en algunos casos se modificaron las pautas de compra.

⁽²⁾ "IVA e impuestos especiales. Cambios en las pautas seguidas en las compras transfronterizas tras la supresión de las fronteras fiscales el 1 de enero de 1993" (Price Waterhouse). Agosto de 1994.

Los resultados del estudio en cuanto a productos concretos se comentan más a fondo en otro apartado del presente informe. No obstante, como comentario general, es interesante destacar que, en lo que se refiere al IVA, el estudio señala que desde enero de 1993 no se han producido cambios importantes en las pautas de compra aunque se describe como "volátil" la situación de la frontera entre Alemania y Dinamarca. Las compras transfronterizas son especialmente importante en las siguientes fronteras: Alemania-Francia (bienes de consumo duraderos), Alemania-Dinamarca (bienes de consumo duraderos) y Luxemburgo-Bélgica (joyas y relojes), aunque no ha habido importantes cambios en los últimos dieciocho meses. Por otra parte, en lo que respecta a los bienes con tipos IVA reducidos, son escasas las compras transfronterizas efectuadas por particulares, excepto en el caso de productos alimenticios; este último aspecto ha constituido desde siempre una característica de las compras intracomunitarias efectuadas por particulares, y tampoco en este caso se observan cambios significativos desde enero de 1993. También cabe señalar que ha sido imposible obtener estimaciones fiables y recientes de estas compras transfronterizas desglosadas por productos.

Podría pues concluirse que en enero de 1993 se había logrado ya un grado de aproximación de tipos IVA suficiente, con lo cual el falseamiento de la competencia no justificaría mayores ajustes en la correspondiente legislación. Pero antes de llegar a una conclusión categórica al respecto, es prudente considerar otros aspectos pertinentes:

- En primer lugar, debe recordarse que desde enero de 1993 también han existido considerables restricciones a la libertad de las empresas para efectuar determinadas compras transfronterizas, con arreglo a los regímenes especiales de ventas a distancia y de ventas de medios de transporte nuevos. Estos regímenes obligan a los vendedores a realizar bastantes trámites, como remitir declaraciones fiscales a los Estados miembros de consumo final si las ventas superan un umbral anual que en algunos casos es de solamente 35.000 ecus. Estas obligaciones fiscales conexas no animan a los vendedores a distancia a tratar de realizar nuevas ventas en otros Estados miembros.
- En segundo lugar, debe analizarse la influencia de las diferencias en los tipos de los impuestos indirectos en relación con otros factores, en lo que se refiere a su efecto sobre las decisiones que toman los consumidores a la hora de realizar compras transfronterizas. En este sentido, el estudio demuestra que, lógicamente, las diferencias en los tipos impositivos tienen cierta influencia sobre el precio del producto, pero que existen otros factores que aumentan o reducen esta incidencia. Así pues, el diferencial en los tipos es un factor importante especialmente en los productos sujetos a impuestos especiales, o cuando ya existen importantes diferencias en los tipos IVA. El ejemplo más claro en este sentido lo constituyen Alemania y Dinamarca.

El estudio también señala muchos otros factores que no tienen carácter fiscal y que también influyen en las compras transfronterizas. Se trata de factores diferenciados, pero interrelacionados, entre los que pueden citarse las siguientes categorías:

- Otros factores que afectan al precio, tales como fluctuaciones de los tipos de cambio, variaciones en el precio de la gasolina y otros costes del transporte, la reducción en los costes debidos a la mayor eficacia de la venta mayorista o de las redes de distribución minorista.
- Factores independientes del precio. Muy a menudo la decisión de los consumidores puede estar influida por incentivos como los horarios de venta más flexibles, la gama y calidad del producto, las condiciones de garantía, el servicio postventa, etc.

Obstáculos. La lengua, la distancia y las barreras geográficas son los factores que más contribuyen a que la gran mayoría de ciudadanos comunitarios no participe en esta actividad de compra transfronteriza.

Estos resultados se han visto confirmados por las conclusiones de una reciente encuesta de Eurobarómetro efectuada en toda la Comunidad en enero y mayo de 1994⁽³⁾ en nombre de la Comisión. A la pregunta de si se habían beneficiado personalmente de la supresión de las franquicias a viajeros y de los controles aduaneros, menos del 20 % de las personas que estaban al corriente de la posibilidad de realizar compras transfronterizas sin trabas respondió afirmativamente. Esta respuesta pone de relieve que la propia naturaleza de las compras transfronterizas tiene como consecuencia que sólo estén en posición de beneficiarse de ellas un número relativamente limitado de personas.

Ninguna de estas conclusiones resulta sorprendente y, de hecho, son de sentido común. Lo que es preciso destacar es que las compras transfronterizas habían existido siempre, mucho antes de que se creara el mercado único. La supresión de los controles fronterizos y las franquicias de viajeros en enero de 1993 facilitó el proceso al permitir a los particulares un libre acceso al mercado. No obstante, el IVA no generó falseamientos de la competencia o alteraciones de flujos comerciales imprevistos, debido, en primer lugar, a la aproximación de los tipos IVA que se había producido en los productos que iban a ser objeto de compras transfronterizas, y, en segundo lugar, a la introducción de regímenes especiales para ventas a distancia. Consecuentemente, en ausencia de suficientes datos que justifiquen nuevos cambios en el sistema de tipos IVA, ha llegado el momento de plantearse la posibilidad de relajar algunas de las condiciones restrictivas de los regímenes especiales y en particular de aumentar los umbrales relativamente severos actualmente aplicados a este tipo de comercio.

⁽³⁾ Eurobarómetro 41.0 de la Comisión Europea por INRA (Europa), 5 de julio de 1994.

5. Tipos del IVA y funcionamiento del mercado interior. Influencia de los tipos del IVA en los intercambios comerciales intracomunitarios efectuados por sujetos pasivos

Al analizar las consecuencias que ha tenido la abolición de las fronteras fiscales en el funcionamiento del mercado interior, la Comisión ha tratado de valorar si los diferenciales en los tipos del IVA de los distintos Estados miembros han influido en el comportamiento de los empresarios (es decir, los sujetos pasivos) que efectuaban operaciones comerciales intracomunitarias. Cualquier evaluación se ve dificultada por la falta de datos concretos sobre las pautas que siguen los sujetos pasivos cuando efectúan compras o ventas a sujetos pasivos de otros Estados miembros. El estudio citado en el capítulo 4 no se refería a este tipo de comercio, ya que, en principio, en un sistema de imposición en destino el tipo IVA aplicable en el Estado miembro de origen no debería tener ninguna influencia sobre las decisiones de compra de las empresas.

No obstante, en el régimen transitorio el IVA sigue abonándose en el Estado miembro de destino de los bienes que son objeto de comercio entre sujetos pasivos. De ahí que sea difícil determinar si los tipos influyen de forma significativa en las decisiones de los empresarios que participan en este tipo de comercio.

No obstante, existen determinados casos en que ciertas categorías de sujetos pasivos pueden efectuar compras de bienes en otros Estados miembros y pagar el tipo del IVA vigente en el Estado miembro de origen. Se trata de las entregas efectuadas por sujetos pasivos de un Estado miembro a una de las siguientes categorías de compradores de otro Estado miembro:

- pequeñas empresas acogidas a los umbrales de exención,
- agricultores sujetos al sistema de tanto alzado,
- sujetos pasivos que efectúan transacciones que no originan derecho a deducción con arreglo al artículo 13 de la Sexta Directiva IVA,
- personas jurídicas no sujetas que efectúan compras que no superan el umbral anual de 10.000 ecus.

En todos estos casos, las decisiones de compra de estas personas pueden estar influidas por el tipo IVA del Estado miembro en que se efectúa la compra. Estas situaciones se analizaron en otro estudio sobre "recursos propios"⁽⁴⁾ realizado por encargo de la Comisión. Según el estudio, no existen datos sobre el volumen del comercio que se incluiría en estos casos y es difícil efectuar estimaciones al respecto. De la información de que disponían los consultores se desprende que era improbable que estas operaciones tuvieran especial relevancia respecto al total del volumen del comercio intracomunitario. Prácticamente en todos los casos en que las empresas podían verse tentadas por comprar bienes en otros Estados miembros con tipos IVA inferiores, la repercusión de este tipo de operaciones en el cálculo de los recursos propios se consideraba insignificante. No existían pruebas de que hubiera habido cambios en las pautas de compras transfronterizas de los sujetos pasivos en ninguna de las fronteras de los Estados miembros con grandes diferencias en los tipos del IVA.

⁽⁴⁾ Alcance de las transacciones transfronterizas gravadas con arreglo al principio de imposición en origen (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung - Septiembre 1994).

El estudio señalaba el caso de agricultores alemanes sujetos a los regímenes de IVA a tanto alzado que compran fertilizantes químicos y plaguicidas, sujetos en Alemania al tipo normal, directamente en Luxemburgo, Francia, Países Bajos o Bélgica, que aplican a estos productos el tipo reducido. Estos agricultores actúan de la misma forma que un particular, al comprar al precio más ventajoso que ofrece el mercado. La Comisión no considera que se trate de un falseamiento de la competencia. No obstante, la solución a cualquier problema que pudiera existir en este ámbito está en manos de las propias autoridades alemanas, que pueden utilizar la opción de aplicar a fertilizantes y plaguicidas el tipo reducido, basándose en que estos productos entran en el ámbito de aplicación de la categoría 10 del anexo H. No obstante, si las autoridades alemanas optan por esta solución, este Estado miembro podría ser llevado a reducir en consecuencia el nivel de compensación a tanto alzado actualmente aplicado a los agricultores alemanes en el marco del régimen especial a tanto alzado.

Por todo ello, la Comisión debe concluir que, en ausencia de mayores pruebas de un falseamiento importante de la situación competitiva de los sujetos pasivos que efectúan operaciones comerciales intracomunitarias, generado por los diferenciales en los tipos del IVA, no existe ninguna razón para suponer que en la actualidad el mercado interior no esté funcionando de forma satisfactoria.

6. El tipo IVA reducido. Revisión del anexo H

El tercer párrafo de la letra a) del tercer apartado del artículo 12 de la Sexta Directiva establece que:

"Los Estados miembros podrán también aplicar uno o dos tipos reducidos. Dichos tipos se fijarán en un porcentaje de la base imponible que no podrá ser inferior al 5% y se aplicarán solamente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las categorías enumeradas en el Anexo H".

El segundo párrafo del apartado 4 del artículo 12 establece que:

"A partir de 1994, el Consejo, basándose en un informe de la Comisión, examinará cada dos años el ámbito de aplicación de los tipos impositivos reducidos, y por unanimidad podrá decidir, a propuesta de la Comisión, la modificación de la lista de bienes y servicios del anexo H."

El presente capítulo analiza cómo han aplicado los Estados miembros la letra a) del apartado 3) del artículo 12 para determinar si debe modificarse el ámbito de aplicación los tipos reducidos, con arreglo al procedimiento de revisión bienal que establece el apartado 4 del artículo 12. El capítulo se centra en analizar si resulta necesario modificar las disposiciones actuales para solucionar problemas de falseamiento de la competencia. Desde la entrada en vigor de las nuevas disposiciones, la Comisión ha recibido a numerosas representaciones de federaciones de empresarios que solicitan que en la próxima revisión se incluya a su sector en el ámbito de aplicación del tipo reducido. La Comisión considera que es demasiado pronto para efectuar modificaciones en este sentido, entre otras cosas porque el debate en el Consejo sobre las características del sistema IVA definitivo, en 1997, resultará un marco más adecuado para tratar la cuestión más general del ámbito de aplicación de los tipos. La Comisión analizará las medidas que, en su caso, deban adoptarse respecto a la aproximación de los tipos del IVA cuando aborde la cuestión de la introducción del régimen definitivo.

Bienes y servicios sujetos a tipos reducidos

Como se recordará, en la reunión del 18 de diciembre de 1989, el Consejo ECOFIN decidió que los tipos reducidos se aplicarían a bienes y servicios básicos que contribuyeran a objetivos de política social o cultural. Así, las categorías incluidas en el anexo H de la Sexta Directiva modificada respondían en general a este criterio. Además, la selección de las correspondientes categorías por parte del Consejo se ajustó al enfoque defendido por la Comisión de que la lista sólo debía incluir aquellas categorías de bienes y servicios que en una mayoría de Estados miembros estuvieran gravadas con tipos IVA reducidos.

En el cuadro 2 se observa inmediatamente que así ocurría y sigue ocurriendo. La información de que dispone la Comisión indica que en todas las diecisiete categorías del anexo H, excepto en una, la mayoría de Estados miembros han hecho uso de la posibilidad que ofrece la Directiva de aplicar a la entrega el tipo inferior. En algunas categorías la inmensa mayoría de Estados miembros utiliza tipos reducidos (o tipo cero) o exenciones (cuando el servicio, por su naturaleza, se considera de interés público y, como tal, queda cubierto por el artículo 13 de la Sexta Directiva IVA, como por ejemplo la entrada a teatros, museos, etc.). Esta práctica es especialmente habitual en las entregas de productos alimenticios, agua, productos

farmacéuticos, equipamiento médico, transporte de pasajeros, entrada a actos culturales y producción agrícola. En las demás categorías, el número de Estados miembros que opta por aplicar los tipos reducidos es algo menor, pero excepto en la categoría 15 (servicios funerarios) todas las categorías han justificado su inclusión al menos con un argumento numérico, ya que ésta es la práctica mayoritaria en la Comunidad respecto a la imposición a tipo reducido.

No debe olvidarse que los Estados miembros han ampliado el recurso de seleccionar categorías del anexo H a las que se aplica el tipo reducido a la selección de los bienes y servicios concretos dentro de las categorías, a los que se aplica este tratamiento. El resultado de ello es que, si bien a primera vista puede parecer que la selección de categorías por parte de los Estados miembros es bastante similar, pueden existir grandes diferencias entre Estados miembros respecto al contenido de las categorías, según qué bienes y servicios hayan incluido las leyes nacionales en cada categoría.

Este resultado no resulta especialmente sorprendente. Una vez abandonada por el Consejo la idea del uso obligatorio del tipo reducido, dejaba de tener sentido la necesidad de garantizar una aplicación uniforme de las categorías por parte de los Estados miembros. No obstante, al dar carácter optativo al tipo reducido se facilitó el acuerdo en el Consejo sobre la definición de las categorías y en lugar de interminables debates acerca de lo que debía incluirse en cada categoría sólo fue necesario que el Consejo acordara un esbozo de una amplia definición comunitaria para cada categoría (es decir, decidiera qué quedaba fuera del ámbito de cada categoría). En consecuencia, siempre que se respetara esta definición general (es decir, no se ampliara el ámbito de una categoría), al incorporar la legislación a los ordenamientos nacionales, los Estados miembros podían definir libremente las categorías según qué grupos de productos o servicios desearan gravar con el tipo reducido. En las categorías que incluyen bienes los Estados miembros también pueden utilizar la nomenclatura combinada para definir su alcance preciso. No obstante, no todos los Estados miembros han adoptado esta práctica o, al menos no han remitido la correspondiente información a la Comisión para ser analizada.

En lo que se refiere al falseamiento de la competencia, al preparar el presente informe la Comisión tuvo grandes dificultades para analizar si la introducción de un tipo reducido optativo había supuesto una mayor posibilidad de falseamiento de la competencia en el mercado interior. De hecho, al elaborar la lista de categorías de bienes y servicios a los que podía aplicarse el tipo reducido, el Consejo decidió que ninguna de las categorías afectadas era del tipo de dar lugar a distorsiones de competencia a gran escala, como resultado de importantes diferencias en los tipos IVA. Las categorías de servicios del anexo H, por su propia naturaleza, no son actividades económicas que tengan aplicaciones transfronterizas importantes. En cuanto a los bienes, tampoco aquí ninguna de las categorías se refería a productos para los que los particulares, en una situación normal, estén dispuestos a viajar a una distancia importante para adquirirlos.

Todo ello ha sido puesto de relieve por el estudio al que se refiere el capítulo 4, realizado por encargo de la Comisión para analizar esta cuestión concreta. Se analizaron especialmente aquellas categorías de bienes del anexo H en que había grandes diferencias en los tipos IVA aplicados por determinados Estados miembros, como productos alimenticios, productos farmacéuticos, equipamiento médico, asientos de coche para niños, libros, revistas y periódicos. En la mayoría de los casos, el resultado del estudio fue que desde enero de 1993 no se había producido un aumento perceptible en las compras transfronterizas. En algunos casos la elección de los consumidores estaba más influida por factores distintos a las diferencias en los tipos IVA, como por ejemplo, la lengua y la cultura en el caso de los libros, periódicos y revistas, o los sistemas de prescripción y reembolso en el caso de las medicinas y productos farmacéuticos.

La única categoría en que se observa un aumento en las compras transfronterizas de particulares son los productos alimenticios. No obstante, este tipo de compras siempre han sido una característica del comercio intracomunitario del sector. Además, existen datos de que las compras de productos alimenticios con frecuencia siguen un modelo distinto del que previsiblemente justificarían las diferencias en los tipos IVA. Así, por ejemplo, los alemanes tienden a comprar en Dinamarca determinados productos alimenticios a pesar del elevado tipo IVA aplicado, y, por el contrario, no hay datos de que franceses o belgas efectúen importantes compras de productos alimenticios en el Reino Unido, a pesar de que este último país aplica un tipo cero a la mayoría de esos productos.

Bienes y servicios sujetos al tipo general

Además de analizar el tipo reducido, el estudio citado también examinaba las posibles distorsiones de la competencia o alteraciones de las pautas seguidas en las compras transfronterizas en los bienes sujetos al tipo general. Se analizaron los siguientes bienes: bienes de consumo duraderos eléctricos (electrodomésticos, material de vídeo, audio y fotografía, equipos y programas informáticos, material deportivo y juguetes), muebles, artículos de cristalería, joyas, relojes y similares.

También aquí el estudio mostró que los hábitos de compras transfronterizas no cambiaron de forma significativa. El gran aumento previsto de compras transfronterizas en bienes de consumo duraderos caros entre Alemania y Dinamarca tras la supresión de las franquicias de viajeros no se materializó pese a la diferencia en los tipos IVA. En otros casos, la supresión de franquicias de viajeros ha supuesto un aumento de las compras efectuadas en los Estados miembros con tipos IVA más elevados, debido a la mayor gama de elección que ofrecen (Bélgica, Luxemburgo). En la frontera hispano francesa no se han producido grandes cambios en la cantidad de compras transfronterizas efectuadas por particulares, aunque en ello puede haber influido la depreciación de la peseta. En todos los casos, las compras transfronterizas efectuadas por particulares han sido un hecho usual de estas zonas fronterizas desde mucho antes de la supresión de los controles fronterizos y las franquicias de viajeros en enero de 1993.

El caso especial de los productos agrarios

El Consejo ha de tomar una decisión antes del 31 de diciembre de 1994 sobre la imposición, a partir del 1 de enero de 1995, de los productos agrarios que no sean productos alimenticios. Se trata de uno de los asuntos que en el debate sobre medidas fiscales en 1992 quedó sin resolver; en aquel momento, el Consejo decidió que se mantendría la situación y que a aquellos Estados miembros que estaban aplicando un tipo reducido a los productos agrarios se les permitiría seguir aplicándolos, y que aquellos Estados miembros que aplicaban el tipo general mantendrían esta situación.

La Comisión presentará una propuesta separada, acompañada de una exposición de motivos en la que se justifican las características de la misma.

* * * *

A la vista de todo ello, la Comisión se muestra satisfecha del buen funcionamiento en la práctica de las disposiciones del apartado 3 del artículo 12 de la Sexta Directiva, debido fundamentalmente al grado de convergencia que se ha ido logrando en los tipos de los Estados miembros, desde el acuerdo en el Consejo en 1991. No hay datos de que haya habido cambios significativos en las pautas de compras transfronterizas efectuadas por particulares tras la supresión de los controles fronterizos. En ausencia de importantes distorsiones de la competencia o alteraciones de los flujos comerciales causadas por los tipos IVA, la Comisión actualmente no encuentra razón o justificación alguna para variar el contenido del anexo H de la Sexta Directiva basándose en estos motivos, bien mediante la incorporación de nuevas categorías de bienes o servicios o bien con la supresión de alguna de las actuales categorías. No obstante, la Comisión abordará la cuestión de una mayor aproximación de los tipos del IVA a largo plazo cuando efectúe el debate sobre el paso al sistema IVA definitivo.

7. Disposiciones transitorias sobre tipos del IVA

La letra g del apartado 2 del artículo 28 de la Sexta Directiva establece lo siguiente:

"Antes del 31 de diciembre de 1994, el Consejo examinará, basándose en un informe de la Comisión, las disposiciones de las letras a) a f), en particular en relación con el correcto funcionamiento del mercado interior. En caso de que se manifiesten distorsiones de competencia importantes, el Consejo tomará las medidas oportunas por unanimidad, a propuesta de la Comisión".

Las letras a) a f) del apartado 2 del artículo 28 enumeran distintas medidas relativas a los tipos IVA que los Estados miembros pueden mantener en vigor durante el período transitorio a que se refiere el artículo 28, es decir, en principio hasta el 31 de diciembre de 1996. El presente capítulo analiza el uso que los Estados miembros han hecho de estas disposiciones y los posibles efectos de su aplicación continuada en el funcionamiento del mercado interior.

El objetivo del apartado 2 del artículo 28 era reunir todas las medidas que en principio no constituyen una característica permanente de la estructura a largo plazo de tipos IVA en la Comunidad. En la mayoría de los casos hubiera sido imposible que el Consejo llegara a un acuerdo sobre las medidas fiscales de octubre de 1992 si no se hubieran concedido a los Estados miembros excepciones temporales, que les permiten mantener vigentes determinados tipos no contemplados en el apartado 3 del artículo 12, por un tiempo limitado posteriormente a 1992. Consecuentemente, el apartado 2 del artículo 28 incluye diversas disposiciones transitorias sobre los tipos, entre ellas medidas que se han considerado de gran importancia social y política, medidas que permiten aplazar la aplicación plena del apartado 3 del artículo 12 y medidas que permiten, de forma temporal, aplicar un tratamiento especial a determinados bienes y servicios.

La letra a) del apartado 2 del artículo 28 trata la exención con devolución del impuesto soportado y los tipos reducidos inferiores al mínimo establecido en el apartado 3 del artículo 12, denominados habitualmente tipo cero y tipo superreducido. El artículo autoriza a los Estados miembros a mantener, posteriormente a 1992, los tipos cero y los tipos superreducidos vigentes a 1 de enero de 1991 de conformidad con la legislación comunitaria. En el cuadro 3 figuran los Estados miembros a los que se aplica esta disposición. Se observará que, tras la decisión de la administración portuguesa de suprimir los tipos cero en Portugal en 1992, sólo el Reino Unido e Irlanda mantienen una aplicación amplia de los tipos cero.

En el citado estudio sobre los cambios en las compras transfronterizas también se analizó la situación de determinados productos sujetos a tipos cero y tipos superreducidos (productos alimenticios, vestido infantil, etc.), sin que se observaran modificaciones significativas; de hecho, las compras transfronterizas de este tipo de productos con frecuencia son insignificantes. En consecuencia, la Comisión considera que no está justificada la presentación de una propuesta formal de abolición o modificación de estos tipos en la actual fase, aunque ello no quiere decir que deba llegarse a la misma conclusión en relación con el régimen IVA definitivo. Muy probablemente sería mejor un sistema de tipos con menos excepciones (o ninguna) y la Comisión sugiere que los propios Estados miembros examinen la posibilidad de suprimir alguno de estos tipos especiales antes de que finalice el plazo para pasar al régimen definitivo.

La letra b) del apartado 2 del artículo 28 autoriza a los Estados miembros que deseen suprimir los tipos cero para bienes y servicios distintos a los enumerados en el anexo H a aplicar, temporalmente, tipos reducidos a dichas entregas.

Recientemente el Reino Unido recurrió a esta disposición y suprimió la aplicación del tipo cero al combustible y energía de uso doméstico, sustituyéndolo por un tipo del 8% en un primer momento y el tipo general a su debido tiempo. Teniendo en cuenta todo lo anteriormente expuesto sobre la abolición de los tipos cero y superreducidos, la Comisión considera que las disposiciones de la letra b) del apartado 2 del artículo 28 son necesarias y deben seguir en vigor.

La letra c) del apartado 2 del artículo 28 se refiere a dos Estados miembros, España y Luxemburgo, que debían aumentar su tipo normal en más del 2% para respetar las disposiciones del apartado 3 del artículo 12. El artículo autoriza a estos Estados miembros a aplicar tipos superreducidos a todas las categorías de bienes y servicios enumeradas en el anexo H y, además, a servicios de restaurantes, vestido y calzado infantil y vivienda.

Tanto España como Luxemburgo han hecho un amplio uso de esta disposición (véase el cuadro 3), introducida para compensar el posible aumento de la presión inflacionista causada por el aumento del tipo normal en dos puntos. La aplicación de esta disposición no ha dado lugar a mayores alteraciones de la competencia en el caso de España, aunque se han recibido algunas quejas en cuanto a la situación entre Bélgica y Luxemburgo, países que aplican tipos IVA muy distintos a las mismas categorías de entregas. Dado el carácter temporal de estas medidas, la Comisión sugiere, coherentemente con cuanto se ha expuesto anteriormente, que ambos Estados analicen durante cuanto tiempo necesitan seguir aplicando estas disposiciones.

La letra d) del apartado 2 del artículo 28 establece que los Estados miembros que, a 1 de enero de 1991, aplicaban tipos reducidos a servicios de restaurantes, vestido y calzado infantil y vivienda podrán seguir aplicándolos de forma transitoria.

El tipo que deberá aplicarse a la larga a esta clase de productos y servicios se debatirá cuando se realice la revisión del anexo H a que se refiere el apartado 4 del artículo 12. A la espera del resultado de esta revisión, la Comisión no tiene actualmente ninguna sugerencia a realizar sobre la conveniencia de mantener estos tipos reducidos, pero desea señalar que la situación actual no puede mantenerse indefinidamente puesto que crearía un desequilibrio estructural en las disposiciones sobre los tipos IVA.

La letra e) del apartado 2 del artículo 28 establece que los Estados miembros podrán aplicar un tipo "parking", como mínimo del 12%, a entregas de bienes y servicios no enumeradas en el anexo H, pero que a 1 de enero de 1991 estuvieran sujetas a un tipo reducido en el Estado miembro afectado.

Varios Estados miembros han utilizado esta disposición (véase el cuadro 3 para más información). El artículo es necesario, puesto que facilita la transición a la larga a una estructura de tipos IVA más coherente en toda la Comunidad. Por esta razón, la Comisión cree que estas disposiciones deben seguir en vigor.

La letra f) del apartado 2 del artículo 28 autoriza a Grecia a seguir aplicando tipos reducidos en determinadas islas y departamentos griegos.

La Comisión no tiene noticias de que estos tipos reducidos especiales hayan dado lugar a falseamientos de la competencia en el comercio intracomunitario. De hecho, se trata de una medida especial, destinada a contrarrestar la competencia de países no comunitarios con que se enfrentan estas islas y departamentos. La Comisión considera que estas medidas pueden, de momento, seguir siendo aplicadas.

* * * * *

En resumen, la Comisión hace constar que la aplicación de las disposiciones transitorias en materia de tipos del IVA no han dado lugar a ninguna alteración significativa de la competencia o de los flujos comerciales. La Comisión estima, en consecuencia, que tales disposiciones pueden seguir siendo aplicadas durante el período del régimen transitorio.

La Comisión recuerda que en sus proposiciones iniciales de 1987 sobre la armonización de los tipos del IVA, había propuesto el límite, en el marco del mercado interior, de dos tipos de IVA en cada Estado miembro, un tipo general y un tipo reducido, sin tipo cero o super-reducido. Ahora bien, el mantenimiento actual del conjunto de excepciones permitidas a los Estados miembros, especialmente las referentes a los tipos super-reducidos y a los tipos cero, ha conducido a una proliferación de los tipos del IVA en toda la Comunidad con el riesgo de posibles distorsiones en algunos sectores. Esta situación parece difícilmente compatible con la simplificación de los procedimientos y la reducción de los costes ligados a las obligaciones fiscales de las empresas que son indispensables para el perfeccionamiento del mercado interior.

La Comisión hace constar por lo tanto, que la implantación del régimen definitivo del IVA sería más fácil, si los Estados miembros tienen en cuenta la modificación de estas disposiciones, en una primera fase a través de una reducción del número total de tipos aplicados y, cada vez que ello sea posible, sustituyendo los tipos aplicados por tipos en conformidad con las opciones ofrecidas a los Estados miembros por el artículo 12, apartado 3. Esta cuestión será planteada en la comunicación de la Comisión relativa a la implantación del régimen definitivo del IVA.

8. Conclusiones

El objeto del presente informe es dar cumplimiento a la obligación informativa que el Consejo impuso a la Comisión cuando en 1992 aprobó las medidas sobre aproximación de los tipos IVA. Al mismo tiempo, la Comisión desea proporcionar al Consejo una evaluación del funcionamiento del sistema de tipos del régimen transitorio del IVA, durante los dos primeros años de una Comunidad sin fronteras internas. La Comisión espera, de esta forma, que el Consejo estará capacitado para valorar si, en ausencia de controles fronterizos, las medidas sobre tipos IVA han funcionado con arreglo a lo previsto, o si se precisan modificaciones.

Basándose en toda la información disponible, la Comisión considera que el funcionamiento del nuevo sistema de aproximación de tipos IVA ha sido en general satisfactorio. No se han observado cambios significativos en las compras transfronterizas ni importantes alteraciones de la competencia ni de los flujos comerciales a causa de las excesivas disparidades en los tipos IVA entre Estados miembros vecinos. Por todo ello, la Comisión considera que no existe actualmente ninguna justificación para efectuar grandes cambios en la estructura del nuevo sistema de tipos o en el ámbito del tipo reducido. Además, la Comisión considera que las disposiciones provisionales sobre tipos IVA vigentes no precisan modificaciones por ahora, dado que se trata de medidas destinadas a desaparecer al final del período transitorio. Si los Estados miembros consideran ellos mismos la posibilidad de emprender iniciativas para reducir el número global de tipos aplicados, ello facilitaría las discusiones relativas a la implantación del régimen definitivo del IVA. Estos problemas, al igual que otras cuestiones referentes al IVA, serán examinados por la Comisión en el marco de su comunicación relativa a la implantación del régimen definitivo.

EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS DEL IVA VIGENTES EN LOS ESTADOS MIEMBROS ENTRE 1987 Y 1994

ESTADOS MIEMBROS	TIPO REDUCIDO				TIPO GENERAL O INTERMEDIO				TIPO INCREMENTADO			
	1987	1992	1993	1994	1987	1992	1993	1994	1987	1992	1993	1994
ALEMANIA	7	7	7	7	14	14	15	15	-	-	-	-
BÉLGICA	1/6	1/6	1/6	1/6	19/17	19,5	19,5	20,5/12	25/25+8	-	-	-
DINAMARCA	-	-	-	-	22	25	25	25	-	-	-	-
ESPAÑA	6	6	3/6	3/6	12	13	15	15	33	28	-	-
GRECIA	3/6	4/8	4/8	4/8	18	18	18	18	36	36/-	-	-
FRANCIA	2,1/4/5,5 /7/13	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	18,6/28	18,6	18,6	18,6	33 1/3	22	-	-
IRLANDA	1,7/10	2,3/10	2,5	2,5	25	21/10/ 12,5	21/12,5	21/12,5	-	-	-	-
ITALIA	2/9	4/9	4/9	4/9	19	19/12	19/12	19/13	38	38	-	-
LUXEMBURGO	3/6	3/6	3/6	3/6	12	15	15	15/12	-	-	-	-
PAÍSES BAJOS	6	6	6	6	20	18,5/17,5	17,5	17,5	-	-	-	-
PORTUGAL	8	8/5	5	5	16	17/16	16	16	30	30	30*	30*
REINO UNIDO	-	-	-	-	15	17,5	17,5	17,5	-	-	-	-

* Nota: Portugal: A partir del 1 de enero de 1993 la aplicación de un tipo del 30% es contraria a la legislación comunitaria. Portugal ha anunciado en su Ley de Presupuestos de 1995 la supresión de este tipo.

CUADRO N° 2

APLICACIÓN POR PARTE DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LOS TIPOS IVA REDUCIDOS A LAS CATEGORÍAS DE BIENES Y SERVICIOS DEL ANEXO H DE LA SEXTA DIRECTIVA IVA (MODIFICADA)

CATEGORÍA	BE	DK	DE	GR	SP	FR	IR	IT	LUX	NL	PO	UK
1 Productos alimenticios	TR	TG	TR	TR	TG TSR	TR	TC TR TG	TSR TR TP	TSR	TR	TR TG	TC
2 Suministro de agua	TR	TG	TR	TR	TR	TR	EX	TR	EXEMPT	TR	TR	TC TG
3 Productos farmacéuticos	TR TG	TG	TG	TR TG	TSR TG	TR TG	TC	TR TG	TSR TG	TR TG	TR TG	TC TG
4 Equipos médicos	TR	TG	TR	TR	TR	TR	TC	TR	TSR	TR	TR	TC
5 Transporte de pasajeros	TR	EXEMPT	TR TG	TR	TR TG	TR	EXEMPT	TR TP	EXEMPT TSR	EXEMPT TR	TR	TC
6 Libros, periódicos y revistas	TR TC	TG	TR	TR	TSR	TSR TR	TC TR TG	TSR	TSR	TR	TR	TC
7 Acceso a espectáculos y servicios de radiodifusión	EXEMPT TR TP TG	EXEMPT TG	EXEMPT TR TG	EXEMPT TR TG	EXEMPT TR TG	TSR TR TG	EXEMPT TR TG	TSR TR TG	TSR TG	EXEMPT TR TG	EXEMPT TR TG	TG
8 Servicios prestados por escritores, compositores, etc	TP	TG	TR	TR	TR	TR	TG	TR TG	TSR	TG	TG	TG

	BE	DK	DE	GR	SP	FR	IR	IT	LUX	NL	PO	UK
9 Viviendas sociales	TR	TG	TG	TR	TSR	TR TG	TR	TSR TR	TSR	TR	TR	TG
10 Suministros utilizados en la producción agraria	TR	TG	TR	TR	TR	TR	TR	TSR TR	TSR	TR	TR	TG
11 Alojamiento en hoteles	TR	TG	TG	TR	TR TG	TR	TR	TR TP	TSR	TR	TR	TG
12 Acceso a manifestaciones deportivas	TR	TG	TG	TR	TR TG	TG	EXEMPT	TR	TSR	TG	TR	TC
13 Utilización de instalaciones deportivas	TR	EXEMPT	TC	TR	EXEMPT TG	TG	TR	TG	TSR	TG	TR	TC
14 Servicios sociales	TR	TG	TR	TR	TR	TG	EXEMPT	TG	TSR	TG	TG	TC
15 Servicios funerarios	TR	TG	TG	TR	TR	TG	TG	TG	TSR	TG	TG	TC
16 Asistencia sanitaria y dentista	TR TG	TG	TR	TR	TR	TR TG	EXEMPT TG	TSR	TSR	TG	TG	TC
17 Servicios de limpieza de la vía pública y de recogida de basura	TR TG	TG	EXEMPT	TR	TR	TSR TR	EXEMPT TG	TSR	TSR	TG	TG	TC TG

TG tipo general
TR tipo reducido
TSR tipo superreducido

TP tipo parking
TC tipo cero

CUADRO N° 3

RELACIÓN SUCINTA (NO EXHAUSTIVA) DE LOS TIPOS SUPERREDUCIDOS VIGENTES EN LOS ESTADOS MIEMBROS

Bienes y servicios (descripción sucinta)	BE	DA	DE	GR	ES	FR	IE	IT	LUX	PB	PO	GB
Productos alimenticios					3		0	4	3			0
Bebidas: agua mineral y gaseosa									3			
Vestido y calzado infantil							0		3			0
Productos farmacéuticos					3	2,1	0		3			0
Libros				4	3		0	4	3			0
periódicos	0	0		4	3	2,1		4	3			0
y revistas	0			4	3	2,1		4	3			0
Licencias de televisión						2,1		4				
Hoteles y Restaurantes									3 3			
Admisión a cines, teatros y espectáculos culturales. Admisión a espectáculos deportivos.				4					3 3			
Plantas y flores. Tratamiento de residuos y de aguas residuales						2,1		4 4	3 3			0 0
Transporte de personas									3			0

Sector de la construcción: Entrega de edificios nuevos. Trabajos de renovación y de reparación. Construcción de nuevos edificios.					3			4	3			0*
					3			4	3			0*
					3			4	3			0*
Obras de arte, antigüedades												0
Equipo médico							0	4	3			0
Suministro de agua, etc.												0
Suministros utilizados en la producción agraria							0	4	3			
Servicios sociales, instituciones benéficas, etc.									3			0

* R.U.: se aplica el tipo cero a las entregas de viviendas y a la renovación autorizada de determinados edificios.

Propuesta de

DIRECTIVA DEL CONSEJO

**por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común
del impuesto sobre el valor añadido
(imposición de productos agrícolas)**

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

El objeto de la presente propuesta es permitir al Consejo adoptar una decisión sobre la imposición de los productos agrícolas a partir del 1 de enero de 1995, tal y como prevé la legislación comunitaria en materia del IVA. Esa decisión es necesaria para consolidar la igualdad tributaria en el mercado interior, eliminando las distorsiones de competencia derivadas de los desequilibrios estructurales existentes entre los tipos del IVA que actualmente aplican los Estados miembros a las entregas de productos agrícolas. Va en beneficio de los Estados miembros eliminar las distorsiones fiscales que actualmente se derivan de la vigente legislación sobre el IVA.

La legislación comunitaria sobre el IVA⁽¹⁾ establece una serie de normas que los Estados miembros deben respetar a la hora de fijar la estructura, niveles y alcance de los tipos del impuesto sobre el valor añadido que aplican. Estas normas sobre aproximación de los tipos del IVA eran necesarias para que la Comunidad pudiera eliminar los controles fronterizos internos el 1 de enero de 1993, como un paso más hacia la eliminación de las fronteras fiscales. No obstante, para los productos agrícolas que no fueran de índole alimentaria, el Consejo juzgó oportuno aplazar la decisión sobre los tipos del IVA pertinentes hasta el 31 de diciembre de 1994 (artículo 12.3.d) de la Sexta Directiva). El Consejo decidió, asimismo, que, entretanto, se mantendría la situación vigente, esto es, los Estados miembros que, en el momento de aprobación de la Sexta Directiva, ya estuvieran aplicando un tipo reducido del IVA a las entregas de productos agrícolas podían seguir aplicándolo dos años más; los Estados miembros que, en esa fecha, estuvieran aplicando el tipo normal debían seguir aplicándolo.

La expresión "productos agrícolas que no sean de índole alimentaria" engloba productos tales como las flores, las plantas y otros similares de los sectores de la horticultura y del cultivo floral, así como productos tales como la fibra bruta de lana y diversos tipos de madera. En el siguiente cuadro, se refleja la situación en los Estados miembros en lo que se refiere a la aplicación de tipos reducidos a estos productos:

Productos agrícolas	Estados miembros que aplican un tipo reducido
flores, plantas, etc.	DE, IT, LU, NL, PO
lana	BE, LU, NL
madera para fines industriales	DE
madera para leña	BE, DE, EL, IR, IT, LU, NL

Como puede apreciarse, a excepción, tal vez, de la madera para leña, a estos productos se les aplica un tipo reducido del IVA sólo en una minoría de Estados miembros. A fin de que el Consejo pueda adoptar la oportuna decisión sobre la imposición de los productos agrícolas después del 31 de diciembre de 1994, la Comisión ha estudiado la situación, para comprobar si el actual desequilibrio entre los tipos del IVA aplicados por los distintos Estados miembros en este sector ha influido de manera significativa en las compras transfronterizas desde la eliminación de los controles fronterizos en enero de 1993. De la información disponible se

⁽¹⁾ Sexta Directiva IVA, 77/388/CEE del Consejo, modificada por la Directiva 92/77/CEE

deduce que, en realidad, no ha sido así, no habiéndose producido ningún cambio importante en las adquisiciones intracomunitarias efectuadas por particulares desde enero de 1993. Se trata de algo lógico, puesto que la naturaleza de este tipo de productos no se presta, por lo común, a que se recorran grandes distancias para comprarlos, incluso aunque existieran grandes diferencias de precio entre los Estados miembros.

No obstante, la Comisión es consciente de que se han señalado casos de fraude en el caso de las flores y las plantas; según parece, comerciantes radicados en Estados miembros en los que estos productos se gravan al tipo normal han comprado los mencionados productos en Estados miembros en los que se gravan al tipo reducido, sin declarar, posteriormente, estas adquisiciones a sus autoridades fiscales. Estos casos de fraude son, fundamentalmente, materia de investigación para las autoridades competentes de los Estados miembros afectados. Ahora bien, es obvio que el problema surge como consecuencia de que comerciantes sin escrúpulos deciden aprovecharse de la diferencia de tipos existente entre los Estados miembros. Esta diferencia se debe a que, actualmente, algunos Estados miembros tienen la posibilidad de seguir aplicando un tipo reducido. Dado el texto vigente del artículo 12.3.d) de la Sexta Directiva, actualmente no cabe hallar en el Derecho comunitario solución alguna a los desequilibrios estructurales de los tipos IVA aplicados en los sectores hortofrutícola y de cultivo floral. Ello se debe a que los Estados miembros que, en la actualidad, aplican el tipo general no tienen la posibilidad de aplicar el tipo reducido.

La Comisión podría pues proponer dos soluciones a este problema. Por un lado, puede proponer que el tipo general de IVA se aplique a todas las entregas de flores y plantas a partir del 1º de enero próximo. Esto produciría el efecto de crear las condiciones de igualdad de trato en este sector, sin distorsiones de competencia de origen fiscal debidas a las diferencias entre los tipos.

Por otra parte, la Comisión puede proponer que los Estados miembros puedan aplicar, de manera opcional, un tipo reducido a estas entregas. Tal opción podría ser apropiada, teniendo en cuenta los efectos negativos que un aumento del tipo de IVA podría tener sobre la producción y la venta de flores y plantas en los Estados miembros que aplican actualmente un tipo reducido. Las flores y las plantas son, en efecto, productos que por su naturaleza y la de su mercado, son susceptibles de grandes aumentos del nivel de sus precios de venta al por menor. Los Estados miembros podrían pues evitar este resultado eligiendo aplicar un tipo reducido a las entregas de estos productos.

La mejor manera de acabar con ese desequilibrio estructural sería hacer extensiva la posibilidad de aplicar un tipo reducido a las flores, las plantas y otros productos análogos, así como a la madera para leña, si bien sólo de manera transitoria. La Comisión, por el momento, no es partidaria de ampliar el ámbito de aplicación del tipo reducido de forma permanente. Un cambio de este tipo resulta más oportuno contemplarlo a partir de las futuras conclusiones del Consejo sobre el régimen definitivo del IVA que habrá de aplicarse en 1997. Por otra parte, la Comisión no considera conveniente aplicar el tipo reducido a otros productos agrícolas, tales como la lana o la madera para fines industriales, con el argumento de que se utilizan como productos intermedios en procesos de fabricación que, en su mayor parte, realizan sujetos pasivos con derecho a deducir el IVA soportado.

Comentario de los artículos

Artículo 1

Se propone poner fin a la actual situación en lo que se refiere a la imposición de los productos agrícolas que no sean los comprendidos en la categoría 1 del Anexo H, suprimiendo el artículo 12.3.d) de la Sexta Directiva y añadiendo una nueva letra g) al artículo 28.2, que autorizará a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido a las entregas de árboles vivos y otras plantas (bulbos, raíces y otros productos análogos, flores cortadas y hojas ornamentales) y de madera para leña, durante el período transitorio que se prevé en el artículo 28 I.

Propuesta de

DIRECTIVA DEL CONSEJO

por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (imposición de productos agrícolas)

EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA:

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y, en particular, su artículo 99,

Vista la propuesta de la Comisión,

Visto el dictamen del Parlamento Europeo,

Visto el dictamen del Comité Económico y Social,

Considerando que la letra d) del apartado 3 del artículo 12 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo⁽¹⁾ cuya última modificación la constituye la Directiva 94/5/CE⁽²⁾ que las normas sobre imposición de los productos agrícolas no comprendidos en la categoría 1 del Anexo H serán decididas por el Consejo, por unanimidad, antes del 31 de diciembre de 1994, basándose en una propuesta de la Comisión; que, hasta esa fecha, los Estados miembros que ya aplicaran un tipo reducido podrán seguir aplicándolo, pero aquéllos que aplicaran el tipo normal no podrán aplicar un tipo reducido; que, de este modo, se ha aplazado en dos años la aplicación del tipo normal;

Considerando que la experiencia ha demostrado que el desequilibrio estructural entre los tipos del IVA aplicados por los Estados miembros a los productos agrícolas de los sectores de la floricultura y de la horticultura ha dado lugar a que se produzcan casos de fraude; que ese desequilibrio es resultado de la aplicación de la letra d) del apartado 3 del artículo 12, que, en consecuencia, debe corregirse;

Considerando que la solución más apropiada es que se pueda aplicar un tipo reducido en todos los Estados miembros, de forma transitoria, a las entregas de productos agrícolas de los sectores hortofrutícola y de cultivo floral, así como a la madera para leña;

⁽¹⁾ DO n° L 145 de 13.6.1977, p.1.

⁽²⁾ DO n° L 60 de 3.3.1994, p. 16.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

Artículo 1

La Directiva 77/388/CEE quedará modificada como sigue:

1. Se suprimirá letra d) del apartado 3 del artículo 12.
2. Se añadirá, al apartado 2 del artículo 28, la siguiente letra:

" g) Los Estados miembros podrán aplicar un tipo reducido a las entregas de árboles vivos y otras plantas (bulbos, raíces y otros productos análogos, flores cortadas y hojas ornamentales), así como a la madera para leña."

La actual letra g) pasará a ser la letra h).

Artículo 2

1. Los Estados miembros adoptarán las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para cumplir la presente Directiva a más tardar el 1 de enero de 1995. Informarán inmediatamente de ello a la Comisión.

Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, éstas harán referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.

2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las disposiciones de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.

Artículo 3

La presente Directiva entrará en vigor el día de su publicación en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas.

Artículo 4

Los destinatarios de la presente Directiva serán los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, el

Por el Consejo,
El Presidente

Ficha financiera

La propuesta de Directiva, una vez aprobada, no repercutirá en la recaudación de recursos propios de la Comunidad.

Consecuencias para las PYME

Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

- imposición de los productos agrícolas.

1. Trámites administrativos que deberán cumplir las empresas al aplicarse la legislación:

Ninguno

2. Simplificación de la actividad empresarial:

Ninguna

3. Desventajas para las empresas

Ninguna

Nota: En referencia a los puntos 1, 2 y 3. La propuesta se presenta con el fin de que el Consejo de Ministros pueda cumplir con la obligación legal de adoptar una decisión sobre el tipo del IVA que procede aplicar a los productos agrícolas a partir del 1 de enero de 1995. La decisión determinará simplemente el tipo del IVA aplicable a las entregas de los mencionados productos a partir de esa fecha. No tendrá ninguna otra consecuencia para las empresas.

4. Efectos sobre el empleo

Positivos

No obstante, según las conclusiones de un estudio solicitado por los profesionales holandeses del sector de la horticultura⁽¹⁾, una vuelta al tipo normal de IVA tendría un impacto negativo sobre la situación del empleo en Holanda y en Alemania (estimado en un 10% de los efectivos en este sector).

5. ¿Se ha consultado a los agentes sociales?

No

6. ¿Existe la posibilidad de adoptar un acto menos vinculante?

No

⁽¹⁾ Tipos de IVA aplicables a los productos de la horticultura ornamental en la Unión europea el 1º de enero de 1995 (Moret, Ernst & Young)

ISSN 0257-9545

COM(94) 584 final

DOCUMENTOS

ES

03 09

Nº de catálogo : CB-CO-94-694-ES-C

ISBN 92-77-84283-0
