

LA DESCENTRALIZACIÓN DEL IVA: UNA PROPUESTA PARA ESPAÑA

José M^a Durán Cabré* (jmduran@ub.edu)
Universidad de Barcelona & Instituto de Economía de Barcelona

Resumen

El objetivo de este trabajo es estudiar cómo se podría descentralizar el IVA y plantear una propuesta para el caso español, atribuyendo poder normativo a las CCAA para modificar el tipo impositivo en la fase minorista. En las ventas minoristas el tipo impositivo actual se desdoblaría en un tipo estatal y un tipo autonómico, sobre el cual las CCAA tendrían poder normativo. En las demás ventas, se aplicaría el tipo estatal y un tipo compensatorio, de forma que coincidiera con el tipo impositivo actual. Los sujetos pasivos del impuesto se tendrían que identificar para conocer si la venta es o no minorista. La recaudación del impuesto se distribuiría entre las CCAA en función de las operaciones minoristas realizadas en cada territorio. Cualquier descentralización del IVA significa una mayor complejidad en el funcionamiento del impuesto, por lo que sólo se puede defender si realmente representa una mejora importante en la corresponsabilidad fiscal de las CCAA.

Palabras clave: IVA, descentralización

Códigos JEL: H24, H71

* Este trabajo tiene su origen en una monografía más amplia realizada para la Consejería de Economía y Finanzas de la Generalitat de Cataluña. El autor agradece el apoyo financiero del Ministerio de Economía y Ciencia (SEC2003-01388) y de la Generalitat de Cataluña (2005-SGR00285), así como los comentarios a A. Esteller, I. Pijoan y J. Costa, y los de P. Berg-Dick y C Brett sobre el funcionamiento de la imposición sobre las ventas en Canadá.

1 Introducción

En la discusión sobre la reforma del sistema de financiación autonómica en España se plantea desde hace años el objetivo de mejorar la corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas (CCAA) de régimen común. Con tal fin, se cedió en 1997 poder normativo a las CCAA en el IRPF y en impuestos sobre la riqueza, el cual fue ampliado y extendido a otras figuras impositivas en el actual sistema de financiación en vigor desde 2002. No obstante, a pesar de las mejoras que estas reformas han representado, se sigue discutiendo en la actualidad sobre la necesidad de aumentar el poder tributario de las regiones españolas, en especial, teniendo en cuenta las importantes competencias que en materia de gasto tienen asignadas.

Por esta razón, la discusión se ha extendido al IVA y a su posible configuración para lograr que las CCAA tengan mayor poder normativo. En este caso, esta discusión también es fruto del cambio de opinión en una parte la literatura que tradicionalmente consideraba el IVA como un impuesto en el que difícilmente se podía ceder poder normativo a los gobiernos subcentrales y, por tanto, en el cual la normativa sólo podía ser del nivel central (Bird y Gendron, 2001). Así, las crecientes necesidades financieras de los gobiernos subcentrales y la experiencia satisfactoria de funcionamiento de un IVA subcentral, en especial en Canadá, han ayudado a este cambio de opinión. En efecto, en la literatura académica se encuentran interesantes propuestas de descentralización del IVA, como son las de McLure (2000) y Keen y Smith (1996).

El objetivo de este trabajo es precisamente estudiar cómo se podría descentralizar el IVA y plantear una propuesta para el caso español, atribuyendo poder normativo a las CCAA para modificar el tipo impositivo en la fase minorista. El tema sin duda es complejo y son muchos los aspectos a tener en cuenta. Por eso, en la propuesta se detallan los aspectos más importantes de un eventual IVA descentralizado, a fin de que permita generar un debate técnico sobre la materia. No se está defendiendo que necesariamente el IVA se deba descentralizar, puesto que con la finalidad de aumentar la responsabilidad fiscal de las CCAA aún hay un amplio camino por recorrer en el IRPF. Pero si esta vía resulta insuficiente, parece inevitable tener que acudir entonces al IVA, eso sí, configurándose de tal manera que el aumento en el poder tributario sea real y, por tanto, que el ciudadano perciba con claridad que también las CCAA regulan y recaudan el impuesto.

El trabajo se organiza de la siguiente manera. En la segunda sección se analiza la generalización del IVA como impuesto general sobre el consumo y su importancia creciente. En la sección 3 se estudian las tres propuestas más relevantes que en la literatura se han efectuado sobre cómo descentralizar el IVA. La siguiente sección se centra en una revisión de las experiencias que en el sistema comparado se encuentran de cesión a los niveles subcentrales de gobierno de impuestos generales sobre el consumo. El análisis de la propuesta efectuada para el caso español se comenta en la sección 5 y, por último, se incluyen unas breves conclusiones.

2 La generalización del IVA como imposición general sobre el consumo

La generalización del IVA es sin duda la novedad más importante introducida en los sistemas fiscales durante la segunda mitad del siglo XX (Cnossen, 1998). Si en 1965 solamente había en el mundo dos países que aplicaban un impuesto general sobre el consumo tipo IVA, actualmente alrededor de 135 países lo aplican (Keen, 2005). Todos los países desarrollados, con la única excepción de los Estados Unidos de América gravan el consumo mediante un impuesto tipo IVA¹.

El IVA y el impuesto minorista sobre las ventas son dos maneras alternativas de imposición general sobre el consumo. Los dos impuestos gravan cualquier tipo de consumo y, de hecho, se pueden considerar como idénticos desde un punto de vista económico: los dos deberían generar la misma recaudación y en los dos el impuesto sólo debería ser soportado por los consumidores finales. Sin embargo, desde la perspectiva de la administración de los impuestos, el IVA y el impuesto minorista presentan importantes diferencias, diferencias que hacen al IVA ser mejor opción que el impuesto minorista y justifican su rápida generalización².

Cnossen (1987, 1993) destaca cuatro razones que justifican la superioridad del IVA. EL IVA se aplica en todas las fases de producción y distribución de bienes y servicios, obteniéndose en cada una la recaudación correspondiente según el valor añadido en dicha fase. En cambio, el impuesto sobre las ventas sólo se aplica en la fase minorista, que es precisamente la más difícil de controlar. Igualmente, el IVA se aplica en todas las ventas que llevan a cabo las empresas, con independencia de quién sea el comprador, mientras que el impuesto minorista sólo debe aplicarse a consumidores finales. Con tal fin, en los impuestos minoristas las empresas deben identificarse para que no se les repercute el impuesto, aspecto sin duda de difícil control. Además, bajo el IVA las empresas recuperan el impuesto soportado en sus compras mediante la deducción de las cuotas soportadas (habitualmente mediante la modalidad indirecta de crédito del impuesto). Por el contrario, el impuesto minorista en la práctica grava la adquisición de ciertos bienes y servicios por parte de las empresas, aunque éstos se vayan a utilizar como factores de producción (i.e. gasolina, restaurantes, comida). Por último, la experiencia demuestra que los impuestos minoristas sobre las ventas presentan serias dificultades para gravar los servicios, lo que acaba provocando que una parte importante de los mismos no sean gravados, situación que no se da bajo el IVA.

Fruto de la generalización del IVA, la recaudación generada por la imposición general sobre el consumo ha ido aumentando de manera constante. Así, para

¹ En EEUU la competencia para gravar el consumo reside en los estados y no en la federación. El consumo es gravado mediante impuestos minoristas sobre las ventas. Vid. epígrafe 4.2.

² Esta opinión común en la literatura es compartida, entre otros, por Cnossen, 1987, 1993; Bird y Gendron, 2001; Genser, 2003.

el conjunto de los países de la OCDE el peso de la recaudación de los impuestos generales sobre el consumo ha pasado de representar en 1965 el 13,5% del total de ingresos tributarios al 19% en 2003.

En definitiva, el IVA es uno de los pilares más importantes de los sistemas fiscales modernos.

3 El papel del IVA como fuente de financiación de los gobiernos subcentrales

Tradicionalmente la literatura académica ha considerado que el mejor nivel de gobierno para aplicar un impuesto tipo IVA es el central y que si los niveles subcentrales quieren gravar el consumo, la mejor manera de hacerlo es mediante su participación en la recaudación (Tait, 1998; Keen, 2000). Sin embargo, durante la década de los noventa una parte de la literatura empieza a reconsiderar esta opinión, según Bird y Gendron (2001), básicamente por dos razones fundamentales. En primer lugar, porque difícilmente se puede encontrar otra fuente impositiva que permita obtener las rentas necesarias para financiar las competencias crecientes de los gobiernos subcentrales. Y, en segundo lugar, porque existen experiencias satisfactorias de funcionamiento de una IVA subcentral, en especial en Canadá, pero también en Brasil.

Por otro lado, la creación del mercado único en 1993 y la consiguiente eliminación de las fronteras entre los estados miembros de la Unión Europea, permite analizar la problemática del IVA europeo como similar a la de un estado federal en el que la imposición sobre el consumo recae en los niveles subcentrales. En efecto, las denominadas operaciones intracomunitarias tributan en destino, circulando los bienes libremente entre estados miembros sin ningún tipo de control en las fronteras, por lo que los estados miembros se pueden ver como niveles subcentrales de gobierno de un hipotético estado federal.

Todo esto, unido a la generalización y a la importancia creciente del IVA en términos recaudatorios ha provocado que en los últimos años encontremos en la literatura académica propuestas interesantes de descentralización del IVA. Estas propuestas se comentan brevemente a continuación.

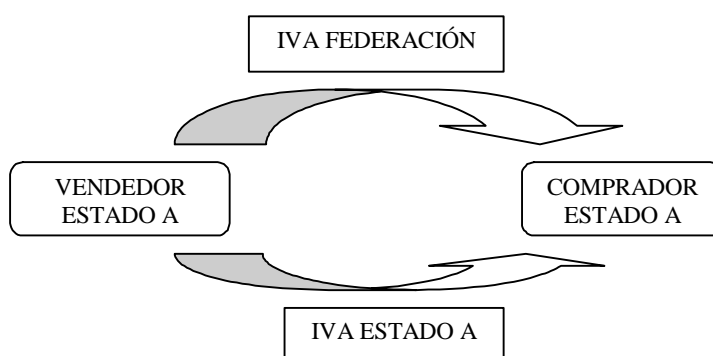
3.1 El IVA compensatorio (CVAT)

Tomando como base una primera propuesta de Varsano (1995) efectuada para Brasil, McLure (2000) la reformula con el objetivo de asignar poder tributario al nivel subcentral y plantea el denominado IVA compensatorio (*Compensation Value Added Tax*, CVAT). Esta propuesta está efectuada, por tanto, para el supuesto de un país federal en el cual se aplica un IVA federal y, además, cada estado aplica su propio IVA.

McLure propone que en las operaciones intraestatales se apliquen conjuntamente los dos IVA, el federal y el estatal. La peculiaridad se da en las operaciones interestatales, en las cuales se aplicaría el IVA federal y, en lugar del estatal, otro IVA denominado compensatorio.

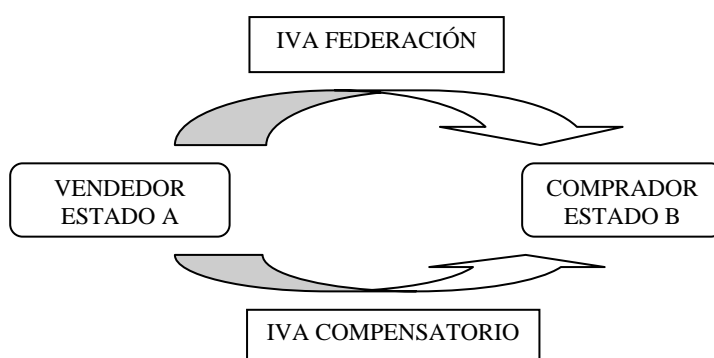
Cuando vendedor y comprador están situados en el mismo estado (A), con independencia de que el comprador sea un empresario o un consumidor final, la operación tributaria como se muestra en el Gráfico 1.

Gráfico 1. CVAT (I)



En cambio, cuando el destinatario de la venta está situado en otro estado (B) del país federal, entonces se aplica el IVA compensatorio (Gráfico 2).

Gráfico 2. CVAT (II)



Por tanto, bajo el CVAT el vendedor tiene que conocer dónde está situado el comprador. Si está en el mismo estado, aplica el IVA estatal correspondiente y si está en otro estado aplica el IVA compensatorio. El IVA federal se aplica en los dos casos. Para el consumidor final situado en un estado diferente al del comprador, el IVA compensatorio será el impuesto final a pagar, en lugar del de su estado.

La federación y los estados tienen potestad para fijar el tipo impositivo de su impuesto. El IVA compensatorio sería, según McLure, regulado por la

federación, aunque para evitar distorsiones, el tipo impositivo del IVA compensatorio podría estar situado en torno a la media de los tipos estatales, los cuales también podrían limitarse dentro de un intervalo.

La recaudación del impuesto federal y del estatal correspondería, lógicamente, al respectivo nivel de gobierno. En cambio, la recaudación del impuesto compensatorio se tendría que distribuir entre los estados en función de la parte de las ventas que se realicen a consumidores finales³. No obstante, para facilitar el funcionamiento del impuesto a los sujetos pasivos (las empresas), éstos deberían poder compensar las cuotas soportadas con las repercutidas, con independencia de que éstas sean del IVA federal, estatal o compensatorio⁴. Posteriormente, ya se encargarían las administraciones de distribuirse la recaudación del IVA según a quién le correspondiese.

Para McLure, el CVAT reduce el riesgo de fraude en el supuesto de operaciones interestatales, pues si se finge estar en otro estado, en lugar de tributar a un tipo 0 en el impuesto estatal de origen, se tributa al tipo compensatorio. Así se consigue no romper la cadena del IVA estatal, ocupando su lugar el IVA compensatorio.

3.2 El IVA integrado viable (VIVAT)

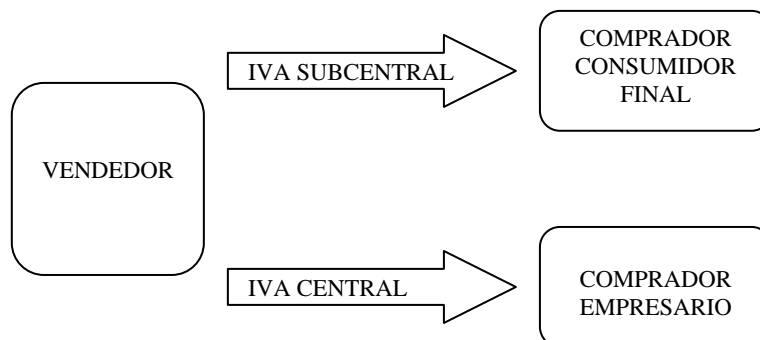
Esta propuesta de Keen y Smith (1996) cabe situarla en el contexto de la Unión Europea pues está pensada como sistema alternativo al régimen aplicable desde 1993, e inicialmente transitorio, de las operaciones intracomunitarias. Los autores proponen aplicar un esquema de IVA que diferencie según las ventas se efectúen a consumidores finales o a empresas. En otras palabras, según se realicen en la última fase o en una fase intermedia de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios.

El tipo impositivo que grava las ventas finales sería fijado libremente por cada nivel subcentral (o estado miembro de la UE en la propuesta inicial). En cambio, el tipo impositivo que recaería sobre las ventas intermedias sería fijado por el nivel central (la UE en la propuesta). De manera esquemática, el IVA a se muestra en el Gráfico 3.

³ McLure sugiere como posibilidad que los vendedores identifiquen en las operaciones interestatales si los compradores son consumidores finales o no (aunque el IVA a aplicar sería el mismo), con la finalidad de conocer el IVA recaudado de consumidores finales.

⁴ Una empresa puede tener derecho a la devolución del IVA compensatorio y, a su vez, tener que ingresar cuotas correspondientes al IVA federal y estatal si, por ejemplo, realiza muchas compras interestatales y sus ventas, en cambio, son básicamente dentro de su estado.

Gráfico 3. VIVAT



La propuesta es denominada por Keen y Smith como un IVA integrado viable ("*Viable Integrated Value Added Tax*", VIVAT). Su funcionamiento es equivalente a hablar de un IVA federal común (nivel central), que grava las ventas intermedias a un tipo impositivo común, combinado con unos impuestos sobre las ventas minoristas, cuyos tipos impositivos son fijados por cada estado (nivel subcentral). El tipo impositivo común incide en el momento en el que se recauda el impuesto, pero no en su cuantía final que soportan sólo los consumidores finales. Por eso, el impuesto en las fases intermedias se puede ver como una retención en la fuente que se asegura parte de la recaudación antes de la fase minorista. Así, se consigue aplicar el IVA en destino respetando la autonomía tributaria, pues la recaudación final depende únicamente del tipo aplicado en la fase minorista.

A diferencia de lo que sucedería con un CVAT, bajo el VIVAT la situación geográfica del comprador no es determinante del tipo impositivo a aplicar, logrando que las operaciones intraestatales e interestatales reciban el mismo tratamiento. Para Keen y Smith (2000) esta simetría en el cumplimiento es muy importante, y lo será cada vez más en un futuro, desde la perspectiva del correcto funcionamiento del mercado único europeo. En lugar de la situación geográfica, bajo el VIVAT lo que determina el tipo impositivo a aplicar es que el adquirente sea o no sujeto pasivo del IVA, como de hecho ya sucede en el IVA comunitario actual para las adquisiciones intracomunitarias y en las operaciones de comercio electrónico. Por tanto, sería necesario que el comprador se identificara siempre, lo que sin duda provocaría un aumento en los costes de gestión del impuesto, como reconocen Keen y Smith (2000).

Finalmente, al igual que en el CVAT, sería necesario establecer algún sistema de compensación entre estados, en este caso para distribuir de acuerdo con el principio de tributación en destino el IVA recaudado en las fases intermedias.

En definitiva, el VIVAT permite mantener una autonomía importante por parte de los gobiernos subcentrales, sin romper la cadena del IVA en las operaciones intracomunitarias y sin discriminar según la ubicación geográfica del adquirente.

3.3 El IVA dual de Québec

La expresión IVA dual se refiere a la aplicación simultánea de dos impuestos tipo IVA, uno por parte del nivel central de gobierno y el otro por parte de los niveles subcentrales. Esta propuesta es defendida por Bird y Bendron (1998, 2000) tomando como referencia la experiencia en Canadá de la provincia de Québec, donde se aplica el IVA dual desde 1991.

En Québec, los tipos impositivos de cada impuesto, estatal y provincial, son regulados por el respectivo nivel de gobierno de manera independiente⁵. Los dos impuestos son administrados por la provincia, que se encarga de transferir a la federación la parte del impuesto federal⁶. Como el impuesto provincial se aplica sobre una base que incluye el impuesto federal, la administración provincial tiene un interés directo en asegurar el correcto cumplimiento del impuesto federal. A cambio, la federación debe compensar al gobierno provincial por los costes de gestión ocasionados.

El tipo impositivo del impuesto federal es del 6%, mientras que el tipo provincial es del 7,5%, aunque al aplicarse este último sobre una base que incorpora el impuesto federal, el tipo provincial efectivo es el 7,95%. Por tanto, el tipo provincial efectivo queda afectado ante cambios en el tipo federal⁷.

Un tema fundamental en la práctica del impuesto es el tratamiento de las operaciones intraprovinciales. La norma general se basa en la tributación en destino y para ello, se establece el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, como sucede en las adquisiciones intracomunitarias en el IVA europeo, aunque con algunas diferencias. Así, las ventas que un empresario de Québec efectúe a un empresario situado en otra provincia tributan en el impuesto de Québec a un tipo 0 (exención plena), por tanto, como las exportaciones. Las compras procedentes de otras provincias tributan en el impuesto de Québec cuando el comprador es consumidor final y, por tanto, cuando no se puede deducir las cuotas soportadas. El comprador queda obligado a aplicar el impuesto provincial, aspecto que en la práctica es difícil de controlar. Cuando el adquirente es un empresario, sujeto pasivo del impuesto, no se exige la aplicación del impuesto provincial, porque igualmente el empresario recuperaría el impuesto a través de la deducción de las cuotas soportadas.

En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que en las operaciones interprovinciales se sigue aplicando el impuesto federal, circunstancia que según Bird y Gendron (2000) permite controlar mejor el posible fraude en las ventas interprovinciales. Québec no puede controlar directamente el destino de

⁵ De hecho cada gobierno regula también su propia base imponible, aunque en la práctica la diferencias en la base se han ido reduciendo desde 1991 y en la actualidad prácticamente las dos bases son idénticas.

⁶ La administración federal se encarga de recaudar en las fronteras internacionales de Québec el impuesto a pagar en las importaciones de bienes procedentes de otros países.

⁷ Así sucedió el 1 de julio de 2006 cuando el tipo federal se redujo del 7% al 6%, pasando en consecuencia el tipo efectivo provincial del 8,025% al 7,95%.

las ventas a otras provincias, pero el control normal a efectos del impuesto federal sí permite asegurar que la exención del impuesto provincial se haya aplicado de manera correcta y que los productos que circulan sin el IVA provincial, no se acaben consumiendo en la propia provincia de origen.

Otra cuestión a destacar es el efecto del IVA dual sobre las compras transfronterizas, por las distorsiones que diferencias en el nivel impositivo pudieran ocasionar. Al respecto, son determinantes las características geográficas de Canadá que aseguran que los centros más grandes de población no se encuentran cercanos a las fronteras con otras provincias. Por esa razón, las provincias no se han preocupado demasiado por este aspecto.

4 La cesión de los impuestos generales sobre el consumo a los niveles subcentrales: análisis del sistema comparado

En el sistema comparado existen diversas experiencias de países, en general federales, en los cuales los niveles de gobierno subcentral exigen impuestos generales sobre el consumo. En especial, resulta destacable el caso de Canadá, por la variedad de sistemas que se dan; EE.UU., por la importancia del país y por ser un ejemplo claro de por dónde no se debe ir; y, finalmente, Brasil, porque aun siendo un país en un estadio de desarrollo económico diferente, se ha dado alguna experiencia interesante de descentralización del IVA.

4.1 La experiencia de Canadá en el campo de la imposición sobre el consumo

Según Bird y Gendron (1998), Canadá debe de ser el lugar más interesante del mundo, porque el país tiene diez provincias y cinco sistemas diferentes de imposición sobre las ventas. En Canadá, además del impuesto federal que se aplica en todo el país, a nivel provincial encontramos las siguientes alternativas:

- Un impuesto sobre las ventas minoristas en cuatro provincias, British Columbia, Saskatchewan, Manitoba y Ontario, que recae sobre la misma base que el impuesto federal, pero sin incluirlo.
- Un impuesto sobre las ventas minoristas en la provincia de Prince Edward Island, que recae sobre la misma base que el impuesto federal, pero en este caso incluyéndolo.
- Un impuesto federal-provincial armonizado tipo IVA que se aplica en tres provincias, Newfoundland, Nova Scotia y New Brunswick, y está administrado por la federación.
- Un IVA provincial aplicado conjuntamente con el IVA federal, lo que sucede en la provincia de Québec, comentado anteriormente y denominado IVA dual.

- Y, finalmente, la no aplicación de un impuesto sobre las ventas en la provincia de Alberta.

Esta variada situación viene originada por la introducción en 1991 de un impuesto general sobre el consumo tipo IVA que reemplazó al impuesto federal hasta entonces en vigor que recaía sobre las ventas de fabricación. Aunque la voluntad del gobierno federal era la de introducir un único IVA para todo el país que también reemplazara a los impuestos provinciales, con una base y tipos impositivos iguales en todo el territorio, la negativa de las provincias, sin duda contrarias a perder poder tributario, impidió que esta idea se llevara a cabo. En consecuencia, la aplicación del IVA federal se tuvo que realizar con la aplicación conjunta de los impuestos provinciales ya existentes.

La situación más frecuente que se da en la mitad de las provincias canadienses es la de la aplicación simultánea del IVA federal con impuestos provinciales sobre las ventas minoristas. Cada provincia regula su propio impuesto minorista sin que exista ningún tipo de armonización con el impuesto federal y también se encargan de su administración⁸.

Las empresas que realizan ventas minoristas en una provincia deben registrarse en dicha provincia a efectos del impuesto. Éste se aplica en todas las ventas minoristas, excepto para bienes o servicios exentos, o cuando el comprador tiene derecho a la exención por no tratarse, en general, de un consumidor final. Para que esta última exención se aplique, el comprador debe entregar al vendedor un certificado oficial de exención, que el vendedor deberá conservar.

En el caso de ventas interprovinciales se aplica el principio de destino, por lo que la venta está exenta en origen y tributa en destino. Ello se consigue con el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, es decir, que el comprador, sea particular o una empresa, queda obligado a declarar y pagar el impuesto a su provincia.

Otro de los sistemas que se aplican, en este caso en tres provincias, es el de un impuesto armonizado tipo IVA, cuyo objetivo principal es el de reducir los costes de cumplimiento para las empresas y los costes de gestión para administración. Con tal fin, la federación alcanzó un acuerdo con las provincias de Newfoundland, Nova Scotia y New Brunswick por el cual éstas aceptaban eliminar sus respectivos impuestos y aplicar el impuesto armonizado. En dicho acuerdo se fijaba que el tipo impositivo es la suma del tipo federal y del tipo provincial, fijándose este último en el 8%. Para poder aumentar el tipo provincial se requiere la mayoría de las provincias, mientras que para su reducción se exige la unanimidad, a fin de evitar procesos de competencia fiscal entre provincias (Winer, 2002). Por tanto, el impuesto armonizado supuso una pérdida de autonomía tributaria para las provincias participantes, que aceptaron, según Bird y Gendron (2000), por las generosas transferencias adicionales de renta que recibieron del gobierno federal.

⁸ Excepto en las importaciones de bienes procedentes de otros países, en cuyo caso es la federación la que se encarga de recaudar en la aduana el impuesto provincial.

El impuesto armonizado es administrado únicamente por el gobierno federal. Los operadores registrados a efectos del IVA federal, automáticamente quedan registrados a efectos del impuesto armonizado. La recaudación se distribuye entre la federación y las provincias de acuerdo con el consumo de cada territorio, según estadísticas suministradas por la agencia federal. Para ello, la federación y las provincias fijan una fórmula de distribución.

Como ya hemos visto en los impuestos minoristas, las ventas interprovinciales tributan en destino, por lo que en las compras procedentes de otras provincias se establece la inversión del sujeto pasivo. La peculiaridad del impuesto armonizado es que las operaciones entre operadores situados en las tres provincias participantes, tributan igual que las operaciones realizadas dentro de cada provincia.

4.2 Otras experiencias en el sistema comparado

La experiencia de EEUU en la imposición sobre el consumo seguramente ha de servir como ejemplo de por dónde no se debe ir. En EEUU hay 45 estados que exigen su propio impuesto sobre las ventas minoristas. Además, miles de jurisdicciones locales aplican su propio impuesto minorista. Por el contrario, la federación no tiene competencias para gravar el consumo. Esta situación, cuyo origen se remonta a la histórica distribución del poder tributario entre niveles de gobierno, genera importantes problemas. Los impuestos minoristas no están armonizados. Igualmente, la mayoría de impuestos sólo acaban gravando el consumo de bienes y no el de servicios. Además, con frecuencia, también se gravan las compras efectuadas por las empresas. En definitiva, el sistema es deficiente y genera importantes distorsiones y costes. Por ello, en el año 2000 diferentes estados crearon el *Streamlined Sales Tax Project* con la finalidad de establecer un sistema de imposición sobre las ventas más sencillo y armonizado (Hellerstein, 2005). Esta distribución del poder tributario en el campo de la imposición sobre el consumo es seguramente la razón por la cual EEUU es el único país de la OCDE que aún no aplica un impuesto sobre el consumo tipo IVA. No obstante, desde hace más de dos décadas se produce un debate recurrente sobre la posible introducción de un impuesto tipo IVA, siendo el ejemplo más reciente el *Report of the President's Advisory Panel on Federal Tax Reform*, de 2005.

BRASIL PENDIENTE

5 El IVA como tributo cedido con capacidad normativa a las CCAA

El IVA es conjuntamente con las cotizaciones sociales y el IRPF una de las tres figuras impositivas más importantes en España en términos de recaudación. Según datos de la OCDE, representa alrededor del 17% del total de ingresos

tributarios del conjunto de administraciones públicas, con una tendencia a aumentar su peso relativo a lo largo del tiempo. En los países de la Unión Europea (15), su peso llega al 19%. En definitiva, se trata de uno de los pilares de los sistemas fiscales actuales.

Desde 2002, las CCAA españolas participan en el 35% de la recaudación del IVA, distribuida de acuerdo con estadísticas de consumo por territorio que elabora el INE. Su peso actual sobre los ingresos no financieros de las CCAA se sitúa para el conjunto de comunidades en torno al 18%. Por tanto, estamos ante un impuesto muy importante en términos recaudatorios también para las CCAA. Por otro lado, no se pueden olvidar las importantes responsabilidades de gasto que tienen en la actualidad las CCAA españolas, cuyo peso sobre el total de gasto público, incluyendo Seguridad Social, se sitúa en el 36% aproximadamente.

Esta situación lleva a que de manera creciente se plantee si sería posible ceder poder normativo en el IVA a las CCAA, a fin de mejorar la denominada corresponsabilidad fiscal autonómica. Efectivamente, sólo el IRPF y el IVA pueden, por su peso recaudatorio, jugar un papel relevante en la asignación de mayor responsabilidad fiscal. Las CCAA tienen cierto poder tributario en el IRPF desde 1997, aunque hasta el momento el uso realizado y la percepción que del mismo tiene el ciudadano es bastante limitado. Sin duda, el poder atribuido a las CCAA en el IRPF puede aumentar, como también puede modificarse la configuración del mismo a fin de hacerlo más perceptible para el contribuyente. Por tanto, la vía del IRPF tiene aún recorrido si se quiere aumentar la responsabilidad fiscal autonómica. No obstante, ello no es óbice para que también se pueda estudiar la cesión de poder normativo en el IVA.

En la literatura española son varios los autores que defienden la utilización de la imposición sobre el consumo como instrumento de corresponsabilidad fiscal de las CCAA. Monasterio *et. al* (1995) reconocen los esfuerzos administrativos que requeriría el pasar de un sistema centralizado de financiación a un esquema múltiple, pero afirman que son esfuerzos proporcionados al problema que se pretende afrontar, como es la adecuación del sistema de financiación autonómica a la estructura política del Estado establecida en la Constitución de 1978. Por su parte, Gimeno (1996) destaca seis razones para justificar la atribución de poder normativo: i) La adecuación al principio del beneficio, porque el impuesto recae sobre aquellas personas, residentes o no, que consumen bienes y utilizan servicios en el territorio que exige el impuesto; ii) La base es amplia y tiene gran potencial recaudatorio; iii) La distribución del consumo entre comunidades es más equilibrada que la de la renta; iv) La percepción por los ciudadanos del impuesto autonómico; v) El menor rechazo por parte de los contribuyentes que en el IRPF; vi) La mayor flexibilidad del conjunto del sistema de financiación autonómica. Por su parte, Sevilla (1997) afirma que sin el IVA, las CCAA quedan privadas de un instrumento financiero muy potente y, a su vez, de la posibilidad de generar diferentes patrones de distribución de la carga tributaria.

Sin embargo, lógicamente no todo son ventajas y cabe tener presente que también se producirían ciertas dificultades. La primera de carácter legal, puesto

que el IVA es un impuesto armonizado en la UE y, por tanto, cualquier modificación que se introduzca no puede ser contraria a la normativa comunitaria. Es un tema sin duda esencial para poder llevar a la práctica una descentralización del IVA, pero que se escapa del objetivo de este trabajo⁹. Es cierto, que de ser contraria la cesión de poder normativo a las CCAA bajo la regulación actual, ésta se podría modificar, pero no menos cierto es que el requisito de la unanimidad que impera en el campo de la fiscalidad dentro de la UE dificultaría y retrasaría sensiblemente cualquier posible cambio.

Otra dificultad importante se deriva de la mayor complejidad y, en consecuencia, los mayores costes de gestión y de cumplimiento que sin duda la cesión de poder normativo va a ocasionar en el funcionamiento del IVA, tanto para la administración como para las empresas, sujetos pasivos del impuesto. Aunque la configuración final de la cesión es importante a efectos de estimar el mayor grado de complejidad que se generaría, y por ello reviste especial importancia cómo se realiza, debe quedar claro que cualquier modificación introducida en la línea de otorgar poder normativo a las CCAA generará más complejidad. En consecuencia, cualquier cambio que se efectúe sólo se podrá justificar si representa una mejora real de la corresponsabilidad fiscal de las regiones españolas, para lo cual es fundamental que los ciudadanos perciban con claridad al adquirir un bien a quién pagan y cuánto a cada nivel de gobierno. La experiencia española hasta el momento en el IRPF demuestra la importancia de cómo se configura la cesión para que los contribuyentes sepan cuánto pagan al Estado y cuánto a su comunidad autónoma. En definitiva, la cesión debe poder verse con claridad por los ciudadanos para poder representar una mejora real en la responsabilidad fiscal de los gobiernos, puesto que sólo así se puede justificar la mayor complejidad que se generaría. En caso contrario, carecería de sentido. Por tanto, la configuración de la cesión tendrá que combinar la necesaria perceptibilidad con una complejidad adicional que sea razonable.

6 Configuración del IVA como tributo cedido con capacidad normativa en la fase minorista

Cuando en España se ha hablado de ceder poder normativo a las CCAA en el IVA la discusión se ha centrado básicamente en la posibilidad de que aquéllas

⁹ La *Comisión para el Estudio y Propuesta de un Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas* (2002), que redactó el informe que sirvió de base para el actual sistema de financiación autonómica, se pronuncia en contra de la posibilidad de que puedan existir tipos impositivos diferentes dentro de un mismo estado miembro, de acuerdo con el art. 12 párrafo 3 a) de la Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE, de 15 de mayo de 1977), directiva que viene a constituir el código europeo del IVA. Esta comisión consultó la legalidad de la cesión de poder normativo sobre el tipo impositivo a la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, la cual en su respuesta manifestó 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” (*Comisión para el Estudio y Propuesta de un Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas*, 2002, pág. 211). En cualquier caso, no se trata de una opinión vinculante jurídicamente.

tengan poder normativo en la fase minorista (vid. Beltrán 1992; Monasterio *et al.*, 1995; Gimeno, 1996). La propia Ley Orgánica de Financiación de las CCAA 8/1980 (LOFCA) al especificar en su art. 11 los impuestos que podían cederse se refería, hasta 2002 a la imposición general sobre las ventas en su fase minorista. Por tanto, los estudios se han centrado en esta posibilidad y no en crear un IVA adicional autonómico, similar a la experiencia de Québec. En esta línea, se pronuncia el nuevo Estatuto de Autonomía de Cataluña¹⁰, que establece en la Disposición Adicional Undécima que "... la Administración General del Estado cederá competencias normativas en el Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones efectuadas en fase minorista cuyos destinatarios no tengan la condición de empresarios o profesionales ...". En definitiva, el debate se ha centrado en la posible cesión de poder normativo en la fase minorista y sobre la misma se va a centrar la propuesta aquí formulada. Ello no significa que desde un punto de vista económico deba descartarse un IVA dual, pero sí que de momento no parece que sea el camino por el que se quiere seguir, entre otras razones porque en este caso no cabría ninguna duda de que requeriría modificar la normativa comunitaria.

6.1 Definición de la fase minorista

Existen dos criterios alternativos para identificar las operaciones realizadas en fase minorista: el objetivo y el subjetivo. De acuerdo con el criterio objetivo, una operación se califica como minorista cuando el comprador sea consumidor final (Beltran, 1992). Por tanto, requiere la identificación del comprador ante el vendedor. El criterio subjetivo, en cambio, atiende a que el vendedor realice mayoritariamente ventas minoristas (Beltran, 1992). En consecuencia, para calificar una operación como minorista es determinante la condición del vendedor.

El criterio subjetivo es más sencillo de aplicar, pero presenta el inconveniente de ser menos preciso y, por tanto, distorsionador. Las ventas que un mayorista realizase directamente a consumidores finales no serían calificadas como minoristas, cuando la verdadera naturaleza de las mismas sí lo es. Y lo contrario sucedería cuando una empresa adquiriera bienes a vendedores minoristas. Si las CCAA pudieran establecer un tipo impositivo autonómico, el criterio subjetivo provocaría en estos casos que no se tributara por el tipo impositivo que correspondería. Por el contrario, bajo el criterio objetivo cada operación tributaría según su verdadera naturaleza y, por tanto, con el tipo impositivo correspondiente. Por tanto, parece más razonable el criterio objetivo.

Los compradores sujetos pasivos del IVA tendrían que identificarse a fin de que el vendedor no aplicara el tipo autonómico. Esto es un hecho propio de los impuestos minoristas y representa ineludiblemente mayores costes de gestión y de cumplimiento del impuesto. Ahora bien, cabe tener presente que actualmente ya se exige en el IVA para algunas operaciones, como en las entregas y adquisiciones intracomunitarias o en las operaciones de comercio

¹⁰ Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio.

electrónico, y que en la práctica el vendedor debe dar los datos al comprador si quiere una factura para poderse deducir el IVA soportado.

6.2 Capacidad normativa de las CCAA: el tipo impositivo

La capacidad normativa atribuida a las CCAA se limitaría al tipo impositivo. Extender la capacidad a otros elementos del impuesto como exenciones, base imponible, etc. generaría unos costes de gestión y cumplimiento mayores, sin que la mejora en términos de responsabilidad fiscal lo justifique. Además, todos estos otros elementos están armonizados a nivel comunitario.

Como está previsto que la participación de las CCAA en el IVA pase a ser del 50%, la posibilidad más lógica para configurar la capacidad normativa cedida sería que el tipo de gravamen general (16%) se dividiera por dos en las ventas minoristas, dando lugar a un tipo estatal (8%) y a un tipo autonómico (8%)¹¹. Cada comunidad autónoma sería competente para incrementar el tipo autonómico, pero dentro de un margen fijado legalmente, y no lo podría reducir. Así se consigue evitar que diferencias demasiado elevadas en los tipos pudieran generar fuertes distorsiones, por ejemplo, por un aumento de las denominadas compras transfronterizas. El límite inferior permitiría cumplir con la normativa comunitaria que exige un tipo general mínimo del 15%.

El desdoblamiento del tipo impositivo se daría solamente en las operaciones en fase minorista y debería quedar claro para el consumidor que se pagan dos tipos impositivos, el del Estado y el de su región. Puesto que hay vendedores que operan en varias CCAA o los bienes se pueden transportar desde un lugar a otro, la normativa debería regular con suma claridad dónde se considera realizado el hecho imponible y, por tanto, cuál es tipo autonómico a aplicar en su caso.

En las operaciones no minoristas, el tipo de gravamen no se desdobra y se mantiene el tipo actual completo. En cierta medida este tipo total se podría ver como la suma del tipo impositivo propiamente estatal más la suma de un tipo compensatorio que opera en lugar del tipo autonómico. Este tipo total debería aplicarse por dos razones. En primer lugar, porque las diferencias en el IVA total repercutido según se tratara de la fase minorista o no serían mucho más elevadas, lo que podría propiciar mayores comportamientos fraudulentos. Y, en segundo lugar, porque como consecuencia de las exenciones, en ocasiones parte del IVA es soportado por los sujetos pasivos del impuesto, por lo que parece lógico que se mantuviera un tipo total similar al actual.

¹¹ No habría ningún obstáculo para que la capacidad normativa también se atribuyera sobre los tipos reducidos y superreducidos del IVA español, pero por simplicidad la explicación se centra en el tipo general, que es sin duda el más frecuente (74% del total de operaciones en 2002).

6.3 Liquidación y distribución de la recaudación

Cuando un empresario sujeto pasivo del IVA efectúe ventas a consumidores finales, en su declaración del impuesto deberá especificar dentro de las cuotas repercutidas, qué parte es la estatal y qué parte es la de las diferentes CCAA. Sobre el IVA repercutido se podría deducir, como en la actualidad, las cuotas soportadas en sus compras, sin tener que diferenciar entre estatales y autonómicas. El resultado sería el IVA a liquidar.

Sin embargo, de esta manera sólo se conocería la recaudación que le corresponde a cada comunidad autónoma respecto del valor añadido en la fase minorista, pero en absoluto la correspondiente al valor añadido en las fases previas. No parece que esto tenga demasiado sentido, puesto que el objetivo del IVA es gravar todo el consumo que realizan los consumidores finales, con independencia de que por el propio funcionamiento del IVA no toda la recaudación se obtiene en la última fase de distribución de bienes y servicios¹². De hecho esta característica consustancial al IVA lo diferencia del impuesto sobre las ventas minoristas y es uno de los argumentos, si no el principal, justificativos de la superioridad del IVA respecto del impuesto minorista¹³. Por tanto, la cesión debe referirse a la totalidad del impuesto que soportan los consumidores de un territorio, aunque parte de la recaudación se haya efectivamente ingresado en otro. En ningún caso significaría exportar carga tributaria de una comunidad a otra. En consecuencia, es necesario establecer un sistema de reparto de la recaudación entre el Estado y las CCAA.

Acudir a estadísticas regionales de consumo sería sencillo, pero no parece muy lógico si se quiere mejorar la responsabilidad fiscal de las CCAA, porque rompería en parte la relación entre tipo impositivo autonómico y la recaudación real obtenida, que en parte dependería de datos estadísticos y no de declaraciones fiscales. Por eso, una alternativa mejor sería aprovechar los datos suministrados por los sujetos pasivos del impuesto para conocer su volumen de operaciones minoristas (la base imponible) en cada comunidad. Esta información se tendría que exigir a los sujetos pasivos, lo que representaría un cierto aumento de los costes de cumplimiento del impuesto, en especial, de las empresas que realicen ventas minoristas en varias comunidades. En cualquier caso, de solicitarse esta información sobre las operaciones minoristas por región sería innecesario que los sujetos pasivos indicasen expresamente en sus declaraciones la cuota repercutida de cada comunidad, puesto que con las bases y el tipo impositivo autonómico se podría conocer directamente la cuota correspondiente.

¹² En la literatura que ha estudiado en España la posible cesión del IVA se ha debatido sobre qué parte de la recaudación es la que se debería ceder a las CCAA, como consecuencia del redactado que hasta 2002 tenía la LOFCA en su art. 11. e) que indicaba como cedible "la imposición general sobre las ventas en su fase minorista". Así, la *Comisión para el Estudio y Propuesta de un Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas* (2002) entendía que la LOFCA se refería solamente a la recaudación obtenida en la fase minorista y no a la recaudación total. En cambio, para Monasterio *et al.* (1995), la interpretación más razonable era la de ceder el total de recaudación. García y Herrera (2001) afirman que las dos interpretaciones se podrían mantener, pero que desde una perspectiva de la financiación autonómica tenía más sentido interpretar que el objeto de cesión sería la recaudación total.

¹³ Vid. apartado 2.

Ahora bien, esto no significa que en las facturas de ventas no se deba diferenciar entre el tipo y la cuota estatales, y el tipo y la cuota autonómicas. En efecto, si realmente se quiere ganar en corresponsabilidad fiscal es muy importante que el ciudadano perciba claramente que se aplican dos tipos impositivos y que, por tanto, paga dos cuotas diferentes, una para el Estado y la otra para su autonomía, haya modificado o no esta última el tipo autonómico. No es un tema baladí, porque debe recordarse que sólo la mejora efectiva en la corresponsabilidad fiscal de las CCAA puede justificar los mayores costes de gestión y de cumplimiento que inevitablemente se generan con un IVA descentralizado.

6.4 Otras cuestiones

No es el objetivo de este trabajo redactar una propuesta de IVA descentralizado que se pudiera convertir en norma a aplicar. Para ello se deberían prever muchos más aspectos de los que en este trabajo se especifican. Ahora bien, a continuación sí se destacan algunas de las cuestiones que en la práctica se tendrían que especificar y que, en algún caso, podrían generar cierta complejidad.

Una primera cuestión tiene que ver con el funcionamiento en el IVA español de regímenes especiales, en particular, el simplificado y el recargo de equivalencia, pensados los dos para facilitar el cumplimiento del impuesto a los pequeños y medianos empresarios. La propuesta aquí realizada difícilmente sería compatible con el mantenimiento de estos regímenes por lo que se podría aprovechar para plantearse si el mismo tiene sentido hoy en día con los adelantos técnicos producidos y los cambios que está sufriendo en los últimos años el sector de la distribución¹⁴.

No se han tenido en cuenta las distorsiones que generan las exenciones en el impuesto, que obligan a aplicar la regla de la prorrata por parte de los sujetos pasivos del impuesto que no se pueden deducir todo el IVA soportado. Esto significa que, en contra de la teórica neutralidad del IVA, éste en estos casos deja de serlo y parte del impuesto es soportado por las empresas y, por tanto, antes de la fase minorista. Como la propuesta se centra sólo en la fase minorista, esta recaudación no se incluiría en la parte cedida a las CCAA.

Por último, la propuesta se ha centrado en la cesión de poder normativo en el tipo impositivo, sin extenderse en ningún caso a la administración del impuesto que seguiría siendo unitaria. Parece claro que ésta sería la mejor opción y significaría que de la gestión de todo el impuesto sólo se encargaría una administración tributaria y los sujetos pasivos sólo se relacionarían con esta administración. Cómo debería organizarse esta única administración es otro

¹⁴ En 2004, en torno al 13% del total de declarantes se acogieron al régimen simplificado. Las cuotas repercutidas a través del recargo de equivalencia sobre el total de IVA devengado en las operaciones generales representan solamente un 0,3%.

asunto que se escapa de nuestro objetivo, aunque sí se debe destacar que, de mantenerse la situación actual, se tendrían que fijar unos incentivos claros a que la administración tuviera un interés directo en asegurar que la aplicación del tipo autonómico se ha realizado correctamente, puesto que a efectos de la recaudación estatal eso sería indiferente.

6.5 Resumen

En conclusión, la propuesta formulada se asemeja al VIVAT propuesto por Keen y Smith (1996), en el sentido de que es la condición del comprador, consumidor final o no, lo que determina el IVA a aplicar. No obstante, la diferencia es que la finalidad de la propuesta no es establecer un régimen definitivo en el seno de la UE, sino ceder capacidad normativa en el IVA a los niveles subcentrales de gobierno. Por tanto, en la propuesta estudiada se aplicaría siempre el IVA estatal común. Además, en las ventas minoristas se aplicaría también el IVA regional correspondiente, por lo que el tipo impositivo total se reduciría en la parte correspondiente al tipo base autonómico, esto es, el 50%. A diferencia del VIVAT, no se aplicaría un IVA o el otro de forma alternativa, sino que siempre se aplicaría el IVA estatal y, además, el autonómico cuando el comprador es consumidor final.

El lugar de realización del hecho imponible resultaría importante en las operaciones minoristas, porque según se trate del territorio de una comunidad o de otra, el tipo impositivo autonómico a aplicar podría variar.

En el caso de ventas no minoristas, el tipo impositivo estatal no se desdoblaría y se mantendría el tipo actual completo que podría verse como la suma del tipo propiamente estatal y de un tipo compensatorio que opera en lugar del autonómico. Por esta razón, la propuesta aquí planteada se asemeja al CVAT de McLure en el sentido de que cuando no se aplica el tipo autonómico del IVA, en su lugar se aplica el compensatorio. Por tanto, la propuesta, si bien se parece más al VIVAT, también incluye este aspecto característico del CVAT.

7 Conclusiones

El sistema de financiación autonómica español presenta aún una falta de corresponsabilidad fiscal de las regiones, a pesar de las mejoras que se han introducido en las últimas reformas. Por su importancia recaudatoria y generalidad, solamente el IRPF y el IVA pueden aportar una mejora importante en el poder tributario de las CCAA. Si bien la cesión de poder normativo en el IRPF puede tanto aumentar como mejorarse, la cuestión es si puede ser suficiente y, por tanto, si va a ser necesaria una descentralización del IVA.

En este sentido, la literatura y alguna experiencia internacional ponen de manifiesto que dicha descentralización sería posible. En el trabajo se presenta una propuesta de un IVA descentralizado con poder normativo para las CCAA

en la fase minorista, con el objetivo de que sea perceptible para el ciudadano el poder tributario de las CCAA. Sólo así se puede justificar la mayor complejidad y, por tanto, mayores costes que la descentralización del IVA generaría. Esta propuesta debe ayudar a profundizar en el estudio sobre cómo se podría llevar a cabo la descentralización del IVA.

Referencias

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

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

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

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

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

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

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

CNOSSEN, S. (2002), “Evaluating the National Retail Sales Tax from a VAT perspective”, en Zodrow i 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.

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

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*, 2, 168-195.

GENSER, B. (2003), "Coordinating VATs between EU member states", *International Tax and Public Finance*, 10, 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*, 59, 5, 170-184.

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

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

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

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

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

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

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

MEMORIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (VVAA), Ministerio de Economía y Hacienda.

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

MONASTERIO, C.; PÉREZ, F.; SEVILLA, J. V.; SOLÉ, J. (1995), *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, Instituto de Estudios Fiscales.

PIFFANO, H.L.P. (2003), "Reconsidering the question: Is subnational value added tax the best alternative?", *Documentos de Federalismo Fiscal*, 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*, en www.taxreformpanel.gov/final-report/

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

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

THE COMPLETE GUIDE TO THE GOODS AND SERVICES TAX (2004), The Canadian Institute of Chartered Accountants i Ernst & Young, Canadá.

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*, 52, 3, 429-442.