

# La descentralització de l'IVA en fase minorista

Josep M. Durán Cabré



Generalitat de Catalunya  
Departament d'Economia i Finances



M O N O G R A F I E S



## Monografies

Número 4 / 2008

### BIBLIOTECA DE CATALUNYA - DADES CIP

**Durán Cabré, José María**

La Descentralització de l'IVA en fase minorista. - (Monografies ; 4)

Bibliografia

ISBN 978-84-393-7783-2

I. Catalunya. Departament d'Economia i Finances II. Títol III.

Col·lecció: Monografies (Catalunya. Departament d'Economia i Finances) ; 4

1. Impostos sobre el valor afegit - Espanya - Comunitats autònomes

2. Dret fiscal - Espanya - Comunitats autònomes

336.223(460-32)

© **Generalitat de Catalunya**

Departament d'Economia i Finances

Editat per la Direcció General d'Anàlisi i Política Econòmica

Gran Via de les Corts Catalanes 639, 08010 Barcelona

1a edició: Barcelona, juny 2008

Tiratge: 500 exemplars

Disseny gràfic: Lluïsa Cobos

Revisió lingüística: Miriam Salvatierra

Impressió i maquetació: El Tinter, SAL (empresa certificada ISO 9001, ISO 14001 i EMAS)

ISBN: 978-84-393-7783-2

Dipòsit legal: B-34.113-2008

# La descentralització de l'IVA en fase minorista

**Josep M. Durán Cabré**

Institut d'Economia de Barcelona, IEB



# Sumari

<b>Resum executiu</b>	<b>5</b>
<b>1. Introducció</b>	<b>11</b>
<b>2. L'IVA: característiques, funcionament i harmonització comunitària</b>	<b>13</b>
2.1. El desenvolupament de l'IVA com a font d'imposició general sobre el consum	13
2.2. Característiques de l'IVA i comparació amb un impost minorista sobre les vendes	14
2.2.1. El funcionament de l'IVA	14
2.2.2. Comparació entre l'IVA i la imposició minorista sobre les vendes	16
2.2.3. Els règims especials en l'IVA	19
2.3. L'harmonització comunitària de l'IVA	20
<b>3. L'IVA en les operacions entre jurisdiccions: els casos de la Unió Europea i el Canadà</b>	<b>22</b>
3.1. Les operacions de comerç internacional: els principis de tributació en destinació o en origen	22
3.2. Les operacions intracomunitàries en l'IVA europeu	24
3.2.1. El règim general de les operacions intracomunitàries	24
3.2.2. Els règims particulars en les operacions intracomunitàries	26
3.2.3. Les prestacions de serveis en les relacions intracomunitàries	28
3.3. Les operacions de comerç interregional: els principis de tributació en destinació o en origen	30
3.4. L'experiència del Canadà en el camp de la imposició sobre el consum	30
3.4.1. Aplicació conjunta de dos IVA diferents, el federal i el provincial (IVA dual)	31
3.4.2. Aplicació d'un IVA conjunt federal i provincial harmonitzat (HST)	33
3.4.3. Aplicació d'un IVA conjunt federal i d'un impost provincial sobre les vendes minoristes	34
<b>4. Propostes d'un IVA descentralitzat en la literatura</b>	<b>35</b>
4.1. L'IVA compensatori (CVAT)	35
4.2. L'IVA integrat viable (VIVAT)	38
4.3. L'IVA dual	39
4.4. Comparació de les propostes <sup>40</sup>	
<b>5. Alternatives de configuració de la cessió de l'IVA amb capacitat normativa</b>	<b>41</b>
5.1. Justificació de la cessió de capacitat normativa en l'IVA	41

5.2. Cessió de capacitat normativa d'acord amb una interpretació literal del nou Estatut	43
5.2.1. Comentaris previs	43
5.2.2. Configuració de l'impost	45
5.3. Creació d'un recàrrec autonòmic sobre les vendes minoristes	49
5.4. Creació d'un IVA autonòmic aplicable juntament amb l'IVA de l'Estat	50
5.5. Comparació de les alternatives i aspectes conjunts per considerar	51
<b>6. Conclusions</b>	<b>53</b>
<b>7. Bibliografia</b>	<b>55</b>

# Resum executiu

## ***Introducció***

- L'objectiu d'aquesta monografia és estudiar la possible descentralització a Espanya de l'IVA en fase minorista, a fi que les comunitats autònomes rebin capacitat normativa en l'impost.

## ***L'IVA com a font d'imposició general sobre el consum***

- L'adopció de l'impost sobre el valor afegit es tracta, sens dubte, de la novetat més rellevant introduïda en els sistemes fiscals internacionals durant la segona meitat del segle xx (Cnossen, 1998). Si el 1965 només dos països del món aplicaven un impost general sobre el consum de les característiques d'un impost sobre el valor afegit, actualment l'apliquen al voltant de 135 països del món (Keen, 2005).

## ***Característiques de l'IVA i comparació amb un impost minorista sobre les vendes***

- L'IVA és un impost general sobre el consum que recau sobre el consumidor final, però amb la peculiaritat que s'aplica en totes les fases de producció i distribució de béns i serveis, tot i que en cada fase només grava el valor afegit en dita fase. En conseqüència, de cara a fer una proposta d'assignació de poder normatiu a les CA en el camp de l'IVA, s'haurà de tenir en compte que, tot i ser un impost que només recau sobre el consumidor final, part de la recaptació ja s'ha obtingut prèviament a la fase minorista.
- Un impost sobre el valor afegit es pot veure en termes econòmics com idèntic a un impost sobre les vendes minoristes. En tots dos casos, l'impost només recau sobre el consumidor final, però mentre que l'impost minorista només s'aplica en la darrera fase de distribució dels béns i serveis, l'IVA s'exigeix en totes les fases. Ara bé, administrativament els dos impostos són molt diferents, circumstància que en la pràctica provoca que habitualment l'IVA es consideri un impost millor que el minorista, fet que sens dubte explica la seva generalització com a font d'imposició general sobre el consum. Per aquesta raó, de cara a fer una proposta tècnica d'atribució

a les CA de competències normatives en l'IVA, cal tenir present que la proposta no signifiqui caure en els problemes que representa la imposició minorista sobre les vendes.

- En l'IVA espanyol, no hi ha una definició legal de la fase minorista. El règim del càrrec d'equivalència té com a objectiu facilitar el compliment de l'impost a petits comerciants minoristes, però són moltes més les vendes minoristes no incloses en aquest règim que les que sí que inclou.

### ***L'harmonització comunitària de l'IVA***

- L'impost sobre el valor afegit és un impost harmonitzat en el si de la Unió Europea. La sisena directiva (77/388/CEE, de 15 de maig de 1977) és l'autèntic codi europeu de l'IVA, atès que estableix elements tributaris comuns de compliment obligat. Tots els estats membres de la UE tenen un IVA harmonitzat amb una estructura comuna: la directiva fixa, entre altres elements de l'impost; el fet imposable; les exempcions; el lloc de realització del fet imposable; la base imposable; les deduccions; els tipus impositius mínims, i els béns i serveis que poden tributar a tipus impositius reduïts. En conseqüència, l'IVA és un impost harmonitzat i un país no pot regular el seu impost en contra de les normes bàsiques fixades en la directiva.
- No és objectiu d'aquest estudi fer una anàlisi legal de les diferents alternatives de cara a permetre que les CA tinguin capacitat normativa en l'IVA i el seu encaix amb la normativa comunitària. En aquesta monografia no ens pronunciem respecte d'això, però sí que n'assenyalem la rellevància.

### ***Les operacions de comerç internacional: els principis de tributació en destinació o en origen***

- La imposició general sobre el consum també recau sobre les operacions de comerç internacional, però amb la particularitat que en aquest cas són dues les jurisdiccions afectades: la del país exportador i la del país importador. El principi de tributació en destinació significa que el consum es grava d'acord amb la imposició del país on es fa el consum. El principi de tributació en origen implica que els béns es graven amb els impostos del país on són produïts, fet que modifica els preus relatius en el país de consum, sempre que els tipus impositius entre els països d'origen i de destinació siguin diferents.
- El principi de tributació en origen provoca, a més, que la recaptació obtinguda no depengui del nivell del consum fet en el territori d'un país, sinó del nivell de producció. Per tal d'evitar això, i amb la finalitat que la recaptació obtinguda per un país reflecteixi el grau de consum fet en el seu territori, s'hauria de fixar un sistema de compensació entre països, que, en la pràctica, seria molt complex, cosa que en dificultaria molt seriosament l'aplicació.

- En definitiva, el principi de tributació en destinació sembla el criteri més oportú i de fet és el que regeix actualment en el camp del comerç internacional. Però, l'ajustament fiscal a la frontera ha estat tradicionalment un element clau per tal d'assolir l'aplicació correcta del principi de tributació en destinació.

### ***Les operacions intracomunitàries en l'IVA europeu***

- La creació del mercat únic dins de la Unió Europea, amb la desaparició dels controls fronterers entre els estats membres, a fi d'aconseguir la plena llibertat de moviment de persones, béns, serveis i capitals, va provocar que des de l'any 1993 la directiva comunitària de l'IVA regulés de manera específica les operacions comercials entre estats membres, anomenades operacions intracomunitàries. De manera resumida es pot dir que es va establir un règim general per a les operacions intracomunitàries entre subjectes passius de l'impost, això és, entre empreses, basat en la tributació en destinació. Igualment, es van regular diversos règims particulars per a la resta d'operacions intracomunitàries que poden donar lloc tant a la tributació en origen com a la tributació en destinació.

### ***Les operacions de comerç interregional: els principis de tributació en destinació o en origen***

- El problema que s'originaria en un IVA cedit a les CA amb capacitat normativa per modificar els tipus impositius seria molt semblant al de les operacions intracomunitàries que acabem d'explicar. Si les CA tenen capacitat normativa per canviar el tipus impositiu de l'impost, caldrà tenir present que aquest tipus només hauria d'incidir en el consum final fet en el seu territori. Això és equivalent a aplicar el principi de tributació en destinació.

### ***L'experiència del Canadà en el camp de la imposició sobre el consum***

- En el camp de la imposició sobre el consum, el Canadà ofereix un conjunt prou variat de situacions possibles:
  - Un IVA federal juntament amb un IVA diferent provincial, tot administrat per la província. És l'anomenat IVA dual.
  - Un IVA conjunt federal i provincial harmonitzat, administrat per la Federació.
  - Un IVA federal i un impost minorista provincial, administrat cadascun pel govern corresponent.

### ***Propostes d'un IVA descentralitzat en la literatura: CVAT, VIVAT i IVA dual***

- Tradicionalment la literatura acadèmica ha considerat que el millor nivell de govern per aplicar un impost sobre el valor afegit és el central i que si els nivells subcentrals

han de gravar el consum, la millor manera de fer-ho és mitjançant la seva participació en la recaptació (Tait, 1988; Keen, 2000). Tanmateix, al llarg de la darrera dècada una part de la literatura comença a reconsiderar aquest tema, segons Bird i Gendron (2001) bàsicament per dues raons fonamentals. En primer lloc, difícilment es pot trobar una altra font impositiva que permeti obtenir les rendes necessàries per finançar les competències creixents dels nivells subcentrals. En segon lloc, hi ha experiències satisfactòries de funcionament d'un IVA subcentral, en especial al Canadà, però també al Brasil.

- L'IVA compensatori (CVAT) de McLure (2000): en les operacions intraestats s'aplicarien conjuntament els dos IVA, el federal i l'estatal, mentre que en les operacions interestats s'aplicaria l'IVA federal i, en lloc de l'estatal, un altre IVA anomenat compensatori. Per tant, en les operacions el venedor ha de conèixer on està situat el comprador: si és al mateix estat, aplica l'IVA estatal corresponent; si és en un altre estat, l'IVA compensatori.
- L'IVA integrat viable (VIVAT) de Keen i Smith (1996) diferencia segons si les vendes es fan a consumidors finals o a altres empresaris, és a dir, segons si es fan en l'última fase o en una fase intermèdia de la cadena de producció i distribució de béns i serveis. Mentre que el tipus impositiu que recau sobre les vendes finals el fixa lliurement cada nivell subcentral, i per tant pot ser diferent segons els estats, el tipus impositiu per aplicar sobre les vendes intermèdies ha de ser fixat pel nivell central. L'estructura d'aquesta proposta és equivalent a parlar d'un IVA federal comú, que grava les vendes intermèdies a un mateix tipus impositiu, combinat amb uns impostos estats sobre les vendes minoristes els tipus dels quals són fixats per cada estat.
- L'IVA dual de Bird i Bendron (1998; 2000) pren com a referència l'experiència canadenca a la província del Quebec. Els nivells subcentrals tenen plena llibertat per fixar el tipus impositiu del seu IVA. L'aplicació conjunta amb l'IVA federal permet controlar millor les operacions intraprovincials. I a diferència de les dues altres propostes teòriques, l'IVA dual s'està aplicant amb èxit al Quebec des de fa més d'una dècada.

### ***Justificació de la cessió de capacitat normativa en l'IVA***

- L'impost sobre el valor afegit és una de les tres figures tributàries més importants a Espanya en termes de recaptació, juntament amb les cotitzacions socials i l'impost sobre la renda de les persones físiques. I s'observa que la importància de l'IVA com a font tributària encara pot ser més gran a Espanya en un futur. Donades les actuals responsabilitats de despesa de les CA, només hi ha dues figures impositives que per la seva importància recaptatòria poden tenir un paper rellevant en l'assignació d'una responsabilitat fiscal més gran: l'IRPF i l'IVA.
- L'IRPF ja ha estat cedit a les comunitats amb un cert poder normatiu, tot i que, sens dubte, és una via encara no prou explotada. No trobem cap argument important per impedir tant que augmenti la participació en la recaptació (fins al 50% previst o més enllà) com que el poder normatiu de les CA sigui més ampli (per exemple, modifi-

car els mínims personal i familiar). Tanmateix, tot i poder-se explotar més la via de l'IRPF, el dubte que es planteja és si n'hi haurà prou per satisfer les necessitats financeres clarament creixents de les CA.

- La utilització de la imposició general sobre el consum, es faci com es faci, significa necessàriament costos de gestió i del compliment més elevats, sens dubte més grans que els que es derivarien d'explotar més l'ús de l'IRPF. Per tant, haurà de configurar-se de manera que sigui perceptible per al ciutadà l'augment de poder tributari per part de les autonomies, de forma que certament representi una millora en la coresponsabilitat fiscal. Només així pot justificar-se la complexitat més gran que representa cedir poder normatiu en l'IVA.

### ***Cessió de capacitat normativa d'acord amb una interpretació literal del nou Estatut***

- La delimitació de la fase minorista s'aconseguiria amb la identificació del comprador. Si el comprador s'identifica com a subjecte passiu de l'impost, llavors l'operació feta no està en la fase minorista.
- La capacitat normativa de les CA se centraria a modificar el tipus impositiu. La configuració més lògica seria dividir per a les vendes minoristes el tipus general actual del 16% en dos tipus impositius iguals, un tipus estatal del 8% i un tipus autonòmic del 8%. Cada comunitat autònoma seria competent per incrementar el tipus autonòmic dins d'un marge establert. Si l'operació és minorista, el venedor aplica el tipus estatal del 8% i el tipus autonòmic que correspongui, segons on es localitzi el fet imposable. És important fixar clarament on es considera realitzat el fet imposable per tal de saber quin és el tipus impositiu regional que s'hi ha d'aplicar. En canvi, en les vendes restants (quan el comprador s'identifiqués com a subjecte passiu), s'aplicaria la totalitat del tipus estatal.
- La recaptació total de l'IVA s'ha de distribuir entre CA segons el volum de les operacions minoristes fetes en cada comunitat (informació que els subjectes passius proporcionarien en les declaracions anuals de resum) i d'acord amb el tipus impositiu aplicat per cadascuna. Per tant, la recaptació de cada regió depèn del seu consum minorista, d'acord amb dades fiscals, i del seu tipus impositiu.

### ***Creació d'un recàrrec autonòmic sobre les vendes minoristes***

- Una altra manera de donar capacitat normativa a les CA en la imposició general sobre el consum és mitjançant l'aplicació d'un recàrrec minorista fixat per cada comunitat autònoma. El recàrrec només s'aplicaria a les vendes minoristes, fet que ens porta, com en el cas anterior, a haver de definir la fase minorista. En aquest sentit, novament ens sembla que la millor manera seria a través de la identificació del comprador, de forma que el recàrrec només s'apliqués als consumidors finals.
- La recaptació pròpiament de l'IVA es distribuiria entre nivells de govern, d'acord amb les dades estadístiques de consum, mentre que la recaptació addicional proce-

dent del recàrrec s'assignaria directament a cada regió, d'acord amb les dades fiscals declarades.

### ***Creació d'un IVA autonòmic aplicable juntament amb l'IVA de l'Estat***

- L'impost estatal s'aplicaria tant en les operacions intrarregionals com interregionals, mentre que l'impost autonòmic només s'aplicaria en les operacions intrarregionals. En les operacions entre CA, l'IVA regional d'origen no s'aplicaria (l'operació n'estaria exempta), i hauria de tributar segons l'IVA de la regió de destinació, d'acord amb el criteri de gravar l'operació en funció del lloc on es fa el consum.
- Els subjectes passius de l'IVA haurien de repercutir tots dos impostos de manera separada, per a la qual cosa haurien d'especificar l'aplicació de dos tipus de gravamen i el càlcul de dues quotes.
- L'avantatge més clar d'aquesta alternativa és que no caldria identificar el comprador, fet propi de la imposició minorista i que significa costos de gestió i de compliment més grans.

# Introducció

L'objectiu d'aquesta monografia és estudiar la possible descentralització a Espanya de l'IVA en fase minorista, a fi que les comunitats autònomes (en endavant, CA) rebin capacitat normativa en l'impost. Es tracta, per tant, d'estudiar el funcionament de l'IVA i de plantejar alternatives de com es podria configurar l'atribució de capacitat normativa a les CA en l'àmbit de la imposició general sobre el consum. En aquest sentit, cal advertir que tot i que la referència legal bàsica és el nou Estatut d'autonomia de Catalunya, l'estudi es fa pensant en el conjunt de CA espanyoles i, per tant, que totes rebin poder normatiu en aquest camp.

Igualment, cal tenir present que les propostes de configuració de la cessió de l'IVA amb capacitat normativa que es plantegen en aquest treball es fan amb la finalitat que l'IVA mantingui les seves característiques bàsiques. Això és, que sigui un impost neutral per a les empreses, que recaigui sobre el consumidor final i que cada comunitat autònoma gravi només el consum fet en el seu territori. L'anàlisi de cada proposta se centra en la lògica del seu funcionament i en els aspectes econòmics mencionats, però no se'n planteja l'encaix legal dins de la normativa comunitària de l'IVA. No és que aquest darrer aspecte no sigui important, que com es comenta més endavant sí que ho és, però no constitueix la finalitat d'aquest treball.

De la mateixa manera, és important destacar que la cessió de l'IVA amb capacitat normativa per a les CA té com a finalitat augmentar la coresponsabilitat fiscal de les CA. Ara bé, no deixa de ser un element més dins del sistema de finançament autonòmic de les comunitats de règim comú.<sup>1</sup> Aquesta visió general del finançament autonòmic tampoc no és tractada en aquesta monografia. Ens limitem a prendre un element de l'engranatge del finançament autonòmic i l'estudiem específicament de manera separada.

Fetes aquestes observacions, el contingut del treball és el següent. Després d'aquesta breu introducció, en el capítol següent es presenta un estudi general de l'IVA. En primer lloc, se n'analitza el fort desenvolupament com a font d'imposició general sobre el consum. Tot seguit es tracten les característiques generals del funcionament de l'IVA i se'n

---

1. Tot i que no hi hauria cap problema en el fet que les propostes també s'apliquessin a les CA forals, si així es considera convenient.

fa una comparació amb l'impost sobre les vendes minoristes, l'altra font d'imposició general sobre el consum tradicionalment més important. Aquest segon capítol acaba amb una breu explicació del funcionament dels règims especials més rellevants de l'IVA espanyol, règims que també caldrà conèixer de cara a una possible cessió de capacitat normativa.

El capítol tercer se centra a estudiar el funcionament de l'IVA en les operacions entre jurisdiccions i fa especial menció a com funciona en la pràctica dins de la Unió Europea (UE) i el Canadà, país, aquest últim, que sens dubte presenta l'experiència més variada en el camp de la descentralització de la imposició general sobre el consum. En primer lloc, s'analitzen els principis bàsics de tributació en les operacions de comerç internacional, com són el principi de tributació en destinació i el principi de tributació en origen. Coneguts ambdós principis, a continuació es fa un breu repàs del funcionament de les operacions intracomunitàries en l'IVA europeu, ja que l'eliminació de fronteres entre els estats membres des de 1993 fa que l'experiència comunitària es pugui veure com a semblant a la d'un país que descentralitza l'IVA per atorgar capacitat normativa al nivell sub-central de govern. Així doncs, els principis bàsics de tributació esmentats per a les operacions de comerç internacional també s'han de tenir en compte en les que podem anomenar operacions de comerç interregional. Finalment, en el capítol es tracta amb un cert detall l'experiència canadenca, on trobem l'aplicació conjunta d'un IVA federal amb un IVA provincial (el Quebec), l'aplicació d'un IVA harmonitzat tant federal com provincial i l'aplicació també simultània d'un IVA federal amb un impost minorista de caràcter provincial.

El capítol quart se centra en la revisió de les propostes més rellevants que, des de la literatura acadèmica, s'han fet d'un IVA descentralitzat. En concret, tractem l'anomenat IVA compensatori plantejat per McLure (2000) i l'IVA integrat viable proposat per Keen i Smith (1996). La tercera proposta més rellevant defensada en la literatura és la de l'anomenat IVA dual, que defensen Bird i Gendron (1998; 2000) i que coincideix amb l'experiència canadenca del Quebec.

En el capítol següent, el cinquè, es presenten tres alternatives de configuració de la cessió de capacitat normativa en l'IVA a Espanya. La primera proposta es basa en el que podríem dir una interpretació literal del redactat del nou Estatut i, per tant, en la diferenciació dins de l'IVA d'una fase pròpiament minorista. La segona proposta planteja l'aplicació d'un recàrrec autonòmic aplicable només sobre les vendes minoristes. I la tercera proposta està en la línia de crear, com al Quebec, un IVA autonòmic diferent que s'aplicaria juntament amb l'IVA estatal. La monografia acaba amb unes breus conclusions.

## 2

# L'IVA: característiques, funcionament i harmonització comunitària

## 2.1. El desenvolupament de l'IVA com a font d'imposició general sobre el consum

L'adopció de l'impost sobre el valor afegit es tracta, sens dubte, de la novetat més rellevant introduïda en els sistemes fiscals internacionals durant la segona meitat del segle XX (Cnossen, 1998). Si l'any 1965 només dos països del món aplicaven un impost general sobre el consum de les característiques d'un impost sobre el valor afegit, actualment, al voltant de 135 països del món l'apliquen (Keen, 2005). Amb l'única excepció dels Estats Units, que manté com a imposició general sobre el consum impostos sobre les vendes minoristes, atès que la competència per gravar el consum és dels estats, tota la resta de països desenvolupats apliquen un impost tipus IVA.

Aquesta hegemonia de l'IVA en el camp de la imposició, respecte d'altres formes d'impostos generals sobre el consum, comporta a la vegada un augment en el pes de la imposició general sobre el consum com a font d'ingressos. Així, per al conjunt de països de l'OCDE i de la Unió Europea (15), la recaptació procedent dels impostos generals sobre el consum ha passat de representar al voltant d'un 13,5% del total d'ingressos tributaris de les administracions públiques el 1965, a quasi un 19% el 2003. Per tant, el que ha succeït durant aquest període en els països desenvolupats és que altres formes d'imposició general sobre el consum (impostos monofàsics com el de les vendes minoristes, de fabricació o sobre majoristes) han estat substituïdes per un impost tipus IVA, que presenta un potencial recaptatori més elevat.<sup>2</sup>

---

2. Als EUA, l'únic país de l'OCDE on no s'aplica un IVA i es manté la imposició minorista, la recaptació de la imposició general sobre el consum només representa al voltant del 8% del total d'ingressos tributaris.

## 2.2. Característiques de l'IVA i comparació amb un impost minorista sobre les vendes

### 2.2.1. El funcionament de l'IVA

L'IVA és un impost general sobre el consum que recau sobre el consumidor final. Per tant, com succeeix amb un impost sobre les vendes minoristes, qui realment suporta l'impost és el consumidor final, però amb la diferència que l'IVA s'aplica en totes les fases de producció i distribució de béns i serveis. Així, l'IVA és un impost plurifàsic caracteritzat perquè en cada fase es grava només el valor afegit en dita fase. En concret, el valor afegit es determina habitualment de manera indirecta per cada activitat econòmica mitjançant el sistema de subtracció de quotes, també conegut com de factures. Per aquesta raó, les empreses són un element clau en el funcionament de l'impost. En les seves vendes estan obligades a repercutir l'impost i a ingressar a l'Administració tributària l'import de totes les quotes repercutides. Ara bé, a la vegada que ingressen l'IVA repercutit, com que l'impost només vol gravar el consumidor final, les empreses tenen dret a deduir-se l'IVA que han suportat en les seves adquisicions de béns i serveis. D'aquesta manera, es determina el valor afegit per cada empresa com la diferència entre l'import de les seves vendes i el de les seves compres. Aquest valor afegit multiplicat pel tipus impositiu ens dona la part de l'impost que es recapta en cada fase del procés productiu.<sup>3</sup> Així, s'aconsegueix que l'impost sigui neutral per a les activitats econòmiques, ja que només recau sobre els consumidors finals, però amb la peculiaritat que la recaptació s'obté a mida que s'afegeix valor en les diferents fases de producció i distribució dels béns i serveis, i no només en una d'aquestes fases. Qui s'encarrega de recaptar l'impost són les empreses, però aquest import recau sobre el consumidor final, que no pot deduir-se les quotes suportades en les seves compres.

Mitjançant un exemple es pot entendre millor el funcionament de l'IVA. Suposem un bé produït per un fabricant, en la cadena de distribució del qual intervenen un majorista i un minorista. Com es pot veure al quadre 1, el fabricant, el majorista i el minorista, respectivament, repercuteixen un impost del 16% sobre l'import de les seves vendes. Abans d'ingressar les quotes repercutides de l'IVA a l'Administració tributària, es dedueixen les quotes suportades en les seves compres i finalment ingressen la diferència.<sup>4</sup> En cada fase es pot veure que l'IVA ingressat coincideix amb el valor afegit a la fase respectiva pel tipus impositiu del 16%. En la darrera fase, el comprador, que és el consumidor final, suporta un IVA de 96 €. Com que el consumidor final no es pot deduir la quota

3. No obstant això, en la realitat, l'existència d'exempcions complica l'impost i fa que a vegades també les empreses hagin de suportar part de l'IVA. Pel fet de dur a terme operacions exemptes (exempcions relatives) es perd el dret a la deducció de l'IVA suportat i, per tant, l'impost passa a ser una despesa per a l'empresa, amb les distorsions que això pot significar. Igualment es complica el funcionament de l'impost amb l'existència de més d'un tipus impositiu.

4. Per simplificar-ho, a l'exemple se suposa que el fabricant no ha suportat IVA.

Quadre 1

Funcionament de l'IVA: esquema bàsic						
	Preu venda	IVA repercutit	Preu total	Deducció IVA suportat	IVA per ingressar	Valor afegit
1a. fase: 16% fabricant	100	16	116	0	$16 - 0 = 16$	100
2a. fase: 16% majorista	300	48	348	16	$48 - 16 = 32$	200
3a. fase: 16% minorista	600	96	696	48	$96 - 48 = 48$	300

Quadre 2

Funcionament de l'IVA: empreses situades en diferents CA						
	Preu venda	IVA repercutit	Preu total	Deducció IVA suportat	IVA per ingressar	Valor afegit
1a. fase: 16% fabricant de València	100	16	116	0	$16 - 0 = 16$	100
2a. fase: 16% majorista de Madrid	300	48	348	16	$48 - 16 = 32$	200
3a. fase: 16% minorista de Barcelona	600	96	696	48	$96 - 48 = 48$	300

suportada, l'IVA realment només recau sobre ell, tal com havíem dit. La diferència, però, respecte d'un impost sobre les vendes minoristes és que la recaptació s'ha obtingut en cadascuna de les tres fases considerades: 16 € en la fase de fabricació, 32 € en la fase majorista i 48 € en la minorista, segons el valor afegit en cadascuna.

Aquesta característica és molt positiva de cara al funcionament i al control de l'impost, per raons que més endavant es comenten, però en canvi dificulta l'assignació de poder normatiu als nivells subcentrals de govern, i més concretament a les CA. Amb un petit canvi en l'exemple anterior, es podrà entendre millor. Suposem ara que el fabricant és a València, el majorista és una empresa situada a Madrid i el venedor minorista és a Barcelona (quadre 2). Per tant, el consum es fa a Barcelona, on el consumidor final paga un impost total de 96 €, però en canvi la recaptació obtinguda a Barcelona és només de 48 €. La resta s'ha recaptat en les fases anteriors, a Madrid i a València, d'acord amb el valor afegit en cadascuna de les fases. Aquest fet és, sens dubte, molt rellevant, perquè, com es veurà a continuació, provoca distorsions si l'impost s'assigna a cada comunitat segons l'import realment recaptat a cada territori o si una comunitat autònoma té capacitat per modificar el seu tipus impositiu.

L'impost vol gravar només el consumidor final i, per tant, té sentit que la recaptació de cada comunitat depengui només del consum fet en el seu territori. Tanmateix, com ja hem dit, això no succeeix: València i Madrid, a l'exemple, estarien exportant càrrega tributària cap a Catalunya. Per això, l'actual cessió del 35% a les CA no es fa basant-se en la recaptació obtinguda en cada regió, sinó d'acord amb les dades estadístiques de consum regional de l'Institut Nacional d'Estadística (INE), que és una manera imperfecte d'aconseguir que la recaptació corresponent a una comunitat es fonamenti en el seu grau de consum.

### Quadre 3

	Preu venda	IVA repercutit	Preu total	Deducció IVA suportat	IVA per ingressar	Valor afegit
1a. fase: 16% fabricant de València	100	16	116	0	$16 - 0 = 16$	100
2a. fase: 16% majorista de Madrid	300	60	360	16	$60 - 16 = 44$	200
3a. fase: 16% minorista de Barcelona	600	96	696	60	$96 - 60 = 36$	300

Si, per altra banda, les comunitats poguessin modificar el tipus impositiu i, per exemple, Madrid fixés un tipus del 20%, la recaptació obtinguda per Madrid canviaria, però també la de Catalunya, com es pot veure al quadre 3. Madrid recaptaria més, però Catalunya menys, tot i que aquesta CA no ha variat el seu tipus impositiu, perquè el minorista català es deduiria la quota més gran d'IVA suportat en la compra al majorista de Madrid. I si en lloc de Madrid, qui pugés el tipus impositiu al 20% fos la mateixa Catalunya, el consumidor català faria un esforç més gran i pagaria ara 120 €, però novament la recaptació obtinguda a Catalunya només seria per la part de valor afegit aquí, 72 €.

En definitiva, qualsevol proposta que es faci d'assignació de poder normatiu a les CA en el camp de l'IVA haurà de tenir en compte que, tot i ser un impost que en teoria només recau sobre el consumidor final, es recapta a mida que s'afegeix valor en les fases de producció i distribució dels béns i serveis.

#### 2.2.2. Comparació entre l'IVA i la imposició minorista sobre les vendes

Un impost sobre el valor afegit es pot veure com idèntic a un impost sobre les vendes minoristes. En tots dos casos, l'impost només recau sobre el consumidor final, però mentre que l'impost minorista només s'aplica en la darrera fase de distribució dels béns i serveis, l'IVA, com acabem de veure, s'exigeix en totes les fases. Però, en termes econòmics, l'impacte hauria de ser el mateix: tots dos haurien de ser neutrals per a les activitats econòmiques i la recaptació hauria de ser la mateixa. Ara bé, administrativament els dos impostos són molt diferents, circumstància que, en la pràctica, provoca que habitualment l'IVA es consideri un impost millor que el minorista, fet que sens dubte explica la seva generalització com a font d'imposició general sobre el consum. A continuació, seguint Cnossen (1987; 1993) es comenten breument les raons més rellevants per justificar la superioritat de l'IVA davant un impost sobre les vendes minoristes.

1. Així com l'IVA es recapta en totes les fases de producció i distribució dels béns i serveis segons el valor afegit en cadascuna, l'impost minorista només es recapta en la darrera fase, la minorista, la més difícil de controlar en la pràctica. En les fases anteriors a la minorista, el comprador, titular d'una activitat econòmica, té interès a exigir factura. Si adquireix un bé corrent, perquè és una despesa deduïble a efectes de

determinar els beneficis pels quals haurà de tributar. Si es tracta d'un bé d'inversió, perquè la seva amortització també és una despesa deduïble. Per tant, el comprador té un interès propi a exigir una factura. En la factura, però, a més de l'import del bé o servei adquirit li repercuteixen l'IVA, IVA suportat que, com s'ha indicat anteriorment, el recupera, no és més despesa. En conseqüència, en les fases prèvies a la minorista en què no hi ha consumidor final, el risc de frau és petit, perquè una de les parts, la compradora, té un interès directe a assegurar el compliment de l'impost. En certa mesura, es pot dir que venedor i comprador tenen interessos contraposats, fet que garanteix un cert autocontrol de l'impost i en facilita el compliment.

En canvi, la situació és radicalment la contrària quan l'adquirent és el consumidor final. En aquest cas, l'impost li representa un cost addicional i com que la compra no és despesa deduïble, el consumidor final pot estar interessat en el fet que no li repercuteixin l'IVA, ja que d'aquesta manera serà menys despesa. I el venedor, com que la no aplicació de l'impost li significa no haver de declarar per l'ingrés obtingut en la venda, pot estar també interessat a no repercutir la quota impositiva. En definitiva, comprador (consumidor final) i venedor no tenen interessos oposats, com succeeix en les fases prèvies, fet que facilita el frau. Ara bé, això succeeix tant en l'IVA com en l'impost sobre les vendes minoristes, però la gran diferència entre els dos impostos és que en el primer una part de la recaptació ja s'ha obtingut en les fases prèvies, d'acord amb el valor que s'hi ha afegit, mentre que en el minorista tota la recaptació s'obté únicament en aquesta fase final. Per tant, els problemes de control es produeixen principalment en la fase minorista, que a més és la més nombrosa i, en conseqüència, la més difícil de controlar a la pràctica. Si el tipus impositiu és moderat, aquestes dificultats poden ser poc rellevants, però amb tipus impositius elevats sens dubte són importants (Informe Newmark, 1962).

2. La no tributació de les empreses i, per tant, la neutralitat de l'impost, s'aconsegueix automàticament en l'IVA amb el mecanisme de la deducció de les quotes suportades. El venedor repercuteix l'IVA en totes les seves operacions, amb independència de la condició del comprador, subjecte passiu de l'impost (empresari i professional) o consumidor final. Ara bé, si el comprador és subjecte passiu de l'impost tindrà dret a recuperar l'IVA. Per contra, sota un impost sobre les vendes minoristes el venedor ha de conèixer la condició de l'adquirent i només ha de repercutir l'impost sobre els consumidors finals, perquè en cas contrari l'impost deixa de ser neutral. Però això, en la pràctica, és molt difícil de complir. Cal que el venedor exigeixi cada vegada al comprador una identificació conforme no és consumidor final? Com es pot controlar el compliment correcte d'això?
3. La dificultat anterior provoca que en la pràctica de l'impost minorista sobre les vendes, les adquisicions de certs béns o serveis (com ara, el menjar, les despeses de restaurants, la gasolina), que es poden utilitzar perfectament com a factors de producció, acabin tributant per l'impost i, per tant, que aquest sigui un cost més per a les empreses. Aquest fet provoca distorsions entre les empreses i en perjudica la competitivitat internacional, ja que l'impost és un cost més i es produeix un efecte cascada.

4. En la pràctica, l'impost minorista és menys efectiu a l'hora de gravar els serveis, per les dificultats administratives que en genera la tributació. Una part important del valor afegit per un servei es produeix en la fase final de la cadena de producció i distribució, per tant, en la fase minorista. I la provisió d'aquests serveis habitualment presenta una estructura molt fragmentada i especialitzada, amb moltes petites empreses. Aquest fet en dificulta el control administratiu, circumstància que en la pràctica dels països amb impost sobre les vendes minoristes provoca que no es gravin la majoria de serveis prestats.

Aquests avantatges de l'IVA respecte d'un impost minorista no signifiquen que l'IVA sigui en tot superior, ni tampoc que l'aplicació d'un impost tipus IVA no presenti problemes ni pugui provocar distorsions. Tradicionalment s'ha considerat que els costos indirectes del compliment i els costos administratius són més reduïts en un impost minorista. Les exempcions a l'IVA provoquen que l'impost deixi de ser neutral per a les empreses, i pugui representar un cost més elevat. Igualment, de cara a assignar poder normatiu als nivells locals o subcentrals de govern, l'impost minorista és més senzill. Amb un impost minorista, si, per exemple, una regió apuja el tipus impositiu, això només afecta les vendes minoristes realitzades en el seu territori i, per tant, es pot dir que bàsicament només afecta el consum que correspon a la regió. Per tant, a diferència del que passaria amb l'IVA, com hem vist en l'epígraf anterior, amb un impost minorista no tindriem un problema d'exportació de la càrrega tributària, i l'assignació de poder normatiu sobre el tipus impositiu seria més senzilla de fer.

En conseqüència, amb l'IVA no tot són avantatges. Ara bé, sí que, en general, la literatura coincideix a considerar l'IVA superior a un impost minorista.<sup>5</sup> Per tant, de cara a fer una proposta tècnica d'atribució a les CA de competències normatives en l'IVA, caldrà tenir present que la proposta no signifiqui caure en els problemes que la imposició minorista sobre les vendes presenta. És cert, com es comenta en el capítol següent, que en països com el Canadà i els EUA en l'actualitat s'apliquen impostos estatals minoristes. Els estats exigeixen un impost de normativa estatal, que és el nivell de govern que es queda amb la recaptació. Però cal tenir present que aquesta situació ve d'antic, fruit de la distribució que històricament ha existit del poder impositiu entre nivells de governs<sup>6</sup> i, que, per tant, està assumida per la població, tot i que tècnicament, en especial als EUA, és criticada per part dels estudiosos, on fa més de dues dècades que es produeix un debat recurrent sobre la possible introducció d'un impost tipus IVA.<sup>7-8</sup>

---

5. Entre d'altres, Cnossen, 1987; Bird i Gendron, 2001, i Genser, 2003.

6. Tot i que al Canadà, com explica Winner (2002), la distribució de poder normatiu ha canviat al llarg del temps.

7. Aquest debat es torna a mostrar al recent *Report of the President's Advisory Panel on Federal Tax Reform*, 2005.

8. Als EUA 45 estats exigeixen un impost estatal propi sobre les vendes minoristes, a més de milers de jurisdiccions locals que també imposen el seu impost minorista. Tanmateix, la pràctica mostra que els impostos minoristes gairebé només graven el consum de béns, i no de serveis, i que amb freqüència graven les compres fetes per les empreses. Tot plegat provoca greus problemes de funcionament que van portat a crear, l'any 2000, l'*Streamlined Sales Tax Project*, constituït per diferents estats amb la finalitat d'establir un sistema d'imposició sobre les vendes més senzill i harmonitzat (Hellerstein, 2005).

### 2.2.3. Els règims especials en l'IVA

Una de les crítiques que amb freqüència rep l'IVA es basa en els elevats costos de compliment que genera, en especial, per a les petites i mitjanes empreses. La càrrega administrativa que genera l'IVA (emetre factures, guardar les corresponents a compres, portar llibres de registre, presentar les declaracions, etc.) pot ser elevada i aquesta càrrega incideix més, en especial, sobre els petits empresaris. Per a les petites empreses, els costos del compliment sobre el total d'ingressos són més elevats. Per aquesta raó, sovint els països regulen algun règim especial aplicable només als petits operadors. Per exemple, és molt freqüent fixar un nivell mínim de facturació, també anomenat sistema de franquícia, per sota del qual l'empresari pot decidir no donar-se d'alta com a subjecte passiu de l'impost. Això significa que si l'empresari no està registrat a efectes de l'IVA, les seves vendes estan exemptes (no repercuteix IVA), però tampoc no es pot deduir l'IVA que suporta en les compres que fa.

L'IVA espanyol, en canvi, no preveu aquest sistema,<sup>9</sup> però sí que regula dos règims especials pensats per a petites i mitjanes empreses: el règim simplificat i el règim del recàrrec d'equivalència. De manera resumida es pot dir que el règim simplificat, optatiu, consisteix a estimar objectivament, a partir d'uns mòduls, les quotes de l'IVA repercutit per operacions corrents. Les quotes reals suportades en les compres són deduïbles, juntament amb un 1% de les quotes d'IVA repercutides estimades, aplicable en concepte de despeses de justificació difícil. La normativa s'encarrega d'especificar qui pot acollir-se a aquest règim i quins són els límits d'exclusió. El 2003 un 13,5% del total de declarants de l'IVA es van acollir al règim simplificat.

Per la seva banda, el règim del recàrrec d'equivalència, de caràcter obligatori, té com a objectiu alliberar els comerciants minoristes persones físiques<sup>10</sup> de les obligacions formals i de liquidació de l'impost. Amb aquesta finalitat són els proveïdors dels comerciants minoristes els que han de repercutir el recàrrec d'equivalència, a més de l'IVA normal.<sup>11</sup> És a dir, en la fase del proveïdor es recapta l'impost tant pel valor afegit per ell com pel valor estimat que es creu que afegirà el minorista. Per poder aplicar aquest règim especial, la normativa defineix el concepte de comerciant minorista, però és una definició fixada només amb la finalitat de regular l'àmbit d'aplicació de l'impost.<sup>12</sup> En cap cas es tracta d'una definició d'una fase minorista de l'impost: són moltes més les vendes minoristes no incloses en aquest règim que les que sí que s'hi inclouen. El 2003, les quotes repercu-

9. L'impost general indirecte canari, impost que a les Illes Canàries substitueix l'IVA, en canvi, sí que preveu el sistema de franquícia per a les empreses amb un volum de facturació no superior als 25.000 €.

10. També entitats de l'article 35.4 de la LGT, com ara les comunitats de béns, formades només per persones físiques.

11. Com que el comerciant no ha de fer declaració d'IVA, es queda les quotes repercutides en les seves vendes, que li han de permetre recuperar les quotes suportades en les compres. Així, encara que sigui de manera força imperfecta, l'impost pot arribar a ser neutral per al minorista.

12. És comerciant minorista el subjecte passiu que habitualment fa lliuraments de béns sense sotmetre'ls a un procés d'elaboració i que més del 80% del seu volum de vendes de l'any anterior es fa a consumidors finals. Ara bé, s'exclou la venda de certs productes, com ara vehicles o joies.

tides pel recàrrec d'equivalència sobre el total d'IVA meritat se situen només al voltant del 0,3%. Per tant, té un abast molt reduït. Aquest aspecte és important per tal d'evitar malentesos de cara a fer una proposta sobre atribució de poder normatiu a les CA en la fase minorista de l'IVA: la fase minorista de l'IVA espanyol no existeix, almenys fins ara.

### 2.3. L'harmonització comunitària de l'IVA

L'impost sobre el valor afegit és un impost harmonitzat en el si de la Unió Europea. La sisena directiva (77/388/CEE del 15 de maig de 1977) és l'autèntic codi europeu de l'IVA, pel fet que estableix uns elements tributaris comuns de compliment obligat. Tots els estats membres de la UE tenen un IVA harmonitzat amb una estructura comuna: la directiva fixa, entre d'altres elements de l'impost; el fet imposable; les exempcions; el lloc de realització del fet imposable; la base imposable; les deduccions; els tipus impositius mínims, i els béns i serveis que poden tributar a tipus impositius reduïts. En conseqüència, l'IVA és un impost harmonitzat i un país no pot regular el seu impost anant en contra de les normes bàsiques fixades en la directiva. En el cas d'Espanya tenim dos exemples bastant recents de com el Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees ha obligat a l'Estat a modificar la seva normativa per ser contrària a la directiva. En concret, ens referim al tipus reduït que es va aprovar per als peatges d'autopistes i a l'impacte de les subvencions públiques en el càlcul de la prorrata.

No és l'objectiu d'aquest estudi fer una anàlisi legal de les diferents alternatives de cara a permetre que les CA tinguin capacitat normativa en l'IVA i el seu encaix amb la normativa comunitària. Però sí que és molt important destacar aquest fet i que, si es vol aplicar qualsevol alternativa, primer caldrà fer un estudi en profunditat sobre l'encaix que té en la normativa comunitària, en què de manera explícita només es parla d'estats membres i no es preveu que les regions puguin regular l'impost. Per tant, no ens pronunciem respecte d'això, però sí que n'assenyalem la rellevància. Tanmateix, cal tenir present que la *Comisión para el Estudio y Propuesta de un Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas* (2002), que va redactar l'informe que va servir de base per al sistema actual del finançament autonòmic, es pronuncia en contra de la possibilitat que hi hagi tipus impositius diferents dins d'un mateix estat membre, d'acord amb l'article 12, paràgraf 3.a) de la sisena directiva.<sup>13</sup> Aquesta comissió va consultar la legalitat de la cessió de poder normatiu sobre el tipus impositiu a la Direcció General de Fiscalitat i Unió Duanera de la Comissió Europea, la qual en la seva resposta va defensar que "las disposiciones comunitarias actualmente en vigor aplicables en materia de IVA no permiten que las Comunidades Autónomas fijen tipos de IVA diferenciados a las operaciones localizadas en el territorio de su jurisdicción".<sup>14</sup>

13. Pàg. 41.

14. Pàg. 211, de l'informe de la comissió anterior.

En qualsevol cas, cal tenir present que sempre es pot demanar la modificació de la directiva, però sense oblidar que en el camp de la fiscalitat impera el principi de la unanimitat, principi que en la pràctica dificulta i retarda sensiblement qualsevol possible canvi.

Un últim aspecte que cal destacar de la normativa comunitària és que l'harmonització en l'estructura de l'impost no impedeix que els tipus impositius puguin ser sensiblement diferents entre països, ja que la directiva comunitària es limita a fixar que el tipus general haurà de ser com a mínim del 15%. Per aquesta raó, en el moment actual podem trobar països com Luxemburg o Xipre amb tipus del 15%, i països com Dinamarca, Hongria i Suècia amb un tipus general del 25%. El tipus general mitjà se situa el 2006 al voltant del 20% en el conjunt dels vint-i-cinc estats membres.

## 3

# L'IVA en les operacions entre jurisdiccions: els casos de la Unió Europea i el Canadà

### 3.1. Les operacions de comerç internacional: els principis de tributació en destinació o en origen

La imposició general sobre el consum també recau sobre les operacions de comerç internacional, però amb la particularitat que en aquest cas són dues les jurisdiccions afectades: la del país exportador i la del país importador. En conseqüència, cal fixar uns principis per tal de determinar quina jurisdicció és competent per gravar l'operació. Aquests principis són el de tributació en destinació i el de tributació en origen, les característiques dels quals es mostren al quadre 4 i es comenten a continuació.

El principi de tributació en destinació significa que el consum es grava d'acord amb la imposició del país on es fa el consum. Per tant, els productes nacionals i els béns importats tributen de la mateixa manera, sense que la imposició general sobre el consum n'alteri els preus relatius i, en conseqüència, distorsioni les decisions dels consumidors.

Per contra, el principi de tributació en origen sí distorsiona les decisions dels consumidors, ja que implica que els béns es graven amb els impostos del país on són produïts, fet que modifica els preus relatius en el país de consum, sempre que els tipus impositius entre els països d'origen i de destinació siguin diferents. Certament, la tributació en origen provoca que els productes de països amb un nivell de tributació més baix tinguin un avantatge comparatiu respecte dels productes procedents de països amb un nivell d'imposició sobre el consum més elevat.

Suposem dos països, un d'exportador anomenat A i un d'importador anomenat B, que apliquen un IVA amb tipus impositius diferents, on  $t_A > t_B$ . El principi de tributació en destinació significa que els consumidors de B pagaran el mateix impost amb independència que el producte consumit vingui de A o hagi estat produït a B. En canvi, el principi de tributació en origen implica que els béns produïts a A però consumits a B suporten un càrrega impositiva superior a la que suporten els béns produïts i consumits a B (recordem que  $t_A > t_B$ ). En conseqüència, la tributació en origen altera el preus relatius i provoca distorsions. Ara bé, això no passaria si A i B tinguessin el mateix tipus impositiu ( $t_A = t_B$ ), o les distorsions serien petites si les diferències ens els tipus impositius no

Quadre 4

Característiques dels principis de tributació en destinació i en origen			
	IVA país exportador A	IVA país importador B	Característiques
Destinació		✓	<ul style="list-style-type: none"> <li>Manté els preus relatius entre països.</li> <li>Habitualment requereix l'ajustament en frontera.</li> <li>La recaptació reflecteix el consum fet en el territori.</li> </ul>
Origen	✓		<ul style="list-style-type: none"> <li>Altera els preus relatius entre països.</li> <li>No requereix l'ajustament en frontera.</li> <li>La recaptació no reflecteix el consum fet en el territori i, per tant, cal aplicar un sistema de compensació entre països.</li> </ul>

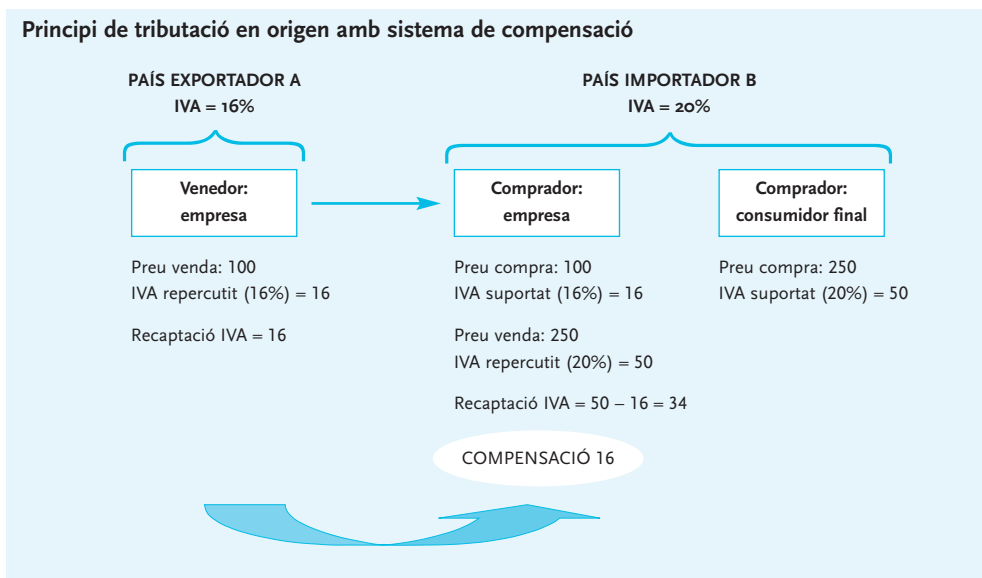
fossin rellevants. Però en l'àmbit internacional, això no és gaire probable. Només cal pensar, com ja hem comentat en l'epígraf 0, que dins la Unió Europea, on l'IVA és harmonitzat, en l'actualitat trobem països amb un tipus general en l'IVA del 15% mentre que d'altres apliquen un tipus del 25%.

El principi de tributació en origen ocasiona, però, un altre problema. La recaptació obtinguda no depèn del grau del consum fet en el territori d'un país, sinó del nivell de producció. En efecte, com es mostra al gràfic següent, i suposant que el país exportador A té un tipus impositiu del 16%, que el tipus del país importador B és del 20% i que el consumidor final és a B, el país A recaptaria part de l'impost suportat pel consumidor de B, país importador, cosa que provocaria la falta d'equivalència entre la recaptació de A i la de B, i l'impost que suporten els seus ciutadans. Clarament, els països exportadors, com A, recaptaran més, mentre que els països importadors, com B, perdran recaptació. Per tal d'evitar això, i amb la finalitat que la recaptació obtinguda per un país reflecteixi el grau de consum fet en el seu territori, s'hauria de fixar un sistema de compensació entre països. A retornaria a B l'impost recaptat per les vendes de productes de A consumits a B. Per tant, d'acord amb l'exemple del gràfic, A hauria de donar 16 € a B. Tanmateix, en la pràctica l'aplicació d'un sistema de compensació seria molt complexa, fet que en dificulta molt seriosament l'aplicació.<sup>15</sup>

En definitiva, el principi de tributació en destinació sembla el criteri més oportú i, de fet, és el que regeix actualment en el camp del comerç internacional. Això, en l'IVA significa, d'una banda, que les exportacions estan exemptes i que l'exportador té dret a recuperar tot l'IVA suportat fins al moment de l'exportació. I, d'altra banda, que a l'importador se li exigeix l'IVA del seu país. Però totes dues qüestions tradicionalment han tingut lloc a la frontera. Així, a la duana del país exportador (A) es reconeix el dret de l'empresa exportadora a recuperar totes les quotes d'IVA suportades en les seves compres. I a la

15. Les crítiques s'han centrat en l'alta càrrega administrativa que significaria aplicar-ho i en la possible manca d'incentius que tindrien els estats per assegurar el compliment correcte de l'impost. Vegeu Keen i Smith (1996) per obtenir-ne més informació.

Gràfic 1



duana del país importador (B) es repercuteix a l'adquirent la quota de l'IVA del país B. Per tant, l'ajustament fiscal a la frontera ha estat tradicionalment un element clau per tal d'assolir l'aplicació correcta del principi de tributació en destinació.

## 3.2. Les operacions intracomunitàries en l'IVA europeu

La creació del mercat únic dins de la Unió Europea, amb la desaparició dels controls fronterers entre els estats membres, a fi d'aconseguir la plena llibertat de moviment de persones, béns, serveis i capitals, va provocar que des de 1993 la directiva comunitària de l'IVA regulés de manera específica les operacions comercials entre estats membres, anomenades operacions intracomunitàries. De manera resumida, es pot dir que es va establir un règim general per a les operacions intracomunitàries entre subjectes passius de l'impost, això és, entre empreses, i diversos règims particulars per a la resta d'operacions que en un sentit ampli també podem anomenar intracomunitàries.

### 3.2.1. El règim general de les operacions intracomunitàries

El règim general de les operacions intracomunitàries es basa en el principi de tributació en destinació i, per tant, va significar haver de fer compatible l'aplicació d'aquest principi

pi amb l'eliminació de les fronteres. Tot i que, en un primer moment, aquest règim tenia caràcter transitori, ara mateix la Unió Europea no es planteja substituir-lo (Comissió de les Comunitats Europees, 2004). Quan el 1993 es comença a aplicar, aquest règim basat en la tributació en destinació es considerava un règim transitori, ja que fins i tot es preveia substituir-lo el 1997 pel llavors anomenat règim definitiu. El règim definitiu s'aplicaria d'acord amb el principi de tributació en origen. Tanmateix, les dificultats pràctiques que aquest últim planteja, en especial respecte de la creació d'un sistema de compensació entre països que permeti que cadascú rebi la recaptació d'acord amb el consum fet en el seu territori, han impossibilitat aplicar-lo. Per tant, a continuació, s'explica el funcionament de les operacions intracomunitàries d'acord amb el règim actual, quan ambdues parts de l'operació són subjectes passius de l'impost.

Les operacions intracomunitàries es desdoblen en dues operacions:

- Des de la perspectiva del país venedor, és un lliurament intracomunitari. Com que s'aplica l'IVA del país de destinació, aquest lliurament està exempt d'IVA, però el venedor té dret a recuperar l'IVA suportat en les seves adquisicions.<sup>16</sup> Com a requisit formal per aplicar l'exempció, l'adquirent ha de comunicar al venedor el seu NIF a efectes de l'IVA europeu.<sup>17</sup>
- Des de la perspectiva del país comprador, és una adquisició intracomunitària, regulada com un fet imposable diferent al de les operacions interiors i al de les importacions (que es limiten a les compres procedents d'estats no membres de la UE). Com que s'ha d'aplicar l'IVA del país de destinació, però el venedor està situat en un altre estat, l'aplicació de l'IVA en destinació s'assoleix amb un instrument fiscal: la inversió del subjecte passiu. Tot i que habitualment és subjecte passiu el venedor (l'empresa que lliura el bé o presta un servei) i no el comprador, en les adquisicions intracomunitàries, excepcionalment, l'adquirent es converteix en subjecte passiu. Per tant, és ell mateix el que s'ha de repercutir l'IVA (per això es parla d'IVA autorepercutit) i, a la vegada, el que suporta l'impost.<sup>18-19</sup>

16. Per això es parla d'exempció plena o absoluta, o d'operació subjecte a tipus zero, per diferenciar-la de les altres exempcions, anomenades limitades, que impliquen la pèrdua del dret a deduir-se l'IVA suportat.

17. El venedor ha de verificar davant la seva administració tributària el número d'identificació fiscal a efectes de l'IVA que li ha donat el comprador. La Comunitat Europea va crear un sistema informàtic anomenat VIES en què consten tots els operadors intracomunitaris i, per tant, permet comprovar immediatament a través d'Internet la validesa del número subministrat pel comprador.

18. Si una empresa situada a Barcelona compra un bé a una empresa situada a París, i el bé es transporta des de França fins a Espanya, des de la perspectiva espanyola és una adquisició intracomunitària que tributa d'acord amb l'IVA d'Espanya. La mateixa empresa s'autorepercuteix l'IVA i, per tant, el suporta. En la mesura en què totes les quotes d'IVA suportades siguin deduïbles, aquesta operació és neutre per a l'adquirent (com de fet sempre hauria de passar amb l'IVA, ja que el comprador, recordem, és una empresa i l'impost només ha de recaure sobre el consumidor final). Ara bé, si l'empresa fa operacions exemptes i llavors perd totalment o parcialment el dret a la deducció dels IVA suportats, l'efecte ja no és neutral.

19. A Espanya el volum de les adquisicions intracomunitàries van representar el 2003 el 8,4% del volum total d'operacions declarades a l'IVA.

D'aquesta manera s'assoleix la tributació en destinació sense necessitat de fer cap ajustament en frontera, que com hem dit desapareixen amb el mercat únic.<sup>20</sup> En conseqüència, el control de l'operació es trasllada a la documentació de les empreses: l'empresa venedora no aplica l'IVA, condicionat al fet que el comprador li notifiqui el NIF del seu estat a efectes de l'IVA europeu. Tant venedor com comprador han de comunicar a les administracions tributàries respectives aquestes operacions en el model de declaració corresponent. Cal tenir present que l'única manera que té l'estat membre del venedor de conèixer que l'exempció s'ha aplicat correctament és a través de la col·laboració de l'Administració tributària de l'estat del comprador. Per això, es diu que el control ha passat de la frontera a la documentació de les empreses.

Tanmateix, l'experiència en l'aplicació d'aquest règim d'ençà 1993 ha posat de manifest l'existència de trames organitzades de frau amb l'únic objectiu d'aprofitar-se de les dificultats pràctiques que l'aplicació d'aquest règim planteja. És l'anomenat frau carrusel, que de manera molt resumida es pot dir que consisteix a aprofitar-se del mecanisme propi de l'IVA de repercussió i deducció de quotes, suposadament suportades, mitjançant la intervenció de societats situades expressament en diferents estats membres, a fi de dificultar-ne el control. Segons les estimacions d'alguns estats membres, el frau derivat d'aquest règim pot arribar al 10% del total de la recaptació de l'IVA. En un informe de l'any 2004, la Comissió Europea defensa l'aplicació del règim de les adquisicions intracomunitàries, amb la condició de reforçar la cooperació administrativa i l'eficiència dels sistemes nacionals de control (COM (2004) 260 final).<sup>21</sup>

### **3.2.2. Els règims particulars en les operacions intracomunitàries**

La normativa comunitària també preveu diferents règims particulars en les altres operacions que no són considerades pròpiament lliurament i adquisició intracomunitàries. Per tant, són operacions en què les dues parts de l'operació també estan vinculades a estats membres diferents, però en què no es donen els elements per ser considerades lliuraments intracomunitaris, en la majoria de casos perquè el comprador no és subjecte passiu de l'impost.

Aquests altres règims són els següents:

- el de les vendes a distància,
- el de viatgers,
- el de mitjans de transport nous i
- el de determinades persones.

20. De fet, aquest sistema ja l'aplicaven els països del Benelux des de principis dels anys setanta.

21. La Comissió recomana millorar l'intercanvi d'informació entre estats membres, augmentar els recursos humans destinats a aquesta taxa i eliminar les barreres legals (com ara el secret bancari) que dificulten la lluita contra el frau.

A continuació, es comenten breument el trets més rellevants de cadascun d'aquests règims.

### *Règim de les vendes a distància*

En general, fa referència a les vendes per catàleg i a les operacions de comerç electrònic indirecte o “fora de línia”,<sup>22</sup> per tant, sense que el comprador es desplaci al lloc del venedor. El comprador ha de ser consumidor final i ha d'estar en un estat membre. El venedor ha d'estar situat en un altre estat membre i el transport dels béns ha de córrer a càrrec seu.

En aquest règim especial tant pot ser que s'apliqui el principi de tributació en destinació com en origen. Obligatòriament, la tributació és en destinació quan el volum de vendes d'aquell venedor a particulars de l'estat membre del comprador supera, l'any anterior o l'any en curs, un determinat volum, que en el cas espanyol es fixa en 35.000 €. <sup>23</sup> Com que el comprador és un particular, per aplicar l'IVA en destinació no s'utilitza l'instrument de la inversió del subjecte passiu. En el seu lloc, la directiva exigeix que el venedor es doni d'alta a efectes de l'IVA en el país de destinació, on haurà d'anomenar un representant davant l'Administració tributària corresponent. Per tant, per al venedor significa incórrer en certes despeses administratives. Per aquesta raó, quan el volum de vendes a particulars d'un país no supera el límit fixat, legalment la tributació en destinació no és obligatòria i es pot tributar d'acord amb l'IVA d'origen. Cal tenir present que la tributació en origen és més senzilla d'aplicar per al venedor, però a la vegada representa una discriminació per a les empreses situades en estats membres amb tipus impositius elevats. Per aquesta raó, s'ofereix al subjecte passiu venedor la possibilitat d'escollir la tributació en destinació, malgrat els costos del compliment més grans que això pot significar, ja que, com hem dit, haurà d'anomenar un representant en cada estat membre on faci les vendes.

### *Règim de viatgers*

Aquest règim s'aplica als particulars residents en un estat membre respecte de les compres que fan en un altre estat membre al qual s'han traslladat. En aquest cas s'aplica la tributació del país on es fa la compra, per tant, el país d'origen, amb independència de quin sigui l'estat membre de residència del comprador. En la pràctica això significa que dins la Unió Europea un particular es pot moure amb plena llibertat i fer les compres allí on consideri oportú, i ha de suportar l'impost de l'estat on es fa la compra, sense estar sotmès a cap tipus de control fiscal o duaner. Ara bé, el règim següent preveu una excepció important.

22. En el comerç electrònic indirecte la comercialització del bé es fa a través d'internet, però posteriorment es produeix el lliurament físic del bé.

23. Les quanties varien segons els països i actualment se situen entre els 27.889 i els 100.000 €.

### *Règim de mitjans de transport nous*

Aquesta excepció del règim de viatgers s'aplica només a la compra de mitjans de transport nous i significa tributar en destinació. Les diferències en els tipus impositius aplicats pels diferents estats membres van aconsellar establir un règim especial per a les compres de vehicles nous, per la importància especial que tenen. En aquest sentit, i per tal d'evitar desplaçaments de residents en un estat membre cap a un altre estat membre amb l'únic objectiu de beneficiar-se d'una tributació més reduïda, s'exigeix la tributació en l'estat del comprador (estat de destinació). Per tant, si un particular resident en un estat membre es desplaça a un altre estat membre per comprar un vehicle nou, no tributa d'acord amb l'IVA d'origen, com de fet succeeix per qualsevol altra compra, sinó en destinació, en el seu estat de residència.

Per al venedor es tracta d'una operació exempta, sense que perdi el dret a deduir-se l'IVA suportat en les compres. El comprador, per la seva part, tot i ser particular,<sup>24</sup> queda obligat a pagar l'impost en el país de destinació. Tant venedor com comprador han de complir certes obligacions formals derivades de l'aplicació del règim.

### *Règim de determinades persones*

És un règim particular que s'aplica als subjectes passius de l'impost següents: els inclosos dins del règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca; els que només facin operacions que no donen dret a la deducció de l'IVA suportat, i les persones jurídiques que no actuïn com a empresaris (per exemple, un ajuntament). La conseqüència de l'aplicació d'aquest règim és que les adquisicions de béns tributen en origen quan el seu volum d'adquisicions intracomunitàries no supera una certa quantia, que Espanya ha fixat en 10.000 €. Per tant, és possible tributar en origen, excepte si les compres són de vehicles nous, ja que llavors obligatòriament s'aplica el règim anterior. Tanmateix, la tributació en origen és una possibilitat i, per tant, el subjecte passiu pot escollir tributar en destinació com en qualsevol altra adquisició intracomunitària.

### **3.2.3. Les prestacions de serveis en les relacions intracomunitàries**

L'IVA europeu diferencia entre lliuraments de béns i prestacions de serveis. En general, per lliuraments de béns s'entén la transmissió del poder de disposició sobre un bé corporal,<sup>25</sup> mentre que prestacions de serveis són totes les operacions subjectes a l'impost que no es consideren lliurament de béns.<sup>26</sup> Fins ara, el que hem vist respecte a les operacions intracomunitàries fa referència només a als lliuraments de béns, perquè de fet l'expressió ope-

24. També pot ser un subjecte passiu acollit dins del règim particular de determinades persones, que es comenta a continuació.

25. Art. 5.1, Directiva 77/388/CEE.

26. Art. 6.1, Directiva 77/388/CEE.

racions intracomunitàries es reserva habitualment a aquesta categoria, és a dir, quan s'entrega un bé físic, quelcom que té una corporeïtat. Ara bé, cada vegada amb més freqüència també es produeixen prestacions de serveis en relacions intracomunitàries, és a dir, en situacions en què el prestador del servei està establert en un estat membre, mentre que el destinatari del servei ho està en un altre estat membre. En aquest cas, però, la prestació no es desdobra en dues operacions (dos fets imposables diferents segons s'observi des del punt de vista de l'estat del venedor o del comprador), com succeeix en els lliuraments i adquisicions intracomunitaris. Per als serveis es produeix un únic fet imposable en un únic lloc, que cal determinar d'acord amb les normes de localització de les prestacions de serveis.

La norma general de localització de les prestacions de serveis es basa en el principi de tributació en origen, atès que preveu que els serveis es consideren prestats en el lloc on estigui situada la seu de l'activitat econòmica del prestador.<sup>27</sup> Ara bé, aquesta norma general introduïda el 1977, quan era poc freqüent que una empresa situada en un estat prestés serveis a un client situat en un altre país, segurament ha estat superada per la realitat i actualment no té gaire sentit. Per aquesta raó, diferents modificacions han fixat normes especials per a certes prestacions de serveis, normes que bàsicament consisteixen a aplicar el principi de tributació en destinació. Així, quan el destinatari del servei sigui subjecte passiu de l'impost i estigui situat en un estat membre, el fet imposable es considerarà realitzat en aquest estat membre (on és el destinatari del servei) i no en l'estat membre del prestador. Aquesta norma inversa a la general s'aplica per a un conjunt important de serveis, com ara les prestacions d'advocats, experts comptables o similars, el tractament de dades, les prestacions de publicitat, etc. I la mateixa norma també s'aplica per aquests serveis si el destinatari és fora de la Comunitat Europea.

També s'han produït modificacions posteriors de la normativa comunitària respecte dels serveis de telecomunicacions i, més recentment, dels prestats per via electrònica.<sup>28-29</sup> En tots dos casos, les modificacions han suposat introduir de manera general la tributació en destinació, per tant, on estigui el destinatari del servei, amb la finalitat d'eliminar la discriminació que patien els operadors comunitaris. Cal tenir present que l'aplicació de la norma general de localització del servei representava, per exemple, que una empresa de Dinamarca que venia productes per Internet a clients d'Estats Units havia de repercutir l'IVA danès (25%), mentre que si l'operació era a la inversa, i l'empresa venedora estava als EUA i el comprador a Dinamarca, l'operació no quedava subjecte a l'IVA danès. L'única excepció a la tributació en destinació es dona actualment quan el venedor, subjecte passiu de l'impost, està situat en un estat membre de la Unió Europea i el com-

27. Art. 9.1, Directiva 77/388/CEE.

28. Directiva 2002/38/CE, de 7 de maig de 2002.

29. En les operacions de comerç electrònic directe o "en línia", el bé s'entrega directament a través d'Internet en format digitalitzat. Per aquesta raó, com que no té corporeïtat, a efectes de l'IVA es considera prestació de serveis i no lliuraments de béns. Aquesta diferenciació té conseqüències pràctiques, ja que, per exemple a Espanya, els lliuraments de llibres o diaris tributen al tipus superreduït del 4%, però si es consideren prestacions de serveis passen a tributar el tipus general del 16%, atès que el tipus superreduït només es preveu per als lliuraments de béns. Aquesta situació també es dona en la majoria d'estats membres.

prador és un particular situat en un altre estat membre, ja que en aquest cas s'aplica sempre la tributació en origen. Per tant, el venedor aplica l'IVA del seu país i en aquest cas l'IVA de l'estat membre de destinació no té cap paper.

### **3.3. Les operacions de comerç interregional: els principis de tributació en destinació o en origen**

El problema que es donaria en un IVA cedit a les CA amb capacitat normativa per modificar els tipus impositius seria molt semblant al de les operacions intracomunitàries que acabem d'explicar.

Així, actualment, quan una empresa de València compra productes a una empresa de Madrid, aquesta última repercuteix la quota de l'IVA a l'empresa compradora. Per tant, en certa mesura es podria dir que l'operació tributa d'acord amb l'IVA d'origen, el de Madrid; que l'empresa venedora ingressa a Madrid l'IVA repercutit, i que l'empresa compradora de València es dedueix l'IVA de Madrid en la seva declaració presentada a València. En conseqüència, la recaptació que s'obté en cada comunitat autònoma no reflecteix el consum fet en cada territori: en aquest cas, Madrid recaptaria més i València menys.

Aquesta explicació, però, es pot considerar una mica absurda, ja que l'IVA de València i de Madrid és el mateix. Certament, la normativa de l'impost és la mateixa i, per a les parts que intervenen en l'operació és indiferent parlar de l'IVA d'origen o de destinació. La quota repercutida/suportada serà la mateixa. Tanmateix, no serà igual l'IVA recaptat en un territori i en un altre, perquè clarament no reflectirà el grau de consum de cada territori. De fet, per aquesta raó, en l'actualitat la cessió del 35% de la recaptació de l'IVA s'estima a partir d'un índex de consum territorial certificat per l'INE i no de la recaptació real obtinguda en cada territori.

En definitiva, si les CA tenen capacitat normativa per canviar el tipus impositiu de l'impost, caldrà tenir present que aquest impost només hauria d'incidir en el consum final fet en el seu territori. Això és equivalent a aplicar el principi de tributació en destinació. I, com en el cas de les operacions intracomunitàries, caldrà pensar com s'assoleix la tributació en destinació, ja que també ens trobem que l'absència de fronteres impedeix fer cap ajustament en frontera entre regions.

### **3.4. L'experiència del Canadà en el camp de la imposició sobre el consum**

Segons Bird i Gendron (1998), el Canadà deu ser el lloc més interessant del món per als estudiosos de la imposició sobre el consum, perquè en un país de deu províncies hi ha

cinc sistemes diferents d'imposició sobre les vendes. A més de l'IVA federal, que s'aplica en tot el país a un tipus del 6%,<sup>30</sup> a escala provincial trobem les alternatives següents:

- Un impost sobre les vendes minoristes en quatre províncies (Colúmbia Britànica, Saskatchewan, Manitoba i Ontario), que recau sobre la mateixa base imposable de l'impost federal, sense incloure'l.
- Un impost sobre les vendes minoristes en la província de l'Illa del Príncep Eduard, però que en aquest cas recau sobre una base que inclou l'impost federal.
- Un impost federal-provincial conjunt en tres províncies (Terranova, Nova Escòcia i Nova Brunsvic), administrat per la Federació.
- Un impost sobre el valor afegit en la província del Quebec, que inclou dins la base imposable l'impost federal, i tots dos impostos són administrats pel govern provincial.
- Finalment, la no-aplicació d'un impost sobre les vendes en la província d'Alberta.

En definitiva, al Canadà hi ha tres grans maneres de configurar la imposició general sobre el consum entre els governs federal i provincials:

- Un IVA federal juntament amb un IVA diferent provincial, tot administrat per la província.
- Un IVA conjunt federal i provincial harmonitzat, administrat per la Federació.
- Un IVA federal i un impost minorista provincial, administrat cadascun pel govern corresponent.

Aquesta situació és fruit principalment de la introducció el 1991 d'un impost sobre el valor afegit per part de la Federació que va substituir l'antic impost sobre les vendes de fabricants. Aprofitant aquest canvi en la imposició sobre el consum, el govern federal volia introduir un únic IVA nacional, amb una base imposable i uns tipus impositius iguals a tot el país, que substituís també els impostos provincials sobre el consum. Tot i que la recaptació del nou impost es distribuïria entre la Federació i les províncies, aquestes darreres no acceptaren la proposta del govern federal, per la pèrdua de poder tributari que representava. Per tant, l'aplicació de l'IVA federal s'ha hagut de fer juntament amb impostos provincials sobre les vendes que ja existien amb anterioritat, la supressió dels quals no va ser acceptada per les províncies. A continuació, s'analitzen les tres grans alternatives.

### **3.4.1. Aplicació conjunta de dos IVA diferents, el federal i el provincial (IVA dual)**

Al Quebec s'apliquen simultàniament dos impostos sobre el valor afegit diferents, el comú de la Federació i el propi de la província. Els tipus impositius de cada impost els

<sup>30</sup>. Fins el 30 de juny de 2006 el tipus era del 7%.

fixa independentment cada nivell de govern, així com la base imposable, tot i que bàsicament és la mateixa.<sup>31</sup> Tots dos impostos són administrats per la província, que s'encarrega de transferir a la Federació la part de l'impost federal.<sup>32-33</sup> Com que l'impost provincial s'aplica sobre una base que inclou l'impost federal, l'Administració provincial té un interès directe a assegurar també el compliment de l'impost federal. A canvi, la Federació compensa el govern provincial pels costos generats per l'administració.

El tipus impositiu de l'impost federal és un 6%, mentre que el tipus provincial és del 7,5%. El tipus provincial s'aplica sobre el preu total de venda, inclòs l'impost federal. Per tant, de fet, el tipus provincial és equivalent a un 7,95% del valor de les vendes. Això significa que indirectament el tipus provincial varia sempre que ho faci el tipus federal. De fet, això ha passat recentment com a conseqüència el juliol de 2006 de la reducció del tipus impositiu federal del 7% al 6%. Fins llavors, el tipus equivalent del Quebec de fet era del 8,025%. Tots dos impostos funcionen com un impost sobre el valor afegit, raó per la qual és freqüent parlar d'un sistema d'IVA dual.

Un tema fonamental és com tributen les vendes interprovincials. La norma general és la de tributació en destinació i, per assolir-ho, la solució presa és la de la inversió del subjecte passiu, com en les adquisicions intracomunitàries de l'IVA europeu, però amb algunes diferències. Així, les vendes que un subjecte passiu del Quebec fa a un subjecte passiu situat en una altra província tributen en l'impost provincial del Quebec a un tipus zero (exempció plena), per tant, igual que les exportacions. Les compres procedents d'altres províncies tributen en l'impost provincial quan el comprador és el consumidor final, per tant, quan no es pot deduir les quotes suportades. L'impost l'ha d'aplicar el mateix comprador, fet que pot ser difícil de controlar a la pràctica. Quan el comprador és un subjecte passiu de l'impost, no s'exigeix l'aplicació de l'impost del Quebec perquè igualment recuperaria l'impost via la deducció de les quotes suportades.

Una altra qüestió és la de les compres dels viatgers o transfrontereres. Tradicionalment les províncies canadenques no s'han preocupat gaire per aquest tema, ja que les distàncies geogràfiques del país asseguren que els centres més grans de població no estiguin propers a les fronteres amb altres províncies (Bird i Gendron, 2001). Tot i que hi ha alguna excepció, en especial per als vehicles, en general, les províncies no han intentat gravar les compres interprovincials fetes directament pels consumidors finals.

Un fet essencial és que, a diferència de l'IVA europeu, l'impost provincial s'aplica juntament amb l'impost federal, fet que permet controlar millor les vendes intraprovincials

---

31. En aquest sentit, cal destacar que les diferències entre els dos impostos s'han anat reduint des que es van introduir el 1991. Fins llavors, el Quebec havia aplicat un impost minorista i va ser la primera província canadenca a modificar-ne la imposició sobre les vendes aprofitant la introducció d'un IVA per part de la federació.

32. En la transferència es dedueix una part corresponent a despeses de gestió. Els detalls de l'acord entre la província i la federació, però, no són públics (Bird i Gendron, 2001).

33. L'administració federal s'encarrega de recaptar en les fronteres internacionals del Quebec l'impost per pagar en les importacions subjectes de béns que provenen d'altres països.

per tal d'evitar les situacions de frau. Certament, el Quebec no pot controlar directament la destinació de les vendes interprovincials, però el control normal a efectes de l'impost federal serveix d'instrument per assegurar que l'exempció de l'impost provincial s'ha aplicat correctament, i que els productes que circulen sense l'IVA provincial no s'acaben consumint dins de la mateixa província.

### **3.4.2. Aplicació d'un IVA conjunt federal i provincial harmonitzat (HST)**

Des d'abril de 1997 el govern federal i tres petites províncies de l'est (Terranova, Nova Escòcia i Nova Brunsvic), limítrofes geogràficament, apliquen l'anomenat impost harmonitzat sobre les vendes (*Harmonized Sales Tax*, HST).

El tipus impositiu total és del 14%, que és la suma del tipus federal, 6%, més un tipus provincial del 8%.<sup>34</sup> En l'acord entre la Federació i les províncies participants es fixen les normes que regiran l'aplicació de l'impost. Així, qualsevol augment en el tipus provincial s'ha d'aprovar per majoria de les províncies, mentre que per reduir-ne el tipus es requereix la unanimitat de totes, per tal d'evitar processos de competència fiscal interprovincial (Winer, 2002). Per tant, l'impost harmonitzat va significar una pèrdua d'autonomia tributària per a aquestes províncies, que van acceptar gràcies a les importants transferències addicionals de renda que el govern federal va atorgar (Bird i Gendron, 2000).

L'administració de l'impost correspon únicament al govern federal. Els operadors registrats a efectes de l'IVA federal, automàticament queden enregistrats a efectes de l'HST. La recaptació total de l'impost es distribueix entre la Federació i les províncies, d'acord amb el grau de consum de cada territori, segons dades subministrades per l'agència federal d'estadístiques. Amb aquesta finalitat, conjuntament Federació i províncies fixen una fórmula de distribució.

Com en el cas del Quebec, les vendes a altres províncies estan exemptes (tipus zero) del tipus provincial, però no del tipus federal. Les compres procedents d'altres províncies i les importacions tributen d'acord amb l'impost de destinació. Per tal d'exigir l'impost provincial en les adquisicions procedents de les altres províncies canadenques s'aplica la inversió del subjecte passiu quan l'adquirent és consumidor final, fet difícil de controlar a la pràctica. Les vendes entre operadors de les tres províncies tributen igual que si la venda es fa dins de la mateixa província. Igualment, les vendes que empreses d'una altra província fan a empreses de Terranova, Nova Escòcia i Nova Brunsvic tributen pels dos tipus impositius.

L'objectiu principal per part de la Federació a l'hora d'introduir un impost federal-provincial únic harmonitzat va ser reduir els costos de compliment per a les empreses i els costos de gestió per a les administracions. Ara bé, el sistema representa una pèrdua d'autonomia per a les províncies que hi participen.

<sup>34</sup>. El 15% fins el 30 de juny de 2006.

### **3.4.3. Aplicació d'un IVA conjunt federal i d'un impost provincial sobre les vendes minoristes**

Cinc províncies canadenques (Colúmbia Britànica, Saskatchewan, Manitoba, Ontario i Illa del Príncep Eduard), malgrat la introducció el 1991 d'un impost federal que grava el valor afegit, continuen aplicant un impost minorista sobre les vendes. Per tant, en aquestes províncies s'aplica l'impost federal en totes les vendes i, a més, en les vendes minoristes s'aplica un impost diferent, el provincial.

Cada província regula el seu propi impost i, per tant, fixa quins béns i serveis queden gravats, quines són les exempcions, com es calcula la base imposable i quin és el tipus impositiu. Això vol dir que no hi ha cap tipus d'harmonització amb l'impost federal, que manté la seva pròpia normativa.

En general, l'impost minorista funciona de la manera següent. Les empreses que operen a la província s'han d'enregistrar a efectes de l'impost sempre que facin vendes minoristes. El venedor minorista ha de repercutir l'impost en les seves vendes, excepte que es tracti de béns o serveis exempts, o que el comprador tingui dret a l'exempció. En aquest darrer cas, el comprador per tenir dret a l'exempció ha de donar al venedor un certificat oficial d'exempció. El venedor haurà de guardar aquest certificat per justificar l'exempció de l'operació.

Les vendes fetes a clients situats en altres províncies tributen d'acord amb el principi de destinació, és a dir, el del lloc del comprador. Per tant, a l'estat d'origen, el del venedor, la venda no queda gravada. La tributació en destinació s'aconsegueix mitjançant la inversió del subjecte passiu. És el comprador, sigui un particular o sigui una empresa, qui queda obligat a declarar l'adquisició i a pagar l'impost a la seva província de residència.

De l'administració de l'impost s'encarrega cada província. Ara bé, en les importacions de béns procedents d'altres països, és la Federació qui s'encarrega de recaptar també l'impost provincial a la duana.

## 4

# Propostes d'un IVA descentralitzat en la literatura

Tradicionalment, la literatura acadèmica ha considerat que el millor nivell de govern per aplicar un impost sobre el valor afegit és el central i que si els nivells subcentrals han de gravar el consum, la millor manera de fer-ho és mitjançant la seva participació en la recaptació (Tait, 1988; Keen, 2000). Tanmateix, al llarg de la darrera dècada, una part de la literatura comença a reconsiderar aquest tema, segons Bird i Gendron (2001) bàsicament per dues raons fonamentals. En primer lloc, difícilment es pot trobar una altra font impositiva que permeti obtenir les rendes necessàries per finançar les competències creixents dels nivells subcentrals. I, en segon lloc, hi ha experiències satisfactòries de funcionament d'un IVA subcentral, en especial al Canadà però també al Brasil.

Igualment, l'eliminació de les fronteres entre els estats membres de la Unió Europea des de l'any 1993, amb la creació del mercat únic, permet en certa mesura analitzar el problema de l'IVA europeu com a similar al d'un estat federal, on la imposició sobre el consum recau sobre els nivells subcentrals. En efecte, les operacions intracomunitàries tributen en destinació, de manera que els béns circulen lliurement entre els estats membres sense cap tipus de control fronterer. Per tant, en certa mesura, els estats membres es poden veure com nivells subcentrals de govern.

Tot això, juntament amb la importància creixent de l'IVA com a font recaptatòria, ha provocat que al llarg dels darrers anys trobem en la literatura acadèmica propostes interessants de configuració d'un impost tipus IVA en un context de poder normatiu per part dels nivells subcentrals.

A continuació, es destaquen els aspectes més rellevants de les tres propostes seleccionades.

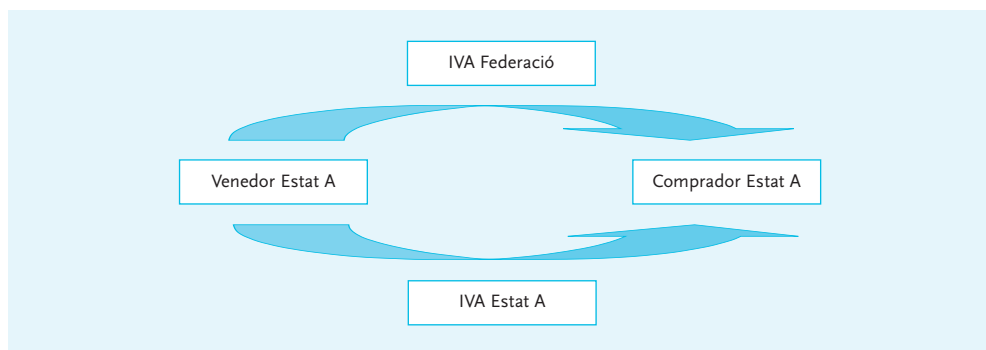
### 4.1. L'IVA compensatori (CVAT)

Prenent com a base una primera proposta de Varsano (1995) per al Brasil, McLure (2000) la reformula amb l'objectiu d'assignar poder tributari al nivell subcentral i planteja l'anome-

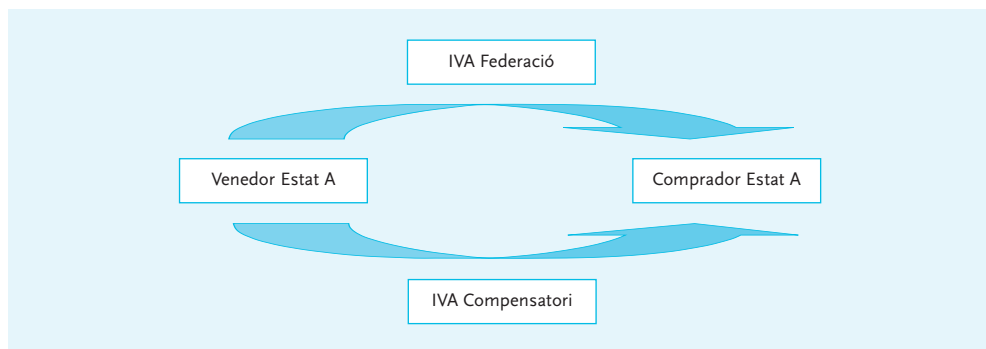
nat IVA compensatori (*Compensating Value Added Tax*, CVAT).<sup>35</sup> S'entén que ens trobem en un país federal on juntament amb l'IVA de la federació cada estat aplica el seu propi IVA.<sup>36</sup>

D'acord amb la proposta de McLure, en les operacions intraestatsals s'aplicarien conjuntament els dos IVA, el federal i l'estatal, mentre que en les operacions interestatsals s'aplicaria l'IVA federal i, en lloc de l'estatal, un altre IVA anomenat compensatori. Si suposem un país amb dos estats, A i B, el funcionament seria el següent:

Quan un subjecte passiu de l'impost fa una venda a un destinatari del mateix estat ( $A \rightarrow A$ ;  $B \rightarrow B$ ), i amb independència que el comprador sigui un altre empresari o un consumidor final,<sup>37</sup> el venedor aplica l'IVA federal i l'IVA estatal.



Quan la venda es fa a un destinatari d'un altre estat de la federació ( $A \rightarrow B$ ;  $B \rightarrow A$ ), el venedor aplica l'IVA federal i l'IVA compensatori.



35. A la proposta original de Varsano es preveu el mateix tipus per a tots els estats.

36. En aquest epígraf s'utilitza la terminologia pròpia d'un país federal i, per tant, el nivell central de govern és la federació, mentre que els nivells subcentrals són els estats.

37. En nombrosos països es permet que els petits empresaris o professionals no estiguin registrats a efectes de l'IVA i, per tant, el seu tractament es pot considerar similar al dels consumidors finals.

Quan la venda es fa a un destinatari d'un altre país (exportació), l'operació està exempta (tipus zero).

Per tant, en les operacions el venedor ha de saber on està situat el comprador: si és al mateix estat, aplica l'IVA estatal corresponent; si és en un altre estat, l'IVA compensatori.<sup>38</sup> L'IVA federal l'aplica en tots dos casos. I respecte de les exportacions, com és habitual, estan exemptes (s'aplica l'IVA en destinació).

D'aquesta manera, la federació i els estats tenen potestat per fixar lliurament el seu tipus impositiu.<sup>39</sup> Quan el destinatari de la venda està situat en un altre territori, llavors s'aplica l'IVA compensatori, el tipus impositiu del qual el fixa en principi el govern federal. Per tal d'evitar distorsions, el tipus compensatori podria estar al voltant del tipus mitjà dels estats i, igualment, el tipus de cada estat podria estar situat dins d'un interval fixat.<sup>40</sup> Cal tenir present que l'IVA compensatori serà l'impost final quan el comprador sigui consumidor final. La base imposable seria sempre la mateixa, però la diferència es donaria en el tipus impositiu que s'hi hauria d'aplicar.

La recaptació de l'impost federal correspondria a la federació, i cada estat es quedaria amb la recaptació del seu impost. La recaptació de l'impost compensatori s'hauria de distribuir entre els estats en funció de la part de les vendes interestatals que es facin a consumidors finals.<sup>41-42</sup> Tanmateix, per facilitar el funcionament de l'impost a les empreses, els subjectes passius haurien de poder compensar les quotes repercutides amb les quotes suportades, amb independència que aquestes siguin de l'IVA federal, de l'estatal o del compensatori.<sup>43</sup> Després ja s'encarregarien les administracions de distribuir-se la recaptació de l'IVA en funció del tipus d'IVA de què es tractés.

El CVAT redueix el risc de frau en el cas de les operacions interestatals, ja que si fingeix estar en un altre estat, en lloc de tributar a un 0% en l'impost estatal d'origen, es tributa al tipus compensatori. D'aquesta manera no es trenca la cadena de l'IVA estatal, ja que el seu lloc és ocupat per l'IVA compensatori.

---

38. McLure proposa que l'IVA compensatori s'apliqui sempre en el comerç electrònic directe dins d'un país, per la dificultat manifesta de conèixer on està geogràficament el comprador.

39. En el cas dels estats, la por a fomentar les compres transfrontereres de fet limita les possibles divergències en els tipus impositius estatals.

40. Si el tipus compensatori fos més petit que el tipus estatal es discriminaria els subjectes passius dels estats amb un tipus superior. Els consumidors finals podrien eludir el tipus més alt estatal mitjançant la realització de compres a distància a altres estats. En canvi, si el tipus compensatori fos més elevat que l'estatal es discriminaria el comerç interestatal.

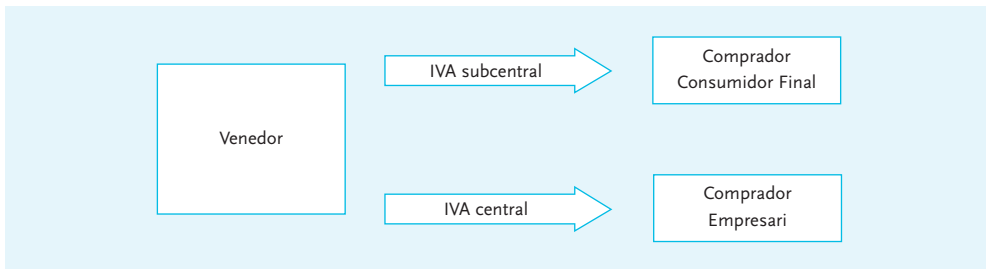
41. McLure suggereix com a possibilitat que els venedors identifiquin en les operacions interestatals si els compradors són consumidors finals o no (tot i que el tipus de l'IVA compensatori seria el mateix) per tal de conèixer l'IVA recaptat dels consumidors finals, que és el que s'hauria de distribuir entre els estats.

42. El volum de vendes a consumidors finals es podria estimar dividint la recaptació neta de l'impost estatal pel tipus impositiu estatal.

43. Una empresa pot tenir dret a la devolució de l'IVA compensatori i a la vegada haver d'ingressar quotes corresponents a l'IVA federal i estatal. Per exemple, si fa moltes adquisicions interestatals però les seves vendes són bàsicament intraestatals.

## 4.2. L'IVA integrat viable (VIVAT)

Pensant en el context de la Unió Europea com en un sistema alternatiu al règim inicialment transitori aplicable des de 1993, Keen i Smith (1996) proposen aplicar un esquema d'impost sobre el valor afegit que diferencia segons si les vendes es fan a consumidors finals o a altres empresaris, és a dir, segons si es fan en l'última fase o en una fase intermèdia de la cadena de producció i distribució de béns i serveis. Mentre que el tipus impositiu que recau sobre les vendes finals el fixaria lliurement cada nivell subcentral<sup>44</sup> i, per tant, podria ser diferent segons els estats, el tipus impositiu per aplicar sobre les vendes intermèdies hauria de ser fixat pel nivell central.<sup>45</sup> Per evitar distorsions, es podrien fixar intervals per als tipus impositius.<sup>46</sup> Quan la venda es fa a un destinatari d'un altre país (exportació), l'operació està exempta (tipus zero).



Keen i Smith anomenen aquest esquema IVA integrat viable (*viable integrated VAT*, VIVAT). Segons els autors, l'estructura d'aquesta proposta és equivalent a parlar d'un IVA federal comú, que grava les vendes intermèdies a un mateix tipus impositiu, combinat amb uns impostos estatals sobre les vendes minoristes els tipus dels quals són fixats per cada estat. La recaptació final obtinguda per cada estat només dependria del tipus impositiu fixat per l'estat respectiu. Certament, el tipus comú aplicable a les vendes intermèdies incideix en el moment en què es recapta l'impost, però no en la seva quantia final. De fet, l'impost en la fases intermèdies es pot veure com una retenció en la font que assegura que part de la recaptació s'obté abans de la fase minorista. Així, s'evita el problema ja comentat dels impostos minoristes, en què tota la recaptació s'obté en la fase més difícil de controlar.

D'aquesta manera s'assoleix l'aplicació de l'IVA en destinació combinada amb el respecte a l'autonomia tributària, ja que l'impost final depèn únicament del tipus aplicat en aquesta fase.

44. Cada estat membre en la proposta original pensada per al cas de la Unió Europea.

45. En el cas de la UE, per tant, per la mateixa comunitat i en un país federal, per la federació.

46. Tanmateix, l'existència de tipus reduïts per a alguns béns i serveis en alguns estats membres de la UE però que en altres estats tributen al tipus general podria ocasionar més distorsions (Baldwin, 1996).

Si en el CAVT, el venedor aplica un IVA diferent segons si el comprador és en el mateix estat o en un altre estat de la federació, amb el VIVAT el venedor ha de diferenciar segons si el comprador és un altre empresari subjecte passiu de l'impost o un consumidor final:

- Si el comprador és un consumidor final, l'IVA que s'aplica és el de l'estat del venedor.
- Si el comprador és un altre subjecte passiu de l'impost, tant si és al mateix estat o en un altre estat de la federació, s'aplica l'IVA de la federació.
- Finalment, si el comprador és fora de la federació, l'operació està exempta d'IVA (tipus zero).

Per tant, amb uns sistema VIVAT la diferenciació no es basa en consideracions geogràfiques, fet que permet assolir l'anomenada simetria en el compliment, és a dir, que les operacions intraestatals i interestatals rebin el mateix tractament, aspecte que per a Keen i Smith és cada vegada més rellevant.<sup>47</sup> Amb el VIVAT, la diferenciació es basa segons si l'adquirent és subjecte passiu de l'impost o no, tal com de fet ja es fa en l'actualitat en l'IVA europeu en les adquisicions intracomunitàries i es preveu també en les normes especials de localització de les vendes per correu electrònic.<sup>48</sup> Tanmateix, la necessitat d'identificar sempre el comprador sens dubte provocaria un augment en els costos de gestió de l'impost, aspecte que reconeixen també Keen i Smith (2000).

Finalment, caldria fixar algun sistema de compensació per tal d'assegurar que l'IVA recaptat en les fases intermèdies s'assignés d'acord amb el principi de tributació en destinació. Configurar aquest sistema és molt important, però cal pensar que amb el VIVAT, a diferència del que passaria amb un IVA europeu configurat segons el principi de tributació en origen, la quantia per compensar entre països seria més petita, perquè la part corresponent a valor afegit en la fase minorista ja l'obté directament cada país.

En definitiva, el VIVAT permet mantenir una important autonomia per part dels països, un sistema de tractament no discriminatori segons la ubicació geogràfica de l'adquirent i no trencar la cadena de l'IVA en les operacions intracomunitàries.

### 4.3. L'IVA dual

L'expressió IVA dual fa menció a l'aplicació simultània de dos impostos tipus IVA, un per part del nivell central de govern i un altre per part dels nivells subcentrals. Aquesta és la proposta que defensen Bird i Bendron (1998; 2000), que prenen com a referència l'experiència canadenca de la província del Quebec. Per tant, ens remetem en l'epígraf o,

47. Vegeu Keen i Smith (2000), pàg. 744-745.

48. El venedor ha de comprovar la condició d'empresari del comprador situat en un altre estat membre, per tal de saber quin IVA ha d'aplicar.

en què s'ha explicat com funciona dins de l'estudi conjunt de la imposició sobre el consum al Canadà. Breument volem destacar-ne el següent:

- Que els nivells subcentrals tenen plena llibertat per fixar el tipus impositiu del seu IVA. La Federació regula només el seu tipus impositiu i no cap altre.
- Que l'aplicació conjunta amb l'IVA federal permet controlar millor les operacions intraprovincials.
- I que, a diferència de les dues altres propostes teòriques, l'IVA dual s'aplica amb èxit al Quebec des de fa més d'una dècada.

## 4.4. Comparació de les propostes

Les tres propostes analitzades tenen característiques similars, a la vegada que s'hi observen diferències importants. Cal tenir present que cadascuna està pensada per a situacions diferents i, per tant, segons les característiques de cada país es pot considerar millor una opció o una altra. En el quadre 5, es resumeixen breument les característiques de cada proposta, prenent com a referència uns criteris de valoració.

Quadre 5

Comparació CVAT, VIVAT i IVA dual			
	CVAT	VIVAT	IVA dual
Autonomia	Parcial	Parcial	Total
Costos d'administració	Mitjans	Elevats	Baixos
Simetria en el tractament	No	Sí	No
Identificació de l'estat de destinació	Sí	No	No
Diferenciació segons el tipus de comprador	No	Sí	No, només residents o no
Capacitat d'administració tributària	Baixa	Alta	Alta
Sistema de compensació	Sí	Sí	No

Font: Bird i Gendron (2000) i elaboració pròpia.

## 5

# Alternatives de configuració de la cessió de l'IVA amb capacitat normativa

## 5.1. Justificació de la cessió de capacitat normativa en l'IVA

L'impost sobre el valor afegit és una de les tres figures tributàries més importants a Espanya en termes de recaptació, juntament amb les cotitzacions socials i l'impost sobre la renda de les persones físiques. Actualment, segons dades de l'OCDE, representa al voltant d'un 17% del total d'ingressos tributaris del conjunt d'administracions públiques, i té tendència a augmentar el seu pes relatiu. A més, si ho comparem amb el pes que l'IVA té en el conjunt de països de la Unió Europea (15), el 19%, i tenim en compte que el tipus impositiu general mitjà actual dins la UE (25) és del 20%, s'observa que la importància de l'IVA com a font tributària encara pot ser més gran a Espanya en un futur.

Sobre el conjunt d'ingressos no financers de les CA la participació actual del 35% en l'IVA se situa al voltant d'un 18%, que a Catalunya arriba al 20%. Juntament amb l'IRPF són les dues fonts impositives més importants per a les CA. Per tant, podem dir que es tracta d'un impost molt important tant per a l'Estat com per al conjunt de les CA.

Aquesta situació porta a plantejar-se si, amb l'objectiu de millorar la coresponsabilitat fiscal de les CA, no es podria atorgar a les autonomies espanyoles capacitat normativa en l'IVA. En aquest sentit, cal tenir present que, donades les actuals responsabilitats de despesa de les CA, només hi ha dues figures impositives que per la seva importància recaptatòria poden tenir un paper rellevant en l'assignació de més responsabilitat fiscal: l'IRPF i l'IVA.

Gimeno (1996) defensa la utilització de la imposició sobre el consum com a instrument de coresponsabilitat fiscal de les CA per sis raons:

1. Adequació al principi territorial del benefici, perquè recau sobre les persones, residents o no, que consumeixen béns i utilitzen serveis en el territori corresponent.
2. Bases àmplies i gran potencial recaptatori.
3. Distribució més equilibrada entre comunitats del consum que de la renda.
4. Percepció per part dels ciutadans de l'impost autonòmic.
5. Menys rebuig per part dels contribuents que en l'IRPF.
6. Flexibilitat més gran del conjunt del sistema de finançament autonòmic.

Sevilla (1997) afirma que si l'IVA no és compartit amb les CA, aquestes quedaran privades d'un instrument financer molt potent i, a la vegada, de la possibilitat de generar diferents patrons de distribució de la càrrega tributària.

Per la seva banda, Bird i Gendron (2001), com ja hem comentat abans, assenyalen dues raons importants per les quals cal replantejar la possibilitat d'un IVA subcentral, davant de l'opinió fins fa poc majoritària en la literatura acadèmica de deixar l'IVA al nivell central de govern:

1. Els països tenen poques altres opcions de fonts tributàries importants suficients per finançar les responsabilitats rellevants de despesa que han estat descentralitzades, si es vol assolir un comportament fiscalment responsable dels nivells subcentrals.
2. L'IVA subnacional ha estat funcionant amb èxit durant més d'una dècada al Canadà.

Per tant, trobem opinions en la literatura que defensen l'atribució de competència normativa als governs subcentrals en el camp de la imposició general sobre el consum. És a dir, la cessió de capacitat normativa en l'IVA té una justificació teòrica. Tanmateix, des de la perspectiva de la situació actual espanyola crec que és necessari tenir en compte dues qüestions fonamentals:

- En primer lloc, que l'altra font impositiva important a més de l'IVA, l'IRPF, ja ha estat cedida a les comunitats amb un cert poder normatiu. I cal interrogar-se si per aquesta altra via és possible avançar en el camp de la coresponsabilitat fiscal. En aquest sentit, tot i que no és l'objectiu d'aquest treball, creiem que clarament es pot manifestar que la de l'IRPF és una via encara no prou explotada. No trobem cap argument important per impedir tant que augmenti la participació en la recaptació (fins al 50% previst o més enllà) com que el poder normatiu de les CA sigui més ampli (per exemple, modificar els mínims personal i familiar). Tanmateix, l'experiència en el camp de l'IRPF des de l'any 1997 demostra que la manera com es fa l'atribució de poder normatiu és molt important de cara a millorar la coresponsabilitat fiscal. En altres paraules, cal fer-ho de manera que aquesta coresponsabilitat es vegi millor, fomentant que els governs autonòmics hagin de prendre decisions expressives en aquest camp, a fi d'evitar comportaments principalment passius. En qualsevol cas, tot i poder-se explotar més la via de l'IRPF, el dubte que es planteja és si n'hi haurà prou per satisfer les necessitats financeres clarament creixents de les CA.
- I, en segon lloc, que la utilització de la imposició general sobre el consum, es faci com es faci, significa necessàriament costos de gestió i de compliment més elevats, sens dubte més grans que els que es derivarien d'explotar més l'ús de l'IRPF. Per tant, qualsevol canvi que es faci per assignar poder normatiu a les CA en la imposició general sobre el consum, s'ha de configurar de manera que el ciutadà pugui percebre l'augment de poder tributari per part de les autonomies, de forma que, certa-

ment, representi una millora en la coresponsabilitat fiscal. Només així es pot justificar la complexitat més gran que representa cedir poder normatiu en l'IVA.

Una vegada fetes aquestes matisacions, a continuació, s'expliquen tres maneres alternatives de configurar la cessió de l'IVA amb capacitat normativa.

## 5.2. Cessió de capacitat normativa d'acord amb una interpretació literal del nou Estatut

### 5.2.1. *Comentaris previs*

La disposició addicional onzena de l'Estatut aprovat a les Corts Generals estableix el següent:

“En el marc de les competències i de la normativa de la Unió Europea, l'Administració General de l'Estat ha de cedir competències normatives sobre l'impost sobre el valor afegit en les operacions efectuades en fase detallista als destinataris de les quals no tinguin la condició d'empresaris o professionals, i en la tributació en fase detallista dels productes gravats pels impostos especials de fabricació.”

Per tant, en el camp de la imposició general sobre el consum, el nou Estatut preveu que l'Estat cedirà competències normatives en l'IVA, sense concretar quines, respecte de les operacions realitzades en fase minorista, sempre que els destinataris de dites operacions no tinguin la condició d'empresaris o professionals. I tot això, en el marc de les competències i de la normativa de la Unió Europea.

El redactat, com és normal en un estatut d'autonomia, no s'encarrega d'especificar cap dels elements de l'impost sobre els quals es pot cedir capacitat normativa ni com es pot produir la cessió, però sí que els limita:

- a un tipus d'operacions, les realitzades en fase minorista;
- i, només quan siguin fetes per certs compradors, els consumidors finals.

D'aquesta manera, sembla que la intenció del legislador és cedir competències només respecte del consum que en el territori de cada autonomia facin els consumidors finals, tot i que veurem que caldrà concretar-ho.

Un altre tema que cal aclarir és quin és el valor afegit cedit a les comunitats autònomes, aspecte sobre el qual el nou Estatut no es pronuncia específicament ni en l'anterior disposició addicional onzena ni en els articles 202 i 203 que tracten sobre els recursos de la Generalitat i les competències financeres, respectivament. En aquest sentit, es poden donar dues interpretacions contraposades de quin és l'import cedit de l'IVA en

fase minorista. Una primera, més literal, portaria a considerar que la cessió és exclusivament del valor afegit en la fase minorista, és a dir, en la darrera fase de distribució dels béns i serveis, i no el valor afegit en les fases anteriors. Una segona interpretació, contràriament, portaria a defensar que la cessió és sobre la totalitat del valor afegit, és a dir, la totalitat de la càrrega tributària. Per tant, és important definir bé què es considera cedit.

Aquest debat ja s'ha produït a l'hora d'analitzar la LOFCA i, en concret, l'article 11.e) que assenyalava com a cedible a les CA "la imposició general sobre les vendes en la seva fase minorista". Així, per a la *Comisión para el Estudio y Propuesta de un Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas* (2002), que va redactar l'informe sobre el finançament autonòmic que va servir de base per al sistema actual, la LOFCA es vol referir només a les quanties recaptades en la fase minorista i no a la recaptació total de l'impost.<sup>49</sup> En canvi, per als autors de *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas* (1995), realitzat pel grup d'estudi constituït el 1994 per estudiar el finançament autonòmic, la interpretació més raonable és la segona i, per tant, la cessió es faria sobre la totalitat del preu de venda que el consumidor final paga pel bé o servei gravat.<sup>50</sup> García i Herrera (2001) afirmen que totes dues interpretacions es podrien mantenir, però que des de la perspectiva del finançament autonòmic, té més sentit interpretar que l'objecte de la cessió és l'impost general que grava el consum en una comunitat autònoma i que, en conseqüència, la referència a la fase minorista només es fa per poder localitzar el consum en el territori concret de cada comunitat, per tal d'impedir la translació de la càrrega tributària a altres CA.

En aquest treball es considera més apropiat que la cessió faci referència a la totalitat de l'impost pagat pel consumidor final i, per tant, tenint en compte el valor afegit en totes les fases de producció i distribució dels béns i serveis, i no només el de la darrera fase. Per la seva pròpia naturalesa, l'impost recau en la seva totalitat sobre el consumidor final, amb independència de com s'hagi afegit el valor en les diferents fases de producció i distribució dels béns o serveis. Així doncs, l'IVA seria un impost compartit. La recaptació de les CA dependria del grau de consum en el seu territori i, per tant, seria independent de com s'hagués generat el valor gravat. Que part de la recaptació s'obtingui amb anterioritat a la fase minorista és una característica de l'IVA, sens dubte important en termes del funcionament administratiu de l'impost, però que no incideix en la naturalesa econòmica de l'impost. L'impost recau només sobre el consumidor final i, per tant, sembla lògic que una CA pugui quedar-se part de la recaptació obtinguda en l'IVA que es deriva del consum fet en el seu territori. A més, en consonància amb la naturalesa de l'IVA, la cessió parcial de tot el valor afegit en cap cas significaria exportar càrrega tributària a altres CA. Per això, cal entendre la referència a la fase minorista com un element necessari per poder situar el consum en un territori, però sense conseqüències sobre la part del valor afegit cedit.

49. Pàg. 37 i 38.

50. Pàg. 136.

Respecte a l'abast de la capacitat normativa, i deixant al marge els aspectes relacionats amb la gestió i l'administració de l'impost, sembla raonable que la capacitat es limiti a modificar els tipus impositius. Qualsevol altra alternativa (exempcions, base imposable, etc.) generaria sens dubte una complexitat més gran i, per tant, costos més grans de compliment i d'administració de l'impost, sense que la millora en termes de responsabilitat fiscal ho justifiqui. A més, no podem oblidar que es tracta d'un impost harmonitzat. En definitiva, les CA tindrien poder per modificar el tipus impositiu, un element prou visible per significar un augment important en la coresponsabilitat fiscal de les autonomies, sempre que es configuri oportunament.

Finalment, l'Estatut especifica que qualsevol possible cessió s'haurà de fer en el marc de les competències i de la normativa de la Unió Europea. Per tant, es remarca la necessitat que la cessió encaixi legalment amb la normativa comunitària de l'IVA. Com ja hem comentat anteriorment, en l'epígraf o, aquest és sens dubte un aspecte clau que cal tenir ben present. Tanmateix, aquest aspecte legal, previ podríem dir, va més enllà de l'objectiu d'aquest estudi, en què, per tant, a continuació, s'analitzen diferents maneres de configurar la cessió de capacitat normativa a les CA sense considerar en cap cas l'encaix dins la normativa comunitària.

### 5.2.2. Configuració de l'impost

#### *Definició de fase minorista*

Per configurar la cessió de competència normativa d'acord amb la redacció literal del nou Estatut s'han de considerar dos aspectes que cal regular:

- En primer lloc, el concepte d'operacions realitzades en fase minorista.
- I, en segon lloc, la identificació dels compradors subjectes passius de l'impost, per tal de saber qui són els consumidors finals.

Ja hem dit, però, que sembla lògic que l'objectiu del legislador és cedir competència només respecte del consum fet a Catalunya, i per això es parla de fase minorista i de compradors que *no tinguin la condició d'empresaris o professionals*. Ara bé, es podria dir que el segon element (la identificació dels compradors) porta implícit el primer. Certament, si el comprador no és subjecte passiu de l'impost, llavors es pot considerar que és un consumidor final i sempre que aquest comprador adquireix un bé o servei, implícitament ens trobem en la fase minorista. La teoria ens diu que una operació es qualifica com a minorista quan el comprador sigui un consumidor final (Beltran, 1992). En conseqüència, s'entén que amb la identificació del comprador es coneixen tots dos conceptes: que no és empresari o professional subjecte passiu de l'impost i que l'operació es fa en fase minorista.

García i Herrera (2001) anomenen *objectiva* aquesta manera d'identificar la fase minorista d'acord amb la naturalesa de l'operació gravada. Tanmateix, en la literatura també trobem una altra manera d'identificar la fase minorista: l'anomenada forma *subjectiva*. En aquest

cas, es pren com a criteri que el venedor faci la major part de les seves vendes a consumidors finals (Beltran, 1992). L'avantatge del criteri subjectiu rau en el fet que és més senzill d'aplicar, però presenta l'inconvenient que és menys precís i, per tant, és més distorsionador. Així, la forma subjectiva significaria, per exemple, que un majorista que també vengués productes directament a consumidors finals, no seria considerat minorista i aquestes vendes no tribuarien d'acord amb el tipus impositiu que hagués fixat la comunitat autònoma. En canvi, amb la forma objectiva i la identificació de l'adquirent, aquestes vendes serien gravades per la comunitat autònoma corresponent i, a la vegada, el tipus autonòmic no incidiria sobre vendes pròpiament majoristes. Així, la identificació de l'adquirent permetria gravar cada operació segons la seva veritable naturalesa i no causaria distorsions.

En conseqüència, d'acord amb el criteri objectiu, els compradors subjectes passius de l'impost haurien d'identificar-se a efectes de l'IVA per tal que el venedor no apliqués el tipus autonòmic. Aquest fet és propi de la imposició minorista i pot significar costos de gestió i de compliment més grans. Tanmateix, cal tenir present que en l'IVA actual els subjectes passius necessiten les factures corresponents a les seves compres per poder deduir-se les quotes suportades i, per tant, els compradors també s'han d'identificar amb el seu NIF.

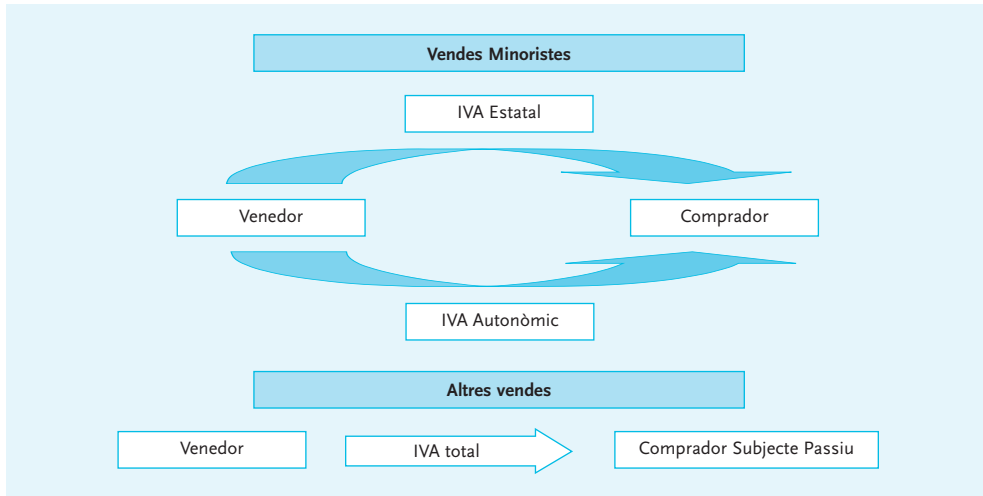
### *Tipus impositiu*

Una vegada delimitat el concepte de fase minorista, el pas següent consisteix a determinar el tipus impositiu que cal aplicar i quina és la capacitat normativa de les CA. Com hem dit abans, la capacitat normativa se centraria en la modificació del tipus impositiu<sup>51</sup> i, en aquest sentit, cal tenir present que es poden configurar alternatives diferents. Com que està previst que la participació de les CA en l'IVA passi a ser del 50%, la possibilitat més lògica seria dividir per a les vendes minoristes el tipus general actual del 16% en dos tipus impositius iguals, un tipus estatal del 8% i un tipus autonòmic del 8%. Cada comunitat autònoma seria competent per incrementar el tipus autonòmic. Per tant, el tipus autonòmic del 8% seria un tipus impositiu mínim, ja que d'acord amb la Sisena Directiva, el tipus general no pot ser inferior al 15%. Les CA tindrien poder normatiu per apujar el seu tipus, però amb un límit per evitar que diferències massa grans puguin generar distorsions fortes.<sup>52</sup> Aquest desdoblament del tipus impositiu es produiria només per a les operacions en fase minorista, és a dir, quan l'adquirent fos consumidor final de l'impost. D'aquesta manera, el comprador podria percebre millor a quins nivells de govern paga l'impost, fet que és majoritàriament desconegut en l'actualitat amb el sistema de participació de les CA en l'IVA.

Per tant, els subjectes passius de l'impost en les seves vendes a consumidors finals repercutirien l'IVA de l'Estat i l'autonòmic. Per exemple, un botiga de mobles de la Garriga que

51. Res impedeix que la capacitat per modificar el tipus de gravamen es doni també respecte dels tipus reduït i superreduït de l'IVA espanyol, però per simplicitat en l'exposició i perquè és el tipus més freqüent (el 74% sobre el total d'operacions el 2003), a continuació fem menció només del tipus general de l'IVA.

52. Per exemple, un fort creixement de les compres de residents d'una regió en una altra, el que es coneix com a compres transfrontereres.



ven un sofà valorat en 1.000 € a una matrimoni de Barcelona. L'IVA que hauria de repercutir el venedor seria de 80 € en concepte de l'IVA estatal i d'uns altres 80 € en concepte d'IVA autonòmic. En canvi, si ven una taula de despatx a un economista subjecte passiu de l'impost, l'IVA total que hauria de repercutir seria només del 16% sense necessitat de diferenciar. Per tal que això fos així, l'economista hauria d'haver donat al venedor el seu NIF a efectes de l'IVA acreditatiu de la seva condició de subjecte passiu de l'impost.

En aquest exemple queda clar que el possible tipus autonòmic per aplicar seria el català, però sovint això podria ser més complicat. Per exemple, si l'empresa de mobles té botigues en diferents CA o si els mobles es transporten des d'una botiga cap a la residència d'un consumidor final situat en una altra comunitat. En definitiva, caldrà regular molt bé el tipus impositiu de quina comunitat autònoma s'ha d'aplicar per tal d'evitar distorsions. Per això, les normes de localització del fet imposable adquireixen gran importància. Aquestes normes ja existeixen en l'actualitat, però tindran més importància en la mesura que el fet de conèixer on es considera realitzat el fet imposable determini el tipus impositiu regional que s'ha d'aplicar en les vendes minoristes.

En el moment en què una CA augmenti el seu tipus impositiu, no obstant això, es pot donar un cert incentiu al frau. En efecte, els consumidors finals d'aquelles CA que utilitzessin el NIF d'un subjecte passiu suportarien el tipus general total (16%, sense diferenciar entre tipus estatal i tipus autonòmic), per tant, inferior a la suma del tipus estatal i el tipus autonòmic corresponent. Ara bé, en aquest cas, el manteniment de la cadena de l'IVA i el control habitual per assegurar l'aplicació correcta de les deduccions de les quotes suportades facilitaria, a la vegada, detectar aquestes possibles situacions de frau. Per tant, la identificació del comprador no hauria de generar el problema que a la pràctica es dona en el cas dels impostos minoristes sobre les vendes.

En resum, en les vendes minoristes hi hauria dos tipus impositius, l'estatal i l'autonòmic corresponent, mentre que en les altres vendes hi hauria un únic tipus total.

## *Liquidació i distribució de la recaptació*

L'empresari subjecte passiu de l'impost que realitzi vendes a consumidors finals en la seva declaració haurà d'especificar dins de les quotes d'IVA repercutides quina és la part estatal i quina és la part de les diferents CA. Sobre aquestes quotes repercutides, el subjecte passiu es podria deduir, com fins ara, les quotes suportades, sense diferenciar entre quotes estatals i autonòmiques. El resultat seria l'IVA total per liquidar.

Tanmateix, d'aquesta manera només es podria conèixer la recaptació corresponent a cada comunitat autònoma respecte del valor afegit a la fase minorista, però en cap cas la corresponent al valor afegit en les fases prèvies. Ja hem comentat, però, que això no tindria gaire sentit i que sembla més lògic que cada territori capti en funció del consum final fet en el seu territori, amb independència de com s'afegeixi valor en les fases de la cadena de producció i distribució. Això ens porta a haver de fixar un sistema de repartiment de la recaptació entre l'Estat i les diferents CA.

Un possible sistema seria a partir de dades agregades de consum fet en cada regió, segons les estadístiques de l'Institut Nacional d'Estadística (INE). D'aquesta manera es coneixeria el consum de cada territori i la recaptació es distribuiria segons aquest volum i el tipus impositiu fixat per cada comunitat. Ara bé, aquest sistema pot trencar una mica el lligam entre tipus impositiu autonòmic i recaptació real, ja que realment la recaptació dependrà en un grau elevat de dades estadístiques i no de dades fiscals. Per aquest motiu, una alternativa millor seria aprofitar les dades subministrades pels subjectes passius de l'impost per tal de conèixer el volum de les operacions minoristes (bases imposables) en cada comunitat.<sup>53</sup> Aquesta informació, que fins ara no s'exigeix, hauria de ser subministrada en la declaració de resum anual i, per tant, pot significar l'augment dels costos de compliment. Ara bé, cal pensar que això afectaria especialment els subjectes passius que realitzin vendes minoristes en diverses CA, per tant, empreses més grans que disposen de més mitjans administratius.

Amb aquest darrer sistema no caldria, per raons de simplicitat, que els subjectes passius especifiquessin en les seves declaracions trimestrals o mensuals la quota repercutida corresponent a cada comunitat. N'hi hauria prou a donar la informació sobre les bases en la declaració de resum anual.<sup>54</sup> Ara bé, això no significa que en les seves factures de vendes, o en el seu cas tiquets de venda, no s'hagués de distingir entre el tipus estatal i el tipus autonòmic corresponent. És molt important, si realment es vol guanyar en responsabilitat tributària de les CA, que el ciutadà percebi clarament que paga dos tipus diferents, un per a cada nivell de govern i que la seva comunitat autònoma té un tipus impositiu propi, modificat o no. En cap cas es tracta d'un tema secundari, perquè cal recordar novament que la complexitat que en major o menor mesura pot representar l'atribució de poder normatiu a les CA en l'IVA, només té sentit si serveix realment per

53. Dividir les quotes autonòmiques pel tipus respectiu autonòmic seria una altra manera de conèixer aquesta informació.

54. Les CA primer rebrien uns pagaments a compte, com és habitual, i després es practicarien les regularitzacions corresponents.

augmentar la coresponsabilitat fiscal de les CA i la percepció del ciutadà que l'impost pagat depèn de la seva regió i li correspon.

Un últim aspecte per destacar es deriva de la necessitat de poder controlar la certesa de les declaracions dels subjectes passius sobre les diferents comunitats autònomes on han operat. Aquest aspecte és rellevant a fi d'evitar, per exemple, que empreses situades en diversos territoris es puguin aprofitar de les diferències de tipus, repercutint al client minorista en cada cas l'IVA apropiat al lloc de realització del fet imposable, però declarant, en canvi, un volum de vendes més elevat en les comunitats amb tipus més baixos per quedar-se la diferència. En aquest sentit, les actuacions de control del compliment de l'impost també hauran de tenir en compte aquest fet.

En resum, aquesta opció està en la línia del VIVAT proposat per Keen i Smith, però amb la diferència que hi hauria un IVA estatal comú a més del tipus impositiu de cada autonomia. El tipus total que s'aplicaria en les vendes no minoristes tindria el paper d'una retenció a compte dels dos tipus minoristes, l'estatal i l'autonòmic.

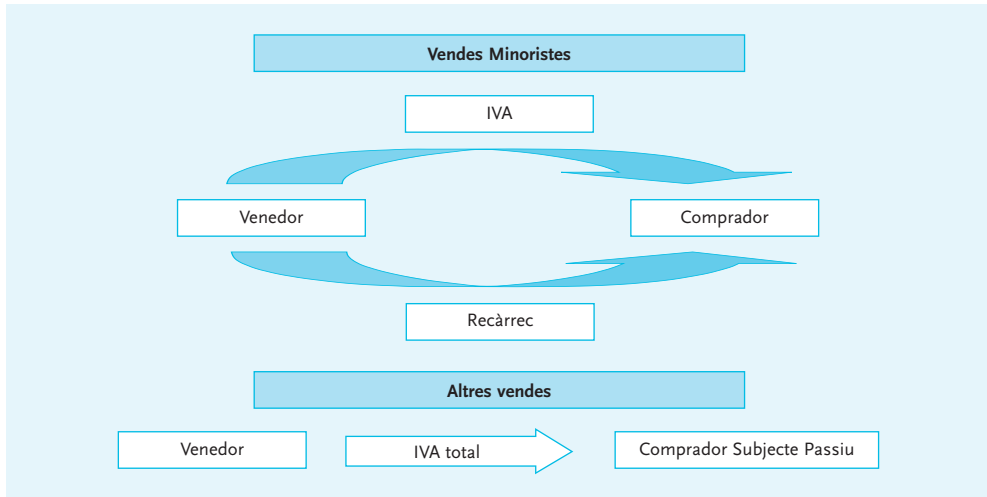
### **5.3. Creació d'un recàrrec autonòmic sobre les vendes minoristes**

Una altra manera de donar capacitat normativa a les CA en la imposició general sobre el consum és mitjançant l'aplicació d'un recàrrec minorista fixat per cada comunitat autònoma. D'acord amb aquesta alternativa, cada comunitat tindria la potestat d'establir o no un recàrrec i l'import d'aquest recàrrec, tot i que per evitar possibles distorsions aquest recàrrec podria estar limitat fins a un màxim.

El recàrrec només s'aplicaria a les vendes minoristes, fet que ens porta com en el cas anterior a haver de definir la fase minorista. En aquest sentit, novament ens sembla que la millor manera seria a través de la identificació del comprador, de manera que el recàrrec només s'apliqués als consumidors finals. Per tant, els comentaris fets sobre com funcionaria el sistema anterior es poden aplicar aquí.

Un aspecte diferent seria com es distribueix la recaptació entre Estat i CA. El criteri probablement més raonable seria que la recaptació de l'IVA es distribuís entre nivells de govern d'acord amb les dades estadístiques de consum, mentre que la recaptació addicional procedent del recàrrec s'assignés directament a cada regió d'acord amb les dades fiscals declarades. Això significaria que els venedors minoristes haurien d'especificar en les seves declaracions, ja sigui en una declaració separada a la de l'IVA, ja sigui en la mateixa declaració de l'IVA però de manera diferenciada, l'import repercutit pel recàrrec segons les comunitats autònomes respectives.

El recàrrec hauria d'aparèixer en les factures o tiquets de compra de manera específica i diferenciada respecte de la quota de l'IVA. Tot i que basant-nos en la simplicitat sembla que seria millor que les CA poguessin aplicar un únic recàrrec sobre tots els béns i serveis consumits dins del seu territori, aquest fet segurament en dificultaria l'ús pel cost



polític que podria tenir aplicat un recàrrec sobre béns que en general són considerats bàsics. Per aquest motiu, hi hauria la possibilitat de limitar el recàrrec només als béns i serveis que tributen al tipus general de l'IVA, o bé, segurament millor encara, permetre que per a les operacions que tributen als tipus reduït i superreduït, el recàrrec autonòmic fos diferent. Les operacions exemptes no estarien gravades pel recàrrec.

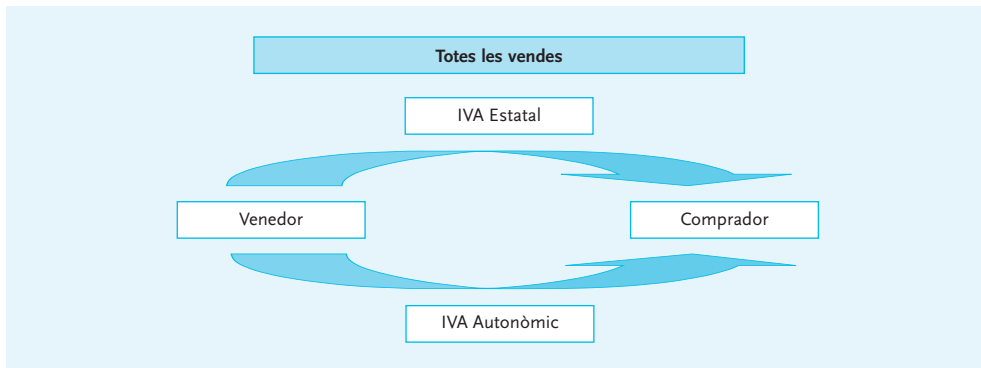
## 5.4. Creació d'un IVA autonòmic aplicable juntament amb l'IVA de l'Estat

Aquesta darrera alternativa aniria en la línia del que succeeix al Quebec. En conseqüència, juntament amb l'IVA de l'Estat, s'aplicaria l'IVA de cada comunitat autònoma.

A diferència de les dues propostes anteriors, en aquest cas els subjectes passius de l'impost haurien de repercutir sempre tots dos impostos, amb independència que el comprador sigui o no consumidor final de l'impost. L'impost estatal s'aplicaria tant en les operacions intrarregionals com en les interregionals, mentre que l'impost autonòmic només s'aplicaria en les operacions intrarregionals. En les operacions entre CA, l'IVA regional d'origen no s'aplicaria (l'operació estaria exempta), i hauria de tributar segons l'IVA de la regió de destinació, d'acord amb el criteri de gravar l'operació en funció del lloc on es fa el consum. Altre cop, les normes de localització del fet imposable serien molt importants.

La normativa de l'IVA autonòmic coincidiria amb la de l'IVA de l'Estat, excepte en el tipus de gravamen, que cada comunitat fixaria dins d'un interval. Per tant, estaria totalment harmonitzat i el poder tributari de les CA es limitaria al tipus impositiu.

Els subjectes passius de l'IVA haurien de repercutir tots dos impostos de manera separada, i haurien d'especificar l'aplicació de dos tipus de gravamen i el càlcul de dues quotes.



Quadre 6

Comparació estatut, recàrrec minorista i IVA dual			
	Estatut	Recàrrec	IVA Dual
Grau d'autonomia	Elevat	Limitat	Elevat
Costos d'administració	Elevats	Elevats	Mitjans
Distribució de la recaptació entre Estat i CA	No automàtica Dades fiscals	Automàtica només el recàrrec. La resta, dades de consum	Automàtica
Dificultats de control	Gran	Gran	Normal
Diferenciació segons comprador	Sí	Sí	No, només residents o no

Font: elaboració pròpia.

L'avantatge més clar d'aquesta alternativa, respecte de les dues anteriors, és que no caldria identificar el comprador. Recordem que això es propi de la imposició minorista i comporta costos de gestió i de compliment més grans.

## 5.5. Comparació de les alternatives i aspectes conjunts per considerar

Al quadre 6 es mostra de manera esquemàtica una valoració dels aspectes més rellevants de cadascuna de les tres alternatives que s'han plantejat.

Per acabar, voldríem comentar breument alguns aspectes rellevants comuns per a les tres alternatives que s'escapen de l'objectiu d'aquest estudi, però que caldria tenir presents:

En tots tres casos els comentaris se centren en el que seria el funcionament del règim general de l'IVA, sense entrar a analitzar els efectes que les propostes tindrien sobre els règims especials de l'IVA espanyol comentats en l'epígraf o. Respecte d'això, però, pensem que seria un bon moment per replantejar-se el funcionament o l'existència mateix

d'alguns d'aquests règims, en especial, el simplificat i el del recàrrec d'equivalència. Caldrà fer un estudi en profunditat per saber si amb els avenços tècnics actuals i amb els canvis que ha sofert el sector de la distribució en els darrers anys té sentit mantenir els dos règims esmentats. L'establiment d'un règim de franquícia per als petits operadors seria una alternativa que caldria estudiar.

No ha estat tractat el tema de l'administració de l'impost en cap dels casos. En tots tres, creiem que la millor opció seria que una única Administració tributària tingués competència per dur a terme aquesta tasca. Els costos de gestió i del compliment encara serien més grans. Ara bé, això no significa que ho hagués de fer l'Agència Tributària com fins ara, perquè en qualsevol cas s'hauria d'organitzar de tal manera que l'Administració tributària competent tingués uns incentius clars per controlar les quotes autonòmiques. És un aspecte rellevant que cal tenir en compte.

Un tema que sempre preocupa en la descentralització de la imposició sobre les vendes és el de les anomenades compres transfrontereres. Aquests tipus de compres sempre es poden produir, però un element determinant de la seva importància és el de la distància geogràfica. En un país amb les dimensions del Canadà lògicament no té gaire rellevància, però en un país amb les dimensions d'Espanya, on algunes autonomies uniprovincials estan envoltades per altres regions, sí que podria tenir més importància. Per aquesta raó, en totes tres propostes es parla de fixar intervals dins dels quals les CA poguessin determinar els seus tipus. En qualsevol cas, com ja passa en l'IVA comunitari, caldria fixar algun règim especial per als mitjans de transport nous.

En les propostes no es tenen en compte les distorsions que ocasionen les exempcions de l'impost i que obliguen a aplicar la regla de la prorrata als subjectes passius que, pel fet que fan operacions exemptes, perden el dret a deduir-se tot l'IVA suportat o una part. Això significa que, en aquests casos l'IVA deixa de ser totalment neutral i que part de l'impost recau abans de la fase minorista i sobre consumidors que no són els finals.

## 6

# Conclusions

La cessió de poder normatiu a les CA en l'IVA representa, sens dubte, una complexitat més gran en el funcionament de l'impost i, per tant, en els costos de gestió i de compliment. Per això, qualsevol canvi que es faci per la via de l'IVA s'ha de configurar de manera que representi una millora clara en la coresponsabilitat fiscal de les CA. En altres paraules, que el ciutadà percebi clarament quin és el tipus impositiu de l'Estat i quin el de la CA, i què paga a cada govern.

Les tres propostes plantejades en aquest estudi segueixen aquesta línia, tot i que són dues les que representen una millora més gran de la responsabilitat fiscal: la primera, derivada d'una interpretació més literal del nou Estatut, i la tercera, la de l'IVA dual. En les tres propostes l'objectiu és que la recaptació que obté cada comunitat autonòmica depengui del consum final fet en el seu territori i, per tant, que no hi hagi exportació de la càrrega fiscal. Això obliga a establir un tractament diferent per a les operacions entre CA.

L'IVA dual presenta l'avantatge de no haver de diferenciar cada vegada segons la condició del comprador, subjecte passiu de l'impost o consumidor final, perquè l'impost autonòmic funcionaria com un IVA normal. Per tant, s'aplicaria a totes les fases i la recaptació s'obtidria a mida que s'hi afegís valor. Ara bé, això va més enllà del que està expressament previst en el nou Estatut, a la disposició addicional onzena.

La proposta més literal d'acord amb el nou Estatut representa dividir l'impost i crear dins d'aquest mateix impost un impost minorista. Així, en la fase minorista el tipus impositiu es desdoblaria en un tipus estatal i un tipus autonòmic, fixat aquest últim per cada comunitat. En canvi, en les altres fases de producció i distribució dels béns i serveis només s'aplicaria un tipus impositiu. La recaptació s'hauria de distribuir segons dades fiscals (segons les operacions minoristes de cada territori), perquè només així es guanyaria certament en responsabilitat fiscal.

El recàrrec significaria mantenir el funcionament actual de l'impost, però definint una fase minorista en la qual les CA podrien aplicar un recàrrec propi. La recaptació del recàrrec correspondria directament a cada comunitat, però per distribuir la recaptació general de l'IVA s'hauria de continuar amb el sistema actual, basat en dades estadístiques de consum.



## Bibliografia

BALDWIN, R.E. (1996) (en discussió a KEEN i SMITH). “The future of value added tax in the European Union”. *Economic Policy*, núm. 23, pàg. 411-414.

BELTRAN, R. (1992). “La cesión de la fase minorista del impuesto sobre el valor añadido: el caso de Cataluña”. *Hacienda Pública Espanyola*, 1/1992, pàg. 195-229.

BIRD, R.; GENDRON, P.P. (1998). “Dual VAT and cross-border trade: two problems, one solution”. *International Tax and Public Finance*, núm. 5, pàg. 429-442.

BIRD, R.; GENDRON, P.P. (2000). “CVAT, VIVAT, and Dual VAT: Vertical “sharing” and interstate trade”. *International Tax and Public Finance*, núm. 7, pàg. 753-761.

BIRD, R.; GENDRON, P.P. (2001). “VATs in federal countries: international experience and emerging possibilities”. *Bulletin for international fiscal documentation*, núm. 55, 7, pàg. 293-309.

CNOSSEN, S. (1987). “VAT and RST: a comparison”. *Canadian Tax Journal*, núm. 35, 3, pàg. 559-615.

CNOSSEN, S. (1998). “Global trends and issues in value added taxation”. *International Tax and Public Finance*, núm. 5, pàg. 399-428.

CNOSSEN, S. (2002). “Evaluating the National Retail Sales Tax from a VAT perspective”. A: ZODROW; MIESZKOWSKI (ed.). *United States Tax Reform in the 21st Century*. Cambridge University Press.

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE UN NUEVO SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS (2002). Instituto de Estudios Fiscales.

COMISSIÓ DE LES COMUNITATS EUROPEES (2004). *Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement Européen sur le recours aux mécanismes de la coopération administrative dans la lutte contre la fraude à la TVA*. COM (2004), 260 final.

CORNIA, G.; SJOQUIST, D.; WALTERS, L. (2004). “Sales and use tax simplification and voluntary compliance”. *Public Budgeting & Finance*, núm. 24, 1, pàg. 1-31.

DIVERSOS AUTORS. *Memoria de la Administración tributaria*. Ministerio de Economía y Hacienda.

GARCÍA, A.; HERRERA, P.M. (2001). “El derecho comunitario como límite a la cesión del IVA a las comunidades autónomas”. *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, núm. 2, pàg. 168-195.

GENSER, B. (2003). “Coordinating VATs between EU member states”. *International Tax and Public Finance*, núm. 10, pàg. 735-752.

GIMENO, J. (1996). “La utilización de la imposición sobre el consumo como instrumento de financiación de las CCAA de régimen común”. *Papeles de Trabajo* 18/96. Instituto de Estudios Fiscales.

HELLERSTEIN, W. (2005). “State sales tax reform in the United States: the streamlined sales tax project”. *Bulletin for international fiscal documentation*, núm. 59, 5, pàg. 170-184.

INFORME NEWMARK (1962). *Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea*. Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social. Madrid 1965.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (1995). *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*.

KEEN, M. (2005). “Broad assessment of spread of, and experience with, VAT”. *International Tax Dialogue VAT Conference*. Roma, 15-16 de maig.

KEEN, M; SMITH, S. (1996). “The future of value added tax in the European Union”. *Economic Policy*, núm. 23, pàg. 375-419.

KEEN, M; SMITH, S. (2000). “Viva VIVAT!”. *International Tax and Public Finance*, núm. 7, pàg. 741-751.

KEEN, M. (2000). “VIVAT, CVAT, and all that: new forms of value-added tax for federal systems”. *Canadian Tax Journal*, núm. 48, pàg. 409-424.

LASARTE, J. (2004). “El IVA y la operaciones intracomunitarias”. *Crónica Tributaria*, núm. 11, pàg. 121-134.

MCLURE, C.E. Jr. (2000). “Implementing subnational value added taxes on internal trade: the compensating VAT (CVAT)”. *International Tax and Public Finance*, núm. 7, pàg. 753-761.

MCLURE, C.E. Jr. (2002). “EU and US Sales Taxes in the Digital Age: A Comparative Analysis”. *Bulletin for international fiscal documentation*, núm. 56, 4, pàg. 135-145.

MCLURE, C.E. Jr. (2005). "Coordinating state sales taxes with a federal VAT: opportunities, risks, and challenges". Stanford University. Mimeo.

MESSERE, K.; KAM, F. DE; HEADY, C. (2002). *Tax policy. Theory and practice in OECD countries*. Oxford.

PIFFANO, H.L.P. (2003). "Reconsidering the question: Is subnational value added tax the best alternative?". Documentos de Federalismo Fiscal, núm. 9). Universidad Nacional de la Plata. Argentina.

REPORT OF THE PRESIDENT'S ADVISORY PANEL ON FEDERAL TAX REFORM (2005). *Simple, fair, and pro-growth: proposals to fix America's Tax System*, a [www.taxreformpanel.gov/final-report/](http://www.taxreformpanel.gov/final-report/)

SEVILLA, J.V. (1997). "El IVA como tributo compartido". *Noticias de la Unión Europea*, núm. 155, pàg. 55-58.

TAIT, A.A. (1988). *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Fons Monetari Internacional.

THE CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTS I ERNST & YOUNG (2004). *The Complete Guide to the Goods and Services Tax*. Canadà.

WINER, S.L. (2002). *Political economy in federal states*. Edward Elgar.

ZODROW, G.R. (1999). "The sales tax, the VAT, and taxes in between-or, is the only good NRST a 'VAT in drag?'". *National Tax Journal*, núm. 52, 3, pàg. 429-442.



## Publicats en aquesta col·lecció

- M1 Informe sobre el finançament de les comunitats autònomes. Any 2006**  
*Núria Bosch i Maite Vilalta*
- M2 Mercat de treball i convergència: algunes lliçons de l'expansió a Catalunya. 1995-2006**  
*Josep Oliver i Alonso*
- M3 Ampliació de la capacitat normativa de les comunitats autònomes en els impostos especials**  
*Josep M. Durán Cabré*
- M4 La descentralització de l'IVA en fase minorista**  
*Josep M. Durán Cabré*



## La descentralització de l'IVA en fase minorista

L'objectiu d'aquesta monografia és estudiar la possible descentralització a Espanya de l'IVA en fase minorista, a fi de que les comunitats autònomes rebin capacitat normativa en l'impost. Amb aquesta finalitat s'estudia el funcionament de l'IVA i es plantegen tres alternatives de possibles descentralitzacions de l'IVA: creació d'una fase pròpiament minorista; aplicació d'un recàrrec autonòmic només en les vendes minoristes; creació d'un IVA autonòmic. En tots tres casos s'assoleix la neutralitat de l'impost per a les empreses i que cada comunitat autònoma gravi només el consum realitzat en el seu territori. L'anàlisi de cada proposta es centra en la lògica del seu funcionament i en els aspectes econòmics mencionats, però no es planteja el seu encaix legal dins de la normativa comunitària de l'IVA, aspecte lògicament fonamental però que va més enllà de l'objectiu d'aquest treball. Tota descentralització de l'IVA significa una major complexitat en el funcionament de l'impost i, per tant, només té sentit defensar-la si realment representa una millora important en la co-responsabilitat fiscal de les CA.

### **Josep M. Durán Cabré**

Dr. en Ciències Econòmiques i Llicenciat en Dret per la Universitat de Barcelona i MSc in Fiscal Studies per la University of Bath (Regne Unit). Professor agregat al Departament d'Economia Política i Hisenda Pública de la Universitat de Barcelona, on dóna classes habitualment sobre assignatures relacionades amb el sector públic i el sistema fiscal. Especialista en Imposició i Federalisme Fiscal, matèries sobre les que ha publicat diversos articles i llibres nacionals i internacionals.

