

*Ponencia:*

**TEMA 3.2. LA ARMONIZACION DEL I.V.A.  
Y SUS IMPLICACIONES ADMINISTRATIVAS**

**Peter Wilmott**

Director general de Aduanas  
y Fiscalidad Indirecta de la Comisión de la C.E.E.  
(D.G. XXI)

SUMARIO: Introducción.— Las tres etapas del I.V.A.: presente, transicional y definitiva.— Adquisición intracomunitaria de mercaderías.— Dos transacciones gravables entrelazadas.— Identificación para el I.V.A.— Lugar de tributación.— La carga de la prueba.— El mecanismo de control del nuevo régimen.— Transacciones asimiladas con adquisiciones intracomunitarias: transferencias y trabajo por contrato.— Servicios.— Tasas del I.V.A. y los esquemas especiales.— La frontera externa de la Comunidad y las relaciones con terceros países.— Conclusión.

**INTRODUCCION**

El proceso de armonización de los impuestos sobre la cifra de negocios en la Comunidad Europea ha estado vigente durante treinta años. En 1962 el Informe Neumark (1) concluyó que el objetivo final debería ser un sistema tributario común y tasas de impuesto suficientemente similares para la aplicación del principio de origen, tratando los suministros intracomunitarios sobre la misma base de los suministros manufacturados dentro del territorio de cada Estado miembro.

A este proceso se le dio mayor estímulo mediante el Programa de Mercado Interno y la adopción de la Ley Única Europea. Esta última (2) redefinió

---

(1) Rapport du Comité fiscal et financier, presidido por F. Neumark, Comisión de las Comunidades Europeas, 1962.

(2) Artículo 17 de la Ley Única Europea.

los objetivos de la Comunidad en relación con la tributación indirecta permitiendo el grado de armonización "necesario" para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interno". Así pues, las Administraciones tributarias ahora enfrentan dos retos: la implantación del nuevo régimen fiscal de Mercado Interno y asegurarse de que el mismo funcione.

Luego de largas y difíciles discusiones en el Consejo, finalmente se adoptó una Directiva (3) en diciembre del año pasado, la cual garantiza la finalización de las formalidades fronterizas respecto al I.V.A. dentro del Mercado Interno. Las modificaciones a la ley Comunitaria existente que fueron introducidas por esta nueva Directiva para un régimen transicional del I.V.A. implican un cambio fundamental en el tratamiento de mercaderías que se mueven a través de los Estados miembros de la Comunidad. El nuevo régimen elimina los procedimientos de recaudación y control del I.V.A. en base a las ideas aduaneras de importación y exportación, y al hacerlo altera profundamente el control del comercio intracomunitario con implicaciones significativas para las Administraciones tributarias de todos los Estados miembros. Además, se propone que el régimen transicional por sí solo se convierta en el régimen definitivo de "origen" como lo prevé el Informe Neumark para finales de 1996.

Los Estados miembros también han reconocido que un grado de aproximación de las tasas del I.V.A. es necesario para garantizar el adecuado funcionamiento del sistema del I.V.A. después del 1 de enero de 1993 y, al momento de redactar esta ponencia parecían estar cerca de un acuerdo sobre la adopción de un texto legal basado en la idea de aplicar ciertas tasas mínimas.

La lentitud y dificultad del proceso de estructuración del sistema I.V.A. de la Comunidad puede, en parte, deberse a la necesidad de un acuerdo unánime de todos los Estados miembros sobre asuntos tributarios. La soberanía fiscal de los Estados miembros permanece mayormente intacta, aun después de los acuerdos transicionales del I.V.A. En efecto, es debido a la necesidad de conservar esta soberanía fiscal que el mecanismo acordado para la tributación del comercio intracomunitario después del 1 de enero de 1993, permite a cada Estado miembro gravar las transacciones dentro de su territorio con bastante independencia de los demás. La integridad de la soberanía fiscal de cada Estado, aunada a la estabilidad de los ingresos fiscales de cada Estado, fueron las dos premisas en las que se basaron los acuerdos transicionales del I.V.A.

### **Las tres etapas del I.V.A.: presente, transicional y definitiva**

Se puede decir que existen tres partes, o etapas, en la evolución del impuesto al valor agregado en la Comunidad Europea; primeramente, el sistema que

---

(3) Directiva del Consejo 91/680/C.E.E., de 16 de diciembre de 1991, publicada en el *Diario Oficial* núm. L 376, de 31 de diciembre de 1991.

conocemos actualmente; segundo, los acuerdos transicionales a ser introducidos a partir del 1 de enero de 1993, y tercero, los acuerdos definitivos que deberán entrar en vigor a partir de 1997. La primera parte generalmente se conoce como el "sistema de destino", en el que el I.V.A. es pagadero en el país donde se lleva a cabo el consumo; la tercera parte se denomina el "sistema de origen", en el que el I.V.A. es pagadero en el país en el que se suministran las mercaderías, independientemente de donde sean realmente consumidas. La etapa intermediaria —parte II— es la etapa que la Comunidad está a punto de iniciar, y la etapa en la que deseo concentrarme en el día de hoy. Su característica principal es que es un híbrido entre las etapas I y III; para las personas privadas, generalmente se aplicará el principio de origen; para los sujetos pasivos, continuará operando el principio de destino, aunque sujeto a nuevas reglas. Esta retención del principio de destino significa que un mecanismo compensador de ingresos no será necesario durante el período transicional.

Para las personas privadas que viajen dentro de la Comunidad, el Mercado Único significa el inicio de un sistema de tributación basado en el origen, donde las asignaciones aduaneras por mercaderías que han pagado impuesto dejan de existir (conjuntamente con los puestos aduaneros intracomunitarios), y la libertad de comprar va acompañada de una libertad no restringida para pagar el impuesto de una vez por todas a la tasa aplicable en el país de compra. Para los consumidores privados, la etapa III verá poco cambio, salvo tal vez por una revisión o abolición de los esquemas especiales que cubren casos específicos de ventas extrafronterizas a las que me referiré posteriormente. La importancia de este cambio no debe perderse entre la gran actividad que actualmente está siendo generada por los negocios que se preparan para el Mercado Único. Esto se debe a que ello no solamente significa que el ciudadano individual verá cambios concretos y positivos que surjan de la introducción del nuevo sistema, sino significa que habrá presión potencial en las áreas fronterizas sobre los precios de las mercaderías. Esta presión también se aplicará a las tasas del I.V.A. Fue en este contexto donde los Estados miembros buscaron limitar los cambios potenciales en los patrones comerciales y en los ingresos, acordando, en principio, un grado mínimo de aproximación de la tasa del I.V.A. Como ya se ha señalado, a este acuerdo debe dársele forma concreta mediante la adopción de una Directiva en el futuro muy cercano.

Las implicaciones para las Administraciones tributarias de los cambios que se están produciendo pueden ser mejor apreciadas mediante un breve análisis de esos cambios y sus implicaciones. Lo siguiente constituye una idea general necesariamente breve de los elementos más importantes.

### **Adquisición intracomunitaria de mercaderías**

La característica principal de lo que va a suceder el 1 de enero de 1993 es la desaparición de los conceptos tributarios de exportación e importación entre los Estados miembros de la Comunidad Europea. Sin embargo, las mer-

mercaderías comerciadas entre los Estados miembros continuarán siendo gravadas en el Estado miembro de llegada. La diferencia radica en que la tributación no ocurrirá meramente por virtud del hecho de que las mercaderías físicamente entren en el territorio de un Estado miembro, ya que aunque los Estados miembros todavía tengan fronteras, estas fronteras dejarán de jugar todo papel en el mecanismo de tributación. Las mercaderías serán gravadas más bien en su lugar de llegada, y para este fin, se ha inventado un nuevo concepto llamado "adquisición intracomunitaria de mercaderías". La adquisición ha sido definida en la Directiva del I.V.A. que elimina las fronteras fiscales (4) como la "adquisición del derecho a disponer como propietario de bienes muebles tangibles despachados o transportados a la persona que adquiere las mercaderías por o en nombre del vendedor o la persona que adquiere las mercaderías de un Estado miembro distinto a aquél del cual son despachadas o transportadas las mercaderías" [art. 28 a(3)]. La característica crucial de esta definición es que una "adquisición intracomunitaria" solamente puede existir cuando las mercaderías son transportadas de un Estado miembro a otro. Además, para que se produzca una adquisición, tanto el vendedor como el comprador deben ser sujetos pasivos o personas semejantes a los sujetos pasivos.

### **Dos transacciones gravables entrelazadas**

Un cuidadoso análisis de los acuerdos transicionales revelará el siguiente concepto central: un evento económico único (una venta) será dividido en dos partes para fines tributarios, siendo cada parte un reflejo de la otra. Surgirán dos transacciones gravables, una en el Estado miembro de salida, donde el suministro intracomunitario tendrá una tasa cero (es decir, exonerado con deducción), y la transacción gravable reflejada será la adquisición intracomunitaria, gravada a la tasa y sujeta a las condiciones prevalecientes en el Estado miembro receptor.

La tributación en el Estado miembro de llegada no dependerá de que el suministro haya sido exonerado en el país de salida, como tampoco la exención en el país de salida dependerá de que la adquisición sea gravada al momento de la llegada. Cada transacción gravable tendrá un evento gravable que puede ser determinado independientemente de los otros Estados miembros; el suministro exento implica la transferencia del derecho de disponer de las mercaderías en el Estado miembro de salida, y la adquisición implica obtener el derecho a disponer de las mercaderías como propietario en el Estado miembro de llegada. Ambas transacciones gravables requieren que la venta se produzca entre dos sujetos pasivos. Obviamente, resulta difícil saber si una

---

(4) Directiva del Consejo 91/680/C.E.E., de 16 de diciembre de 1991, publicada en el *Diario Oficial* núm. L 376, de 31 de diciembre de 1991.

persona que está adquiriendo mercaderías es un sujeto pasivo o no; por consiguiente, un componente central adicional es la idea de identificación para fines del I.V.A.

### **Identificación para el I.V.A.**

La Administración tributaria del Estado miembro en que está establecido, debe expedir a cada sujeto pasivo que se vaya a dedicar al comercio intracomunitario, un número de identificación del I.V.A. A fin de beneficiarse de la exención de las mercaderías compradas en otros Estados miembros, el comprador debe informar al vendedor sobre su número de identificación del I.V.A. Si no se le ha asignado un número, entonces el vendedor gravará su suministro como si fuere un suministro local. El vendedor presentará declaraciones regulares a sus autoridades tributarias indicando los números del I.V.A. de sus clientes en otros Estados miembros. Así, la transacción será incluida en el sistema de control que informará a la Administración tributaria del Estado miembro de llegada el hecho de que una correspondiente adquisición debe ser gravada. De esta forma, existe el medio de garantizar que el impuesto ha sido debidamente contabilizado, y el control, previamente realizado por los funcionarios de Aduanas, será reemplazado por una nueva estructura de control basada en la autoliquidación, respaldada por un sistema computarizado de intercambio de información entre las Administraciones tributarias de los doce Estados miembros. La mayoría de los Estados miembros ya tienen un sistema de numeración de identificación del I.V.A., que es a veces usado igualmente para otros impuestos. La novedad es que esta característica que anteriormente era opcional se convertirá en una necesidad para el control de los comerciantes intracomunitarios, y los Estados miembros tendrán que tomar los pasos necesarios para garantizar que su sistema de numeración de identificación se ajuste a la ley comunitaria.

### **Lugar de tributación**

El principio que establece el lugar de tributación para las adquisiciones intracomunitarias de mercaderías es perfectamente claro (el lugar es aquel donde finaliza el transporte para la persona que está adquiriendo los mismos).

No obstante, las disposiciones tenían que cubrir el caso en el que las mercaderías son adquiridas bajo el amparo de un número de identificación de I.V.A. en un Estado miembro, pero la persona que las adquiere hace arreglos para que las mismas sean transportadas directamente a un tercer Estado miembro. Claramente, no sería razonable requerir al vendedor que garantice que las mercaderías fueran transportadas al mismo Estado miembro que emitió el número de I.V.A. del comprador; el único requerimiento para el

vendedor es que garantice que las mercaderías sean transportadas desde su propio Estado miembro. Para casos como éste, se estableció un dispositivo de seguridad que es complementario al principio general de establecer el lugar de suministro: la tributación debe seguir el movimiento de las mercaderías, pero el Estado miembro que emitió el número de I.V.A. tiene derecho a gravar como adquisición, a menos que el comerciante pueda demostrar que las mercaderías en cuestión ya han sido gravadas como adquisición en el Estado miembro de llegada. El Estado miembro de salida de las mercaderías informará al Estado miembro que emitió el número de I.V.A., sobre la base del cual se exoneró el suministro, de la necesidad de verificar si se debe gravar en ese Estado miembro. El comerciante cuyo número de I.V.A. sea, tendrá que estar en capacidad de responder teniendo la prueba de que las mercaderías en efecto fueron gravadas como adquisición en el Estado miembro de llegada. El propósito de dicho dispositivo de seguridad es impedir que se omita la tributación; no debe resultar la doble tributación, aunque si resultare, las disposiciones permiten la corrección del monto gravable declarado en el Estado miembro de emisión del número de I.V.A., por el propio comerciante.

### **La carga de la prueba**

Un aspecto conocido de preocupación, tanto para los sujetos pasivos como para las Administraciones tributarias nacionales es la carga de la prueba necesaria para un nivel aceptable de control. La desaparición de la documentación aduanera obviamente elimina una fuente de verificación, que no ha sido reemplazada por una documentación equivalente. Básicamente, las Administraciones tributarias basarán su supervisión y control en métodos de control basados en auditoría, usando documentación comercial preexistente.

Los negocios tendrán que mantener prueba documental que muestre que se efectuó el transporte a un consignatario en otro Estado miembro. El consignatario informará al vendedor su número de identificación de I.V.A., cuya validez el vendedor tendrá oportunidad de verificar con su propia Administración tributaria nacional. Los Estados miembros han acordado que se asumirá la buena fe si un sujeto pasivo tomó todas las medidas razonables para verificar la precisión de un número de I.V.A. citado. Igualmente, no se puede ignorar la exención simplemente en virtud del hecho de que la adquisición no fue gravada en otro Estado miembro. Por otra parte, los Estados miembros estarán en capacidad de no aceptar la exención, o no aceptar el impuesto de insumo reclamado si, al momento de la verificación el sujeto pasivo no está en posesión de la documentación comercial (tales como comprobante de pago por los servicios de transporte, notas de despacho, notas de recibo, comprobante de pago, etc.) que establece satisfactoriamente el cumplimiento de las condiciones para la exención. Al respecto, al igual que ocurre en la actualidad, el comprobante tributario continuará desempeñando un papel

central, en parte porque habrá la obligación de mostrar el número de I.V.A. tanto del vendedor como del comprador. No obstante, debe enfatizarse claramente que ningún documento único por sí solo es indispensable o suficiente.

### **El mecanismo de control del nuevo régimen**

El sistema de control estará mayormente basado en la obligación de los sujetos pasivos de informar a su propia Administración tributaria nacional de sus suministros intracomunitarios exonerados y de que cada una de las Administraciones nacionales intercambien esta información con el Estado miembro que emitió el número de I.V.A. en base al cual se exoneró el suministro.

La obligación de listar suministros intracomunitarios incluye detalles de la identidad y valor de los suministros realizados a personas identificadas con el I.V.A. en otros Estados miembros.

Cada Estado miembro estará obligado a poner a disposición de cada uno de los otros una base de datos actualizada de los números de identificación del I.V.A. emitidos por el mismo, y a proporcionar información sobre suministros exonerados hechos a cada uno de los otros Estados miembros.

Además, este procedimiento de intercambio de información será complementado con arreglos para la realización de consultas entre las Administraciones tributarias, a las que se les asignará prioridad de acuerdo con su importancia.

Para los sujetos pasivos, la obligación de presentar estos "listados" o "estados recapitulativos" trimestralmente, como los llama la Directiva, es el precio a pagar para compensar la eliminación de los controles, previamente llevados a cabo por los funcionarios aduaneros. Los nuevos requerimientos se prestan a la computarización, la cual es usada por la mayoría de los negocios que se dedican a las transacciones intracomunitarias, y será una obligación considerablemente menos onerosa que los costos y la carga administrativa asociados con la preparación del Documento Administrativo Único (con sus 50 o más casillas) que tengan que ser llenadas con cada consignación, y las demoras y gasto de las formalidades de Aduanas al entrar y salir de cada Estado miembro.

Las obligaciones de listado sí incluyen cierto ámbito de flexibilidad por parte de los Estados miembros; por una parte, los Estados miembros pueden aumentar el alcance de los requerimientos de listado, tales como requerir el listado de todas las adquisiciones intracomunitarias, y, por la otra, el Consejo puede autorizar a los Estados miembros a que apliquen derogaciones en casos en que los comerciantes que se dedican solamente a comercio limitado en la CE pueda presentar estados recapitulativos menos frecuentemente de lo normal.

La efectividad del control de los acuerdos transicionales depende de la eficiencia con que los Estados miembros mismos procesen y actúen con respecto a la información que se les ha proporcionado. A la Comisión se le ha dado un mandato particular para la estructuración y puesta en marcha del sistema de intercambio de información, pero competirá a las Administraciones tributarias en los Estados miembros utilizar esta información para lograr el máximo efecto.

La Comisión se encuentra en proceso de establecer una red computarizada que conectará a todas las Administraciones tributarias de los Estados miembros. El proyecto conocido como VIES (Sistema de Intercambio de Información del I.V.A.) proporcionará un enlace rápido y eficiente entre las Administraciones tributarias, permitiéndolas reaccionar prontamente para garantizar la seguridad del sistema del I.V.A. Este sistema VIES funcionará a través de una oficina central en cada Estado miembro, que servirá como enlace esencial entre cada Administración y la red, conectando todas las Administraciones. Esta nueva forma de cooperación es descrita en un Reglamento del Consejo (5) que fue adoptado a inicios de este año, y que establece el marco legal dentro del cual se desarrollará la cooperación futura.

El nuevo marco incluye disposiciones sobre confidencialidad y el establecimiento de un Comité en Bruselas para supervisar la aplicación de los nuevos acuerdos y asegurarse de que funcionen adecuadamente.

Hay un claro interés mutuo en manejar eficientemente este sistema de intercambio de información, en lo que respecta a los ingresos presupuestarios de los Estados miembros. La necesidad del sistema de intercambio de información destaca el hecho de que las Administraciones tributarias se harán más dependientes unas de otras en la vigilancia del nuevo sistema para el comercio intracomunitario. El grado de cooperación requerida va más allá del simple intercambio sistemático de información básica sobre los números de I.V.A. y ventas trimestrales. Es evidente que se tendrán que desarrollar acuerdos prácticos para hacer frente a los problemas diarios presentados por el nuevo sistema, así como las posibilidades de fraude. En este aspecto la Comisión está activamente involucrada en conversaciones con las Administraciones tributarias para garantizar que los medios de cooperación necesarios estén en funcionamiento para finales de este año.

### **Transacciones asimiladas con adquisiciones intracomunitarias: transferencias y trabajo por contrato**

Vale la pena mencionar dos casos específicos que no encajan dentro del tratamiento normal para ilustrar otros aspectos de control que confrontan las Administraciones tributarias:

---

(5) Reglamento del Consejo 218/92; Diario Oficial núm. L 24, de 1 de febrero de 1992.

- 1) *Transferencias.*—Por “transferencia” se entiende el movimiento de mercaderías sin ningún cambio de propiedad; las mercaderías son transportadas para uso propio del sujeto pasivo en otro Estado miembro. En principio, una transferencia de mercaderías será asimilada a un suministro de mercaderías por una retribución en el Estado miembro de salida. Sin embargo, numerosos casos están explícitamente excluidos de la idea de transferencia gravable incluyendo el uso temporal (hasta por veinticuatro meses) para aquellas situaciones actualmente cubiertas por acuerdos de admisión provisional (tales como ferias comerciales, exhibiciones, etc.). Dichas transferencias solamente requerirán que el sujeto pasivo mantenga un registro a fin de justificar la no tributación de estas mercaderías.
- 2) *Trabajo por contrato.*—En el caso de procesamiento o trabajo por contrato, se han establecido condiciones estrictas. Las mercaderías tales como materias primas no se gravan como adquisición ya que no hay transferencia de propiedad; sin embargo, el valor agregado por el contratista se grava como adquisición al momento de la devolución de las mercaderías procesadas al Estado miembro de donde provinieron. Las obligaciones de listado incluyen disposiciones para informar a los Estados miembros respecto al movimiento de estas mercaderías cubiertas por estos acuerdos específicos. Si no se cumplen las condiciones y las mercaderías procesadas no son devueltas al Estado miembro de origen, entonces se aplican las reglas generales de los acuerdos transicionales, incluyendo aquéllas que se relacionan con las transferencias.

## Servicios

Hasta el momento me he concentrado exclusivamente en las mercaderías. Por supuesto, la abolición de los controles aduaneros no tiene efecto en la mayoría de los servicios, y por consiguiente la mayoría de los servicios serán gravados exactamente de la misma forma bajo los acuerdos transicionales a como lo están siendo actualmente. Sin embargo, hay una excepción a esto, que son los servicios de transporte de mercaderías intracomunitarios, y los servicios auxiliares al transporte de mercaderías (por ejemplo, carga, descarga, manejo, etc.).

La regla general es que los servicios de transporte serán gravados en el Estado miembro de salida del transporte intracomunitario y los servicios auxiliares serán gravados dondequiera que se realicen físicamente. No obstante, cuando dichos servicios son prestados a clientes identificados para el I.V.A. en un Estado miembro distinto a aquél en que físicamente se prestan los servicios, o el lugar de partida del transporte, serán gravados en el Estado miembro que emitió el número de I.V.A. del cliente. A menos que el proveedor

también esté establecido en el Estado miembro donde se adeude el impuesto, es el cliente el que tendrá que responder por el impuesto.

En todos los otros casos, o sea, cuando el cliente no esté identificado con el I.V.A. en otro Estado miembro, o si el proveedor de los servicios está establecido en el Estado miembro donde se adeuda el impuesto, entonces el proveedor facturará el I.V.A. del modo corriente.

### **Tasas del I.V.A. y los esquemas especiales**

Debido a temores respecto a la medida en que los ingresos presupuestarios se verían afectados como resultado del hecho de que personas no gravables o exoneradas efectuaran compras en Estados miembros donde las tasas del I.V.A. son más bajas, el Consejo de Ministros trató de responder en dos formas.

Primeramente, aproximando las tasas del I.V.A., un proceso que aún no ha sido formalmente acordado (las negociaciones continúan), aunque el Consejo sí llegó a un acuerdo político en junio de 1991 estableciendo tasas mínimas de 5 por 100, para tasas reducidas, y el 15 por 100, para la tasa uniforme, conjuntamente con algunas disposiciones transicionales que cubren tasas superreducidas y tasas cero.

La segunda respuesta del Consejo fue la de introducir esquemas especiales en tres áreas que limitarían la posibilidad de los consumidores finales de comprar mercaderías con impuesto pagado en el Estado miembro de su elección. Sin embargo, estos regímenes plantearán problemas adicionales de control para las Administraciones tributarias.

- 1) *Adquisiciones por personas legales no gravables o personas exentas.*— Para entidades tales como autoridades locales, sociedades de control, hospitales, escuelas y compañías de seguro, el I.V.A. continúa representando una parte significativa de sus costos. Los Estados miembros temían que si se les daba libertad absoluta de compra, los equipos costosos bien podrían ser adquiridos donde las tasas del I.V.A. fueran más bajas, distorsionando así los términos de competencia. Por consiguiente se decidió que tan pronto como las compras por dichas personas de otros Estados miembros excedan cierta suma (10.000 ECUs por año aunque los Estados miembros individuales pueden fijar límites de valores más altos), estas compras deben ser gravadas en el Estado miembro de destino. Dichas entidades, por tanto, deben ser identificadas con el I.V.A. en el Estado miembro de destino, y sus compras serán gravadas como adquisiciones intracomunitarias tan pronto como se llegue al límite. Se aplicarán las mismas obligaciones de declaración y pago que para los sujetos pasivos ordinarios, y los suministros intracomunitarios hechos a los mismos estarán exonerados en el Estado

miembro de salida sujeto a las condiciones normales. Sin embargo, mientras no se haya excedido el límite, estas personas también podrán (salvo por las mercaderías sujetas al impuesto al consumo) realizar compras con impuestos pagados donde deseen dentro de la Comunidad Europea como si fuesen consumidores finales normales, aunque tendrán la opción de ser gravados bajo acuerdos especiales si así lo desean. Uno de los efectos de estas nuevas previsiones será la necesidad de que las Administraciones tributarias identifiquen aquellas entidades que están significativamente involucradas en el comercio intracomunitario y asegurarse de que respeten las nuevas reglas.

- 2) *Ventas a distancia.*—Para los fines de este esquema, las ventas a distancia han sido definidas como todos los suministros de mercaderías para los cuales el transporte de las mercaderías es realizado por o en nombre del vendedor para personas que no están identificadas para los fines del I.V.A. El esquema solamente entra en funcionamiento cuando dichas ventas en cualquier otro Estado miembro individual excedan de 100.000 ECU (que puede ser opcionalmente reducido a 35.000 ECU por los Estados miembros).

Este esquema especial se basa en el desplazamiento del lugar de suministro hasta donde termine el despacho o transporte, es decir, dentro del Estado miembro de llegada. A menos que esté establecido en este Estado miembro, el vendedor por consiguiente tendrá que designar un representante tributario; los suministros realizados por el vendedor en el Estado miembro de salida como resultado estarían exonerados, y la adquisición sería gravada en el Estado miembro de llegada. Siempre y cuando las ventas a distancia al mismo Estado miembro permanezcan por debajo del límite, serán gravadas en el Estado miembro de salida, a menos que el vendedor opte por que se le grave en el Estado miembro de llegada (lo que desearía hacer si las tasas del I.V.A. son más bajas allá).

La exitosa aplicación de las disposiciones sobre ventas a distancia claramente requerirá la estrecha colaboración entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros.

- 3) *Adquisiciones de medios de transporte.*—Dada su naturaleza móvil y alto valor, los Estados miembros acuerdan un esquema especial para asegurar que todos los medios de transporte (automóviles, motos, barcos, aviones) de cierto tamaño o capacidad sean gravados en el país de destino. Aunque solamente están cubiertos "nuevos" medios de transporte, "nuevo" incluye medios de transporte suministrados dentro de los tres meses de su primera entrada en servicio, o aquéllos que han viajado menos de 3.000 km (o navegado menos de cien horas, o volado menos de cuarenta horas). Estas mercaderías serán gravadas en el país de destino, independientemente de la condición del com-

prador, mediante acuerdos a ser introducidos por cada Estado miembro. Los acuerdos normales se aplicarán a las transacciones que involucren negocios gravables.

### **La frontera externa de la Comunidad y las relaciones con terceros países**

Generalmente hablando, las relaciones con terceros países no cambian mediante la abolición de las fronteras tributarias dentro de la Comunidad Europea. El lugar de importación es el lugar de entrada en la Comunidad, a menos que las mercaderías sean colocadas, desde el momento de su entrada, bajo acuerdos de suspensión aduanera, en cuyo caso la importación se realiza en el momento y en el Estado miembro en que las mercaderías dejan de estar cubiertas por esos acuerdos. Sin embargo, la liberación para circulación libre (despacho aduanero) tendrá que coincidir con la liberación para consumo (tributación), y así ya no será posible separarlas, como es el caso actualmente, bajo los acuerdos de tránsito interno (con un T2). No obstante, para compensar esto, se visualiza un nuevo procedimiento que mantendrá las ventajas económicas para los negocios.

### **CONCLUSION**

El nuevo régimen transicional del I.V.A. que entra en vigor a finales de este año establece cambios significativos en el tratamiento del I.V.A. de las mercaderías comerciadas dentro de la Comunidad. El desafío para las Administraciones tributarias es grande. Las demandas del mercado interno implican que estamos abandonando el sistema basado en aduanas usado actualmente, en favor de un sistema que exige mucha más cooperación entre las Administraciones tributarias para supervisar el sistema adecuadamente.

La reasignación de los recursos lejos de las fronteras internas de la Comunidad, el establecimiento de nuevos procedimientos de intercambio de información y cooperación ejercerán presión sobre las Administraciones. Es evidente que la única forma de administrar con éxito el nuevo sistema es mediante el desarrollo a nivel de la Comunidad de nuevos medios de asistencia y coordinación. Esto en cierta medida ya se ha llevado a cabo, por cuanto la legislación de la Comunidad ahora dispone de un marco claro. Sin embargo, este marco tendrá que continuar desarrollándose, particularmente a la luz de la experiencia con el nuevo sistema de I.V.A.

Mirando hacia el futuro, la Comisión está comprometida a informar sobre el funcionamiento del nuevo sistema para finales de 1994 y hacer propuestas

para un sistema definitivo de "origen" que entre en vigor el 1 de enero de 1997. Evidentemente, una vez más tendremos que enfocar aspectos difíciles en esa etapa, particularmente la del sistema de compensación de ingresos necesario para el régimen definitivo. Sin embargo, permanece el estímulo para avanzar en esa dirección. Ese incentivo es la creación de un verdadero sistema de mercado interno donde las diferencias en el tratamiento de las transacciones intracomunitarias y locales sean totalmente eliminadas.

No obstante, volviendo al presente, el asunto inmediato es la necesidad de adaptarse a la situación a partir del 1 de enero de 1993. Los Estados miembros tienen que adaptar su legislación nacional cambiando a las nuevas reglas comunitarias y los nuevos procedimientos de cooperación deben ser establecidos y probados. Aquí la Comisión está haciendo todo lo posible por ayudar a los Estados miembros a prepararse para los cambios sustanciales que entrarán en vigor. Esta relación entre la Comisión y las Administraciones tributarias solamente puede continuar desarrollándose a medida que la necesidad de coordinación y asistencia mutua se hace cada vez más importante.

El reto de 1992 para las Administraciones tributarias es claro. La respuesta solamente puede ser que al enfrentar los problemas de control del nuevo sistema, las Administraciones tributarias se unan cada vez más en su trabajo diario. Así pues, como en todas las áreas del Mercado Interno, la forma de avanzar es a través de una más estrecha cooperación y asistencia en la búsqueda de los objetivos comunes.