

# DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 602-11-064-3

**OBSERVACIONES DEL INSTITUTO DE  
ESTUDIOS FISCALES AL LIBRO VERDE  
SOBRE EL FUTURO DEL IVA[COM (2010) 695 FINAL]**

*Autor: Instituto de Estudios Fiscales*

DOC. n.º 24/2011



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## NOTA DE PRESENTACIÓN

Como es sabido, la Comisión Europea abrió, a finales de 2010, un debate público acerca del futuro del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA). En concreto, elaboró el denominado *Libro Verde* (COM (2010) 695 final), en el que formula determinadas preguntas, que se someten a un proceso de consulta pública, finalizado el 31 de mayo de 2011. El documento se estructura en torno a dos cuestiones fundamentales. La primera es la relativa a los principios de imposición de las transacciones intracomunitarias, en un sistema adaptado al mercado único. La segunda afecta a aquellos aspectos que deberán abordarse con independencia de las decisiones que se adopten en relación a las operaciones intracomunitarias. En fechas recientes, la Comisión ha sintetizado las aportaciones recibidas en el documento titulado “Summary report of the outcome of the public consultation on the Green Paper on the future of VAT”.

El presente Documento recoge las observaciones remitidas por el Instituto de Estudios Fiscales, elaboradas por un grupo de trabajo constituido en su Dirección de Estudios y compuesto por los siguientes miembros:

- Ramón Falcón y Tella. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado.
- José Manuel de Bunes Ibarra. Abogado.
- Javier Martín Fernández. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Abogado.
- Francisco Javier Sánchez Gallardo. Economista.
- Cristina García-Herrera Blanco. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
- Jesús Rodríguez Márquez. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Jesús Rodríguez Márquez  
Director de Estudios  
Instituto de Estudios Fiscales



**Pregunta 1. ¿Piensa que las actuales disposiciones en materia de IVA para el comercio intra-UE están suficientemente adaptadas al mercado único; o constituyen un obstáculo para maximizar sus beneficios?**

Parece evidente que las actuales disposiciones relativas al comercio intra-UE suponen un obstáculo para el desarrollo del mercado único. Es más, nos atrevemos a afirmar que tal mercado no existe, verdaderamente, como consecuencia de tales disposiciones.

Como es sabido, la creación del mercado interior en el seno de la Unión Europea no sólo supone la abolición de las fronteras fiscales y la supresión de los controles en frontera. Implica, asimismo, el establecimiento del principio de tributación en origen en el IVA para las operaciones intracomunitarias, aplicándose un tipo unificado en toda la Unión. De esta forma, las transacciones entre empresarios comunitarios deben someterse a gravamen como si de una operación interior se tratara, de forma que la repercusión la efectúe el sujeto que realiza la entrega, que tendría la obligación de ingresarlo en su Estado de residencia.

Sin embargo, este objetivo último todavía no se ha logrado, por diversas razones, de entre las que podemos destacar dos. De un lado, las diferencias, todavía importantes, de tipos impositivos entre los distintos Estados. De otro, las discrepancias en torno al sistema de reparto de las cantidades recaudadas. Por ello, nos encontramos aún en el denominado régimen transitorio, que debería haber finalizado el 31 de diciembre de 1996, pero que en estos momentos tiene una vigencia indefinida.

Este régimen transitorio se caracteriza por el gravamen en destino de las entregas intracomunitarias realizadas entre empresarios. Ello implica que en el Estado de origen se aplique una exención –que no excluye ni limita el derecho a la deducción– y en el de destino se considere realizado un hecho imponible con motivo de la adquisición. Este hecho imponible es el que se denomina adquisición intracomunitaria de bienes, cuyo sujeto pasivo es el empresario adquirente, alterando así la regla general del impuesto. Para que la operación reciba el tratamiento descrito es necesario que concurren cuatro requisitos. En primer lugar, que se trate de una entrega de bienes, no de una prestación de servicios. En estas últimas no cabe hablar, en sentido propio, de un tráfico internacional, ya que los servicios se localizan en uno de los dos Estados implicados: el de residencia del prestador o el del receptor. En segundo lugar, que los bienes sean objeto de transporte desde un Estado a otro. En tercer lugar, que la contratación de este último se efectúe por el vendedor, el comprador o por un tercero por cuenta de uno u otro. Por último, que el adquirente sea un empresario o persona jurídica que no actúe como empresario o profesional.

La regulación descrita está planteando no pocos problemas para todas las partes implicadas. En primer lugar, para las propias Administraciones tributarias, que se ven incapaces de detectar y reprimir el fraude organizado en esta clase de operaciones. En España el fraude en las operaciones intracomunitarias se ha cifrado, recientemente, en 4.000 millones de euros anuales. Es por ello que, incluso, algunas Fiscalías, como la de Madrid, estén reclamando medidas para atajar la actuación de estas tramas organizadas.

En segundo lugar, también se generan serios inconvenientes para los empresarios que efectúan la entrega intracomunitaria de bienes. Centrándonos ahora en la normativa española, el apartado primero del art. 25 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) condiciona la aplicación de la exención al cumplimiento de dos requisitos. De un lado, que el adquirente sea empresario o profesional identificado a efectos del impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España. De otro, que los bienes objeto de entrega sean expedidos o transportados con destino a otro Estado miembro diferente de nuestro país. Y esta prueba no siempre es fácil de aportar, careciendo de total seguridad ante una posible actuación comprobadora de su Administración tributaria, que podrá liquidar el impuesto ante la ausencia de dicha prueba.

También puede citarse la existencia de hechos imposables que no se justifican en el esquema de un mercado único, como el relativo a las transferencias de bienes, que no deja de ser un control sustitutivo al de las fronteras.

El sistema tampoco es idóneo para los empresarios que efectúan la adquisición intracomunitaria en el Estado de destino. Estos se encuentran obligados a ingresar el impuesto en su Hacienda y, en ocasiones, el cumplimiento de requisitos formales dificulta su derecho a la deducción simultánea de tales cuotas. Esta situación también se produce, en el ámbito de las relaciones internacionales, cuando se trata de prestaciones de servicios que, según las reglas de localización, se entienden prestados en el país de destino. En tales casos, si el adquirente de los servicios es un empresario o profesional se produce la inversión del sujeto pasivo, con lo que los problemas de deducción de las cuotas ingresadas son muy similares a los que se suscitan en las adquisiciones intracomunitarias.

Además, existe un buen número de operaciones, las denominadas concatenadas –aproximadamente, el 30 por ciento de las transacciones intra-UE– con unas complejas reglas de localización, de sujeción/exención y de obligaciones formales, incompatibles con la agilidad que requiere el comercio.

Por otra parte, los costes indirectos vinculados al sistema no son nada desdeñables, al proliferar obligaciones de información que pretenden atajar los fenómenos de fraude.

**Pregunta 2. En este último caso, ¿qué disposiciones en materia de IVA consideraría más adecuadas para las entregas y prestaciones intra-UE? En particular, ¿piensa que la imposición en el Estado miembro de origen sigue siendo un objetivo pertinente y alcanzable?**

A pesar de que todos los inconvenientes anteriores abogarían por la definitiva implantación de un sistema de tributación en origen parece inalcanzable en estos momentos. En particular, la actual situación de crisis económica ha puesto de manifiesto la necesidad de los Estados miembros de mantener importantes dosis de soberanía fiscal en cuanto a la fijación de los tipos de gravamen de IVA. De hecho, su modificación ha sido una de las medidas de política económica más usada por los diferentes gobiernos. Incluso, existen diferentes Estados que han modificado al alza y a la baja o viceversa su tipo de IVA en un corto espacio de tiempo. En el caso de España, el incremento del tipo impositivo en este impuesto ha resultado decisivo para poder mantener el programa de consolidación fiscal que permitirá cumplir con el objetivo de déficit en 2013.

Así las cosas, no parece muy realista la aspiración de establecer un sistema de tributación en origen, ya que la divergencia de tipos de gravamen –o, al menos, el deseo de los Estados de retener esta parcela de soberanía– lo hace imposible, por distorsiones evidentes en la competencia. Y no es menos importante la desconfianza hacia el sistema de reparto de la recaudación obtenida mediante la tributación en origen. En definitiva, no parece viable establecer un sistema propio de un impuesto europeo pero regulado –parcialmente– y aplicado, en su totalidad, por las autoridades nacionales.

Centrados en este escenario, hay que examinar, por tanto, qué alternativas parecen más viables. En este sentido, debe advertirse que la tendencia generalizada en los últimos tiempos ha sido la de acudir a la técnica de inversión del sujeto pasivo, que ya se ha constituido en la regla general en las prestaciones de servicios intra-UE y que ha sido empleada para la lucha contra ciertas formas de fraude. Así ha sucedido en relación con el comercio de derechos de emisión o con la autorización concedida a las autoridades británicas para la lucha contra el fraude carrusel en componentes informáticos y telefonía móvil.

A nuestro juicio, la inversión del sujeto pasivo puede constituir, puntualmente, un remedio eficaz para garantizar el pago del IVA en las transacciones entre empresas. Ahora bien, también creemos que debe tratarse siempre de una medida transitoria y excepcional, ya que supone una alteración considerable en el mecanismo ordinario del impuesto, hasta tal punto que puede llegar a desnaturalizarlo. Así, corremos el riesgo de convertir el IVA en algo muy similar a un impuesto en fase minorista. Por tanto, no es una medida técnicamente admisible como fórmula general.

Por otra parte, no debe olvidarse que este mismo mecanismo, a través de la exención de las entregas intracomunitarias y la sujeción simultánea de las adquisiciones, es el que ha permitido la proliferación del fenómeno de fraude carrusel.

Finalmente, la inversión del sujeto pasivo generalizada, en su configuración práctica, exige la implementación de nuevas declaraciones informativas –relativas a operaciones con terceras personas–, introduciendo mayores costes indirectos e ineficiencias.

Teniendo en cuenta lo anterior, creemos que el correcto funcionamiento del mercado interior, unido a las posibilidades reales de actuación, abogan por mantener la tributación en el Estado de destino, si bien aplicando las reglas de repercusión/deducción y liquidación propias del sistema de tributación en origen. Esta es, realmente, una de las opciones que propone el Libro verde y que nos parece más adecuada. Entendemos que un sistema como éste debería basarse en los siguientes elementos:

- El impuesto debe ser repercutido por el vendedor al comprador, tal y como sucede en las operaciones interiores.
- No obstante, el impuesto debe exigirse con arreglo a la legislación del Estado de destino, en particular en lo relativo a tipos impositivos y exenciones.
- La practicabilidad de las dos ideas anteriores exigirían la creación de una base de datos europeas donde figuraran los tipos de gravamen, ordinarios y reducidos, por cada uno de los países y para cada producto, clasificado según la codificación NC.
- A nadie se le escapa que el sistema que se propone resultaría de mucha más fácil aplicación si se redujeran las posibilidades de aplicación de tipos reducidos, lo que también forma parte de las propuestas contenidas en el *Libro Verde*.
- También debería ir acompañado de la creación de un sistema de ventanilla única, de manera que el impuesto fuese declarado e ingresado por el proveedor en el Estado donde se encuentre establecido. La recaudación sería transferida por dicho Estado al de destino.
- Un sistema como el descrito permitiría suprimir las declaraciones de operaciones intracomunitarias, aunque exigiría alguna medida alternativa para limitar el fraude. En particular, el derecho a la deducción del adquirente de los bienes debería estar condicionado a la inclusión, en su declaración nacional, del NIF/IVA del proveedor de aquéllos.
- Incluso, puede pensarse en otorgarle una opción al adquirente, consistente en ingresar el impuesto directamente en la Hacienda en caso de que tenga sospechas acerca del incumplimiento –o, lo que es peor, la implicación en una trama de fraude– del vendedor.

Como indica el propio documento de la Comisión que acompaña al *Libro Verde*, un sistema como el descrito debería ser introducido de forma gradual, aplicándose, inicialmente, a las mercancías más susceptibles de fraude o de más fácil seguimiento.

**Pregunta 3. ¿Piensa que las normas actuales en materia de IVA aplicables a las autoridades públicas y a las sociedades de cartera son aceptables, particularmente desde el punto de vista de su neutralidad fiscal? Si no, ¿por qué motivos?**

### 3.1. Autoridades públicas

Consideramos que la regulación básica del art. 13.1 de la Directiva 2006/112/CE, en relación con la situación de los Entes públicos en el IVA, presenta algunos problemas relacionados con el principio de neutralidad que rige en el tributo, por lo que se considera necesaria su reforma.

A tenor del segundo párrafo del art. 13.1 de la Directiva 2006/112/CE, los Entes públicos deberán ser considerados como sujetos pasivos, cuanto el desarrollo de ciertas actividades u operaciones lleve a “*distorsiones significativas de la competencia*”. Pues bien, la Directiva debe incorporar una regulación básica y uniforme de lo que debemos entender por estas últimas y con el objeto de evitar inseguridad jurídica. Más aún cuando, en palabras del TJUE, los Estados “*no están obligados a adaptar literalmente su Derecho nacional a este criterio ni a precisar los límites cuantitativos de la no imposición*”. Así, parece que la Directiva ha de ofrecer algún criterio, inevitablemente general, para determinar cuándo se puede producir una distorsión en la competencia. Por ejemplo, en modo alguno conside-

ramos que se produce si el Ente público actúa ejerciendo sus prerrogativas y en defensa del interés general.

El art. art. 4.5 de la Sexta Directiva, actual art. 13.1 de la Directiva 2006/112/CE, ha planteado ciertos problemas de los cuáles se ha ocupado el TJCE y que es necesario evitar en el futuro.

En primer lugar, no pueden obviarse las diferencias existentes en las normativas de los distintos Estados sobre lo que debe entenderse por "*organismos de Derecho público*" y actuación "*como autoridades públicas*". El TJUE ha puesto de relieve cómo del análisis del primer párrafo del art. 4.5 de la Sexta Directiva, resulta que son las modalidades de ejercicio de las actividades las que permiten determinar el alcance de la no imposición de los Entes públicos. En efecto, en la medida en que esta disposición supedita la no imposición de los mismos al requisito de que actúen "*en el ejercicio de sus funciones públicas*", considera impondibles aquellas actividades que ejerzan no en su calidad de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado. El único criterio que permite distinguir con certeza estas dos categorías de actividades es, por consiguiente, el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional. Dichas afirmaciones son plenamente trasladables al art. 13.1 de la Directiva 2006/112/CE, que no se refiere al ejercicio de funciones públicas, pero sí a la actuación "*como autoridades públicas*".

Lo anterior pone de manifiesto que será cada Estado y sus Tribunales los que decidirán, caso a caso, cuando la actividad se presta en régimen de Derecho público o privado. La Directiva habría de superar esta distinción, ya que un Ente público siempre suele actuar, salvo excepciones muy significativas, en un régimen de Derecho público. Para ello sería conveniente acudir, tal y como hemos planteado en la cuestión anterior, al ejercicio de las prerrogativas que le son propias y en defensa del interés general.

En segundo lugar, debe excluirse del precepto los supuestos en que los Entes públicos no perciben contraprestación alguna por la realización de su actividad. Consideramos que, en ningún caso, puede defenderse la sujeción al impuesto, al faltar el elemento objetivo de su hecho imponible. Esto es, la existencia de un consumo imponible, de un intercambio de una entrega de bienes o prestación de servicios por una contraprestación. En este sentido, el TJUE cifra tal sujeción en la existencia de un contravalor, que es siempre imprescindible y debe constituir la retribución exacta del servicio. Así pues, para que pueda hablarse de una prestación de servicios en el sentido de la normativa comunitaria, ha de existir un beneficio y una retribución, que debe ser de carácter contractual. Además, estos elementos deben estar unidos mediante una relación directa, de modo que el precio refleje exactamente las ventajas proporcionadas por el servicio. De ahí la utilización del término "*contravalor*" en lugar de otro cualquiera que pudiera expresar una idea semejante.

A pesar de este carácter fundamental, la onerosidad no está expresada directamente en la Directiva 2006/112/CE. El TJUE parte de la configuración básica del tributo, efectuada por la Primera Directiva, como gravamen exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios, que implica la imposibilidad de su aplicación cuando dicho precio falte en cualquiera de sus posibles manifestaciones. De aquí que cuando no exista contraprestación, "*el lazo que une al beneficiario del bien o del servicio no entra en una categoría contractual susceptible de ser sometida a una armonización fiscal generadora de neutralidad en la concurrencia*", asimilándose a la que une al suministrador con el consumidor final. Por ello, "*quien presta a título habitual servicios exclusivamente gratuitos ... no puede ser considerado como sujeto pasivo en el sentido del art. 4 de la Segunda Directiva*".

De lo anterior cabe concluir que la Directiva habría de dejar expresamente fuera del ámbito del precepto —que recordemos incluye un beneficio fiscal— los supuestos en que los Entes públicos realizan actividades sin contraprestación al no realizarse el hecho imponible del IVA.

Por otra parte, debe ponerse de manifiesto la inseguridad que provoca el precepto poniendo el acento en la naturaleza de la contraprestación, al señalar, expresamente, "*derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones*". Lo lógico sería mencionar "*aunque perciban cualquier tipo de retribución*". Esto último evitaría conclusiones forzadas por parte de los Estados miembros.

En tercer lugar, muchas de las controversias que ha analizado el TJUE podrían evitarse si se amplía el catálogo de "*actividades que figuran en el Anexo I*", salvo que su volumen sea insignificante. Por ejemplo, incorporando las inmobiliarias. Además ha de incorporarse la doctrina plasmada en las SSTJCE de 17 de octubre de 1989 y 14 de diciembre de 2000, en el sentido de que los Estados "*no*



*están obligados, por consiguiente, a fijar un umbral de no imposición en cuanto a las actividades de que se trata".*

Por último, los términos "*organismos de Derecho público*" se han interpretado por parte del TJUE en un sentido restrictivo que, difícilmente, puede amparar a las entidades públicas empresariales y las empresas públicas, debido a su sometimiento al Derecho privado. Ahora bien, pueden apreciarse dos situaciones muy distintas. De un lado, es posible que el Ente público se sirva de una forma de personificación jurídico-privada para prestar servicios a los ciudadanos. En estos casos consideramos que la Directiva establece su sujeción expresa. De otro lado y con mucha frecuencia, los Entes públicos utilizan estas empresas a modo de apéndices o de meras oficinas administrativas, de manera que, propiamente, no prestan servicios a los ciudadanos, sino al propio Ente local. Pues bien, en estos casos y de no mediar restricciones a la competencia habría que incluirlos en el ámbito de la no sujeción, a través de una mención expresa en la Directiva.

De todo lo anterior se deduce que la actual regulación deja bastante que desear desde el punto de vista de la neutralidad. De un lado, ya que muchas decisiones de inversión de los entes públicos se ven comprometidas por el supuesto de no sujeción, en la medida en que supone la no deducibilidad de las cuotas soportadas. De otro lado y lo que es aún peor, porque dicha situación no está normativamente bien definida, dando lugar a una situación de inseguridad jurídica.

### **3.2. Sociedades de cartera**

Por lo que se refiere a las sociedades de cartera, debemos acudir a la STJCE de 29 de octubre de 2009 (Asunto C-29/08, *AB SKF*), que lleva a cabo una recopilación y sistematización de la doctrina existente hasta el momento. Esta puede resumirse del siguiente modo:

- La mera adquisición, posesión y venta de acciones no constituyen, de por sí, actividades económicas a efectos del impuesto. En este sentido, pueden consultarse las Sentencias de 29 de abril de 2004, *EDM*, C-77/01, apartado 59, así como de 8 de febrero de 2007, *Investrand*, C-435/05, apartado 25.

Como precisa el Tribunal, "*tales operaciones no implican la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo ya que la única retribución de esas operaciones es un eventual beneficio en el momento de la venta de dichas acciones*".

- No obstante lo anterior, se considera que la situación es distinta cuando la participación financiera va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de la sociedad participada. El Tribunal cita aquí las sentencias de 20 de junio de 1991, *Polysar Investments Netherlands*, C-60/90, apartado 14; de 14 de noviembre de 2000, *Floridienne y Berginvest*, C-142/99, apartado 18; el auto de 12 de julio de 2001, *Welthgrove*, C-102/00, apartado 15, y la sentencia de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, apartado 20.

Todo ello es así, entiende el Tribunal, en la medida en que dicha intervención "*implique la realización de transacciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, contables e informáticos*".

- Adicionalmente, también caen dentro del ámbito del impuesto las operaciones con acciones cuando "*se efectúan en el marco de una actividad comercial de negociación de títulos valores para intervenir directa o indirectamente en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la toma de participación o cuando constituyen la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible*".

Como consecuencia de todo lo anterior, la resolución que venimos comentando considera que la venta de la totalidad de las participaciones de una filial, en la medida en que se lleva a cabo para la reestructuración del grupo, constituye una operación para la obtención de ingresos continuados en el tiempo que excede de la mera venta de acciones. Esto es, "*tal operación presenta un vínculo directo con la organización de la actividad realizada por el grupo y, por lo tanto, constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible del sujeto pasivo en el sentido de la juris-*



*prudencia citada en el apartado 31. Por consiguiente, tal operación está comprendida en el ámbito de aplicación del IVA”.*

La doctrina anterior también provoca convertir a muchas sociedades *holding* en destinatarios finales del impuesto. Parece que ello no es coherente con la propia naturaleza de este tipo de entidades, que se constituyen como cabeceras de grupos empresariales y con la finalidad de dotar de dirección única al grupo. Por tanto, parece que en la mayoría de las ocasiones su actuación es marcadamente empresarial. Además y como sucedía en el caso de los entes públicos nos encontramos con una doctrina que ofrece dudas e inseguridad en su aplicación a los casos concretos.

#### **Pregunta 4 ¿Qué otros problemas ha encontrado en relación al ámbito de aplicación del IVA?**

Ninguno.

#### **Pregunta 5. ¿Qué habría que hacer para superar estos problemas?**

##### **5.1. Autoridades públicas**

Al enumerar los problemas planteados en la cuestión anterior hemos propuesto las soluciones de reforma de la Directiva que los evitarían. No obstante, podemos sistematizarlos, de forma más clara, de la siguiente manera:

- En primer lugar, resultaría conveniente introducir en la Directiva alguna definición uniforme de entes públicos. A estos efectos, resultaría conveniente aprovechar la experiencia comunitaria en otros sectores, como por ejemplo, en materia de contratación pública, donde existe una definición de poderes adjudicadores. En todo caso, deberían quedar incluidos aquellos entes instrumentales que prestan servicios para el ente público que los ha creado, a modo de apéndices u oficinas públicas.
- En segundo lugar, debe quedar claro que la actuación de los entes públicos sin contraprestación nunca da lugar a operaciones sujetas.
- En tercer lugar y en caso de que exista contraprestación, la regla general debe ser la sujeción sin exención.
- Por último y como excepción, debería elaborarse un listado de funciones públicas, que son las únicas que, existiendo contraprestación, quedarían amparadas por un supuesto de no sujeción o por una exención. Dicho listado podría incluirse en la Directiva, pero también cabe la opción de incorporarlo a un Reglamento de ejecución.

##### **5.2. Sociedades de cartera**

Parece que la única solución pasa por aplicar las reglas generales del impuesto. En todo caso, parece que la mera tenencia de acciones no puede ser considerada como una actividad empresarial, siendo irrelevante a efectos de IVA. En los demás casos, no existe otra posibilidad que la de analizar el caso concreto, teniendo en cuenta siempre el principio de neutralidad, de manera que la forma jurídica no sea determinante de la sujeción al impuesto.

#### **Pregunta 6. ¿Cuáles de las actuales exenciones del IVA deberían dejar de aplicarse? Explique por qué las considera problemáticas. ¿Hay exenciones que deben mantenerse? En caso afirmativo, ¿por qué?**

Las exenciones que se aplican actualmente en el IVA no responden a una lógica común, sino que tienen diferentes orígenes o justificaciones. Así, existen exenciones que benefician a bienes o servicios de consumo preferente y otras que justifican por razones estrictamente técnicas.

Las exenciones que se aplican a bienes y servicios de consumo preferente presentan el serio inconveniente de la imposibilidad de deducir el IVA soportado, lo que implica que el efecto en precios no es el mismo que se produciría si la exención fuera plena. En este sentido, la habilitación del derecho a la deducción del IVA soportado por los bienes y servicios utilizados en estas operaciones supondría una reducción significativa de sus precios, aunque el entorno de escasez presupuestaria en el que nos encontramos no parece que lo haga fácil.

El principal supuesto de exención que se justifica por razones técnicas es el que se aplica a las operaciones financieras. La justificación de la exención se encuentra en la dificultad de cálculo de la base imponible. Esta dificultad, sin embargo, no se resuelve con la exención, ya que la determinación del efecto en el derecho a la deducción de estas operaciones obliga a la atribución de un valor a las mismas, por lo que el problema subsiste, aunque se manifieste de una manera distinta.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que las razones de justicia social o de progresividad que justifican la existencia de otras exenciones no concurren en ésta, en la que, expresado en términos económicos, y desde el punto de vista del consumidor final, se está aplicando un beneficio fiscal a un anticipo del consumo respecto del que se produciría en caso de no existir la exención. En el caso de los servicios financieros prestados entre sujetos pasivos de IVA, la exención carece de más justificación que la técnica, antes expuesta.

La propuesta que se formula es la supresión de la exención de las operaciones financieras, lo cual, por otra parte, erradicaría las controversias que se producen en cuanto al derecho a la deducción del IVA soportado por las entidades que realizan estas operaciones, así como las distorsiones en la competencia que se ocasionan a causa del distinto tratamiento de estas operaciones entre los distintos Estados comunitarios respecto a su impacto en el derecho a la deducción.

En el caso de las operaciones de seguro, muy habitualmente vinculadas con las anteriores, la propuesta puede ser más conservadora, ya que se podría limitar a los servicios prestados a sujetos pasivos, habilitando, cuando menos, la renuncia a la exención. Esta podría ser, incluso, una solución de compromiso para el caso de las entidades financieras.

**Pregunta 7. ¿Piensa que el actual sistema de imposición del transporte de pasajeros crea problemas desde el punto de vista de la neutralidad fiscal o por otros motivos? ¿Debería aplicarse el IVA al transporte de pasajeros con independencia del medio de transporte utilizado?**

La exención de los servicios de transporte de pasajeros se ha justificado tradicionalmente por la conveniencia de propiciar la mejor movilidad de las personas, con las ventajas que ello suponía para los países periféricos y la mejor integración de Europa. Adicionalmente, suponía un beneficio fiscal indirecto para una importante industria europea, que es la del sector turístico.

Ambas circunstancias mantienen hoy día su vigencia, por lo que no se entiende necesaria ni conveniente la supresión de este beneficio fiscal.

**Pregunta 8. ¿Qué debería hacerse para superar estos problemas?**

Las vías de solución a los problemas suscitados en las preguntas anteriores ya están incluidas en las contestaciones respectivas.

**Pregunta 9. ¿Cuáles considera que son los principales problemas planteados por el derecho a la deducción?**

El derecho a la deducción es uno de los elementos fundamentales en el funcionamiento del IVA, por lo que no es de extrañar que sea igualmente una de las principales fuentes de controversias. Al margen de los aspectos específicos que se puedan suscitar en relación con elementos concretos, los ámbitos a los que se debería dirigir una actuación revisora son los siguientes:

- a) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por bienes y servicios que se utilizan indistintamente en la actividad económica y en la actividad privada.
- b) La incidencia en el derecho a la deducción de la realización de operaciones no generadoras del mismo.
- c) La documentación de las operaciones y su incidencia en el derecho a la deducción.

El primero de los elementos que se ha señalado está aparentemente resuelto por los artículos 168 y 168 *bis* de la Directiva, que atienden fundamentalmente al grado de afectación en la actividad para la determinación del derecho a la deducción; sin embargo, se trata de una cuestión que no se termina de resolver, ya que el referido artículo 168 *bis* únicamente se aplica a inmuebles, sólo facultativamente a otros bienes y en ningún caso a derechos. A la vez, el artículo 176 permite el mantenimiento del *status quo* en relación con los gastos de uso privado y hay numerosos Estados que disponen de medidas de excepción adoptadas al amparo del artículo 395 de la Directiva.

Todo ello redundaría en una gran falta de armonización en este particular, lo que debería remediarse estableciendo unas pautas claras, aplicadas en el conjunto de los Estados miembros y que evitaran las distorsiones o tratamientos discriminatorios que existen en la actualidad.

La incidencia en el derecho a la deducción de las operaciones no generadoras del mismo se contempla en los artículos 173 y siguientes de la Directiva. En principio, lo que procedería es la determinación de este derecho en función de la proporción que determinen las operaciones no generadoras del citado derecho con respecto al total de las operaciones; sin embargo, la forma en la que se concreta la determinación de esta proporción varía de unos Estados a otros, ello como consecuencia de las opciones que se contienen en el apartado 2 del citado artículo 173. Ello da lugar a notables diferencias entre Estados, lo cual, de nuevo, supone la existencia de distorsiones de la competencia que sería necesario eliminar.

Finalmente, en cuanto a la incidencia de las obligaciones formales en el derecho a la deducción, hay una diferencia básica a estos efectos, de la que se debería partir, que es la que distingue entre operaciones en las que opera la figura de la repercusión entre sujetos pasivos y operaciones en las que es el propio destinatario de las operaciones quien se encuentra obligado al ingreso del impuesto.

En las primeras, esto es, en las operaciones en las que el sujeto pasivo que realiza una entrega de bienes o prestación de servicios gravada por IVA repercute el tributo, tiene sentido la exigencia de la factura en la que se documenta la operación, aunque quizá no estaría de más que se aceptara la prueba de la efectividad de la misma y, lo que es más importante, de la repercusión del tributo, su identificación y la de las partes intervinientes por cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

En el caso de las operaciones en las que no funciona la repercusión del tributo y es el destinatario de la operación quien ha de proceder a su ingreso (adquisiciones intracomunitarias de bienes y supuestos de inversión del sujeto pasivo), no parece justificado que el tributo cuyo ingreso se exige al sujeto pasivo no vea automáticamente habilitada su deducción por el incumplimiento de los requisitos formales que establezca la Directiva o que haya decidido establecer el Estado comunitario de que se trate. En este caso, sería conveniente una revisión del artículo 178 de la Directiva que desvinculase el derecho a la deducción de estas cuotas del cumplimiento de requisitos formales específicos.

**Pregunta 10. ¿Qué cambios desea que se introduzcan para mejorar la neutralidad y equidad de las normas de devolución del IVA soportado?**

Sin duda, entendemos que deben limitarse las opciones que se permiten a los Estados al amparo del art. 173 de la Directiva 112, que dan lugar a diferencias relevantes entre países, tal y como hemos puesto de manifiesto en la pregunta anterior.

**Pregunta 11. ¿Cuáles son los principales problemas que plantean las normas en materia de IVA aplicables a los servicios internacionales desde el punto de vista de la competencia y la neutralidad fiscal o de otros aspectos?**

Sin lugar a dudas, los problemas se plantean en relación con aquellos nuevos servicios –comercio electrónico, telecomunicaciones, audiovisual– cuya localización, en operaciones internacionales, se produce, en todo caso –esto es, tanto en operaciones *B2B* como *B2C*–, en destino. Tratándose de transacciones intra-UE la recaudación del impuesto es sencilla. Así, si el destinatario es un empresario o profesional, rige la localización en destino con inversión del sujeto pasivo. En caso contrario, se aplica la localización en origen, siendo sujeto pasivo el empresario establecido en el Estado miembro en cuestión. Sin embargo, cuando se trata de la importación de esta clase de servicios, prestados por no establecidos, la cuestión se hace más compleja. No existen tantos problemas si el destinatario es un empresario o profesional, ya que se aplica, de nuevo, la inversión del sujeto pasivo. Pero si se trata de particulares –usuarios masivos de estos nuevos e-servicios– las posibilidades de elusión del impuesto son enormes, ya que su recaudación depende de que el empresario establecido fuera cumpla regularmente con sus obligaciones en el Estado que designe para la aplicación del régimen de ventanilla única.

Esta situación, además de perjudicar a las Haciendas europeas, colocan a nuestros empresarios en una situación de desventaja competitiva respecto de los establecidos fuera de nuestras fronteras.

**Pregunta 12. ¿Qué debe hacerse para superar estos problemas? ¿Piensa que se necesita más coordinación a nivel internacional?**

Sin duda, la correcta aplicación del impuesto a esta clase de servicios exige una mayor cooperación entre Administraciones. En particular, se requeriría que la cooperación administrativa con países extracomunitarios fuese igual de estrecha que la prevista en la UE, a efectos e garantizar que el Estado de consumo tiene verdadera capacidad para inspeccionar estas transacciones.

En tanto no sea así, lo cierto es que los Estados miembros tienen escasas, por no decir nulas, posibilidades de control en aquellos casos en los que los servicios son prestados por operadores no comunitarios a consumidores finales residentes en la Unión. En estos supuestos resulta relativamente complejo que los operadores que, voluntariamente, quieran cumplir sus obligaciones, lo hagan. Si a ello unimos las reducidas posibilidades de controlar la propia existencia del consumo, fácilmente entenderemos que la mayor parte de aquéllos opten por no liquidar e ingresar el impuesto.

Las consideraciones anteriores son, sin duda, las que motivaron, en su día, que las instituciones comunitarias concibieran este sistema, en principio, como meramente provisional. Siendo ya un régimen definitivo, parece que deben añadirse previsiones de control adicionales.

Así, tal vez sea el momento de ir pensando en la introducción de otro tipo de sistemas, más toscos en su configuración técnica, pero que aseguren de mejor manera el pago del tributo. Nos estamos refiriendo a la solución, propuesta por parte de la doctrina española, consistente en designar como obligado al pago en los supuestos en que el adquirente es un consumidor final, a las entidades emisoras del instrumento de pago utilizado. Dichas entidades solucionarían el problema de la información acerca de la operación realizada, a la vez que suponen una importante garantía de cobro, al tratarse de multinacionales establecidas en la mayor parte de los Estados.

**Pregunta 13. ¿Cuáles son, si las hay, las disposiciones de la legislación de la UE sobre el IVA que deberían recogerse en un reglamento del Consejo en lugar en una directiva?**

Dado que el art. 113 TFUE se limita a exigir unanimidad, sería deseable un Reglamento del Consejo que regulase la mayor parte posible del IVA, creando así un verdadero tributo aplicable en el ámbito europeo, sin necesidad de leyes internas, salvo para materias concretas, como la fijación del tipo de gravamen, de supuestos adicionales de responsabilidad, obligaciones formales, modalidades de deducción, ciertas devoluciones, o regímenes especiales.

La pregunta debe formularse al revés: ¿qué partes no pueden regularse por reglamento del Consejo?

Conviene observar que aunque el Reglamento es obligatorio en todos sus elementos (art. 288), puede remitir la regulación de materias concretas:

- Bien a los Estados miembros<sup>1</sup>.
- Bien a una Directiva del Consejo también aprobada por unanimidad.

La regla general en el IVA debería ser un *reglamento legislativo*, remitiendo materias concretas a los Estados miembros o a una Directiva del Consejo.

**Pregunta 14. ¿Considera que las modalidades de aplicación deben establecerse en una decisión de la Comisión?**

Las medidas que aplican la Directiva IVA mediante un Reglamento del Consejo, aprobado por unanimidad a propuesta de la Comisión sobre la base del art. 397 de la Directiva IVA<sup>2</sup>, se limitan actualmente a sectores muy concretos, como son los dos siguientes:

- Reglamento (CE) n.º 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: disposiciones de aplicación de los arts. 4, 6, 9, 11, 13, 15, 18, 26 ter, 26 quater, 28 bis y 28 ter de la Directiva 77/388/CEE, así como del anexo L de la misma.
- Reglamento de ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido determinadas disposiciones de los títulos I a V y VII a XII de la Directiva 2006/112/CE.

El propio *Libro Verde* (apartado 5.2.1) reconoce que este mecanismo no ha resultado eficaz. A nuestro juicio, si se utiliza un reglamento legislativo del Consejo como base de la regulación del IVA el papel de estos reglamentos de ejecución debería ser muy limitado, llevando las reformas necesarias a dicho reglamento legislativo, a través de modificaciones del mismo a propuesta de la Comisión. El objetivo no debe ser tanto clarificar las nuevas modificaciones antes de su entrada en vigor a través de actos vinculantes, sino asegurar la mayor claridad en el panorama de fuentes. Y desde esta perspectiva, un reglamento ejecutivo del Consejo en aplicación de un Reglamento legislativo del Consejo (como se propone), o de una Directiva también del Consejo (como ocurre hasta ahora), debería ser rigurosamente excepcional. No se propone derogar el art. 397 de la Directiva, sino limitar su aplicación, y llevar la mayoría de las normas actualmente contenidas en los reglamentos ejecutivos a un futuro reglamento legislativo.

Mientras se mantenga la regla de la unanimidad en relación con la armonización de la imposición indirecta no parece razonable la posibilidad de decisiones de aplicación de la Comisión, con apoyo de una mayoría de Estados, según la propuesta COM (1997) 325, de 25 junio 1997, que con razón el Consejo no apoyó en su momento. Si esas decisiones de aplicación tienen destinatarios concretos (los Estados que apoyen el criterio de que se trate en el Comité del IVA) esta alternativa resulta todavía más criticable, pues supone romper la armonización, dejando descolgados a determinados Estados. Puede ocurrir, además, que el Tribunal de Justicia acabe imponiendo a todos los Estados una interpretación distinta a la contenida en esas decisiones de la Comisión<sup>3</sup>, lo que introduciría aún más confusión en el panorama de fuentes.

Cuestión distinta es que un futuro reglamento legislativo del Consejo pueda habilitar a la Comisión para adoptar reglamentos de ejecución sobre materias concretas, exigiendo como requisito una determinada mayoría de Estados en el Comité del IVA, o incluso sin ese requisito.

---

<sup>1</sup> Ya existen ejemplos de un impuesto comunitario regulado por Reglamentos del Consejo, y Reglamentos de desarrollo de la Comisión, remitiendo determinadas materias a los Estados miembros, como es el caso de la Tasa suplementaria en el sector de la leche y los productos lácteos.

<sup>2</sup> El tenor de este precepto es el siguiente: "El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, adoptará las medidas necesarias para la aplicación de la presente Directiva".

<sup>3</sup> Parece claro que una decisión de este tipo de la Comisión no puede contradecir la Directiva del Consejo, o un Reglamento legislativo del Consejo, que son de rango superior.

**Pregunta 15. Si ello no es posible, ¿podría ser útil disponer de directrices sobre la nueva legislación de la UE en materia de IVA aunque no sean legalmente vinculantes para los Estados miembros? ¿Ve algún inconveniente en que se publiquen directrices de este tipo?**

La alternativa de que la Comisión, en su papel de guardián de los Tratados, proporcione explicaciones con fines de información sobre la forma en que ha de interpretarse la normativa del IVA nos parece, en cambio, una opción adecuada. De hecho, ya existe el mecanismo de denuncia de incumplimientos de cada Estado, que si bien es muy lento, está produciendo resultados satisfactorios a medio y largo plazo.

En este sentido sería positivo impulsar a nivel de la UE un proceso de coordinación de la transposición de las Directivas a los Estados miembros. El problema se minimiza si además se consigue que la regulación básica del IVA esté contenida en un Reglamento legislativo del Consejo.

Desde esta perspectiva, sería útil disponer de directrices de la Comisión, sin carácter vinculante, publicadas ordenadamente por la propia Comisión, y accesibles por vía telemática.

**Pregunta 16. De forma más general, ¿qué debe hacerse para mejorar el procedimiento legislativo, su transparencia y el papel de los interesados en el mismo, desde la fase inicial (redacción de la propuesta) hasta la fase final (aplicación en los Estados miembros)?**

Igualmente sería bueno establecer un procedimiento de consulta a la Comisión, abierto a los particulares, de manera que la Comisión pudiera expresar cual es la interpretación que a su juicio debe prevalecer en cada caso concreto. Las contestaciones a estas consultas no serían vinculantes, sino con fines informativos, y deberían ser accesibles a los interesados a través de una página web específica, junto con las directrices a que se ha hecho referencia en la Pregunta 15.

Sería deseable también disponer de toda la documentación que se genera durante el proceso legislativo y, en particular, las propuestas que se allí se producen.

**Pregunta 17. ¿Ha encontrado dificultades como consecuencia de excepciones concedidas a los Estados miembros? Descríbalas**

**Pregunta 18. ¿Piensa que el actual procedimiento de concesión de excepciones individuales es satisfactorio? Si la respuesta es negativa, ¿cómo podría mejorarse?**

Ambas preguntas van a contestarse de manera conjunta. Las excepciones actualmente concedidas por la Comisión con carácter individual y temporal a determinados Estados son excesivas y dificultan la aplicación del impuesto, especialmente en el caso de empresas que operan en varios países. Sin embargo, creemos que esta posibilidad debe mantenerse, limitando su utilización, y posibilitando que las excepciones se extiendan a todos los Estados con el mismo problema.

En este sentido, sería positivo conceder más facultades a la Comisión para que en un plazo muy breve, y partiendo de una solicitud debidamente justificada de uno o varios Estados, otorgue excepciones temporales, las cuales deberían tener fijado en la Directiva (o en el reglamento legislativo que sustituya a ésta) un plazo máximo determinado, aunque sea susceptible de una o más prórrogas. Y ello porque si no se trata de un problema coyuntural, la solución debe ser la modificación del régimen general del impuesto, y no una autorización excepcional.

En el procedimiento para otorgar esas excepciones temporales debería preverse la consulta a los demás Estados y la posibilidad de dichos Estados de adherirse a la petición de una excepción si justifican que sus condiciones particulares son similares a las del peticionario inicial.

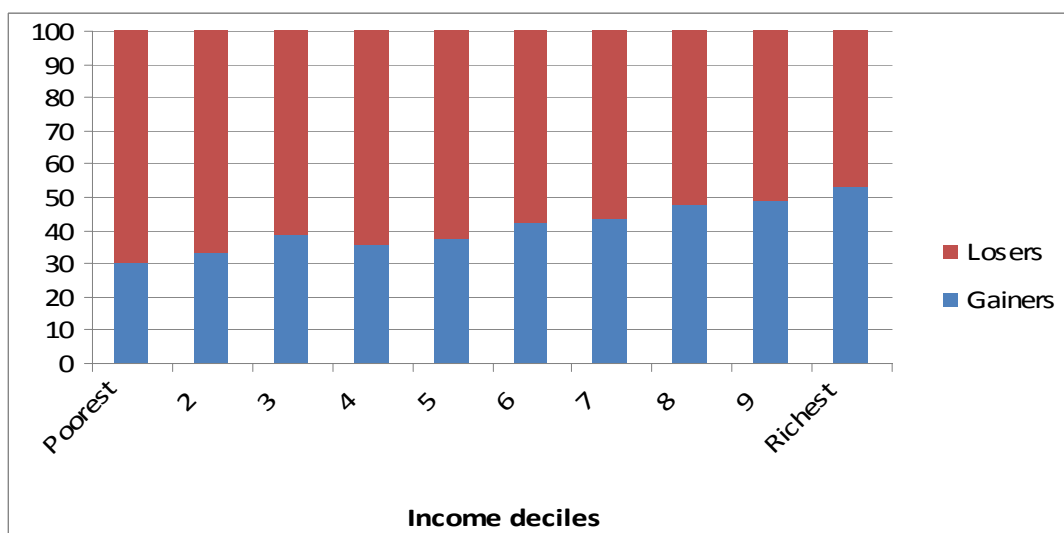
Es resumen, muchas menos excepciones, siempre temporales, pero generalizadas para todos los Estados en las mismas circunstancias, en lugar de decisiones específicas, aprobadas en momentos distintos, para cada Estado.

**Pregunta 19. ¿Considera que la actual estructura de tipos crea obstáculos importantes al buen funcionamiento del mercado único (distorsión de la competencia) o un tratamiento desigual de productos comparables, especialmente servicios en línea respecto de productos o servicios con un contenido similar, o genera importantes coste de cumplimiento de la normativa para las empresas? En caso afirmativo, ¿en qué situaciones?**

En ocasiones, la estructura de tipos puede dar lugar a situaciones que alteran el buen funcionamiento del mercado único. Ello sucede cuando se aplican tipos diferentes a productos comparables, lo que suele predicarse respecto del comercio electrónico. El caso paradigmático es el de los productos culturales, que al ser adquiridos y consumidos de forma electrónica resultan gravados al tipo general, mientras que su comercio tradicional da lugar a la aplicación de tipos reducidos. Ahora bien, antes de llegar a ningún tipo de conclusión debe analizarse, previamente, si nos encontramos de verdad ante productos iguales o comparables. En la mayor parte de las ocasiones el soporte digital permite acceder a contenidos y servicios adicionales a los que brinda el tradicional. Pues bien, lo que se debe examinar es si tales contenidos adicionales transforman el producto hasta el punto de poder considerar que se trata de uno diferente.

**Pregunta 20. ¿Preferiría que no hubiese tipos reducidos (o sólo una lista muy corta), lo que podría permitir a los Estados miembros aplicar un tipo normal de IVA más bajo? ¿O apoyaría la aplicación uniforme y obligatoria de una lista de tipos de IVA reducidos en la UE, especialmente con objeto de abordar objetivos estratégicos específicos, como los establecidos, en particular, en la Estrategia “Europa 2020”?**

Desde un punto de vista de la simplificación y de la neutralidad tal vez sea un objetivo deseable. No obstante, es preciso tener en cuenta que nos encontramos ante un impuesto que genera efectos regresivos, que se ven atenuados, en buena medida, por la existencia de los tipos reducidos, dada la desigual distribución de la cesta de la compra entre cada una de las decilas de renta. Por tanto, una reforma como la propuesta tendría efectos redistributivos negativos. En el caso de España, una reforma que eliminara los tipos reducidos permitiría bajar el general hasta el 12,7 por 100. Ahora bien, un simple análisis de ganadores y perdedores nos muestra claramente los efectos indeseables que provoca sobre las decilas más bajas de renta. Se muestra en el siguiente gráfico:



Así las cosas, una reforma como la que se propone resulta inviable. Ello no significa que se pueda limitar en parte la aplicación de los tipos reducidos, pero hay ciertos bienes para los que entendemos no se pueden suprimir. En especial, para aquellos que suponen el sustento básico de las familias.



**Pregunta 21. ¿Cuáles son los principales problemas que ha experimentado con la normativa actual sobre obligaciones en materia de IVA?**

Con carácter general, el mayor problema se plantea como consecuencia de la diversidad de obligaciones formales establecidas por cada Estado miembro, muy singularmente cuando un sujeto establecido en un Estado ha de cumplir obligaciones o solicitar devoluciones en otro. Los diferentes regímenes en cuanto a la obtención de un número de identificación a efectos del IVA en otros Estados o el cumplimiento de las obligaciones de declaración e ingreso plantean un coste y unas dificultades prácticas que son contrarias a la naturaleza de un impuesto de ámbito europeo. La situación ha mejorado desde el inicio de la aplicación de la Directiva 2008/9/CE en lo que se refiere a la solicitud de devoluciones, pues con anterioridad instarlas era una tarea de enorme dificultad o de enorme coste, lo que unido a la tardanza en la práctica de aquellas, desincentivaba enormemente instarlas.

En todo caso, parece posible realizar avances en la protección de los operadores de buena fe.

**Pregunta 22. ¿Qué debería hacerse a nivel de la UE para superar estos problemas?**

Ligando esta respuesta a la dada a la anterior, parece que la solución abordada en cuanto a las devoluciones de las cuotas soportadas o satisfechas en otros Estados es una buena línea de actuación. Por ello, en general, debería intentarse el establecimiento de una regulación común más ambiciosa en materia de obligaciones formales. Es evidente que cada Administración tributaria gestiona el IVA en el marco de la gestión tributaria general de su sistema impositivo, y ello hace que sea difícil adoptar decisiones comunes que cabe que no puedan articularse bien con esos sistemas gestores de cada Estado miembro. Ahora bien, reconociendo esa realidad, se entiende que debe avanzarse en la línea de una mayor homogeneización en diversas materias: modelo y contenidos de la declaración; facturas, (pues la última modificación de la Directiva no parece haber avanzado en exceso en una regulación más uniforme como pretendía la Propuesta presentada por la Comisión); mayor simplificación en cuanto al Estado Recapitulativo, en el que habría de avanzarse en el empleo de sistemas informáticos más avanzados que además permitieran una mayor seguridad a los operadores en sus operaciones...

**Pregunta 23. ¿Cuál es su opinión acerca de la viabilidad y pertinencia de las medidas propuestas, incluidas las que figuran en el plan de reducción del IVA (del n.º 6 al n.º 15) y en el dictamen del Grupo de Alto Nivel?**

Entendemos que esas propuestas deben de ser estudiadas detalladamente de manera que puedan ser puestas en práctica, aunque no puede desconocerse que, como antes se señaló, es razonable entender que sea difícil obtener una postura favorable y unánime de todos los Estados miembros.

Parece adecuado evitar que existan declaraciones que duplican información ya suministrada a las autoridades fiscales en las declaraciones periódicas (como ocurre en el resumen anual). Asimismo, se entiende muy conveniente que se armonice la frecuencia de los plazos de las devoluciones, si bien entendemos que no debería discriminarse en atención a los volúmenes de facturación de los sujetos pasivos, pues esta solución podría perjudicar a las empresas que inician sus actividades y tienen unas mayores cantidades a devolver, dadas las inversiones realizadas.

Se comparte plenamente el razonamiento utilizado en la propuesta 8 en cuanto a la prueba de la salida de los bienes con destino fuera de la UE.

Como antes se apuntó, hay que avanzar en línea con la propuesta número 9 para simplificar las obligaciones de los operadores, razón por la que se entiende perfectamente deseable y asumible la propuesta número 10.

Aunque la propuesta 11 está vinculada con alternativas que se exponen en otros capítulos del documento, parecería adecuado avanzar en esta línea, dadas las posibilidades que ofrecen los avances técnicos, si bien una modificación en esta línea, por aconsejable que sea, parece difícil de realizarse en el corto o medio plazo. Manifestamos un total acuerdo con la propuesta número 12, así como con la número 13, en las que debería avanzarse de forma inmediata. La propuesta 14 no

plantearía problemas en algunos Estados, pero si en otros, lo que no es sino una muestra de la diversidad de los sistemas gestores aplicados en cada uno de los Estados: la consideramos adecuado en cualquier caso. Por último, en cuanto a la propuesta número 15 manifestamos un total acuerdo pues esta es una materia en la que hay que avanzar necesariamente si no queremos que el Impuesto se haga impracticable.

**Pregunta 24. ¿Debe revisarse el actual régimen de exenciones para las pequeñas empresas? En caso afirmativo, ¿cuáles serían los principales elementos de la revisión?**

Entendemos que el régimen de franquicia, y las singularidades autorizadas a algunos Estados, han desvirtuado la fundamentación de aquel. Y no sólo por lo señalado en el documento en cuanto a los casos en el que el alcance del régimen no casa con el mercado único, sino también porque supone dejar al margen del tributo a una importante cantidad de operadores lo que no tiene mucha justificación en un impuesto general como el IVA. Es evidente que la justificación de su aplicación, y del umbral fijado en cada Estado, depende de diversas razones económicas y sociales muy variables en cada uno de los Estados. Debería avanzarse en línea de mantenerse la franquicia pero de manera muy residual para operadores muy singularizados y poco “profesionales”, y en aplicar otros regímenes, aunque sean simplificados, al resto evitando que queden al margen del impuesto.

**Pregunta 25. ¿Deberían considerarse nuevas simplificaciones? ¿Cuáles serían sus principales elementos?**

Continuando con lo expuesto en la pregunta anterior, quizás fuera bueno intentar una mayor concreción en cuanto al alcance y la forma de funcionamiento de los regímenes simplificados que permita, además de homogeneizar su estructura, facilitar la actuación de las pequeñas empresas en todo el ámbito comunitario. Debe evitarse que su aplicación origine una peor situación para esos sujetos, pero, a la par, ha de tratarse de evitar también que esos regímenes generen distorsiones en el mercado en beneficio de esos operadores o sean utilizados como medios de generación de sistemas de fraude. Es una labor complicada, pero la situación actual no es nada satisfactoria.

**Pregunta 26. ¿Considera que los regímenes destinados a las pequeñas empresas satisfacen suficientemente las necesidades de los pequeños agricultores?**

Aunque las previsiones de la Directiva en esta materia son más concretas que las establecidas para los regímenes simplificados, se aprecia que su aplicación práctica determina una diversidad de tratamiento muy amplia (fijación y cálculo de las compensaciones, obligaciones formales para estos sujetos pasivos...), lo que debería permitir avanzar en una mayor determinación del contenido del régimen, tratando de alinearlos con las soluciones que se den para otros pequeños empresarios.

**Pregunta 27. ¿Considera que el sistema de “autoridad única” constituye una medida pertinente de simplificación? En caso afirmativo, ¿de qué elementos debería constar dicho sistema?**

Es una medida muy adecuada para la simplificación que debe desarrollarse y aplicarse con carácter general, de forma que las diversas Administraciones tributarias se impliquen entre sí, trabajen unas para otras y faciliten a los operadores el cumplimiento de sus obligaciones. Por ello, al menos sobre el esquema ya implantado para las operaciones de comercio electrónico, o que habrá de implantarse a partir de 2015 para determinados servicios, o para la solicitud de devoluciones, debería impulsarse de manera que se extienda con carácter más general y así los operadores pudieran ver facilitado el cumplimiento de sus obligaciones y minorado el coste formal de cumplimiento lo que redundaría en el robustecimiento del mercado único. La extensión habría de comenzar con la aplicación a operaciones como las ventas a distancia o las entregas localizadas en otro Estado e ir perfeccionándose con su aplicación práctica. Se entiende que lo fundamental es su extensión y puesta en funcionamiento de la manera más inmediata posible sobre las experiencias ya conocidas.

En todo caso, debe resaltarse un problema del sistema que está pendiente de resolución. Se trata de la aplicación del Derecho interno de cada Estado y de su propia operativa. No existe problema si la “ventanilla única” se concibe como un buzón en el que se presentan las declaraciones, pero sí cuando se atribuyen al Estado en cuestión las funciones de comprobación y liquidación del tributo. En tal caso, no existen estímulos para que dicho Estado se implique a la hora de liquidar y recaudar un tributo que no va a nutrir su Hacienda, sino la de un Estado diferente.

**Pregunta 28. ¿Considera que la actual normativa del IVA crea dificultades para las transacciones transfronterizas dentro de una misma empresa o de un mismo grupo? ¿Cómo podrían resolverse?**

Si la aplicación del denominado régimen del sujeto pasivo único plantea ya dificultades e interpretaciones diversas en diversos Estados en el ámbito puramente interno, pretender establecer unas normas que abarquen a más de un Estado parece, hoy por hoy, complicado. Entendemos que bastaría con una mejora en las normas vigentes que trate de aclarar las dudas existentes, quizás en línea con las adoptadas en algunas materias por el Reglamento de ejecución aprobado en 2011.

**Pregunta 29. ¿En qué áreas de la legislación de IVA deben fomentarse sinergias con otras legislaciones tributarias o aduaneras?**

Se comparte el criterio de la necesidad de una mayor interrelación con la normativa aduanera y de los impuestos especiales. Los esfuerzos que se han hecho en estas materias no son suficientes y debe profundizarse con intensidad en los mismos. Por tal razón se entiende que habría de darse prioridad a esos dos ámbitos, intrínsecamente relacionados con el IVA, antes de abordar otros aspectos en los que, en general, resultará mucho más difícil que se produzcan avances.

**Pregunta 30. ¿Cuál de estos modelos es más prometedor en su opinión, y por qué, o propondría otras alternativas?**

De los cuatro modelos propuestos, el modelo 2 [modelo de base de datos central para el control del IVA] es, a nuestro juicio, el más equilibrado: combina eficiencia en las posibilidades de control administrativo y un moderado aumento de los costes de gestión a cargo de los obligados tributarios. Es cierto que no elimina el riesgo del “operador desaparecido”, pero permite un mayor control fiscal sobre estos casos, al mismo tiempo que aumenta la capacidad de respuesta por parte de la Administración. Sin embargo, uno de los inconvenientes que plantea esta opción es la necesidad de que las empresas adopten la facturación electrónica, lo cual puede suponer un coste importante para algunas de ellas. En cualquier caso, si se optase por el mismo, sería conveniente acompañar este modelo del establecimiento en un plazo razonable de tiempo de la facturación electrónica con carácter obligatorio, como ha sucedido recientemente en Corea del Sur. Por otra parte, la combinación de este sistema con el establecimiento de un pago fraccionado opcional (analizado en la pregunta siguiente) otorga seguridad jurídica a los operadores de buena fe, al mismo tiempo que erradica el fraude cuando se opte por el mismo.

El modelo 1 [modelo de pago separado] parece suponer un cambio muy estructural y con mayores costes de gestión para las entidades financieras, complejo de poner en funcionamiento, amén de afectar a la tesorería del proveedor. Pese a ser un modelo eficaz en la lucha contra el fraude, los inconvenientes que presenta lo hacen desaconsejable.

El modelo 3 [modelo archivo de datos de IVA] es similar al modelo 2, pero plantea mayores problemas en cuanto al elevado coste de cumplimiento que supone para el contribuyente, además de existir dudas en cuanto a la determinación del acceso al archivo de datos por parte de la Administración. En cambio, es cierto que es la opción que tiene un mayor ámbito de aplicación al incluir todas las transacciones (B2B y B2C).

Lo mismo acontece con el modelo 4 [modelo de certificación] que parece difícil de poner en funcionamiento en un impuesto gestionado en masa como es el IVA y requiere una inversión muy importan-

te en recursos humanos por parte de las autoridades tributarias. Además, de todos los modelos es el que tiene menor capacidad para reducir eficazmente el fraude. Otro inconveniente que plantea este modelo es que, en principio, la Administración tendería a certificar a grandes empresas, produciéndose una discriminación de las PYMES. En este contexto, no debe olvidarse que ello iría en contra de uno de los objetivos de la reforma del IVA, que se plasma en el *Libro Verde*, que es precisamente ayudar a las pequeñas y medianas empresas a aprovechar más las oportunidades ofrecidas por el mercado único, siguiendo así el principio de «pensar primero a pequeña escala».

**Pregunta 31. ¿Cuál es su opinión sobre la viabilidad y pertinencia de un pago fraccionado opcional?**

En nuestra opinión, el establecimiento de un pago fraccionado opcional constituye una opción a tener en cuenta, pese a implicar un cambio respecto del modelo de gestión de IVA que está muy consolidado y asumido por los empresarios y profesionales. En este sentido entendemos que los beneficios que se obtendrían con la desaparición del problema que quiere resolverse, el del operador desaparecido, resultan proporcionados respecto del coste que el cambio de sistema supondría.

Así, éste nos parece el camino más adecuado a seguir como modo de cambiar la filosofía de recaudación del impuesto. Seguramente, con el tiempo las empresas irían adoptándolo progresivamente hasta generalizarse, y ello sin tener que establecerlo de modo obligatorio.

La posibilidad de avanzar con una medida de este tipo solo sobre determinadas operaciones con carácter obligatorio –nichos de fraude– podría plantearse, si bien debería estudiarse con cuidado, y exigirse un umbral mínimo para quedar incluido en el mismo.

**Pregunta 32. ¿Apoya estas propuestas para mejorar la relación entre los operadores y las administraciones tributarias? ¿Tiene otras propuestas?**

De las alternativas señaladas en el *Libro Verde* consideramos particularmente interesante aquella que propone prestar atención a los aspectos informáticos (adaptación de los sistemas informáticos para empresas y autoridades tributarias) facilitando una transferencia de información automatizada entre contribuyentes y administraciones tributarias, así como el desarrollo de programas informáticos específicos con el apoyo de la UE, que se podrían a disposición de todos los Estados miembros. Como bien se señala en otro lugar del *Libro Verde* (ap. 2.4), los avances tecnológicos e informáticos de los últimos años aún no han sido incorporados en este contexto, pudiendo los mismos ofrecer nuevas formas de recaudación del IVA para reducir las cargas de las empresas y las pérdidas del impuesto.

En cualquier caso, más allá de lo señalado, consideramos que las iniciativas inspiradas en el modelo de relación tributaria cooperativa (*enhance relationship*) de la OCDE tienen mucho sentido también en el ámbito del IVA, por lo que consideramos que debe avanzarse sobre la base de las mismas. La eficacia en el establecimiento de directrices, que forman parte del llamado “derecho blando”, ha quedado demostrada en los últimos años en otros ámbitos. En particular, la labor de la Comisión sería relevante en la publicación de “buenas prácticas” que podrían asumir los Estados miembros.