

«Un análisis de los diez años de funcionamiento del IVA en España»

En este artículo se realiza un breve repaso de lo que han sido los diez años de funcionamiento del IVA en España, analizando su evolución, sus características y las relaciones en materia de este impuesto entre España y la CAPV. El IVA constituye, por su peso, una de las principales fuentes de financiación no sólo en España sino en todos los países de la UE, pudiendo constituir un obstáculo a la libre circulación de bienes y servicios entre los Estados miembros de la UE. La creación del Mercado Único en 1993 ha hecho necesarias una serie de normas que conduzcan a la convergencia en materia de legislación de IVA entre los diferentes Estados, convergencia de la que también se habla en este trabajo.

Artikulu honetan, BEZak (Balio Erantsiaren gaineko Zergak) Espainian indarrean egon den hamar urteotan izan duen funtzionamendua laburbiltzen da, bere bilakaera, ezaugarriak eta zerga honi dagokionean Espainiak eta EAEk izan dituzten harremanak aztertzen direlarik. BEZ, bere pisuagatik, finantziario iturri nagusietako bat da, Espainian ezezik, EBko (Euro-pako Batasuneko) herrialdeetan ere bai. Hala ere, EBko estatukideen arteko ondasun eta zerbitzuen joan-etorri librearentzat oztopoa izan daiteke zerga hori. 1993an, Merkatu Bakarraren sorrerak beharrezkoa egin du arau sorta bat prestatzea, BEZi buruzko legeei dagokienean estatuen arteko bateragitea lortu ahal izateko. Bateragite prozesu horretaz ere hitz egiten da artikulu honetan.

This article briefly summarises the first ten years of VAT operation in Spain, with an analysis of development, characteristics, and the relationship between Spain and the Autonomous Community of the Basque Country with regard to this tax. The relative strength of Value Added Tax makes it one of the main sources of revenue, not only in Spain, but in all EU countries, and it might constitute an obstacle to free circulation of goods and services between EU member states. The creation of the Single Market in 1993 necessitates a series of regulations leading to convergence in VAT legislation in the different states and this question is also addressed by the article.

- 1. Introducción**
 - 2. El IVA en España**
 - 3. El IVA y el Concierto Económico**
 - 4. El IVA y la Unión Europea**
 - 5. Conclusiones**
- Referencias bibliográficas**

Palabras clave: IVA, fuentes de financiación, concierto económico.
Nº de clasificación JEL: H24, H87, K34, O23.

1. INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre el valor añadido (IVA) es un impuesto relativamente nuevo en nuestro ordenamiento jurídico. Se introduce en 1986, paso previo a la entrada de España en la CEE. Viene a sustituir al impuesto general sobre el tráfico de empresas (IGTE), impuesto general sobre el consumo acumulativo.

En sus diez años de historia el IVA se ha constituido como una figura básica de nuestro sistema tributario por su potencial recaudatorio y por sus efectos sobre la economía.

El artículo tiene por finalidad el estudio de las modalidades de funcionamiento del IVA en España y en los países de la UE, analizando sus características, sus efectos económicos como obstáculo a la libre circulación de bienes y servicios y su importancia cuantitativa dentro de los sistemas tributarios español y de la UE. Se mencionan así mismo, algunas de las dificultades para su aplicación debidas a la existencia de tipos múltiples, regímenes

especiales, exenciones, etc. Así en la sección segunda se realiza un breve repaso de los diez años de implantación del IVA en España. Se analizan las características del IVA implantado en España así como su evolución en términos cualitativos y cuantitativos. La sección tercera aborda las relaciones en materia de IVA entre la CAPV y el Estado, analizando de manera particular el ajuste por IVA, tanto para operaciones interiores como el ajuste por mercado exterior. En la cuarta sección se realiza un repaso del proceso de armonización europea en materia de tributación indirecta y sus implicaciones para el caso español. Por último, se termina con una recapitulación de las principales ideas expuestas a lo largo del artículo.

2 EL IVA EN ESPAÑA

2.1. Características del IVA Español

El IVA es un impuesto sobre el

Cuadro n.º 1. Tipos de IVA y métodos de aplicación

Posibles Sistemas de IVA	Métodos de Aplicación	Tipos de Métodos
<p>A. IVA TIPO RENTA BRUTA No se permite ninguna deducción por inversión ni por depreciación</p> <p>B. IVA TIPO RENTA NETA Puede deducirse en cada período el importe de la depreciación de los bienes de inversión.</p> <p>C. IVA TIPO CONSUMO Se excluye la inversión de la base imponible, comprende únicamente el consumo.</p>	<p>A. METODO DE ADICCIÓN El valor añadido se calcula sumando el beneficio, los salarios y el coste del capital.</p> <p>B. METODO DE SUSTRACCIÓN El valor añadido se calcula restando del valor del output los inputs utilizados.</p>	<p>A. METODO DE SUSTRACCIÓN DIRECTA La base imponible es igual a la diferencia entre el importe de las ventas (sin impuestos) y el importe de las compras (sin impuestos).</p> <p>B. METODO DE SUSTRACCIÓN INTERMEDIO La base imponible es igual a la diferencia entre el importe de las ventas (incluidos impuestos) y el importe de las compras (incluidos impuestos).</p> <p>C. METODO DE SUSTRACCIÓN INDIRECTO El impuesto a pagar es la diferencia entre el impuesto repercutido en las ventas y el impuesto soportado en las compras.</p>

consumo final que se implementa como un impuesto en las distintas fases del proceso de producción y distribución de bienes y servicios. Se trata de un impuesto general sobre el consumo no acumulativo. Esto es, los impuestos soportados en las compras son generalmente reembolsados a los empresarios que revenden los productos seguidamente. Frente a los impuestos generales sobre el consumo tipo IVA, los impuestos generales sobre el consumo acumulativos o en cascada presentan varios inconvenientes importantes, por un lado, generan distorsiones económicas favoreciendo la concentración vertical de empresas, por otro, al formar parte de la base del impuesto repercutido

el impuesto que se ha soportado, es decir, el impuesto soportado forma parte de los costes de producción, alteran la oferta productiva. Por último, resulta prácticamente imposible conocer el impuesto soportado por cada producto lo que dificulta los ajustes en frontera.

Por otro lado, un impuesto general sobre el consumo tipo IVA frente a un impuesto monofásico sobre el consumo, aunque sea en la fase minorista, presenta las siguientes ventajas: la base es más amplia, lo que permite la adopción de tipos impositivos inferiores, que hacen el impuesto más aceptable para los contribuyentes. Por otro lado, se considera que un impuesto tipo

IVA es más difícil de defraudar que un impuesto monofásico sobre las ventas.

Para determinar el valor añadido pueden utilizarse dos sistemas: el método de adición o el método de sustracción. En el primer caso el valor añadido es el resultado de sumar el beneficio, los salarios y el coste del capital y en el segundo caso, es el resultado de restar del valor del output el valor de los inputs. Si se tiene en cuenta que los bienes de capital se deprecian estaríamos gravando el valor añadido neto, es decir, estaríamos ante un impuesto sobre el consumo neto. En España, al igual que en el resto de los países de la UE, se aplica un IVA tipo consumo neto y se calcula el valor añadido neto mediante el método de sustracción.

Para aplicar el impuesto sobre el valor añadido calculado según el método de sustracción existen dos alternativas, directa e indirecta. El método directo consiste en tomar, para un período dado, el valor global de las ventas y restarle el valor global de las compras; sobre esa diferencia se aplicaría el impuesto. El método indirecto o método de las facturas consiste en calcular la diferencia entre el impuesto que el empresario aplica en sus ventas y el que soporta en sus compras, acreditados mediante las consiguientes facturas.

En todos los países de la UE, incluido España, se utiliza el método de sustracción indirecto, pues aunque el método directo es en principio más sencillo de aplicar, crea dificultades cuando se desea utilizar varios tipos impositivos o dejar exentos determinados bienes o servicios.

A la hora de establecer un impuesto sobre el consumo es necesario realizar otra elección: elegir entre un impuesto con tipo único o un sistema con varios tipos. Un sistema con un solo tipo garantiza la neutralidad del impuesto, sin embargo la aplicación de varios tipos permite aplicar

tipos reducidos (incluso cero en algunos casos) a bienes de primera necesidad cuyo consumo supone una parte importante de la renta de las familias de menor renta y tipos incrementados al consumo de los bienes que se consideran de lujo, cuyo consumo se realiza en mayor medida por las familias de renta elevada. De esta forma puede disminuirse la regresividad que se atribuye a los impuestos sobre el consumo¹.

En España se optó originariamente por un sistema de tres tipos, la evolución de los mismos viene recogida en el Cuadro n.º2:

1. Tipo reducido. Aplicable a bienes de primera necesidad como alimentos o medicamentos y servicios relacionados con la salud y la educación.

2. Tipo general. Aplicable a todos aquellos bienes y servicios sujetos a los que no sea de aplicación ni el tipo reducido ni el tipo incrementado

3. Tipo incrementado. Aplicable a bienes considerados como de lujo.

En 1993 dentro del proceso de armonización del IVA² en la UE desaparece el tipo incrementado de IVA³, el tipo standard se eleva hasta el 15% y se aplica por primera vez el tipo superreducido.

Finalmente, incluso en el sistema más sencillo de IVA los pequeños empresarios vienen obligados a llevar un registro de sus compras y ventas y a presentar trimestralmente sus declaraciones, es decir conlleva una serie de obligaciones formales para las que en muchos casos

¹ Para atenuar los efectos regresivos de los impuestos sobre el consumo algunos países han tomado medidas distintas. Por ejemplo en Canadá a las familias con rentas bajas se les conceden créditos fiscales por el importe estimado de los impuestos sobre el consumo que soportan.

² Directiva 92/77/CEE.

³ Para compensar la pérdida de recaudación originada por la desaparición del tipo incrementado que se aplicaba, entre otros bienes, a los automóviles se establece el impuesto sobre matriculación de determinados medios de transporte.

Cuadro n.º 2. **Evolución de los tipos impositivos en España, 1986-1996**

AÑO	REDUCIDO	GENERAL	ELEVADO
1986	6	12	33
1987	6	12	33
1988	6	12	33
1989	6	12	33
1990	6	12	33
1991	6	12	33
1992	6	13	28
1993	3y6	15	—
1994	3y6	15	—
1995	4y 7	16	—
1996	4y7	16	—

Fuente: MEH, Recaudación y Estadísticas de la Reforma Tributaria (1985-1995).

se necesitará ayuda externa. Para aquellas empresas que llevan ya su contabilidad para sus fines o a efectos de otros impuestos (impuesto de sociedades o impuesto sobre la renta de las personas físicas) estas obligaciones formales no conllevarán un coste adicional, pero no ocurre lo mismo para aquellas pequeñas empresas que no precisan para el desarrollo normal de su actividad de estos registros. Para estas últimas las obligaciones formales que impone el IVA suponen un coste que puede afectar incluso a su competitividad.

Por ello, los países al implantar un impuesto tipo IVA suelen establecer regímenes especiales que aligeran las obligaciones contables o registrales de los sujetos a los que afecta. En España existen tres regímenes con estas características:

1. Régimen simplificado de IVA. Se aplica a pequeños empresarios y profesionales cuyo volumen de operaciones *no* supere un nivel

determinado. La cuota a ingresar por IVA se fija en base a una serie de indicadores de la actividad (superficie del local, potencia instalada, etc.). Los contribuyentes sujetos a este régimen no necesitan llevar ningún registro en relación al IVA.

2. Régimen de recargo de equivalencia para el comercio minorista. Se aplica a comerciantes minoristas que sean personas físicas. Estos minoristas no están obligados a ingresar las deudas tributarias correspondientes al IVA, la exacción del impuesto la realizan sus proveedores al repercutirles el recargo de equivalencia, lo cual permite reducir considerablemente las obligaciones formales.

3. Régimen especial para la agricultura, ganadería y pesca. En lugar de producirse el mecanismo de repercusión-deducción, se les reintegra una cantidad de tanto alzado para compensarles por los IVA soportados y no están sometidos a las obligaciones de liquidación, repercusión, pago del impuesto, a las de índole contable o

Cuadro n.º 3. **Recaudación por IVA en España**

AÑO	% P.I.B.	% I. FISCALES
1986	5,4	17,7
1987	5,5	16,9
1988	5,6	17,1
1989	5,5	16,5
1990	5,5	16,0
1991	5,5	15,9
1992	5,9	16,4
1993	5,1	14,7
1994	5,6	15,5

Fuente: Memoria Administración Tributaria, varios años.

registral ni, en general, cualesquiera de las referentes a la gestión u obligaciones de los sujetos pasivos.

2.2. Evolución e Importancia cuantitativa

El Cuadro n.º 3 recoge la importancia y evolución del IVA en España en el período 1986-1994. En relación al PIB la recaudación se ha mantenido en un entorno entre el 5 y 6% durante todo el período.

Las alteraciones más importantes se producen entre 1991 y 1992, entre 1992 y 1993 y entre 1993 y 1994. En 1992 se produce un importante crecimiento de casi el 10% que puede explicarse por el aumento de un punto en el tipo normal de IVA en ese año.

En 1993 se produce una disminución de la participación de más del 15%. La explicación a este hecho hay que buscarla en la creación en esa fecha del Mercado Único, que complica la gestión del IVA y puede favorecer el aumento del fraude y la desaparición del tipo incrementado del IVA. Sin embargo las

perdidas de recaudación originadas por la desaparición del tipo incrementado se verán totalmente compensadas por el aumento de dos puntos en el tipo normal⁴. Este año, se produce también la introducción del tipo superreducido de IVA, bienes que antes eran gravados al tipo reducido pasan a ser gravados a un tipo inferior.

Por último en 1994 se produce un crecimiento de la recaudación que vuelve a los niveles de 1991. Las causas de esta recuperación habría que buscarlas en el final de la crisis de principios de los 90 y en el repunte de la actividad económica en 1994.

La segunda columna del Cuadro n.º 3 recoge la importancia relativa de este impuesto como fuente de financiación en España. Puede verse que a lo largo de este período se ha producido una continua, aunque leve pérdida de importancia de este impuesto como fuente de financiación, a pesar de los aumentos habidos en los tipos impositivos.

⁴ Para compensar una reducción de 10 puntos en el tipo incrementado se necesita un aumento de 0,6 puntos en el tipo standard. Ver Zubiri (1991).

3. EL IVA Y EL CONCIERTO ECONÓMICO

Desde su entrada en vigor, el IVA se configura en relación a la CAPV como un impuesto concertado de normativa común. Es decir, las Diputaciones Forales recaudan y gestionan el IVA dentro de su territorio aplicando igual normativa a la vigente en territorio común. En el Cuadro n.º 4 se recoge la recaudación por IVA en los tres Territorios Históricos entre 1986 y 1995, en porcentaje del PIB y en porcentaje de los ingresos impositivos totales.

El Cuadro n.º 4 muestra un crecimiento paulatino en este período de la importancia de este impuesto en relación al PIB, si bien los incrementos más importantes con relación al PIB se producen en 1990, 1992 y 1993. Para el conjunto de la CAPV la recaudación por IVA pasa de suponer en 1989 un 2,9% del PIB a un 3,2% en 1990 lo que implica

un crecimiento del 10%, el crecimiento es del 12% en 1992 y de más del 20% en 1993.

Las causas de estos incrementos son variadas. En 1993 un nuevo hecho imponible "adquisiciones intracomunitarias" viene a sumarse al IVA de gestión propia y se aumenta en dos puntos el tipo general del IVA, si bien el aumento del tipo general puede verse compensado por la desaparición ese mismo año del tipo incrementado. En 1992 se aumenta en un punto el tipo general de IVA sin embargo se reduce el tipo incrementado en cinco puntos. En 1990 no existen cambios normativos que puedan justificar el importante crecimiento del IVA, las causas habría que buscarlas en mejoras en la gestión de impuesto, en una mejora de las condiciones económicas o en una combinación de ambas circunstancias.

Por territorios la participación del IVA en el PIB se reparte de forma similar, si bien se observa que en todos los años del período la participación de la recaudación

Cuadro n.º 4. Recaudación por IVA gestión propia

Año	Presión Fiscal en % del PIB				Presión Fiscal en % de los Ingresos Fiscales			
	Álava	Bizkaia	Gipuzkoa	CAPV	Álava	Bizkaia	Gipuzkoa	CAPV
1986	2,1	3,0	2,8	2,8	14,3	19,8	19,0	18,7
1987	3,0	2,7	3,3	3,0	17,8	16,4	20,2	17,9
1988	3,0	3,1	3,5	3,2	18,7	17,6	20,5	18,7
1989	2,7	2,7	3,2	2,9	17,6	15,8	19,7	17,4
1990	3,0	3,1	3,4	3,2	16,6	18,7	20,2	18,8
1991	3,3	3,1	3,5	3,3	19,5	17,9	20,0	18,9
1992	3,7	3,5	3,9	3,7	21,6	20,3	21,7	20,9
1993	4,5	4,3	4,9	4,5	25,3	25,1	28,4	26,2
1994	4,5	4,0	4,7	4,3	26,9	25,8	28,3	26,8
1995	4,2	4,0	4,5	4,2	25,7	25,8	27,6	26,4

Fuente: Informe Integrado de la Hacienda Pública Vasca, varios años.

por IVA en el PIB en Gipuzkoa es ligeramente superior a la de los restantes territorios.

En cuanto a la participación del IVA en el conjunto de los ingresos fiscales, esta se sitúa entre el 20 y el 30% a lo largo del período, si bien ha ido ganando importancia paulatinamente como instrumento de financiación. Este efecto es el contrario del que había sido observado al analizar la importancia cuantitativa de este impuesto en el conjunto del Estado.

Como se apunta en la sección anterior, el IVA es un impuesto sobre el consumo final pero es recaudado a lo largo de las distintas fases del proceso de producción y distribución. Es decir, las Haciendas Forales recaudan el IVA generado en los procesos de producción en el País Vasco y los ciudadanos residentes están pagando el IVA en función de su consumo. En la medida en que la participación del País Vasco en el consumo sea mayor o menor que su participación en la producción, el IVA soportado será menor o mayor que el recaudado. Puede existir, por tanto, una divergencia entre el territorio que recauda y el que soporta el impuesto.

De otro lado, el Estado es el encargado de recaudar el IVA correspondiente a los bienes importados y a los monopolios. Si bien, una parte de esos bienes son consumidos por ciudadanos residentes en el País Vasco.

En el ámbito de las relaciones internacionales, entre mercados distintos, los bienes y servicios salen libres de toda carga indirecta y se les aplican los impuestos del país en el que entran, lo que se conoce como criterio de destino. Este mecanismo garantiza la neutralidad en el comercio internacional. En las relaciones entre el Estado y la CAPV, al tratarse de un único mercado y dado que se aplican iguales tipos y bases. Se aplica el principio de país de origen con ajustes por recaudación.

Por todo ello, la Ley 49/85 que adapta el Concierto Económico al IVA introduce el denominado "Ajuste por IVA". Dado que las causas de la divergencia entre el IVA pagado por los ciudadanos del País Vasco y el recaudado por las Haciendas Forales son dos, este ajuste presenta una doble vertiente: un ajuste por comercio exterior y monopolios y un ajuste por comercio interior⁵.

3.1. Ajuste por Comercio Exterior

El ajuste por comercio exterior⁶ es igual a:

$$c \times IVA_D$$

siendo c , la participación del País Vasco en el consumo global e IVA_D la cantidad recaudada por IVA en aduanas. Conceptualmente utilizar la participación relativa en el consumo del País Vasco para realizar este ajuste es correcto, si bien debiera haberse tenido en cuenta el destino de los mismos (si se trata de bienes de consumo final o de bienes de inversión o de inputs en procesos de producción).

Los Cuadros n.^{os} 5 y 6 recogen estos ajustes por comercio exterior y por monopolios⁷ en el período 1985-1995. Puede verse que a partir de 1993 se produce una caída en el ajuste por comercio exterior motivado por el nuevo IVA emanado de la armonización fiscal europea que supone la introducción del *régimen transitorio* del IVA en 1993. Antes de la introducción del régimen transitorio las Diputaciones Forales recaudaban únicamente el IVA correspondiente al mercado interior. A partir de esa fecha aparece un nuevo hecho imponible, las operaciones intracomunitarias

⁵ Para un análisis económico de estos ajustes ver Zubiri y Vallejo(1995)

⁶ El ajuste por monopolios funciona de igual forma.

⁷ En el momento en que se haga efectiva la concertación de los impuestos especiales este ajuste tendrá que ser modificado.

Cuadro n.º 5. Ajuste por Mercado Exterior en % del PIB

AÑO	ÁLAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV
1986	1,3	1,4	1,4	1,4
1987	2,0	2,2	2,1	2,2
1988	2,0	2,3	2,2	2,2
1989	2,1	2,3	2,3	2,2
1990	2,1	2,2	2,2	2,2
1991	2,0	2,1	2,1	2,1
1992	2,3	2,4	2,3	2,4
1993	1,0	1,1	1,1	1,1
1994	1,1	1,2	1,2	1,2
1995	1,2	1,3	1,3	1,3

Fuente: Informe Integrado de la Hacienda Pública Vasca, varios años.

que en su gestión se asimilan a las operaciones interiores y por tanto corresponde su recaudación a las Diputaciones Forales.

Desde el inicio de 1994 desaparece el ajuste del IVA procedente de los monopolios. CAMPSA deja de ser un

monopolio y deja de tributar exclusivamente al Estado, por tanto, ya no es necesario el ajuste.

3.2. Ajuste por Mercado interior

El ajuste por mercado interior es igual a:

$$(c-d) \times H$$

Cuadro n.º 6. Ajuste por Monopolios en % del PIB

AÑO	ÁLAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV
1986	0,25	0,28	0,28	0,28
1987	0,20	0,22	0,22	0,22
1988	0,19	0,21	0,21	0,21
1989	0,19	0,21	0,21	0,20
1990	0,19	0,20	0,20	0,20
1991	0,21	0,21	0,22	0,21
1992	0,24	0,25	0,24	0,24
1993	0,25	0,25	0,25	0,25
1994	0,00	0,00	0,00	0,00
1995	0,00	0,00	0,00	0,00

Fuente: Informe Integrado de la Hacienda Pública Vasca, varios años.

siendo c la participación del País Vasco en el consumo y d la participación del País Vasco en el valor añadido neto de exportaciones y de formación bruta de capital, $(c-d)$ es por tanto, la diferencia entre el consumo y el valor añadido generado en el País Vasco.

Si la participación del País Vasco en el consumo, c , es superior a su participación en el valor añadido, d , el ajuste sería positivo, es decir, se estarían transfiriendo fondos del Estado a la CAPV. Sin embargo, si la participación en el consumo del País Vasco es inferior a su participación en el valor añadido, el ajuste implicaría la transferencia de fondos desde la CAPV hacia el Estado.

Por otro lado, la H de la fórmula, recaudación en la que se basa el ajuste depende de aquel territorio que sea menos eficiente en la gestión del IVA, así H será:

$$H = \frac{IVA_{PV}}{d} \quad \text{si} \quad \frac{IVA_{PV}}{IVA_{TC}} < \frac{d}{1-d}$$

País Vasco menos eficiente

$$H = \frac{IVA_{PV}}{d},$$

no es más que la recaudación que se hubiera obtenido en el conjunto del

Estado de haber sido tan eficientes como la CAPV.

$$H = \frac{IVA_{TC}}{1-d} \quad \text{si} \quad \frac{IVA_{TC}}{IVA_{PV}} < \frac{d}{1-d}$$

País Vasco más eficiente

$$H = \frac{IVA_{TC}}{1-d},$$

no es más que la recaudación que se hubiera obtenido en el conjunto del Estado (incluido el País Vasco) de ser tan eficientes como el Estado.

En el ajuste por mercado interior se tiene en cuenta no solo la participación del País Vasco en el consumo y en el valor añadido sino también la eficacia en la gestión del IVA. El ajuste por mercado interior se basa en la recaudación del territorio menos eficiente en la gestión, admitiéndose el ajuste menor. Este ajuste menor beneficia a aquel territorio cuya participación en el consumo sea menor que su participación en el VAB, es decir, el territorio exportador neto cuyo ajuste es negativo.

El importe de este ajuste para el período 86-95 viene recogido en el Cuadro n.º 7. Resulta fácil ver que durante el período analizado el ajuste ha

Cuadro n.º 7. Ajuste por Mercado Interior en % del PIB

AÑO	ÁLAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV
1986	0,5	0,5	0,5	0,5
1987	0,6	0,6	0,6	0,6
1988	0,6	0,6	0,6	0,6
1989	0,5	0,6	0,6	0,6
1990	0,5	0,6	0,5	0,5
1991	0,6	0,6	0,6	0,6
1992	0,6	0,6	0,6	0,6
1993	0,7	0,7	0,7	0,7
1994	0,8	0,8	0,8	0,8
1995	0,6	0,6	0,6	0,6

Fuente: Informe Integrado de la Hacienda Pública Vasca, varios años.

crecido a la misma tasa que el PIB y su distribución por territorios es muy igualitaria, siendo durante todo el periodo positivo para el País Vasco.

4. EL IVA Y LA UNION EUROPEA

4.1. Breve historia

La idea de establecer un Mercado Único Europeo es tan antigua como el Tratado de Roma que ya en su artículo 2.º declaraba⁸:

«La Comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria y mediante la realización de las políticas o acciones comunes contempladas en los artículos 3 y 3a, un desarrollo armonioso y equilibrado de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, un crecimiento sostenible y no inflacionista que respete el medio ambiente, un alto grado de convergencia de los resultados económicos, un alto nivel de empleo y de protección social, la elevación del nivel y de la calidad de vida, la cohesión económica y social y la solidaridad entre los Estados miembros».

Para la plena realización del mercado único las normas fiscales son un factor fundamental. Las diferencias en los sistemas tributarios de los Estados miembros pueden afectar seriamente a la competencia y asignación de recursos y factores productivos. En especial la tributación indirecta puede constituir un obstáculo para la libre circulación de

⁸ Nueva redacción del artículo 2.º realizada por el Tratado de la Unión Europea.

mercancías y la creación del mercado único. En un principio, la mayor parte de los países de la UE⁹ aplicaba impuestos sobre las ventas multifásicos en cascada. Como se comenta en la sección 2 una de las desventajas de los impuestos acumulativos sobre las ventas o en cascada es su falta de neutralidad con respecto al comercio exterior. Por tanto, la eliminación de este tipo de impuestos y el acercamiento de los sistemas tributarios de los Estados miembros era preciso para el logro del objetivo.

El primer paso para esta armonización lo constituyó la implantación del IVA en todos los países de la UE¹⁰ que viene a sustituir los impuestos en cascada que estaban vigentes en la mayor parte de ellos. La implantación no se realizó de una vez, sino que paulatinamente todos los Estados han adoptado este impuesto. El Cuadro n.º 8 recoge las fechas en que los distintos Estados implantan el impuesto. El proceso lo inicia Dinamarca con la implantación del IVA en 1967 y lo finalizan en 1973 Italia y Reino Unido, últimos en aplicar el impuesto de los integrantes de la CEE en aquellos momentos. España, Portugal y Grecia lo adoptan como paso previo a su ingreso en la CEE mientras que Suecia, Finlandia y Austria últimos países en acceder a la Unión, habían implantado este impuesto hace años.

Posteriormente, la Comisión ha dictado sucesivas directivas en materia de armonización fiscal pero al ser necesaria la unanimidad¹¹ para la aplicación de las normas fiscales, esto ha hecho que el

⁹ Salvo Francia que implantó un impuesto tipo IVA en 1954.

¹⁰ La 1.ª Directiva de IVA 67/227/CEE viene a implantar el IVA en todos los países de la CEE. A continuación, la 2.ª Directiva de IVA 67/228/CEE define el sistema común de IVA, su estructura y modalidades de aplicación.

¹¹ Recientemente, Verona (1996), se ha cuestionado por primera vez de manera oficial la conveniencia de mantener la regla de unanimidad en materia fiscal.

Cuadro n.º 8. **Implantación del IVA en UE**

PAÍS	AÑO
Alemania	1968
Austria	1973
Bélgica	1971
Dinamarca	1967
España	1986
Finlandia	1964
Francia	1954
Grecia	1987
Holanda	1969
Irlanda	1972
Italia	1973
Luxemburgo	1970
Portugal	1986
Reino Unido	1973
Suecia	1969

Fuente: OCDE, 1995.

proceso de convergencia de los sistemas tributarios, y en particular del IVA, de los países miembros sea un proceso lento y aún sin concluir.

4.2. Importancia del IVA en la UE

El IVA constituye una importante fuente de financiación para los países de la UE como se desprende del Cuadro n.º 9, que recoge el peso de este impuesto, entre 1980 y 1994, en relación al PIB y a los ingresos fiscales en los distintos países.

A la vista de los datos del cuadro no puede decirse, sin embargo, que exista una pauta uniforme en el grado de utilización de este impuesto por los distintos países de la UE. Así en países como Irlanda, Grecia o Portugal el IVA supone más del 20% de sus ingresos

fiscales. En base a este hecho, podría argumentarse que los países menos desarrollados son los que más utilizan este impuesto para financiarse; sin embargo, para países como Dinamarca o Reino Unido, supone también prácticamente el 20% de los ingresos fiscales, países considerados como desarrollados.

En cuanto a España, es el país en que la recaudación por IVA tiene un menor peso con respecto al PIB, únicamente el 5,6% en 1994 frente al 7,7% que es la media en la UE. Es cierto que el tipo standard en España está por debajo de la media pero no es el más bajo, países como Luxemburgo o Alemania con tipos inferiores obtienen recaudaciones superiores. La explicación habría que buscarla, por tanto, en otros factores como pudiera ser la amplitud de la base o los niveles de fraude en el impuesto. Con

Cuadro n.º 9. Recaudación por IVA en los países de la UE

País	PF	En % del PIB					% Ingresos Fiscales				
		1980	1985	1990	1994	Δ90/94	1980	1985	1990	1994	Δ90/94
Alemania	39,1	6,3	6,0	6,1	7,1	16,4	16,6	15,8	16,6	18,1	9,0
Austria	42,0	8,3	9,0	8,6	9,0	4,7	20,1	21,0	20,8	20,9	0,5
Belgica	45,9	7,5	7,4	7,2	7,3	1,4	16,8	15,5	16,2	15,6	-3,7
Dinamarca	51,7	10,1	9,8	10,1	10,0	-1,0	22,2	20,0	20,7	19,4	-6,3
España	34,2	2,5	4,2	5,5	5,6	1,8	10,2	14,7	16,0	15,5	-3,1
Finlandia	45,8	6,9	8,0	9,3	8,5	-8,6	18,7	19,6	20,6	18,0	-12,6
Francia	44,5	8,8	8,9	8,2	7,6	-7,3	21,1	20,0	18,8	17,2	-8,5
Grecia	42,5	3,9	6,0	9,8	9,4	-4,1	13,2	17,2	26,2	22,1	-15,6
Holanda	44,4	7,1	7,1	7,3	6,7	-8,2	15,8	16,2	16,5	14,7	-10,9
Irlanda	35,8	5,0	7,5	7,2	7,5	4,2	14,8	20,6	20,6	20,0	-2,9
Italia	41,8	4,7	5,0	5,7	6,4	12,3	15,6	14,5	14,7	15,4	4,8
Luxemburgo	43,7	4,9	5,8	5,9	6,1	3,4	10,5	12,7	13,6	13,5	-0,7
Portugal	33,9	4,1	3,5	6,1	7,5	23,0	16,2	12,6	19,6	22,8	16,3
Reino Unido	35,2	5,1	5,8	6,1	6,7	9,8	14,4	15,2	16,6	19,8	19,3
Suecia	50,2	6,5	7,0	8,3	8,1	-2,4	13,4	14,0	14,9	15,9	6,7
Media CEE	42,6	6,4	6,9	7,6	7,7	1,9	16,4	16,8	18,3	18,1	-1,2

Media CEE no incluye España

En España el IVA entra en vigor en 1986, hasta entonces se aplicaba el IGTE.

Fuente: OCDE, 1995

todo, todavía es una figura con gran potencial recaudatorio, dados los tipos impositivos de los restantes países de la UE existe aún margen para futuros incrementos. Si bien, es necesario tener en cuenta que los expertos consideran que existe una relación entre el fraude en el IVA y el nivel de los tipos impositivos. En España se une además la existencia de un régimen simplificado basado en índices y módulos que de forma inconsciente facilita el fraude.

El Cuadro n.º 9 recoge también la evolución de la recaudación de este impuesto para el período 1980-1994. No puede hablarse de una tendencia uniforme en la evolución de este

impuesto, si bien en la mayor parte de los países se produce un aumento de su participación en el PIB. En cuanto a la participación de la recaudación por IVA en los ingresos fiscales se mantiene o se reduce en este período. Parece que pese a la impresión generalizada en contra, los países de la UE han pasado a depender menos de la tributación indirecta para su financiación.

En algunos países, como Francia, Finlandia o Suecia ha disminuido entre 1990 y 1994 la recaudación por este impuesto en relación al PIB y sin embargo, en ese mismo período se han producido aumentos en el tipo standard de IVA. La explicación hay que buscarla

en el resultado de la aplicación de dos fuerzas, por un lado la desaparición del tipo incrementado del IVA y por otro lado, un posible aumento del fraude con la desaparición de las fronteras el primero de enero de 1993.

4.3. Armonización en el Marco de la UE

Como se apunta en la sección 4.1. el Mercado Único conlleva la desaparición de las fronteras y por tanto, de las exportaciones entre países comunitarios. Es decir, tendría que darse el mismo tratamiento a los bienes producidos y servicios prestados dentro del país y a los bienes producidos dentro de cualquier otro país de la UE o servicios prestados desde cualquier otro país de la UE. El trato igual a todos los bienes y a todos los servicios conllevaría la aplicación del criterio país de origen.

Si se utiliza el criterio de país de origen, es decir, los bienes son gravados en el país en que se producen, el IVA soportado en las adquisiciones de inputs de otro país comunitario (adquisiciones intracomunitarias) se devuelve en el país "importador" en base al tipo del país "exportador". La recaudación por IVA utilizando este criterio sería:

$$\text{IVA (O)} = t (V - C) - \text{CI} \cdot t_E$$

siendo, IVA (O) la recaudación por IVA utilizando el criterio de país de origen, t el tipo impositivo del país, V las ventas incluidas las exportaciones, C las compras realizadas en el interior del país, CI las compras realizadas en el exterior del país y t_E el tipo impositivo del exterior.

Alternativamente podría utilizarse el criterio de país de destino, el gravamen se produce en el país de consumo. Las "exportaciones" salen libres de impuestos, lo que obliga a controles en las fronteras difíciles en un Mercado Único. Las

importaciones se gravan al tipo impositivo del país. La recaudación por IVA utilizando este criterio sería:

$$\text{IVA(D)} = (V - E)t + I t - (C + \text{CI}) t$$

siendo E las exportaciones e I las importaciones.

La variación en la recaudación de IVA por pasar del criterio de origen al criterio destino sería:

$$\text{IVA (O)} - \text{IVA (D)} = (E - I) t + (t - t_E) \text{CI}$$

Es decir, la pérdida o ganancia para un país de pasar del criterio país de destino al criterio país de origen depende de dos factores: del saldo comercial del país y de la diferencia de tipos con el exterior. Cuanto más positiva sea la Balanza Comercial (exportador neto) de un país mayor ganancia obtendrá con la aplicación del criterio país de origen y cuanto mayor sea su diferencial de tipos en relación al resto de países mayor será la ganancia de utilizar el criterio país de origen.

Sin embargo, la aplicación del criterio país de origen implica que cada estado está recaudando en función de su valor añadido y no en función de su consumo, objeto imponible en el IVA. Para adecuar la recaudación por IVA al consumo de cada país sería necesario la realización de compensaciones desde los países exportadores netos hacia los países importadores netos¹².

Este ajuste eliminaría el primero de los factores que marcan la diferencia entre el criterio de país de origen y el criterio de país de destino, el saldo comercial del país. Para eliminar, o al menos reducir el segundo de los factores debe producirse un acercamiento de la normativa impositiva en materia de impuestos indirectos entre países. Para pasar al

¹² Este ajuste sería similar al que marcan las relaciones entre el Estado y la CAPV.

Cuadro n.º 10. Tipos en el IVA en la CEE, 1996

PAÍS	TIPO REDUCIDO	TIPO GENERAL
Alemania	7	15
Austria	10	20
Bélgica	0, 1,6, y 12	21
Dinamarca		25
España	4y 7	16
Finlandia	6, 12 y 17	22
Francia	2,1 y 5,5	20,6
Grecia	4, 8 y 15,25	18
Holanda	6	17,5
Irlanda	0,2,5 y 12,5	21
Italia	4, 10y 16	19
Luxemburgo	3, 6 y 12	15
Portugal	4 (*), 5	13(*);17
Reino Unido	0	17,5
Suecia	12, 18 y 20	25

(*) Territorios insulares.

Fuente: Vega Mocoora (1996).

criterio país de origen debe agilizarse el proceso de armonización de la imposición indirecta. Esta armonización ha de producirse al menos en dos frentes: los tipos impositivos y las bases imponibles.

4.3.1. Armonización de los tipos

Caminar hacia la aplicación del criterio de origen implica avanzar hacia una convergencia considerable de los tipos impositivos a fin de evitar, como se ha expuesto anteriormente, posibles deslocalizaciones de los recursos. La convergencia en cuanto a tipos implica el análisis de dos cuestiones diferentes: el número de tipos y el nivel de los mismos.

a. Número de tipos. Las distintas propuestas de la Comisión han sido favorables a un sistema de doble tipo, un tipo normal y uno o dos tipos reducidos¹³.

El Cuadro n.º 10 muestra que la mayor parte de los países presentan más de un tipo reducido, Bélgica por ejemplo tiene cuatro, por contra, Dinamarca es el único país que no presenta ningún tipo reducido. Siguiendo las indicaciones de la Comisión ocho de los 15 presentan uno o dos tipos reducidos.

b. Nivel de los tipos. Inicialmente se fijó

¹³ La Directiva 92/77/CEE admite durante el periodo transitorio para casos excepcionales contemplados en la norma, la existencia de un tipo superreducido (España y Luxemburgo).

Cuadro n.º 11. **Cambios en el tipo standard de IVA, 1990-1995**

PAÍS	1990	1995	DIFERENCIA
Alemania	14	15	1
Austria	20	20	0
Bélgica	19	21	2
Dinamarca	22	25	3
España	12	16	4
Finlandia	21,2	22	0,8
Francia	18,6	20,6	2
Grecia	18	18	0
Holanda	20	17,5	-2,5
Irlanda	23	21	-2
Italia	19	19	0
Luxemburgo	12	15	3
Portugal	17	17	0
Reino Unido	17,5	17,5	0
Suecia	23,5	25	1,5

Fuente: OCDE(1995).

una horquilla para los tipos impositivos, el tipo normal debía situarse entre el 14% y el 20% y el reducido entre el 4% y el 9%. Posteriormente la Directiva 92/77/CEE elimina las horquillas estableciendo únicamente unos límites inferiores para los tipos impositivos: 15% para el normal y 5% para el reducido¹⁴.

El Cuadro n.º 11 recoge la evolución del tipo standard de IVA en los países de la UE. Se observa cierta tendencia al aumento de los tipos impositivos standard, estos aumentos han tenido un reflejo desigual en la recaudación como se ve en el Cuadro n.º 9. Puede verse, así

¹⁴ En aquellos países en los que con anterioridad se aplicara el tipo cero pueden seguir aplicándolo durante el periodo transitorio.

mismo, que todos los países cumplen para el tipo standard el mínimo marcado por la Directiva 92/77/CEE, sin embargo, las diferencias en el tipo standard entre países son muy importantes, hasta 10 puntos entre España y Dinamarca o Suecia, lo que dificulta la aplicación del criterio país de origen.

La Comisión propuso a finales de 1996 el establecimiento de un tope máximo para el tipo standard del 25% que aún no ha sido aprobado. Aún así, la banda de tipos es excesivamente amplia para la aplicación del principio de origen, cuando los expertos opinan que incluso diferencias de dos puntos podrían dar lugar a distorsiones en las condiciones de competencia y desviaciones en el comercio.

4.3.2. La Armonización de las Bases

La convergencia de los sistemas de IVA de los distintos países de la UE conlleva no sólo el acercamiento de los tipos impositivos sino también la aproximación de las bases. Los tipos se aplican sobre la base, por tanto, si no existe convergencia de las bases el acercamiento de los tipos no eliminaría los problemas de deslocalización en la asignación de recursos y de competencia en el comercio.

La armonización de las bases imponibles afecta al campo de aplicación de las exenciones, al tipo de bienes al

que aplicar el tipo reducido, qué bienes están sometidos a regímenes especiales de IVA, etc. En este sentido la Sexta Directiva de IVA constituye el inicio de este proceso de armonización de las bases aún inconcluso.

Los Cuadros n.º 12 y 13 recogen el régimen de IVA aplicable a determinados bienes y servicios. Pude verse que no existe uniformidad en el tratamiento de ningún tipo de bienes o servicios, ni tan siquiera para artículos alimenticios básicos o medicamentos que en unos países están gravados a los tipos standard, en otros a los tipos reducidos y en otros a tipo cero.

Cuadro n.º 12. **Bienes sujetos al IVA a tipo reducido o tipo cero**

PAÍS	Artículos Alimentic. Básicos	Otros Productos Alimenticios	Productos Farmac. y Medicamentos	Libros y Periódicos
Austria	R	R	R	R
Alemania	R	N	R	R o N
Bélgica	R	R/N	R/N	R/0
Dinamarca	N	N	N	N
España	R	R	R	R
Finlandia (*)	N	N	N	N/0
Francia	R	N	R	R/N
Grecia	R	R/N	R	R
Holanda	R	R	R	R
Irlanda	0	0/N	0/N	0/R
Italia	R	R	R	R
Luxemburgo	R	R/N	R	R
Portugal	0	R	0	0
Reino Unido	0	0/N	O/E	0
Suecia	N	N	N	N

(*) La reducción del tipo se realiza a través de deducciones.
Fuente: OCDE(1995).

R = Tipo reducido N = Tipo normal 0 = Tipo cero E =Exención

Cuadro n.º 13. Régimen de IVA de determinados servicios

PAÍS	Transporte por carretera de viajeros	Seguros (*)	Teléfono	Profesiones liberales	Publicidad	Espectáculos (no incluidas las apuestas)	Hoteles y Restaurantes
Austria	R	E	N	R	N	R	R
Alemania	R/N	E	E	N	N	N	N
Bélgica	R	E	N	E/N	N	R	R
Dinamarca	E/N	E	N	N	N	N	N
España	R	E	N	E/N	N	R/N	R/N
Finlandia	E	N	N	E	E	E	E/N
Francia	R/N	E	N	Varios	N	Varios	Varios
Grecia	R	E	N	E/R	R	Varios	R
Holanda	R	E	E	E/R/N	R/N	R/N	R
Irlanda	E	E	R	N	N	E/R/N	R
Italia	E	E	R	N	N	N	R/N
Luxemburgo	R	E	E	R	R	R/N	R
Portugal	R	E	R	N	N	R	R
Reino Unido	0	E	N	N	N	N	N
Suecia	N	E	N	N	N	E	N

(*) En la mayor parte de los países los seguros están sujetos a impuestos específicos sobre el consumo.

Fuente: OCDE (1995).

R = Tipo reducido N = Tipo normal 0 = Tipo cero E = Exención

Los Cuadros n.º 12 y 13 no nos facilitan información suficiente para pronunciarnos sobre la amplitud de las bases en los distintos países de la UE. Puede decirse sin embargo, que Dinamarca y Suecia son los países en que menores excepciones se hacen a la aplicación del tipo normal. Este hecho unido a la existencia de tipos elevados en ambos países tiene reflejo en la recaudación como lo muestra el Cuadro n.º 9. Dinamarca es el país que presenta una mayor recaudación por IVA en porcentaje del PIB y Suecia se encuentra también por encima de la media.

4.4. Régimen Transitorio

El régimen transitorio¹⁵ comienza a aplicarse el 1 de enero de 1993 y en principio debía aplicarse hasta el 1 de enero de 1997. El Consejo ha considerado que en esa fecha no se daban las condiciones para aplicar el régimen definitivo y se ha prorrogado su aplicación.

El régimen transitorio se aplica únicamente a las operaciones entre

¹⁵Establecido por la Directiva del Consejo 91/680/CEE.

estados miembros, operaciones intracomunitarias¹⁶. El régimen transitorio mantiene la aplicación del IVA según el criterio de destino¹⁷. La entrega de un bien a otro país de la UE estará exenta de IVA, el adquirente deberá ingresar el impuesto en el destino en la primera declaración que haga después de la adquisición intracomunitaria; el adquirente será el responsable del pago del impuesto.

El mantenimiento del criterio de tributación en destino durante el período transitorio garantiza la protección de los Estados miembros frente a la competencia que podría derivarse de la escasa armonización de las normas tributarias. Sin embargo, adolece de una gran complejidad, para los sujetos pasivos existen tres tipos de operaciones, interiores, intracomunitarias y exportaciones con diferentes mecanismos y obligaciones lo que favorece el fraude en el impuesto.

4.5. Régimen Definitivo

En julio de 1996 la Comisión Europea ha aprobado un programa de trabajo para llegar progresivamente a la aplicación del régimen definitivo del IVA en la UE. De acuerdo con este programa las características del régimen definitivo serían las siguientes:

1. El nuevo sistema aplicará el principio de país de origen, lo que reducirá las formalidades que para las empresas suponen las operaciones intracomunitarias¹⁸.

¹⁶ Se aplica únicamente a las Adquisiciones de bienes no a las prestaciones de servicios, salvo las relacionadas con adquisiciones intracomunitarias de bienes y los servicios de transporte intracomunitario de bienes.

¹⁷ Para las operaciones intracomunitarias por valor inferior a 10.000 ecus se aplicará el criterio de país de origen

¹⁸ Según la Comisión las operaciones intracomunitarias conllevan para las empresas una carga 5 veces superior a las operaciones nacionales.

2. Para que los Estados miembros perciban los ingresos que les corresponden por IVA, se establecerán mecanismos compensadores basados en el consumo de cada Estado.

3. Al desaparecer el desplazamiento de mercancías de un Estado a otro en suspensión de tasa, se eliminará una de las principales fuentes de fraude actuales en el IVA.

4. El nuevo sistema implicará una armonización de los tipos del IVA. La Comisión opina que habría que llegar a tipos uniformes, pero no excluye la previsión de una estrecha gama de dos puntos de diferencia. Según los expertos, el régimen definitivo de IVA no puede funcionar ni siquiera con diferencias del 2% entre Estados principalmente por el riesgo de deslocalización de las empresas.

Puede verse que las grandes líneas del sistema definitivo previsto, coinciden básicamente con el sistema que se aplica en la actualidad en la CAPV, aplicación del criterio país de origen y establecimiento de un mecanismo compensador para adecuar la recaudación de cada Estado a su consumo.

5. CONCLUSIONES

A modo de resumen del contenido de este artículo se van a sintetizar las principales ideas expuestas en el mismo:

1. El IVA es un impuesto relativamente nuevo en España que se aplica por primera vez en 1986. El IVA aplicable en España y en los restantes países de la UE es un IVA tipo consumo neto, lo que permite tener en cuenta la depreciación de los bienes de capital.

2. En España se ha optado por un impuesto con varios tipos, inicialmente un

tipo incrementado para bienes de lujo, un tipo normal y un tipo reducido para bienes de primera necesidad. En 1993 se elimina el tipo incrementado y se establece un tipo superreducido. El IVA conlleva una serie de obligaciones formales que pueden suponer una pesada carga para los pequeños empresarios. Para aligerar estas obligaciones formales se han establecido varios regímenes especiales que afectan a pequeños empresarios, agricultores y minoristas.

3. El IVA constituye una importante fuente de financiación, si bien la recaudación en España es la más baja de los países de la UE y los tipos impositivos también están entre los más bajos. Existe margen, por tanto, para futuros aumentos en los tipos del impuesto, aumentos que debieran ir acompañados de mejoras en la gestión para evitar problemas de aumento del fraude.

4. En la CAPV el IVA es un tributo

concertado de normativa común. Las Diputaciones recaudan y gestionan el impuesto aplicando igual normativa que en el resto del Estado. En las relaciones entre el Estado y la CAPV se aplica el criterio de país de origen y se realizan ajustes para adecuar la recaudación de cada territorio a su consumo.

5. La creación del Mercado Único en 1993 ha supuesto la desaparición de las fronteras entre los países de la UE y por tanto del hecho imponible exportaciones. Este hecho obliga a replantearse el régimen de aplicación del IVA en las operaciones entre Estados miembros de la UE. Se opta por un período transitorio en que seguirá aplicándose el criterio país de destino. Posteriormente cuando se haya alcanzado un grado suficiente de convergencia de la normativa tributaria se aplicará un sistema basado en el criterio país de origen con compensaciones ex-post para adecuar la recaudación al consumo de cada estado.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALBI, E. CONTRERAS, C. GONZÁLEZ-PARAMO, J. M. y ZUBIRI, I. (1994): *Teoría de la Hacienda Pública*. Ed. Ariel, Barcelona
- GAGO RODRÍGUEZ, A. y ALVAREZ VILLAMARIN, J. C. (1995): "Hechos y Tendencias de la Reforma Fiscal en los países de la OCDE (1980-1990)". *Hacienda Pública Española*, 134
- GORDON, L. (1991): "Política de la Comisión Europea en impuestos indirectos". *De economía Pública*, 10.
- KEEN, M. y SMITH, S. (1996): "The future of value added tax in the European Union". *Economic Policy*, n.º 23.
- OCDE (1995): *La Fiscalidad en los Países de la OCDE*. OCDE, Paris.
- OCDE (1996): *Revenue Statistics of Member Countries, 1965-1995*. OCDE, Paris.
- ROSEN, H. (1987): *Manual de Hacienda Pública*. Ed. Ariel, Barcelona.
- VEGA MOCOROA, I. (1996): "Libre circulación de bienes y servicios, distorsiones fiscales y armonización de la fiscalidad indirecta en la Unión Europea". *Hacienda Pública Española*, 1996.
- ZUBIRI, I. (1991): "La Fiscalidad española ante el Mercado Único". Documentos de Trabajo, FIES.
- ZUBIRI, I y VALLEJO, M. (1995): "Un análisis metodológico y empírico del sistema de cupo". Fundación BBV.