

En 2016 se cumplen los 30 años de aplicación en España del Impuesto sobre el Valor Añadido, efemérides coincidente con la de entrada de España en la entonces Comunidad Económica Europea.

Esta celebración es por sí sola un argumento de oportunidad para la revisión del Impuesto sobre el Valor Añadido, que en estos 30 años de vida ha conocido tan solo dos normas legales de regulación, la primitiva Ley 30/1985 y la vigente Ley 37/1992, con una vigencia superior a los 23 años. Dilatado lapso temporal, que por sí solo avala la conveniencia del proceso de revisión que constituye el objeto de este trabajo.

Resulta interesante recordar el entusiasmo con el que desde la perspectiva técnica se recibió esta figura, y confirmar si en la actualidad, responde a los paradigmas de neutralidad y transparencia con que en su día “fue presentada en sociedad”, y si mantiene su capacidad de constituir *“un instrumento apto para contribuir eficazmente al logro de los objetivos de política económica que se fijan en cada coyuntura”* tal y como se manifestaba en el preámbulo de la Ley de 1985.

Aprobada en 2014 la última reforma tributaria de este impuesto, el Grupo de trabajo de impuestos indirectos de la Fundación Impuestos y Competitividad ha considerado conveniente valorar en qué medida la normativa en vigor da plena respuesta a las necesidades de la realidad empresarial de nuestros días.

De este modo, y siempre desde la perspectiva de la ganancia en competitividad para las empresas españolas y la necesaria compatibilidad con el derecho europeo, el documento enuncia los ámbitos en los que se han detectado disfunciones que podrían meritarse una actuación legislativa puramente nacional y apunta algunas de las vías para su posible solución. Estimando que esas posibles modificaciones, sugeridas, pueden darse dentro del marco de la vigente Directiva reguladora de la materia y conforme a la doctrina del TJUE.

ISBN: 978-84-608-8406-4



Editor:

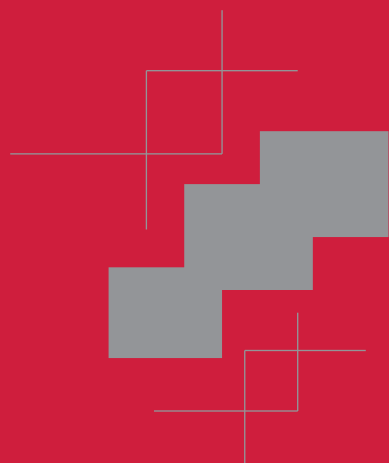


**P.V.P.: 18 euros
(IVA incluido)**



Fundación
Impuestos y
Competitividad

PROPUESTAS DE FUTURO PARA EL I.V.A. EN ESPAÑA



PROPUESTAS DE FUTURO PARA EL I.V.A. EN ESPAÑA

EDITA: **Fundación Impuestos y Competitividad**
Pº de la Castellana 135, 7ª Planta, 28046 Madrid
info@fundacionic.com

Edición: **Mayo 2016**

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra, sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ISBN: **978-84-608-8406-4**

Depósito Legal: **M-17815-2016**

AUTORES

KPMG Abogados

El presente documento es el resultado de un proyecto promovido dentro de sus objetivos estatutarios por la Fundación Impuestos y Competitividad, que ostenta en exclusiva los derechos legales para su difusión. No obstante, las opiniones o juicios de valor que el documento incorpora corresponden en exclusiva a sus autores.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN Y METODOLOGÍA DE TRABAJO	9
PARTE PRIMERA: PROPUESTAS DE REFORMA	
<i>Javier Sánchez Gallardo</i>	
Capítulo 1. SECTOR FINANCIERO	15
1.1. EXENCIONES	16
1.2. DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOPORTADO	22
1.3. EL SEGURO DE DAÑOS Y LA NEUTRALIDAD DEL IMPUESTO	24
1.4. GRUPO DE ENTIDADES	24
Capítulo 2. OPERACIONES INMOBILIARIAS.....	26
2.1. PROCESOS URBANÍSTICOS	26
2.2. PROMOCIÓN, CONSTRUCCIÓN Y REHABILITACIÖN	31
2.3. REHABILITACIÓN DE EDIFICACIONES.....	34
2.4. OPERACIONES CON VALORES	35
2.5. EXPLOTACIÓN INMOBILIARIA.....	36
2.6. REGLA ESPECIAL DE BASE IMPONIBLE	37
Capítulo 3. ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO	38
3.1. OPERACIONES INTERIORES. EL HECHO IMPONIBLE ENTREGA DE BIENES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS	38
3.2. EXENCIONES EN OPERACIONES INTERIORES	48
3.3. DEVENGO	50
3.4. BASE IMPONIBLE.....	51
3.5. SUJETO PASIVO Y REPERCUSIÓN DE IMPUESTO	56
3.6. DEDUCCIONES	60

3.7. COMERCIO INTERNACIONAL DE BIENES Y SERVICIOS	71
3.8. REGÍMENES ESPECIALES.....	76
3.9. OBLIGACIONES FORMALES Y GESTIÓN DEL IMPUESTO.....	78
3.10.LA NECESARIA ELABORACIÓN DE UNA NUEVA LEY Y UN NUEVO REGLAMENTO DEL IVA.....	80

PARTE SEGUNDA: PONENCIAS PREPARATORIAS

PONENCIA 1:

EL HECHO IMPONIBLE ENTREGA DE BIENES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS

José Manuel de Bunes Ibarra, Isabel López Bustamante y Jaime Rodríguez Correa

1.1. DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE: SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN DEL ARTÍCULO 7.1. LIVA RELATIVO A LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL	83
1.2. EXENCIONES EN OPERACIONES INTERIORES	86

PONENCIA 2

LOS AUTOCONSUMOS EXTERNOS E INTERNOS. INCIDENCIA DEL IVA EN LOS DISTINTOS SISTEMAS DE PROMOCIÓN DE VENTAS Y FIDELIZACIÓN DE CLIENTES

Antonio Albarrán Jiménez

2.1. LOS AUTOCONSUMOS EXTERNOS E INTERNOS.....	93
2.2. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE	98
2.3. INCIDENCIA DEL IVA EN LOS DISTINTOS SISTEMAS DE PROMOCIÓN DE VENTAS Y FIDELIZACIÓN DE CLIENTES.....	106

PONENCIA 3

BASE IMPONIBLE

José Manuel de Bunes Ibarra, Isabel López Bustamante y Jaime Rodríguez Correa

3.1. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES COMO CONTRAPRESTACIÓN DE OPERACIONES	113
3.2. MODIFICACIÓN A LA BAJA DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA EN SUPUESTOS DE FACTURAS IMPAGADAS.....	117

PONENCIA 4

SUJETO PASIVO. REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO

Jaume Bonet León, Anna Martínez Espinos, Nuria Nicolau Reig y Meritxell Yus Guijarro

4.1. ALCANCE DEL MECANISMO DE LA INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO	121
4.2. PLAZOS PARA LA REPERCUSIÓN DEL IVA.....	124

4.3. PROPUESTAS RELATIVAS A LA REGULARIZACIÓN A POSTERIORI, RESULTANTE DE UNA ACTUACIÓN DE COMPROBACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	125
---	-----

PONENCIA 5

LAS SOCIEDADES HOLDING: SU PROBLEMÁTICA UBICACIÓN EN EL IVA

Alberto Monreal Lasheras y Alfonso Viejo Madrazo

5.1. SOCIEDADES HOLDING PURAS O MIXTAS.....	133
5.2. DEDUCIBILIDAD DEL IMPUESTO SOPORTADO POR LA SOCIEDAD HOLDING MIXTA	135

PONENCIA 6

LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES: DIVERSOS ASPECTOS RELATIVOS A LA APLICACIÓN DEL IVA

Carlos Gómez Barrero

6.1. INTRODUCCIÓN.....	143
6.2. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	143
6.3. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO SUJETO PASIVO (OBLIGADO A REPERCUTIR EL IMPUESTO)	155
6.4. OTRAS CUESTIONES RELATIVAS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	156

PONENCIA 7

DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOPORTADO

Miguel Bastida Peydro e Iratxe Celaya Acordarrementería

7.1. INTRODUCCIÓN.....	161
7.2. PROPUESTAS EN EL RÉGIMEN DE DEDUCCIONES	162
7.3. RÉGIMENES DE DEDUCCIÓN. SECTORES DIFERENCIADOS Y PRORRATA.....	172
7.4. REGULARIZACIÓN DE BIENES DE INVERSIÓN.....	176
7.5. RECTIFICACIÓN DE DEDUCCIONES.....	177

PONENCIA 8

LA PÉRDIDA DE DERECHOS EN EL IVA EN SUPUESTOS DE EXISTENCIA DE FRAUDE: LA SENTENCIA ITALMODA Y JURISPRUDENCIA CONEXA

Juan Ortín Ramón

8.1. SENTENCIA ITALMODA.....	185
8.2. EXTENSIÓN DE RESPONSABILIDAD	189
8.3. LIMITACIÓN A LA EXENCIÓN DE LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS	190

8.4. CLÁUSULA ANTI-FRAUDE RELATIVA AL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS.....	194
8.5. CONCLUSIONES	197

PONENCIA 9

REGÍMENES ESPECIALES

Alberto Monreal Lasheras y Alfonso Viejo Madrazo

9.1. RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS GRUPOS DE ENTIDADES.....	201
9.2. CRITERIO DE CAJA CASI DOS AÑOS DESPUÉS.....	208
9.3. REGÍMENES ESPECIALES SIMPLICADO Y DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA.....	210

PONENCIA 10

COMERCIO INTERNACIONAL DE BIENES Y SERVICIOS

Carlos Gómez Barrero

10.1. OPERACIONES DE TRÁFICO INTRACOMUNITARIO DE BIENES INTRODUCCIÓN.....	215
10.2. LA EXENCIÓN DE LAS “ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS”	215
10.3. RESPONSABILIDAD DE LAS PARTES EN LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN	216
10.4. SIMPLIFICACIONES DE LAS VENTAS EN CONSIGNACIÓN.....	217
10.5. EXENCIÓN EN LA FASE PREVIA. SUSPENSIÓN DEL INGRESO (COMÚN A OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS Y EXPORTACIONES)	218
10.6. OPERACIONES DE IMPORTACIÓN.....	219
10.7. SALIDAS DE ÁREAS O REGÍMENES ADUANEROS SUSPENSIVOS....	219
10.8. OPERACIONES DE EXPORTACIÓN.....	220
10.9. OPERACIONES ASIMILADAS A LA EXPORTACIÓN.....	220
10.10.OTRAS CUESTIONES	221
10.11.REGLAS DE LOCALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE	222

PONENCIA 11

OBLIGACIONES FORMALES Y GESTIÓN DEL IMPUESTO

Juan Ortín Ramón

11.1. INTRODUCCIÓN. PRINCIPIOS DE NEUTRALIDAD Y PROPORCIONALIDAD	227
11.2. PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN E INSPECCIÓN	228
11.3. OBLIGACIONES CENSALES	229
11.4. OBLIGACIONES EN MATERIA DE FACTURACIÓN	229
11.5. PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES	231
11.6. INFORMACIÓN TRIBUTARIA.....	233

INTRODUCCIÓN Y METODOLOGÍA DE TRABAJO

Este documento es fruto de la labor del grupo de trabajo que, en el seno de la Fundación Impuestos y Competitividad, se ha desarrollado a lo largo de los últimos meses.

El origen de esta labor se encuentra en la presentación, por parte del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, del Anteproyecto de Ley que habría de dar lugar a la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modificaban, entre otras, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, LIVA e IVA en lo sucesivo, respectivamente.

Presentado el Anteproyecto de Ley y ofrecida a la Fundación la posibilidad de formular observaciones al mismo, los componentes del Grupo de trabajo de la Fundación constituido al efecto decidieron limitar las observaciones a los aspectos sobre los que incidía el Anteproyecto de Ley, a la vez que remitían a un ejercicio posterior la elaboración de un catálogo de recomendaciones de más amplio espectro en el que se pudieran tratar otras cuestiones, no abordadas por la reforma que se proponía, pero que podían considerarse igualmente convenientes.

Junto a esa circunstancia, es relevante el hecho de que en 2016 se cumplen los 30 años de aplicación en España del Impuesto sobre el Valor Añadido, efemérides coincidente con la de entrada de España en la entonces Comunidad Económica Europea. No en vano la introducción de esta figura impositiva, en sustitución de los impuestos sobre el consumo multifásicos o en cascada, era “condición *sine qua non*” para la incorporación de España a la organización supranacional.

Esta celebración añade un argumento adicional de oportunidad para la revisión del Impuesto sobre el Valor Añadido, que en estos 30 años de vida

ha conocido tan solo dos normas legales de regulación, la primitiva Ley 30/1985 y la vigente Ley 37/1992, con una vigencia superior a los 23 años. Dilatado lapso temporal, que por sí solo avala la conveniencia del proceso de revisión que constituye el objeto de este trabajo.

Resulta interesante recordar el entusiasmo con el que desde la perspectiva técnica se recibió esta figura, y confirmar si en la actualidad, responde a los paradigmas de neutralidad y transparencia con que en su día “fue presentado en sociedad”, y si mantiene su capacidad de constituir *“un instrumento apto para contribuir eficazmente al logro de los objetivos de política económica que se fijan en cada coyuntura”* tal y como se manifestaba en el preámbulo de la Ley de 1985.

Así las cosas, aprobada la última reforma tributaria de este impuesto mediante la Ley 28/2014, con efecto desde 1 de enero de 2015, el Grupo de trabajo de impuestos indirectos de la Fundación abordó a lo largo del año pasado la formulación del catálogo de propuestas con la idea de poder presentarlas durante 2016 haciendo balance de los 30 años de vida de esta figura y de las posibles necesidades de ajuste del mismo a la actual realidad. Para ese cometido se consideró que lo más operativo era asignar áreas específicas a los profesionales de los diferentes patronos, los cuales habrían de elaborar documentos de trabajo para su debate en el seno del grupo. La relación de profesionales de los patronos implicados en este trabajo incluía a:

Baker & Mackenzie, Antonio Albarrán Jiménez.

Cuatrecasas, Gonçalves, Pereira, Jaume Bonet León, Anna Martínez Espinos, Nuria Nicolau Reig y Meritxell Yus Guijarro.

Deloitte, José Manuel de Bunes Ibarra, Isabel López Bustamante y Jaime Rodríguez Correa.

EY, Juan Ortín Ramón.

Garrigues, Carlos Gómez Barrero.

KPMG Abogados, Javier Sánchez Gallardo.

PWC, Alberto Monreal Lasheras y Alfonso Viejo Madrazo.

Uría Menéndez, Miguel Bastida Peydro e Iratxe Celaya Acordarrementería

En el desarrollo de esta labor, se identificaron dos áreas de trabajo sectoriales, justificadas por la especial incidencia del impuesto en los sectores respectivos, que son el inmobiliario y el financiero y para cada una de ellas se asignó a varios de los componentes del grupo de trabajo la elaboración del estudio de base. Adicionalmente, se consideró necesaria una revisión

del resto de preceptos de la norma que pudieran aconsejar su modificación. En este caso, la metodología fue algo distinta, pues partió de la presentación por parte de David Gómez Aragón, profesional ajeno a la Fundación y sus patronos, de una propuesta amplia de posibles aspectos problemáticos a tratar que sirvió de base para la asignación de ponencias sobre algunos de tales temas a los equipos de trabajo de los distintos patronos, según el siguiente detalle, que se recogen en la segunda parte del trabajo:

Ponencia 1ª. *El hecho imponible entrega de bienes y prestaciones de servicios (Deloitte).*

Ponencia 2ª. *Los autoconsumos externos e internos. Incidencia del IVA en los distintos sistemas de promoción de ventas y fidelización de clientes (Baker & Mckenzie).*

Ponencia 3ª. *Base imponible (Deloitte).*

Ponencia 4ª. *Sujeto pasivo. Repercusión del impuesto (Cuatrecasas Gonçalves, Pereira)*

Ponencia 5ª. *Las sociedades holding: su problemática ubicación en el IVA (PwC).*

Ponencia 6ª. *Los establecimientos permanentes: diversos aspectos relativos a la aplicación del IVA (Garrigues).*

Ponencia 7ª. *Deducción del impuesto soportado (Uría Menéndez).*

Ponencia 8ª. *La pérdida de derechos en el IVA en supuestos de existencia de fraude: La sentencia Italmoda y jurisprudencia conexas (EY).*

Ponencia 9ª. *Regímenes Especiales (PwC).*

Ponencia 10ª. *Comercio internacional de bienes y servicios (Garrigues).*

Ponencia 11ª. *Obligaciones formales y gestión del impuesto (EY).*

Partiendo de las propuestas, sectoriales y de carácter general, y para propiciar el intercambio de pareceres y la máxima aportación de argumentos y posibles soluciones, se celebraron a lo largo de 2015 tres sesiones de trabajo. En las mismas, junto a los representantes de los patronos, y el ya citado David Gómez Aragón, se consideró conveniente contar con otros profesionales, de la Administración Tributaria y del mundo empresarial, integrando de este modo la mayor cantidad posible de enfoques o perspectivas; habiendo contado de este modo con la colaboración de:

Dirección General de Tributos, Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, Ricardo Álvarez Arroyo.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria, Jesús Gascón Catalán, Sergio Pérez Vegas.

Unión Española de Entidades Aseguradoras y Reaseguradoras, Javier Gordillo Alhambra.

Asociación de Empresas Constructoras y Concesionarias de infraestructuras (SEOPAN), Daniel Gómez Olano.

Asociación Española de Banca (AEB), Carmen González Gallego.

Confederación Española de Cajas de Ahorro (CECA), Antonio López Poza y Juan de Villota Marcos.

Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE), Bernardo Soto Siles.

Su participación en los debates se produjo a título particular, sin que sus opiniones representasen la postura formal de los órganos administrativos o asociaciones patronales en las que prestaban sus servicios.

Finalmente, el equipo de KPMG Abogados como firma coordinadora del proyecto, redactó los documentos finales que –siendo de su exclusiva autoría–, tratan de recoger las propuestas de reforma que cuentan con un respaldo generalizado dentro del grupo de trabajo, y que se recogen dentro del epígrafe de “propuestas de reforma”. Estando claro desde luego, que en ningún momento se pretende que estas propuestas hayan sido respaldadas por los terceros colaboradores, ajenos al patronato de la Fundación, por mucho que su aportación haya enriquecido sin duda el proyecto desarrollado.

Por lo demás, las conclusiones que se recogen en este documento no pretenden tanto la sugerencia de las soluciones que, en términos normativos, habrían de valorarse cuanto el enunciado de una relación de materias que, en opinión de los profesionales que han formado parte del grupo de trabajo, suscitan problemas que deberían abordarse en una hipotética revisión de la LIVA. De este modo, y siempre desde la perspectiva de la ganancia en competitividad para las empresas españolas y la necesaria compatibilidad con el derecho europeo, en especial, lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, Directiva del IVA o Directiva en lo sucesivo, y jurisprudencia sobre el particular del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en adelante, el documento enuncia los ámbitos en los que han detectado disfunciones que podrían meritarse una actuación legislativa puramente nacional y apunta algunas de las vías para su posible solución, estimando que la misma puede darse **dentro del marco de la vigente**

Directiva reguladora de la materia y la doctrina del TJUE. Pero sin entrar en el detalle de las mismas.

Cabe resaltar que **de manera intencionada se excluyó del análisis realizado cualquier cuestión relativa a los tipos impositivos aplicables en el IVA.**

La lectura del presente documento, por lo demás, no debe verse como una revisión negativa de la figura analizada; antes al contrario los profesionales que han colaborado en su elaboración tienen profunda y prolongada relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido y son firmes convencidos de la ventaja de esta figura frente a otras alternativas de imposición indirecta. Además, en perspectiva de los 30 años de su vigencia, es de justicia reconocer el enorme esfuerzo de índole técnica que su implantación supuso, reconociendo el muy positivo trabajo de los que participaron en el mismo, desde las instancias parlamentarias y desde luego desde el ámbito de la Administración Tributaria, y muy en particular de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

Ese reconocimiento, a la figura impositiva y a los profesionales que propiciaron su introducción, y ayudaron a resolver, con un continuado esfuerzo de años, las dificultades interpretativas que la nueva figura suscitaba, son sin duda un acicate para esta reflexión y el intento que la misma supone de ayudar a mantener la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido en perfecto estado de revista y plenamente adecuada a la nueva realidad económica de España y nuestro entorno.

PARTE PRIMERA. PROPUESTAS DE REFORMA

Capítulo 1. SECTOR FINANCIERO

El primer ámbito al que el grupo de trabajo ha dirigido su atención ha sido el de la incidencia del IVA en el sector financiero y asegurador, en el que la exención generalizada de las operaciones implica la imposibilidad de deducir el IVA que se soporta, con todo lo que ello implica en términos de merma de la competitividad del sector, especialmente cuando se compara con otros de nuestro entorno, los cuales, a través de mecanismos diversos, están a salvo de esta clara disfunción en la mecánica del impuesto.

La disfunción derivada del funcionamiento ordinario del impuesto que se acaba de señalar se acompaña de una controversia cada vez mayor con la Administración, lo que da lugar a que la incidencia del tributo en este sector se haya transformado en los últimos años en una fuente constante de problemas.

Con estas premisas, las conversaciones que se han tenido en el seno del grupo de trabajo se han centrado en cuatro aspectos fundamentales, que son la revisión del ámbito de aplicación de los supuestos de exención, que suscita dudas de manera constante, la admisión de la renuncia a la exención para las operaciones financieras, contemplada en la Directiva del IVA como facultad que se confiere a los Estados de la Unión, la revisión del régimen de deducción y la del grupo de entidades para su equiparación con los existentes en otros países de nuestro entorno, los cuales, siempre dentro de lo previsto por el Derecho de la Unión, admiten en muchos casos una mucha mayor flexibilidad.

1.1. EXENCIONES

1.1.1. Revisión de la exención de las operaciones financieras

En lo que a **exenciones financieras** se refiere, amén de un repaso sistemático de las mismas, tendría sentido su replanteamiento general, ya que la disfunción que plantean probablemente incide en el conjunto del tejido empresarial, y no sólo en las entidades que padecen su impacto en forma de limitación del derecho a la deducción.

Hay que partir de que el juego de las exenciones previstas para las operaciones financieras supone un claro inconveniente para el sector, por el denominado “coste oculto” a efectos del IVA, por la consecuente limitación del derecho a deducir el impuesto soportado; y por tanto la solución radical a ese problema vendría de la posible supresión de las exenciones. Ahora bien, en tanto esa reforma radical no se aborde, la disfunción se agudiza con frecuencia cuando en el marco general de exención y deducibilidad muy limitada del “IVA soportado”, sucede que algunas operaciones financieras se consideran no exentas, lo que supone que una actividad integrada dentro del ámbito general de actividad del sector financiero –una actividad entre entidades financieras o una actividad “externalizada” como forma alternativa de organización de las funciones propias del sector–, genera un mayor impuesto soportado y ello agrava el coste oculto derivado de la actividad propia del sector.

Más concretamente, los supuestos de exención que han suscitado las controversias más importantes son los siguientes:

- a) La externalización de funciones, cuya exención fue admitida por el TJUE ya en su sentencia de 5 de junio de 1997, asunto C-2/95, supuesto que los servicios prestados por terceros como soporte para la realización de operaciones financieras dispongan de las características específicas y esenciales de aquellas, pero que carece del debido reflejo en la normativa del impuesto.
- b) La mediación en la realización de operaciones financieras (o de seguros), que a diferencia del supuesto anterior, sí que encuentra su acomodo en la norma –artículo 20.Uno.18º.n) de la LIVA–, pero que suscita múltiples controversias como consecuencia de la falta de incorporación a la LIVA de los criterios establecidos por la jurisprudencia comunitaria.

- c) Los servicios relativos a instituciones de inversión colectiva, cuya plasmación en la LIVA –artículo 20.Uno.18º.m)– dificulta la admisión de la procedencia de la exención en supuestos distintos a la gestión integral de este tipo de entidades por prestadores de servicios especializados. En este caso, la revisión del precepto habría de cubrir tanto el tipo de entidades a las que se puede referir la gestión, que excede del ámbito de las conocidas como instituciones de inversión colectiva (vide sentencia de 7 de marzo de 2013, asunto C-424/11), como a los servicios mismos que meritan la exención (en este caso, la sentencia también de 7 de marzo de 2013, asunto C-275/11, es determinante).

Como ya se ha dicho, todas las anteriores son cuestiones que han sido analizadas por el TJUE en algunos de sus pronunciamientos, los cuales, en forma de criterios interpretativos, han sido asumidos en nuestro país por la Dirección General de Tributos (DGT en adelante), pero no con el adecuado nivel normativo (todo sin perjuicio del problema, quizá endémico, del deficiente acogimiento en nuestro país de los criterios que emanan de la jurisprudencia comunitaria). Sería conveniente, pues, la revisión de la norma, al objeto de adecuar su contenido al Derecho de la Unión en la forma en la que éste se configura por sus normas de derecho positivo y jurisprudencia derivada.

Desde el punto de vista de la técnica normativa, hay que determinar si se considera preferible el enunciado específico y detallado de las operaciones exentas o, por el contrario, la referencia a una serie de definiciones generales, lo cual no está exento de dificultades, pero puede ser lo más adecuado desde el punto de vista de la necesaria estabilidad normativa, dotando las operaciones de la necesaria dosis de seguridad jurídica.

El dinamismo de los mercados financieros, en los que aparecen nuevos productos con cierta frecuencia, a la vez que otros que habían sido operativos cesan en su vigencia, al menos en términos de mercado, aconsejan que, aunque se pudieran acompañar de la relación de supuestos específicos, las normas configuradoras de los supuestos de exención se enuncien con el grado suficiente de generalidad en sus planteamientos.

A este respecto, es ilustrativa la experiencia habida en relación con las definiciones que se incluyeron en las Resoluciones vinculantes dictadas al respecto en 1987 y publicadas en el BOE, a instancia de la Asociación Es-

pañola de Banca y de la Confederación Española de Cajas de Ahorros, en las que se hacía un análisis de gran detalle del alcance de los supuestos de exención y que han sido operativas durante años, por lo que quizá un modelo de exención basado en el enunciado de definiciones genéricas que se acompañe de resoluciones interpretativas dictadas por la DGT, en uso de lo previsto al efecto por el artículo 12.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, es una opción que merecería la pena explorar. Desde el punto de vista de la seguridad jurídica, no cabe duda de que sería un modelo que habría que valorar.

Para concluir con el análisis de los supuestos de exención en el sector financiero, hay que tener en cuenta su efecto en otros ámbitos del tributo, como puede ser el régimen especial de grupos, el régimen de deducciones o las obligaciones formales, todos ellos relacionados y que quizá no tiene sentido que se analicen de manera aislada. Todos estos aspectos se desarrollan con posterioridad, tanto en lo que se refiere a su incidencia en el sector financiero como en lo atinente al conjunto del tributo.

1.1.2. Renuncia a la exención y base imponible

La segunda cuestión que debería abordarse en este ámbito es la posibilidad de **renuncia a la exención**, que, como es sabido, ya se contempla en la Directiva IVA –artículo 137–, aunque limitada a las operaciones financieras e inmobiliarias.

En el orden interno, la experiencia de la que se dispone en lo que se refiere a la renuncia a la exención correspondiente a ciertas operaciones inmobiliarias, introducida con la aprobación de la vigente LIVA, es ilustrativa, habiéndose constatado cómo las operaciones realizadas entre empresarios o profesionales, que no habían de verse contaminadas con la exacción de tributos indirectos ajenos al tráfico empresarial, como sin duda es la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD en adelante), han sido sometidas a la aplicación generalizada del IVA. La introducción de la inversión del sujeto pasivo en estos supuestos a partir del 31 de octubre de 2012 y la desvinculación de la procedencia de la renuncia y el régimen de deducciones del destinatario, que desde el 1 de enero de 2015 es factible, aunque éste sólo tenga derecho a una recuperación parcial del tributo, no han hecho más que abundar en la procedencia de esta figura, por

más que haya otras disfunciones, relativas principalmente a la modalidad de “actos jurídicos documentados”, que se comentarán en su momento.

En lo que se refiere a las operaciones financieras, la lógica de la renuncia es igualmente evidente, aunque distinta: en este caso no se trata de evitar la exacción de un tributo distinto que pueda encarecer las operaciones, antes bien, lo que se pretende es evitar la limitación en el derecho a la deducción del IVA soportado consecuencia de la realización de operaciones exentas, limitación que, especialmente en lo que se refiere a operaciones que tienen a otros empresarios o profesionales como destinatarios, carece por completo de sentido.

Es de ver que en numerosos países de nuestro entorno –Francia y Alemania son buenos ejemplos de ello– ésta es una medida ya en vigor, con todo lo que ello implica en términos de falta de competitividad para las entidades financieras españolas cuando compiten en un mercado como el financiero, que no puede sino calificarse como global.

El agravio comparativo que se produce es igualmente relevante con el resto de la economía, que con carácter general no tiene que asumir estos costes de funcionamiento que, para más “*inri*”, ni siquiera aparecen como tales, sino que se incorporan en forma de mayor valor de los bienes y servicios adquiridos por las compañías, con todo lo que ello implica en términos de falta de transparencia en lo que concierne a la aportación a las arcas públicas.

De igual modo, la configuración de la exención como irrenunciable, junto a la relativa amplitud con la que se ha delimitado por la doctrina y jurisprudencia, llegan a condicionar decisiones organizativas internas, que se pueden ver muy limitadas por la existencia de posibles limitaciones en el derecho a la deducción. Esta incidencia en el ámbito organizativo de las empresas, que puede afectar tanto a grupos financieros por naturaleza como a otros grupos que puedan considerar conveniente la adopción de determinadas estructuras de funcionamiento, resulta tanto más chocante cuando viene dada por un tributo que hace del de neutralidad uno de sus principios básicos de funcionamiento.

Parece incuestionable, pues, la conveniencia de la admisión de la renuncia, única vía para la erradicación de las disfunciones que dimanen de la exención y que se han apuntado con anterioridad.

Admitida la conveniencia de la inclusión de la renuncia a la exención de las operaciones financieras, su llevanza a efecto no es una cuestión sencilla, ya que hay que tener en cuenta la tributación total de las operaciones y, en particular, el coste que puede suponer en términos recaudatorios derivado del efecto en deducciones que el aumento de las operaciones sujetas y no exentas podría determinar.

Este coste, innegable, no debería sin embargo disuadir de la toma de esta medida, la cual, en términos de ganancia en competitividad para la economía española, se antoja como imprescindible.

Asumida la necesidad de esa modificación, la misma suscita varias cuestiones relevantes de cara a su eventual concreción

En primer lugar, hay que considerar el ámbito de la renuncia en atención a la condición del destinatario de las operaciones financieras.

A ese respecto, es oportuno recordar que en opinión generalizada de la doctrina, la razón de ser de la exención de las operaciones financieras es el abaratamiento del crédito, y desde luego la introducción de la renuncia a la exención puede suponer un diferente impacto según se trate de operaciones de financiación a consumidores finales o a favor de empresas, por cuanto para éstas últimas el IVA soportado es, en la inmensa mayoría de las ocasiones, deducible.

Partiendo de esa reflexión, bien se podría explorar la admisión de la renuncia únicamente para las operaciones de financiación empresarial, excluyendo de la misma las operaciones cuyos destinatarios sean consumidores finales, para los cuales una hipotética adición del IVA a los costes de financiación habría de suponer un encarecimiento del crédito.

Centrados en el ámbito de la financiación a empresas, es importante señalar la inversión que se ha hecho por muchas entidades en herramientas tecnológicas, lo que da lugar a que el seguimiento sobre los costes, necesario para una adecuada aplicación de la renuncia a la exención, resulte ahora mucho más operativo de lo que lo era en el momento de la implantación del IVA en nuestro país. Tanto desde el punto de vista del impacto en el IVA deducible y en sus costes para las entidades financieras que se acojan a la posibilidad de renunciar a la exención para la conformación de los precios ofrecidos a sus clientes como desde la perspectiva de una Administración tributaria que se puede ver abocada a la comprobación de regíme-

nes de deducción más complejos que los vigentes en la actualidad, aplicados por contribuyentes con una mayor variedad de operaciones que la existente hoy en día, las citadas inversiones en tecnología, –que habrían de acompañarse en el mismo sentido por la Administración–, se antojan como elementos facilitadores relevantes.

Es importante insistir en que, en un entorno de gran competencia entre entidades, el impacto de la renuncia a la exención en el IVA deducible habría de conducir a la revisión del precio de las operaciones, derivado del aumento en las capacidades para la recuperación de cuotas de IVA soportadas, para lo cual estas herramientas tecnológicas se revelan como fundamentales.

Igualmente, en segundo lugar, hay que analizar de cara a la introducción de la renuncia a la exención, si la opción por la renuncia debe ser general o se limita a determinadas operaciones, considerando a ese respecto la dificultad que entraña la determinación de la base imponible de las operaciones afectadas por la eventual renuncia. En este punto, la limitación de la posibilidad de renuncia únicamente a operaciones para las que la cuantificación de la base imponible resulte más sencilla, menos controvertida, por tanto, puede ser una buena opción –aplicándose para las comisiones y no para los intereses y otras remuneraciones de configuración compleja, como los derivados–.

En todo caso, al considerar esa dificultad de determinación de la base imponible, es forzado señalar que de uno u otro modo ya se está estableciendo la remuneración atribuible a todas las operaciones financieras, cuando se determina el derecho a la deducción y la prorrata aplicable en cada entidad. Sin duda, los avances tecnológicos con los que se cuenta hoy día deberían facilitar el proceso. Lo que en todo caso parece pacífico es que se trata de una cuestión controvertida que debería ser objeto del correspondiente tratamiento, como demuestran las diversas sentencias que, aunque referidas al impacto en deducciones por la vía de su cómputo para el cálculo de la prorrata, se han pronunciado sobre la materia (sentencias del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 2009 y 7 de abril de 2011, entre otras).

Finalmente, debería concretarse asimismo si la renuncia limita sus efectos a operaciones locales o se puede extender a operaciones que tengan un componente internacional, esto es, transacciones que, por aplicación de las reglas de localización correspondientes, hayan de considerarse efectuadas

fuera del territorio de aplicación del impuesto, con el diferente tratamiento que dimana de la condición de comunitarios o no de sus destinatarios.

Se trata de cuestiones todas ellas relevantes y que habría que analizar para la delimitación de la renuncia, tanto desde el punto de vista de su alcance como en cuanto a su configuración técnica, pero sin dejar de acometer una de las medidas que, de manera más relevante, podría incrementar la competitividad de nuestra economía desde la perspectiva de la imposición indirecta, como ya se ha dicho.

1.2. DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOPORTADO

La otra cara de la moneda de la exención es, como ya dijimos, el **derecho a la deducción**, más bien, su improcedencia cuando se realizan operaciones exentas.

La norma interna contempla, como es sabido, tres mecanismos a través de los cuales se sustancia este derecho cuando se realizan operaciones exentas; los sectores diferenciados de la actividad, la prorrata especial y la prorrata general. Estos mecanismos se basan, con carácter general, en la admisión del derecho a la deducción, o su negación, cuando cabe identificar el destino específico de los bienes y servicios adquiridos, acudiendo a las cifras relativas de negocio en otro caso.

En opinión del grupo de expertos, existe un gran margen para la mejora, habida cuenta de lo rígido de la norma interna, ya ilustrado, que es fuente de controversias constantes, amén de su anacronismo (todo ello sin perjuicio de los comentarios que, en términos generales, se harán en el capítulo tercero de esta primera parte del documento).

En particular, la apertura del angular para la admisión de los diferentes sistemas que admite la Directiva IVA sería, en términos de competitividad, especialmente recomendable (todo ello sin quitarle importancia al coste recaudatorio que podría suponer cualquier tipo de apertura a la no exención de las operaciones, y del que ya se ha hablado).

No está de más recordar que la determinación del derecho a la deducción en función de las cifras relativas de negocio cuando se realizan operaciones que generan y que no generan el derecho a la deducción es una de las opciones que ofrece la norma comunitaria, pero no la única, siendo fac-

tibles igualmente otras aproximaciones que pueden resultar más adecuadas para la consecución del principio de deducción en función del uso real de los bienes y servicios adquiridos por las entidades.

Esta apertura puede ser especialmente recomendable si tenemos en cuenta las controversias que suscita la norma interna en ámbitos tales como la afectación de los bienes y servicios a uno u otro sector diferenciado de la actividad o el cómputo de operaciones que pueden ser discutibles por razón de su naturaleza.

En estas situaciones, la determinación del porcentaje de deducción al margen por completo del uso o consumo de bienes o servicios por los que se haya soportado el impuesto puede conducir a situaciones de inequidad manifiesta (así lo indica, por ejemplo, la sentencia del TJUE de 29 de abril de 2004, asunto C-77/01), que sería necesario corregir, cuanto menos, huyendo del mecanicismo que establece la norma interna y, en el óptimo, admitiendo la posibilidad de que la proporción de uso en operaciones generadoras del derecho a la deducción y en otras se determine en atención a otros parámetros.

En este ámbito se plantea de nuevo el problema de la seguridad jurídica, que viene dado tanto por las controversias que se suscitan en cuanto al cálculo de la prorrata en la actualidad como por la posible apertura a otras posibilidades, más en la línea de lo existente en los países de nuestro entorno, que agotan lo previsto al efecto por el artículo 173 de la Directiva del IVA. Este principio de seguridad jurídica habría de combinarse con la operatividad del sistema o sistemas que se establezcan, que en todo caso deberían ser factibles para los contribuyentes y previsibles en cuanto a sus consecuencias.

El anacronismo del que se hablaba se ilustra con las menciones que hace la norma, el artículo 104.Dos.2º de la LIVA, que se sigue refiriendo al fijar los criterios de cálculo de la prorrata para entidades financieras a expresiones que la contabilidad del sector financiero abandonó en 2004. Huelga decir que la labor de actualización se impone.

Finalmente, y en un rango menor, aunque igualmente de gran relevancia, sería conveniente adecuar el impacto en deducciones, cuando proceda, de ciertas operaciones a la razón de su existencia y a su auténtico sentido económico. Transacciones como la contratación de derivados de cobertura,

idénticos en cuanto a su función a la contratación de un seguro, u operaciones con activos financieros, que si tienen sentido lo tienen por su realización en grandes cantidades, esto es, efectuando múltiples operaciones cuyas ganancias o pérdidas son asumibles, precisamente por su realización masiva, deberían aquilatar su impacto en deducciones, de ser procedente, a su auténtico sentido económico y no otra cosa. La adecuación de la norma a estas cuestiones debería asumirse de igual modo.

1.3. EL SEGURO DE DAÑOS Y LA NEUTRALIDAD DEL IMPUESTO

Sería conveniente revisar el tratamiento del mundo del seguro, especialmente en lo que se refiere al seguro de no vida, en el que, de nuevo, se generan supuestos de doble imposición cuando los tomadores o asegurados son empresarios o profesionales, en los cuales la circunstancia de que las cuotas correspondientes a las contingencias cubiertas –servicios de reparación, por ejemplo– no puedan llegar como tales a los titulares de los bienes asegurados es algo que carece de sentido.

El *statu quo* del Derecho de la Unión no permite, como tal, la renuncia a la exención, por lo que la vía para el restablecimiento de la neutralidad del tributo habría de ser otra.

En este punto, la habilitación de procedimientos para que dichas cuotas puedan efectivamente repercutirse a los titulares de los bienes asegurados, especialmente en los supuestos en que los mismos tienen la condición de empresarios o profesionales, se revela de nuevo como instrumento de neutralidad y competitividad, por lo que habría de valorarse convenientemente.

1.4. GRUPO DE ENTIDADES

El último aspecto por analizar en lo que al sector financiero se refiere es el **régimen de grupos de entidades**, en vigor desde principios de 2008 y respecto al cual tenemos la experiencia adquirida de los años de funcionamiento y los diversos pronunciamientos del TJUE sobre la materia, por lo que quizá ha llegado el momento de proceder a su revisión (aserto que, de nuevo, ha de tomarse sin perjuicio de los comentarios generales que se harán en el capítulo tercero de este documento).

En ella, uno de los temas que probablemente habría que analizar es el pe-
rímetro subjetivo del grupo, determinando con la mayor claridad posible el
tipo de vínculo que ha de existir para la posible aplicación del régimen es-
pecial.

Más importante, quizá, es la propia naturaleza del grupo de entidades,
como apunta la sentencia de 17 de septiembre de 2014, asunto C-7/13, que
parte de la consideración de las entidades integradas en el grupo como un
sujeto pasivo único, extrayendo de esta conclusión las consideraciones co-
rrespondientes en lo que al funcionamiento del impuesto se refiere.

La falta de alineamiento entre la norma nacional y la comunitaria es evi-
dente, por lo que no se va a abundar más en ella. Con este punto de partida,
y con las consideraciones anteriores encima de la mesa, quizá sería proce-
dente la revisión del régimen especial para su mejor alineamiento con su re-
gulación comunitaria, aunque sin perder de vista la experiencia alcanzada
en su aplicación en nuestro país en los últimos años.

.....

Todas estas cuestiones deberían integrarse en una revisión de las condi-
ciones de tributación en el IVA del sector financiero español, revisión, no
está de más recordarlo, que ya se anunciaba en la Ley 36/2006, que conte-
nía un mandato para el análisis de la incidencia del impuesto en este sec-
tor y la formulación de propuestas. Se consideró pertinente abordar dicha
revisión en el contexto de la regulación contenida en la vigente Directiva del
IVA, y no posponerla en espera de una modificación de dicha Directiva cuya
propuesta a tal fin formulada por la Comisión Europea en el año 2007 no era
probable que fuese finalmente aprobada a corto plazo¹.

(1) El BOE de la UE de 30 de Abril, nº 155, publicó la retirada de la propuesta de modifica-
ción por decisión de la Comisión Europea.

Capítulo 2. OPERACIONES INMOBILIARIAS

El segundo sector al que el grupo de trabajo ha dirigido su atención ha sido el de las operaciones inmobiliarias. En este caso, las controversias se suscitan tanto por la interacción entre el IVA y las diferentes modalidades del ITPAJD, como por la existencia de exenciones limitativas del derecho a la deducción, con el agravamiento que ello supone.

La interacción entre estos dos tributos, que no siempre es clara, resulta tanto más criticable cuando con ello se generan bien liquidaciones de tributos indirectos distintos al IVA en operaciones realizadas entre empresarios o profesionales, bien supuestos de doble imposición que, de una u otra manera, acaban recayendo sobre el precio de las operaciones de una forma que no puede considerarse procedente.

Esta interacción viene dificultada en ocasiones por las disfunciones que se aprecian en la regulación de la tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias. Si a ello le añadimos que se trata de tributos liquidados por Administraciones distintas en la mayor parte de las ocasiones, la controversia está servida.

Partiendo de estas premisas, las discusiones que se han efectuado en el seno del grupo de trabajo se han centrado en la normativa del IVA, que era el foco de la tarea que se había acordado, pero sin perder de vista la complementariedad con las modalidades del ITPAJD que inciden en estas operaciones.

2.1. PROCESOS URBANÍSTICOS

2.1.1. *Concepto de empresario*

En este sentido, la primera cuestión que se ha analizado es la determinación de la adquisición de la condición de **empresario o profesional** como consecuencia de la intervención en procesos urbanísticos.

En este punto, la doctrina administrativa, en línea con la jurisprudencia sobre la materia, ha ido manteniendo una línea bastante continuada en cuanto a los requisitos que se requieren al efecto, como son la intención de proceder a la venta adjudicación o cesión de estos terrenos por el urbanizador y el inicio de la labor efectiva de urbanización, determinante del mo-

mento en el que esta persona física se convierte en urbanizador y, por tanto, en empresario o profesional a los efectos del IVA, lo que se ha venido a conducir al inicio en el pago de las derramas por los gastos de urbanización. Lo cual no es razonable porque plantea problemas en determinados casos en lo que se refiere a la adquisición del principal *input* de una actividad urbanizadora: un terreno que no haya sido objeto todavía de actuación alguna tendente a su urbanización (un terreno rústico por ejemplo).

En este sentido, tanto en procesos urbanísticos en los cuales los propietarios de los terrenos afectados intervienen de manera aislada como en aquéllos otros en los que dicha intervención se realiza de manera conjunta con otros propietarios, que es lo más habitual, la conjunción de las dos circunstancias que se han señalado, intención de transmisión e inicio de las actuaciones, vía asunción del coste de urbanización, convierte a los propietarios que no lo fueran antes en empresarios o profesionales a los efectos del IVA, resultando la venta de los terrenos afectados por la actuación urbanística sujeta y no exenta de tributación por IVA.

La sujeción a IVA, sin embargo, no siempre es pacífica. Así, son numerosas las ocasiones en las que el tributo que procede liquidar sea la modalidad de **Transmisiones Patrimoniales Onerosas** del ITPAJD, especialmente en circunstancias en las que no se ha acreditado la intención de venta o la actuación urbanística no está lo suficientemente avanzada. Esta circunstancia, en operaciones claramente efectuadas en entornos empresariales, puede resultar chocante, cuando se trata de operaciones que habrían de quedar sujetas al IVA en todo caso, ya que este es el impuesto propio para las mismas.

Sería conveniente, pues, una labor de ordenación de la incidencia de dichos tributos, especialmente en lo que se refiere a *inputs* de actividades empresariales o profesionales, para los cuales la exacción de cualquier impuesto indirecto sobre ventas que no sea el IVA carece de sentido, como ya se ha dicho.

Las cuestiones que deberían abordarse en esa labor de revisión son diversas, pudiendo destacarse las siguientes:

- a) Con carácter general, las condiciones o requisitos que han de concurrir para la adquisición del estatuto de empresario o profesional en procesos urbanísticos.
- b) Estrechamente relacionadas con la anterior, y con un marcado componente práctico, las vías para su acreditación efectiva, huyendo,

en la medida de lo posible, de conceptos jurídicos indeterminados cuya prueba haya de resultar indefectiblemente en procesos contenciosos.

- c) La afectación de los terrenos al patrimonio empresarial, que debería contemplar tanto las situaciones en las que los terrenos que se van a urbanizar se han adquirido con vistas a su urbanización como aquéllas otras en las que los terrenos se adquirieron sin que estuviera previsto el inicio de un proceso urbanístico, habiéndose producido el inicio del mismo con posterioridad (y muchas veces, sin ningún tipo de intervención consciente por parte de sus propietarios, que ven cómo la urbanización de determinadas zonas del territorio les afecta en tanto que propietarios de terrenos incluidos en ellas, pero sin que exista una actuación dirigida a la obtención de este resultado). Los terrenos incursos en procesos urbanísticos que han de acabar transformados en suelo edificable habrían de considerarse afectos a actividades empresariales o profesionales *ex legem*.
- d) La atribución de la condición de empresario o profesional a los propietarios de los terrenos afectados debería traer de la mano la deducción del total del IVA soportado o satisfecho, en su caso, en el proceso urbanístico, con independencia del concepto concreto al que se refieran las cuotas del impuesto.
- e) Corolario de todo lo anterior, el tratamiento de la posterior venta de los terrenos urbanizados debería revisarse al objeto de garantizar su sujeción al impuesto.

Desde el punto de vista de la técnica normativa, las opciones disponibles son diversas, comenzando por una mejor especificación del efecto que puede tener, en cuanto a la sujeción efectiva al impuesto, la intención con la que se realiza su urbanización. A estos efectos, y si quizá la referencia cruzada que se contiene en el artículo 5.Dos de la LIVA a su artículo 5.Uno.d), a la vista de la jurisprudencia, se queda escasa, habría que valorar la posibilidad de revisar la redacción de este último para introducir la necesaria dosis de claridad.

Alternativamente, o quizá de manera complementaria, se podría acudir a otras aproximaciones, basadas en elementos tales como la inclusión de los terrenos en procesos de transformación urbanística que acabarán dando

lugar a la oferta al mercado de edificaciones de nueva planta o en otros elementos. Es importante insistir en que estas aproximaciones alternativas no deberían configurarse como sustitutivas de la regulación ya existente y bien conocida por todos, sino, antes bien, como complementarias y dirigidas a asegurar la efectiva sujeción y no exención por IVA de operaciones que van a constituir *inputs* de posteriores operaciones empresariales en la mayoría de los casos.

Sea cual fuere el planteamiento que se hiciera, es importante la toma en consideración de los diferentes aspectos que se han expuesto con anterioridad, ya que sólo de este modo se puede asegurar un tratamiento que, globalmente considerado, pueda resultar coherente en lo que a la tributación de estas operaciones se refiere.

En buena lógica, esta revisión no sólo debería tener en cuenta la incidencia del IVA, sino también de las diferentes modalidades del ITPAJD, cuyo efecto, en muchas ocasiones, es el origen de las disputas que se suscitan respecto a la correcta tributación indirecta de las operaciones. Con todo, es importante señalar que la acción revisora relativa a la normativa del IVA traería consigo, en la mayor parte de las ocasiones, la contención en la exacción del tributo que lo complementa, por lo que esta toma en consideración debería venir dada (sin perjuicio de lo cual, sería importante no perderla de vista).

2.1.2. La inversión del sujeto pasivo

En un orden de cosas diferente, aunque estrechamente ligado con el anterior, debería revisarse igualmente la incidencia del mecanismo de **inversión del sujeto pasivo** que se aplica en las ejecuciones de obra que se realizan en los procesos urbanísticos, así como en la construcción o rehabilitación de edificaciones, al objeto de aclarar tanto su ámbito de aplicación como, sobre todo, las consecuencias que se producen en los supuestos de aplicación indebida del mismo.

Para ello, y sin dejar de llamar la atención sobre lo conveniente de una mejor delimitación del ámbito de aplicación de la norma, lo que se antoja como imprescindible es la referencia al principio de regularización íntegra de la situación del obligado tributario y, estrechamente vinculado con él, a las consecuencias que el error puede tener para la Administración tributaria en lo que a ingresos se refiere, que es nulo. A estos efectos, debería incluirse en la norma la obligación para la Administración tributaria de

respetar el referido principio de regularización íntegra, teniendo en cuenta, en sus procedimientos de comprobación e investigación, el total de lo actuado tanto por el contribuyente como por sus clientes o proveedores, lo cual, en supuestos en los que la discrepancia se limita a la determinación del correcto procedimiento de liquidación y repercusión del tributo, se antoja como imprescindible (sobre este tema se volverá en el capítulo tercero).

2.1.3. Exención de las entregas de terrenos edificables

Otro tema objeto de análisis es el de la **exención** de las entregas de terrenos edificables, urbanizados o en curso de urbanización, que puede estar relacionado con la realización de procesos urbanísticos o no.

Considerando que ahora ya entra dentro de la no exención cualquier terreno que esté urbanizado o en curso de urbanización, lo haya urbanizado quien lo haya urbanizado, parece conveniente la especificación de que la entrega de cualquier suelo para el cual en algún momento se haya iniciado su transformación en urbanizable se excluya de la exención. Esta relativa restricción de la exención vendría a complementar la ampliación del ámbito de la sujeción a la que se ha hecho referencia en los párrafos anteriores, garantizando de este modo la exacción masiva del IVA en este tipo de operaciones, pero iría más allá, por cuanto, como ya se ha dicho, incidiría en transacciones que son ajenas por completo a procesos de transformación urbanística. Actuaciones sobre suelo urbanizado cuyo uso se modifica, procesos de reforma interior que se acometen dentro de mallas urbanas o simples transmisiones de terrenos cuya urbanización ya se realizó pero que con vistas a su edificación necesitan de actuaciones ulteriores deberían quedar excluidas de la exención sin lugar a dudas.

2.1.4. Derecho de aprovechamiento urbanístico

De igual modo, sería más que conveniente contemplar la figura del derecho de aprovechamiento urbanístico, que tiene sustantividad propia y que suscita múltiples dudas en cuanto a su tratamiento. A este respecto, su simple equiparación a las entregas de terrenos, como ha venido haciendo la doctrina administrativa, se antoja como insuficiente cuando las operaciones relativas a estos derechos tienen una complejidad mucho mayor y en ocasiones se realizan sin que exista ninguna transmisión de suelo a la que, como tal, se puedan vincular (por ejemplo, para completar la edificabilidad

de determinadas parcelas o para materializar reservas de aprovechamiento previamente constituidas).

Para concluir en lo que a las operaciones con suelo se refiere, la misma labor de clarificación debería acometerse en cuanto a las cesiones obligatorias a los Ayuntamientos, cuya variedad excede de los supuestos tratados en la Resolución 2/2000, de la DGT. Situaciones como la compensación en metálico a los ayuntamientos que así lo deciden o la sustitución de las cesiones obligatorias por otros tipos de operaciones deberían abordarse para establecer con claridad cuál el tratamiento que les corresponde.

2.2. PROMOCIÓN, CONSTRUCCIÓN Y REHABILITACIÓN

2.2.1. *Concepto de empresario*

Pasando al ámbito de la **promoción construcción y rehabilitación de edificaciones**, el primer aspecto al que nos referiríamos es la consideración como empresario o profesional de quienes efectúen la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones para su transmisión, cesión o adjudicación por cualquier título, en los términos que prescribe la norma.

En este punto, habría que tener en cuenta que la dicción del artículo 12 de la Directiva es más amplia, sin condicionar esta circunstancia la intención con la que se promueve.

De este modo, una revisión de la norma que la objetivase, atribuyendo la condición de empresario o profesional a cualquiera que promueva la construcción o rehabilitación de edificaciones, con independencia de que la promoción se pueda realizar para la venta o para uso propio, habría de considerarse como conveniente.

Nótese que esta desvinculación de la adquisición de la condición de empresario o profesional para quienes intervienen en el mercado inmobiliario de la intención con la que se produce dicha intervención se sitúa en línea con la que antes se defendió en relación con las operaciones urbanísticas, debiendo percibirse como un conjunto integrado dirigido a desvincular la sujeción al IVA de elementos relativos a la voluntad de quienes realizan las operaciones, siempre difícil de constatar.

En este contexto, debería abordarse, en particular, la autopromoción de vivienda, que debería asemejarse a otras fórmulas aproximadamente equivalentes de aprovisionamiento de viviendas (cooperativas, comunidades de bienes, etc...), de forma que se garantizase que el IVA efectivamente satisfecho en el aprovisionamiento de vivienda es en todo caso el resultante de aplicar el tipo impositivo reducido al total de los gastos en los que se haya incurrido para ello.

La generalización de la atribución de la condición de empresario o profesional a cualquiera que promueva la construcción o rehabilitación de edificaciones habría de concretarse en los siguientes extremos:

- a) Desde un punto de vista estrictamente conceptual, mediante la acción revisora sobre el artículo 5.uno.d) de la LIVA, el cual, en buena lógica habría de desvincularse de la voluntad de los intervinientes.
- b) Atribuyendo a los así considerados como empresarios o profesionales el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas como consecuencia de las adquisiciones de bienes o servicios relacionadas con la construcción o rehabilitación de edificaciones.
- c) Especificando el tratamiento que habría de darse a lo actuado una vez finalizadas las obras, el cual, en buena lógica, habría de consistir en su sujeción al tributo en igualdad de condiciones a las previstas para el resto de transmisiones de edificaciones, especialmente en lo que se refiere al tipo impositivo aplicable.
- d) En este último punto, quizá fuera conveniente la introducción de algún tipo de cautela en lo concerniente a la base imponible de las operaciones, considerando tanto el impacto final en sus destinatarios, que de uno u otro modo habrían de ser consumidores finales, como la posibilidad de que existan *inputs* relevantes por los que no se haya soportado IVA. Este último aspecto puede ser especialmente importante en lo que se refiere al suelo, aunque quizá no es el único.

2.2.2. Exención segunda entrega de edificaciones

El siguiente aspecto que habría que abordar es el de la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones que tienen por objeto edificaciones cuya construcción o rehabilitación ha de considerarse como terminada.

En este ámbito, la diferencia con la regulación comunitaria es evidente, por cuanto en ésta –artículos 12 y 135.1.j) de la Directiva del IVA– lo que se establece es la exención de las transmisiones de edificaciones que sean posteriores a la primera ocupación.

La norma interna exige, como es sabido, segundas y ulteriores entregas de edificaciones, al margen de que se trate de edificaciones para las que se haya producido esta primera ocupación o no. La extensión de la exención a operaciones que pueden haber venido precedidas de una o varias transacciones, por lo que caen de lleno en el ámbito de la exención, pero que se han producido con carácter previo a su primera ocupación, ha generado disfunciones importantes que han afectado de manera relevante al mercado inmobiliario español.

Los supuestos de exención que hemos visto en los últimos años y que no tienen encaje en la Directiva son evidentes. Los supuestos de edificaciones que, normalmente por las dificultades financieras de sus promotores, con carácter previo a su finalización o después de finalizada esta, pero antes de su ocupación efectiva, han sido objeto de diversas transmisiones, han sido muy numerosos. En estos casos, la realización de una o varias entregas de edificaciones con anterioridad a su transmisión a sus usuarios finales ha traído de la mano, en la inmensa mayoría de las situaciones, un supuesto de doble imposición, ya que, habiéndose consumado la primera entrega que tenía por objeto la edificación terminada, la posterior realización de operaciones exentas e IVA daba lugar:

- i) a la correspondiente limitación en el derecho a la deducción del IVA soportado, precisamente, por la antedicha primera entrega y
- ii) a la exacción de la modalidad de TPO del ITPAJD. Huelga cualquier comentario adicional, así como la insistencia sobre la necesidad de revisión de la norma.

Siendo conscientes del problema que supone la existencia de cuotas de IVA no deducidas como consecuencia de la forma en la que la Ley vigente configura la exención, no parece aceptable el mantenimiento de un *statu quo* que es flagrantemente contrario a lo que dispone el Derecho de la Unión y que suscita disfunciones importantes, como ya se ha señalado. Una adecuada configuración del derecho transitorio sería, quizá, la forma de co-honestar una posible minimización del impacto, en términos recaudatorios,

de la revisión con la necesaria adecuación de la norma interna a la comunitaria y a un mejor funcionamiento del tributo.

Un elemento adicional que habría que tener en cuenta en la revisión que se propone es el tratamiento de los arrendamientos con opción de compra, singularizado en la norma y que no debería verse castigado como consecuencia de los cambios legislativos que se acometan.

2.3. REHABILITACIÓN DE EDIFICACIONES

El siguiente objeto de análisis es el de la **rehabilitación de edificaciones**.

A este respecto, y sin negar las bondades de la norma en vigor, especialmente si se compara con la regulación previa, sería conveniente profundizar en el concepto de transformación de inmuebles, que se asimila por la norma comunitaria a la rehabilitación como tal y que debería conducir a dar un tratamiento equivalente a operaciones que quizá no se pueden considerar como rehabilitación inmobiliaria conforme a lo dispuesto en la LIVA, ya que carecen del elemento estructural que debe concurrir para ello en los términos en los que el artículo 20.Uno.22º de la LIVA configura lo que ha de considerarse como rehabilitación, pero dan lugar a edificaciones cuyo uso es sustancialmente distinto al que tenían con anterioridad.

En todo caso, es importante señalar que se trataría de un supuesto adicional y no sustitutivo de los elementos que ya en la actualidad permiten calificar una operación como de rehabilitación.

Con las debidas cautelas, las consecuencias que habrían de vincularse a esta ampliación del concepto de rehabilitación de edificaciones son las mismas que se asocian en la actualidad al ya vigente; exclusión de la exención en la transmisión de edificaciones con destino a su rehabilitación, inversión del sujeto pasivo en las ejecuciones de obra correspondientes, deducción del impuesto en función del destino previsible de las edificaciones y sujeción y no exención de la transmisión de lo rehabilitado.

Más en general, una modificación de la norma que asimilase a rehabilitación todas aquellas actuaciones que, desde un punto de vista del consumidor medio permitan el acceso a una edificación nueva, tendría sentido (al margen de la necesaria concreción de lo anterior en criterios de derecho positivo que aportasen al tráfico la necesaria dosis de seguridad jurídica).

2.4. OPERACIONES CON VALORES

Otro ámbito que probablemente requiere una revisión es el de las **operaciones con valores** que, por razón de su naturaleza, pueden recalificarse para considerarse como transacciones inmobiliarias, quedando excluidas de la exención que se aplica con carácter general a las transmisiones de valores tanto en el IVA como a la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas” del ITPAJD.

Los problemas que se suscitan a estos efectos son diversos, comenzando por la incertidumbre que genera la forma en la que dicha asimilación se formula por el ahora vigente artículo 314 de la Ley de Sociedades de Capital, otrora artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, la cual, en aras de la sencillez, deja en el alero varios aspectos relevantes en orden a su adecuada intelección.

De todos ellos, quizá el principal es el encaje que puede tener la norma en un impuesto como es el IVA que, salvo en contados casos, debería resultar deducible para quien lo soporte, por lo que no resulta sencillo apreciar la intención defraudatoria que requiere la norma. No por obvio es prescindible el comentario; a diferencia de la modalidad de TPO del ITPAJD, que es el ámbito más idóneo de aplicación de la norma que comentamos, el IVA es, en general, deducible cuando quien lo soporta es empresario o profesional. Con esta premisa, plantearse que la transmisión de inmuebles se instrumente como transmisión de valores como instrumento de elusión no puede sino calificarse como algo ajeno a la realidad, por lo que, a salvo, insistimos, de situaciones muy específicas, debería descartarse la aplicación de la norma.

Con esta premisa, y siempre desde la perspectiva del IVA, el primer ejercicio que convendría hacer es aclarar la naturaleza del precepto y proceder a su mejor delimitación, señalando igualmente si el mismo es o no compatible con cláusulas anti-elusión generales.

Entrando con algo más de detalle en la dicción de la norma y su alcance específico, hay varios aspectos que deberían ser objeto de aclaración a estos efectos y que son los siguientes:

- a) La mayor precisión en la delimitación de las operaciones a las que puede afectar la norma y, en particular, los títulos jurídicos a los que es aplicable.

- b) La concreción de los inmuebles que deberían caer dentro de su ámbito objetivo, especificando el alcance que ha de darse a la exclusión de los inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales.
- c) La cuantificación de la base imponible en los supuestos de aplicación efectiva del IVA a las mismas, que en ningún caso debería desatender a la contraprestación obtenida, por más que se hayan de tener en cuenta otros elementos, especialmente cuando en la transmisión se comprenden inmuebles que, transmitidos como tales, habrían de quedar gravados por IVA y por TPO.
- d) El derecho a la deducción del IVA, en su caso, por parte de quienes lo hubieran soportado, teniendo en cuenta que, por más que la norma con su enfoque anti-elusión haya conducido a lo contrario, lo que integran en su activo son títulos valores y que en su posterior transmisión se puede aplicar de nuevo la recalificación de la operación o puede no ser así.
- e) La posibilidad de que esta norma se combine con la no sujeción de la transmisión de unidades económicas autónomas, suscitándose en este caso la duda de cuál es la norma especial que, como tal, ha de prevalecer.

Cualquiera que sea la configuración que se haga de la disposición, sería conveniente la especificación de que, en tanto que disposición con finalidad anti-elusión, su aplicación en principio no debe conducir a la consideración de la conducta del contribuyente como constitutiva de una infracción tributaria, por lo que habría de concluirse con su no "sancionabilidad" a expensas de las excepciones que a ese planteamiento introduzca la nueva regulación del artículo 15 de la Ley General Tributaria y su posterior interpretación.

2.5. EXPLOTACIÓN INMOBILIARIA

Por último, hemos de ocuparnos de nuevas formas en que se realiza la explotación de inmuebles, de relevancia creciente como consecuencia de la facilidad que ofrece Internet para su contratación. En este caso, debería valorarse el efectivo gravamen por el IVA de los arrendamientos de corto

plazo, considerando tanto la competencia que los mismos pueden suponer para el sector hotelero tradicional como el impacto que ello tendría en lo que concierne a la tributación total de las operaciones, incluyendo los impuestos directos, por lo que atañe a la mayor transparencia en el sector.

2.6. REGLA ESPECIAL DE BASE IMPONIBLE

Se ha concluido que resulta conveniente que se analice la procedencia de que España haga uso de la facultad que le confiere el artículo 392 de la Directiva del IVA para establecer que, en las entregas de edificaciones y de terrenos edificables que hubiesen sido previamente adquiridos por un empresario que no hubiese tenido derecho a la deducción con ocasión de tal adquisición, la base imponible de tales entregas esté constituida por la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de dicho inmueble. Dicho análisis debería extenderse a la posible aplicación de dicho precepto cuando la no deducción a que se refiere el mismo se derive del hecho de que la adquisición del inmueble no estuvo sujeta o estuvo exenta del IVA.

Capítulo 3. ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO

El último ejercicio realizado en la posible revisión del IVA es un trabajo efectuado en horizontal en el cual, partiendo de lista amplia de temas propuesta por David Gómez Aragón, se ha hecho un análisis de algunos aspectos de la LIVA, distintos de los correspondientes al tratamiento de las operaciones financieras o inmobiliarias de manera específica, que, en opinión de los patronos de la Fundación, aconsejan una revisión.

3.1. OPERACIONES INTERIORES. EL HECHO IMPONIBLE ENTREGA DE BIENES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS

El primer ámbito al que se ha dirigido el análisis ha sido el de la delimitación misma del hecho imponible, ámbito en el que los elementos que se pueden revisar son diversos, por cuanto afectan a su aspecto subjetivo -el concepto mismo de empresario o profesional a los efectos del impuesto-, a la mejor delimitación de algunas de las operaciones sujetas al impuesto o incluso al enunciado de principios generales que, establecidos en la jurisprudencia y de uso generalizado en la interpretación de las normas reguladoras del tributo, carecen del adecuado soporte normativo.

3.1.1. *El concepto de empresario o profesional*

El concepto de **empresario o profesional** se define por la Ley del impuesto en términos generales, requiriéndose para su apreciación de la concurrencia de los requisitos de la ordenación de medios, la actuación por cuenta propia y la intervención en el mercado. Cumplidos estos requisitos, las operaciones realizadas por quienes actúen como tales se sitúan dentro del ámbito de aplicación del impuesto, supuesto que se cumplan los demás requisitos establecidos para ello.

Aspectos tales como el inicio de la actividad o su finalización no son especialmente conflictivos, al menos en la doctrina administrativa y en la jurisprudencia, aunque no siempre en su aplicación efectiva por los órganos de aplicación de los tributos. Quizá una labor de aclaración en la norma que abarcara tanto situaciones en las que el inicio de las actividades empresariales se demora como la finalización de las mismas, que en la actualidad carece de referente normativo, sería de agradecer.

Otro tanto cabe decir de las actividades esporádicas o de pequeño importe, para las cuales son constantes las dudas en cuanto a su posible sujeción al tributo, dudas que conciernen tanto a quienes las realizan, habitualmente personas físicas, como a sus destinatarios, que en más de una ocasión se enfrentan al doble problema de la deducibilidad de las cuotas soportadas, en su caso, como a la necesaria documentación de las operaciones. Cabría valorar el establecimiento para estos casos del régimen de franquicia previsto en el artículo 287 de la Directiva del IVA.

3.1.2. Actividad de tenencia de valores

En particular, es tradicional la controversia suscitada por referencia a la **tenencia de valores** y las entidades que la tienen por objeto, total o parcial. Siendo que la jurisprudencia y la doctrina ya vienen aceptando la situación extramuros del ámbito de aplicación del impuesto la tenencia de valores (comenzando por la ya tradicional sentencia de 20 de junio de 1991, asunto C-60/90), siguen suscitándose controversias acerca del alcance exacto de la no sujeción, controversias que suelen referirse al tratamiento de los servicios de soporte que en muchas ocasiones las entidades cabeceras de grupo prestan a sus entidades filiales y al derecho a la deducción de las cuotas soportadas por las citadas entidades cabecera.

En este ámbito, un punto en el que parece que el consenso es alto y que no debería resultar controvertido es la exclusión del ámbito de aplicación del impuesto de la percepción de dividendos, que bien podría incorporarse a la norma en forma de supuesto de no sujeción. A contrario, los servicios de soporte o apoyo a la gestión deberían disponer de un mayor nivel de seguridad en cuanto a su deducibilidad, evitando las controversias que en muchas ocasiones se suscitan, especialmente carentes de sentido en supuestos en los que no hay perjuicio para la Hacienda Pública en lo que a la estricta aplicación del IVA se refiere.

En cuanto a la deducción del IVA soportado, quizá sería conveniente la aclaración de que la condición de sujeto pasivo dual, que en la actualidad el artículo 93.Cinco de la LIVA limita a las Administraciones públicas y entidades relacionadas con ellas, se extienda a otros supuestos equivalentes, como pudieran ser las entidades tenedoras de valores. Es habitual la polémica, en relación con las entidades cabeceras de grupo, sobre el alcance del derecho a la deducción o su posible limitación cuando se perciben divi-

dendos de filiales, siendo que la entidad que los recibe centraliza en muchas ocasiones la contratación de bienes y servicios que luego se proporcionan a estas últimas, que son quienes los utilizan en el normal desarrollo de su actividad.

A estos efectos, una labor de aclaración en la norma que constriña cualquier tipo de limitación en el derecho a la deducción a las cuotas soportadas que se hayan de considerar relativas a la condición de tenedora de valores de la entidad que las haya soportado sería más que conveniente.

3.1.3. Operaciones de reestructuración empresarial

En la misma línea que la anterior, debería especificarse en la norma que la realización de las conocidas como operaciones de reestructuración empresarial, *per se*, no limitan el derecho a la deducción del IVA soportado, deducción que, por tanto, habría de seguir el régimen que le corresponda en función de la tipología de las actividades de los empresarios o profesionales que las efectúen (en este sentido, la sentencia del TJUE de 29 de abril de 2004, en el asunto C-137/02 *Faxworld*, es lapidaria).

3.1.4. Uso del patrimonio empresarial afecto

Correctamente configurado el concepto de empresario o profesional, la sujeción de las operaciones al impuesto requiere de la concurrencia de un elemento que, de carácter objetivo, se encuentra estrechamente ligado con el anterior: la utilización en las mismas de bienes o servicios que, de uno u otro modo, se puedan considerar afectos a su patrimonio empresarial o profesional. A estos efectos, parece pacífico que, como tales, habría que calificar los bienes o derechos que se usan efectivamente en el desarrollo de las actividades o que están a disposición de las mismas, siendo que las labores de administración que caracterizan la realización de este tipo de actividades, tienen por objeto los citados bienes o derechos.

Las controversias que se suscitan a estos efectos son dobles. Así:

- a) En ocasiones se discute el alcance mismo del patrimonio empresarial o profesional, esto es, su conformación, entrando en la discusión acerca del derecho a la deducción de determinadas cuotas para las cuales, en buena lógica, debería ser pacífica la admisión de, cuanto menos, un cierto grado de uso en la actividad (el ejem-

plo de los gastos de funcionamiento relativos a bienes de inversión parcialmente afectos a la actividad, como vehículos u otros, es palmario).

- b) En otros casos, la controversia se provoca como consecuencia de pretendidas no afectaciones o afectaciones sobrevenidas, que limitan el derecho a la deducción, o desafectaciones, que dan lugar al correspondiente gravamen en forma de autoconsumo.

De uno u otro modo, las anteriores consideraciones dan lugar a exacciones del tributo que, desde la perspectiva del IVA como un impuesto sobre el consumo, que no debería devengarse más que en situaciones en las que exista algún tipo de actuación consuntiva, carecen de sentido.

Con estas premisas, sería necesaria, pues, una adecuada delimitación del momento en el que, un bien o derecho que forma parte del patrimonio “privado” de una persona o entidad, pasa a estar **afecto a su patrimonio empresarial** a efectos del IVA o viceversa, teniendo en cuenta de dos consideraciones relevantes y que ya se han anunciado, la necesidad de que exista algún tipo de uso o consumo privado para que efectivamente se pueda entender desafecto cualquier tipo de elemento patrimonial y, al contrario, la necesaria salvaguarda de la neutralidad del tributo para los supuestos en los que el sentido de la afectación es el contrario.

Del mismo modo, y en lo que a deducciones se refiere, se impone una adecuación de los preceptos reguladores del derecho a la deducción que lo adecúen a los principios generales de funcionamiento del tributo y que lo configuren de forma tal que se eviten situaciones de restricción que son ajenas al uso real de los bienes o servicios (sobre este tema se volverá con posterioridad).

3.1.5. Concepto de prestación de servicios

Otro aspecto que se ha analizado por el grupo de trabajo es el la definición misma de algunas de las modalidades del hecho imponible, suscitándose, en particular, la cuestión de si es posible avanzar en dar una definición del concepto general de **“prestación de servicios”** que no sea puramente “negativa”, con el fin de ayudar a reforzar la idea de que no necesariamente cualquier cantidad que perciba una empresa, y que no constituya contraprestación de una entrega de bienes, ha de ser contraprestación de una prestación de servicios.

La casuística en este punto es muy variada, por lo que resulta complejo el enunciado de principios generales; sin embargo, no por ello debe renunciarse, cuanto menos, a ofrecer una mayor garantía respecto al acogimiento de los criterios que emanan de la jurisprudencia comunitaria y que no siempre encuentran en nuestro país el eco que deberían tener. Es ésta una cuestión que ya se indicó al principio de este documento y que con toda probabilidad excede del ámbito específico del IVA, a pesar de lo cual alcanza en este tributo una especial dimensión, habida cuenta de lo copiosa que resulta la jurisprudencia existente sobre la materia.

3.1.6. Actividad de las entidades sin personalidad jurídica

Siguiendo con cuestiones relativas al hecho imponible, se suscitan igualmente dudas acerca de la calificación de empresarios o profesionales independientes de las **entidades sin personalidad jurídica**, tal y como se infiere del artículo 84.Tres de la LIVA y se refuerza por su artículo 8.Dos.2º, que quizá convendría aclarar, al objeto de especificar con mayor transparencia las consecuencias que se derivan de la citada consideración, es de suponer que por analogía con el tratamiento correspondiente a las operaciones realizadas por organizaciones empresariales dotadas de personalidad jurídica propia.

A este respecto, los principales aspectos que deberían ser objeto de la pertinente labor de aclaración son los siguientes:

- a) Las relaciones de estas entidades o fórmulas de organización empresarial con sus miembros o partícipes, sin perjuicio de las dudas existentes, con carácter general, en lo que se refiere a las relaciones entre las entidades y sus socios, miembros o partícipes en lo que concierne a su sujeción al tributo, que aconsejan igualmente de una labor de aclaración que permita salir del silogismo en el que se encuentran en la actualidad.
- b) La constitución y liquidación de estas entidades y la posibilidad de que, como consecuencia de ellas, se produzcan hechos imposables, así como su calificación (que quizá no necesariamente habría de ser la de entrega de bienes a los efectos del tributo).
- c) El régimen de deducción de estas entidades, que en buena lógica debería configurarse en función de la naturaleza de las actividades

realizadas por ellas, al margen, por tanto, de las efectuadas por sus miembros o partícipes, en su caso.

- d) Los requisitos formales que cabe exigir, habida cuenta de que la inexistencia de personalidad jurídica para estas entidades introduce ciertas particularidades que separan la praxis de la documentación de las operaciones de la correspondiente a entidades con personalidad jurídica, lo cual habría de ser tenido en cuenta, por cuanto, de otro modo, se podría llegar a situaciones en las que consumos indubitablemente empresariales ven limitado su derecho a la deducción como consecuencia de dichas peculiaridades.

3.1.7. *Transmisión de unidades económicas autónomas*

Otro ámbito al que habría que prestar atención, y no precisamente porque no se haya hecho ya así, es el de la adecuada delimitación de los supuestos de no sujeción que se contemplan en artículo 7.1º de la LIVA, relativo a la **transmisión de unidades económicas autónomas**, no sujetas a imposición por IVA cuando funcionan o son aptas para funcionar de manera autónoma, autonomía que ha de apreciarse por referencia a su transmitente.

Se trata de un ámbito complejo, en el cual la casuística es enorme y en el que la definición de criterios generales se antoja compleja. Las dudas que se suscitan son diversas. Así:

- a) Es cuestionable si la autonomía de funcionamiento ha de apreciarse exclusivamente por referencia al transmitente, como actualmente predica la norma, o si podría venir referida al adquirente.
- b) Se discute igualmente la aplicación del supuesto de no sujeción en casos en los que como transmitente aparece un grupo empresarial y se duda si como transmitente, para apreciar la requerida autonomía de funcionamiento, ha de considerarse al grupo o a cada una de las entidades intervinientes.
- c) De igual modo, se cuestiona la incidencia que puede tener el hecho de que, una vez realizada la transmisión de la unidad económica autónoma, se sigan prestando servicios por parte del transmitente a la entidad que recibió el conjunto de bienes o servicios transmitidos, lo cual, junto con el control que se pudiera tener sobre el adquirente, ha conducido a la denegación de la norma de no sujeción.

- d) Finalmente, y por citar únicamente algunas de las situaciones más polémicas, es habitual la duda acerca del tratamiento de la transmisión de inmuebles arrendados, los cuales en muchas ocasiones van más allá de la mera transmisión de un activo, pero tampoco terminan de ser un negocio en marcha, por cuanto van a requerir de las adecuadas labores de administración, cuyo alcance puede ser diverso, por parte de sus adquirentes (el caso de la transmisión de centros comerciales es ilustrativo).

Todas esas dudas, junto con otras que igualmente se podrían plantear, acrecientan su relevancia si tenemos en cuenta, de nuevo, la interacción con la modalidad de TPO del ITPAJD, que procede liquidar en relación con los inmuebles incluidos en las referidas unidades económicas autónomas cuando su transmisión resulta no sujeta a IVA y se instrumenta al margen de las operaciones de reestructuración societarias.

A estos efectos, y sin perjuicio de la toma en consideración de algunos de los comentarios hechos con anterioridad, especialmente el que se refiere a transmisiones realizadas por grupos de empresas, quizá cabe sugerir la configuración de la norma de no sujeción como una opción, o bien la introducción respecto de tales transmisiones de otras medidas que garanticen la salvaguardia de la seguridad jurídica de las partes intervinientes ante la dificultad que existe en muchos casos de establecer con claridad si se cumplen o no los requisitos de aplicación del supuesto de no sujeción.

Lo que en todo caso se antoja como ineludible para el grupo de trabajo es la eliminación de la sujeción a la modalidad de TPO del ITPAJD de los inmuebles incluidos en transmisiones de conjuntos de bienes y derechos que, por razón de su autonomía de funcionamiento, resulten excluidos de su sujeción a IVA, que probablemente trae causa de una incorrecta interpretación de la norma de no sujeción, que más que como beneficio fiscal habría de entenderse como elemento de neutralidad, pero que en todo caso resulta en un anacronismo cuando en las diferentes modalidades del tributo las operaciones de reestructuración se eximen de cualquier tipo de imposición.

3.1.8. Autoconsumos

Otro ámbito que ha llamado la atención de los componentes del grupo de trabajo ha sido el de los **autoconsumos** u operaciones sin contraprestación, respecto al cual hay varias cuestiones que suscitan controversia, para

las cuales habría que partir del principio general, establecido en la jurisprudencia comunitaria, de que el gravamen de estas operaciones ha de producirse sólo de manera excepcional (entre otras, sentencias de 25 de mayo de 1993, asunto C-193/91).

La primera de ellas es el tratamiento de las operaciones realizadas por las empresas en favor de sus empleados o **retribuciones en especie**, para las cuales habría que comenzar por una adecuada delimitación, separando las situaciones en las que efectivamente se puede considerar que el empleado es retribuido por sus servicios a través de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por su empleador y que se destinan al consumo privado de aquél, de aquellos otros supuestos en los que el normal desarrollo de la actividad da lugar a que se pongan ciertos bienes o servicios a disposición de los empleados, como puede ser el caso de determinados vehículos y de los servicios de transporte, alojamiento y manutención.

Centrada la controversia en la primera de las situaciones que se ha descrito (la segunda debería resultar pacífica tanto en lo que se refiere a la procedencia del derecho a la deducción como en cuanto a la inexistencia de cualquier tipo de consecuencia adicional para el empleado o para su patrono), y en el bien entendido de que la misma habría de situarse fuera del ámbito de las operaciones gratuitas, las dudas que se suscitan son diversas, como también las opciones a disposición del legislador.

Sea como fuere, lo que parece pacífico es que cualquier opción que se adopte debería caracterizarse por su sencillez y razonabilidad, adecuando el impacto del tributo, sea en forma de limitación en el derecho a la deducción, sea en forma de deducción completa, acompañada de la repercusión al empleado e ingreso de las cuotas correspondientes al consumo privado, al efectivo consumo privado realizado por parte del mismo.

Así pues, aspectos tales como la adecuada medida del consumo privado que ha de ser objeto de gravamen, la garantía de la total deducción del impuesto correspondiente al uso empresarial –probablemente mediante la definición *ex legem* de un sector diferenciado de la actividad– o la fijación de la base imponible de las operaciones en la posterior relación con los empleados, en su caso, deberían abordarse convenientemente en aras a la mayor seguridad jurídica posible. Ni que decir tiene que, adicionalmente, las normas que regulen la cuestión habrían de revestirse de la correspon-

diente dosis de previsibilidad, evitando modificaciones en el *statu quo* como consecuencia de interpretaciones sobrevenidas de índole diversa.

Aunque en un orden de trascendencia menor, no estaría de más que, en lo que se refiere a la adecuada documentación de las operaciones, en particular, de la repercusión del impuesto a los empleados, en su caso, se admitieran las nóminas como documento justificativo.

Centrados en el ámbito estricto de las operaciones sin contraprestación, se suscitan dudas en cuanto a los conocidos como **autoconsumos internos**, sea por cambio de afectación entre sectores diferenciados de la actividad, sea como consecuencia de la afectación como bienes de inversión de algunos que formaran parte del circulante de la empresa. Las principales de estas dudas vienen dadas por la posibilidad de que se pudiera conseguir un resultado equivalente por la vía de la regularización de las cuotas soportadas por bienes de inversión, convenientemente adecuadas a estas situaciones, como en cuanto a su base imponible, que puede dar lugar a situaciones de sobreimposición cuando en las operaciones se usan bienes o derechos por cuya adquisición no se soportó cuota alguna de IVA y, de resultas de la sujeción del autoconsumo, se acaban gravando en exceso.

Una actuación revisora que tuviera como objetivo la restitución del principio de neutralidad, evitando ventajas indebidas, pero que evite igualmente situar a los empresarios o profesionales que efectúan estas operaciones en una posición de desventaja sería conveniente.

Otro tipo de operación, de un perfil distinto, pero igualmente relevante, es el de los supuestos de entrega a título gratuito de **productos perecederos** que están cercanos a su fecha de caducidad o, más en general, que no son aptos para el comercio ordinario por problemas de etiquetado o de cualquier otro tipo que no inhabilitan el producto para el consumo, pero sí su comercialización. En estas situaciones bien se podría encontrar una solución que implicase su no gravamen, probablemente mediante una adecuada delimitación de la base imponible correspondiente.

3.1.9. Operaciones complejas

Este apartado dedicado a cuestiones relativas a la configuración del hecho imponible constituido por las entregas de bienes y prestaciones de servicios se cierra con dos elementos de carácter general que, si bien afec-

tan a la definición misma del hecho imponible, deberían considerarse como principios básicos para la configuración del tributo.

El primero de ellos es el tratamiento de las **“operaciones complejas”** o compuestas de una multiplicidad de elementos, respecto al cual se suscita con habitualidad la duda de si se trata de una operación única, la principal, seguida de varias operaciones accesorias, o si hemos de considerar que estamos ante varias operaciones distintas e independientes entre sí.

La norma vigente trata de esta cuestión en el artículo 79.Dos de la LIVA, sin embargo, éste se limita a señalar que la separación del precio de las operaciones en proporción al precio de mercado no será aplicable cuando se trate de prestaciones accesorias, sin señalar los criterios conforme a los cuales determinar cuándo se ha de considerar que es tal el caso.

En este contexto, habría de valorarse la conveniencia de incorporar a la norma los criterios que ya ha establecido la jurisprudencia comunitaria (por todas, citaremos la sentencia de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/96) y que, por más que se citen en la doctrina y jurisprudencia internas, quizá carecen del adecuado soporte jurídico en términos de derecho positivo.

Desde el punto de vista de la estricta técnica normativa, es de señalar que este concepto atañe tanto a la base imponible como a otros elementos del tributo, por lo que sería conveniente que su incorporación a la norma se hiciera de forma tal que sus efectos se desplieguen al conjunto de la misma.

3.1.10. Incidencia de la conducta del cliente, destinatario de las operaciones empresariales

El segundo de los aspectos de carácter general a que hacíamos referencia en el punto anterior no es otro que la dependencia que puede tener el sujeto pasivo de las **manifestaciones o conducta de su cliente** a la hora de determinar el régimen de tributación correspondiente a las operaciones, lo cual está fuera de toda lógica y es una cuestión de la que el TJUE ya se ha ocupado de manera reiterada, señalando la improcedencia de la exigencia de responsabilidades a quienes no tienen conocimiento de la existencia de tramas de fraude ni lo pueden tener (por todas, citaremos la sentencia de 12 de enero de 2006, asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, que es la primera que se ocupa de esta cuestión, y que se ha reiterado con posterioridad en cuanto a sus postulados por el mismo TJUE).

Al igual que el anterior, este principio general incide en varios elementos del tributo, por lo que habría de incorporarse como uno de los principios básicos de funcionamiento del impuesto, sin perjuicio de la especificación de los ámbitos concretos en los que pueda desplegar sus consecuencias (exención de las entregas intracomunitarias, derecho a la deducción del IVA soportado o definición de los supuestos de responsabilidad, entre otros).

La concreción de este extremo admite diversos alcances, que podrían ir desde la delimitación de los diferentes elementos configuradores de la cuota tributaria con independencia de circunstancias que son ajenas al conocimiento de los sujetos pasivos que las realizan (buenos ejemplos de lo anterior serían el uso efectivo de viviendas arrendadas a los efectos de su exención o la condición de empresario o profesional del cliente a la hora de documentar las operaciones) hasta la introducción en la norma de algún tipo de exención de responsabilidad aplicable en supuestos en los que los destinatarios de las operaciones se hayan beneficiado, mediante acción u omisión dolosa o culposa, de un tratamiento inadecuado de las operaciones.

Nótese que una disposición de tenor similar ya existe en la norma, pero limitada a la atribución de la correspondiente responsabilidad a quien así haya actuado y la tipificación como infracción tributaria de esta actuación, sin exención de responsabilidad para el empresario o profesional que se vea inducido a error. Siendo un principio ya consagrado por la jurisprudencia comunitaria, su acogimiento en la norma interna no debería resultar controvertido.

3.2. EXENCIONES EN OPERACIONES INTERIORES

En el ámbito de los supuestos de exención los casos, distintos de los correspondientes a las operaciones financieras e inmobiliarias, de los que ya se ha tratado, a los que la Fundación ha dirigido su atención son diversos.

3.2.1. *Servicios sanitarios*

Por lo que se refiere a la exención relativa a los **servicios sanitarios**, la misma debería desarrollarse para incluir dentro de su ámbito los servicios de asistencia médica y hospitalaria que son en parte prestados por un profesional médico independiente y en parte por una clínica u hospital que aporta otros medios materiales y humanos necesarios para ello (como la in-

tervención de otros profesionales médicos o sanitarios que suministran atención y cuidados al paciente durante y tras la intervención médica, etc..., u otros medios materiales y humanos necesarios para que se produzcan en condiciones adecuadas los referidos servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, tales como las instalaciones adecuadas de la clínica u hospital).

Siendo que la jurisprudencia comunitaria ya ha establecido los principios generales de la exención y su razón de ser, que no es otra que la de procurar que los servicios de asistencia sanitaria resulten lo más asequibles posible (entre otras, sentencia de 12 de enero de 2001, asunto C-76/99), resulta chocante que determinadas formas de organización de la prestación de la asistencia sanitaria se vean castigadas de este modo.

En este sentido, la exclusión que se hace de los arrendamientos debería perfilarse mejor para dar cobertura a todas estas prestaciones, que van más allá del mero arrendamiento de bienes.

3.2.2. *Estructuras de costes conjuntos*

Otro ámbito que suscita dudas es el de la exención relativa a las **estructuras de costes conjuntos**, que debería aclararse para incluir dentro de su ámbito cualquier servicio que sea prestado a sus miembros por las entidades a que se refiere el precepto que sea efectivamente utilizado en la realización de las "actividades exentas o no sujetas" que desarrollan aquéllos, considerándolo como "necesario" para el ejercicio de tales actividades. Nótese lo chocante que resulta que los miembros de estas entidades adquieran y utilizan efectivamente en el desarrollo de sus referidas actividades servicios que se puedan considerar "no necesarios".

Con el agravante que suponen los más recientes criterios administrativos sobre la materia, y sin perder de vista la *ratio legis* de la exención, que de nuevo viene a ser una medida al servicio del principio de neutralidad, no un beneficio fiscal, bien cabría una mejor especificación de lo que cabe considerar como necesario a estos efectos, bien se podría ir más lejos, disponiendo algún tipo de presunción tal que, cumplidos los demás requisitos establecidos al efecto, se presumiese la necesidad de las operaciones para el desarrollo de la actividad de sus destinatarios.

3.2.3. Opción de renuncia para colegios profesionales y asociaciones empresariales

Finalmente, debería valorarse la posibilidad de admitir la opción por la no aplicación de la exención a los servicios prestados por **colegios profesionales** y otras corporaciones similares que consideren que la exención provoca distorsiones de la competencia en su perjuicio, por resultar aplicable la exención a servicios prestados a empresas con derecho a deducir.

A estos efectos, hay que recordar que el TJUE (sentencia de 4 de junio de 2009, asunto C-102/08) ya ha indicado que el principio de no distorsión de la competencia puede operar igualmente cuando la misma se produce en perjuicio del sujeto pasivo, como puede ser el caso, por lo que bien podría justificarse una posible renuncia a la exención que evitase esta consecuencia cuando los destinatarios de las operaciones son empresarios o profesionales con derecho a la deducción del impuesto.

Lo anterior habría de considerarse sin perjuicio de la mejor delimitación de los servicios dentro del ámbito de aplicación de la exención, excluyendo de la misma aquellos que no se refieran al colectivo de los miembros o partícipes de las entidades respectivas, sino que tengan por cometido su beneficio exclusivo, o, más en general, cualesquiera otros cuya exención pueda suponer una distorsión de la competencia.

3.3. DEVENGO

El siguiente ámbito al que se ha dirigido la atención del grupo de trabajo es el del devengo del impuesto.

A este respecto, el principal aspecto que se debería valorar es la conveniencia de introducir en la LIVA la distinción existente en la Directiva entre **“devengo”** y **“exigibilidad”** del impuesto, diferencia que, más allá de la siempre necesaria adecuación a la Directiva, puede tener incidencia en ámbitos como la percepción de cobros anticipados o plazos para la repercusión o su rectificación.

Esta posibilidad, que ya se comprende en la Ley General Tributaria, que la prevé de manera expresa, habría de ayudar a la correcta delimitación de la incidencia que tiene en el tributo la percepción de cobros anticipados y la exigibilidad del impuesto que con ello se provoca. De igual modo, pro-

piciaría una mejor adecuación de la norma a determinadas normas que, en materia de exigibilidad, se contienen en la Directiva.

3.4. BASE IMPONIBLE

En lo que a base imponible se refiere, los ámbitos a los que se ha dirigido la atención del grupo de trabajo de la Fundación son diversos, como impone la relevancia y complejidad de esta materia en lo que a la liquidación del tributo se refiere.

3.4.1. *Indemnizaciones*

El primer aspecto de controversia tiene por objeto la aclaración del régimen correspondiente a las cantidades que acaban percibiendo los empresarios o profesionales en los supuestos de operaciones que quedan sin efecto en concepto de **indemnización** y arras penitenciales, para las cuales la jurisprudencia comunitaria ya ha dispuesto su no sujeción al impuesto (sentencia de 18 de julio de 2007, asunto C-277/05).

En este caso, la revisión de la norma bien habría de dirigirse al artículo 78.Dos.5º de la LIVA, conforme al cual forman parte de la base imponible las “cantidades retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al Impuesto”, incorporando los criterios establecidos por la jurisprudencia que antes se refirió.

Bien es cierto que, con carácter general, la discriminación entre las situaciones en las que indemnizaciones percibidas por empresarios o profesionales son contraprestación de operaciones sujetas al impuesto y otras en las que no es así es una cuestión en sí misma problemática, resultando difícil el trazado de una línea de división. Sin embargo, no por ello debe renunciarse a la adición de las notas de claridad que sean posibles, especialmente cuando las mismas dimanen de la jurisprudencia dictada al respecto.

3.4.2. *Subvenciones vinculadas al precio de las operaciones*

De igual modo, son preocupantes las interpretaciones que se están haciendo de la sentencia del TJUE de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, *Le Rayon D’Or*, por lo que sería conveniente la revisión del concepto **sub-**

vención vinculada al precio de las operaciones. Para ello, sería recomendable la adecuación de la dicción del artículo 78.Cuatro.3º de la LIVA al contenido de la sentencia, evitando ciertas interpretaciones que se están haciendo del mismo y que son difícilmente compatibles con la misma y con los principios generales de funcionamiento del tributo.

De nuevo, nos encontramos ante una situación compleja, no obstante lo cual han de descartarse interpretaciones exageradas que pretendan llevar fuera de sus términos el alcance de la sentencia *Le Rayon D'Or*, referida a una específica situación de una subvención determinada en atención a los datos agregados de ocupación de determinados centros asistenciales, para injustificadamente extrapolar la aplicación de las conclusiones alcanzadas por el TJUE en tal caso, a otros supuestos en los que no existe la necesaria correlación que ha de haber entre el importe de la subvención y el volumen de los servicios subvencionados.

3.4.3. Operaciones de fidelización de la clientela

El siguiente aspecto que habría que tratar es de la **fidelización de la clientela**, para lo cual podemos separar dos ámbitos distintos, que son la entrega de muestras comerciales y productos publicitarios y la realización de descuentos.

En cuanto a la primera, y sin dejar de valorar positivamente la elevación del límite de no sujeción de las entregas de objetos publicitarios, acometido mediante la revisión del artículo 7.4º de la LIVA realizada por la Ley 28/2014, sigue suscitando problemas la diferencia de tratamiento entre las entregas gratuitas de muestras u objetos publicitarios, cuya no sujeción se sigue sujetando a estrictos requisitos, cuando la prestación gratuita de servicios para servir a los fines de la actividad empresarial o profesional no está sujeta a imposición. Entregas gratuitas de objetos cuya función fuera claramente publicitaria, por lo que no cupiera la duda de su función empresarial, habrían de quedar en todo caso fuera del ámbito de aplicación del impuesto, garantizando de este modo la igualdad de trato con otros supuestos similares, caracterizados como prestaciones de servicios, para los cuales la no sujeción al impuesto se dispone en la propia norma.

Respecto a la concesión de descuentos, son pacíficas tanto la minoración de la base imponible, independientemente de que la misma sea previa a la realización de las operaciones o posterior a ella, como la posibilidad de

proceder a la recuperación del tributo correspondiente cuando el descuento no lo concede quien realizó la operación que se efectúa a precio rebajado, sino un tercero, empresario o profesional que precede, en la cadena de producción o distribución, a quienes efectúan las transacciones a precio reducido. La doctrina administrativa, reflejo de la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, es palmaria en este punto.

Los principales problemas se suscitan cuando un tercero que no interviene en la cadena de distribución asume una parte de su coste, resultando compleja en este caso la admisión de la modificación de la base imponible, corrección que debería producirse si se pretende que la exacción del IVA para cada uno de los operadores atienda a su cifra real de negocios. Nótese que, de otro modo, se subvierte el principio de correlación entre el IVA adeudado por cada empresario o profesional y la cifra real de ingresos que, con ocasión de la realización de sus operaciones, obtiene, correlación que constituye uno de los principios básicos en el funcionamiento del tributo. Esta problemática se produciría por ejemplo en un supuesto en el que, una empresa fabricante de equipos informáticos concede un "descuento" en forma de reembolso a los adquirentes finales de tales equipos de una parte del precio que estos últimos pagaron a la empresa comercializadora a la que se los adquirieron (sin involucrar para ello a los empresarios que han intervenido en la comercialización de tales equipos, y en particular, al empresario que vendió directamente el equipo al referido adquirente), resultando además que el referido fabricante tiene un acuerdo con otros fabricante de determinados consumibles necesarios para el funcionamiento de los referidos equipos, para que este último le reembolse una parte del "coste" del referido descuento por razón de que este último, en la medida que contribuye a la mayor venta de equipos informáticos, incentiva asimismo de manera indirecta la venta de consumibles.

Sería necesaria, pues, una adecuación de la norma que recoja adecuadamente este principio y garantice que la base imponible se acomoda a la cifra real de ingresos obtenida por los empresarios o profesionales como contraprestación por sus operaciones, una vez deducidos los descuentos o minoraciones que, por cualquier causa o circunstancia, se hayan concedido.

3.4.4. Operaciones de contraprestación no dineraria

De igual modo, y aun tratándose de un precepto de reciente revisión, siguen suscitándose dudas en cuanto a la base imponible en las **operaciones de contraprestación no dineraria**, por lo que sería aconsejable una revisión sosegada del artículo 79.Uno de la LIVA que, con algo más de claridad, especifique la función que corresponde a la referencia cruzada que contiene a las reglas de base imponible correspondientes a las operaciones sin contraprestación, a la vez que garantiza su adecuación a los criterios establecidos en la jurisprudencia.

3.4.5. Operaciones entre entidades vinculadas

Otro tanto cabe señalar en relación con las reglas de base imponible aplicables a las operaciones entre entidades vinculadas. Así, debería procederse a la clarificación de la relación de prelación existente entre la regla especial de determinación de la base imponible para las **operaciones entre entidades vinculadas** y las restantes reglas especiales contenidas en el artículo 79 de la LIVA, de manera especial con las contempladas en los apartados tres y cuatro, en las que se trata de las operaciones sin contraprestación, disponiendo de manera expresa si la base imponible de estas operaciones, las efectuadas sin contraprestación, concurriendo igualmente los requisitos de aplicación que establece el artículo 79.Cinco, ha de venir dada por su valor de mercado o por su coste.

3.4.6. Modificación por impago

En lo atinente a base imponible, el último aspecto que ha sido objeto de análisis es el de su **modificación por impago**, aspecto este que ha sido objeto de numerosas modificaciones en los últimos años y de indudable trascendencia, habida cuenta de las circunstancias del entorno económico.

Sin dejar de reconocer las medidas introducidas en los últimos años, que han venido a introducir dosis relativas de flexibilidad en este ámbito, lo cierto es que se trata de un entorno en el cual la normativa vigente se encuentra llena de dificultades que obstaculizan esta posibilidad, cuando no la imposibilitan directamente, y alejan la normativa fiscal en este punto de la regulación existente en otros ámbitos de nuestro sistema tributario, en el cual la insolvencia de los clientes recibe un tratamiento mucho más flexible.

Añadidos a lo anterior los principios que emanan de la jurisprudencia comunitaria, en especial, el de neutralidad tributaria, no es exagerada la conclusión de la necesaria revisión de este ámbito, huyendo de los ajustes finos en los que se ha instalado el legislador para ir a una reconstrucción del sistema que realmente atienda a los citados principios y sitúe esta posibilidad en igualdad de condiciones a las existentes en otras áreas de nuestro sistema tributario.

Por todo ello, habría que redefinir algunos de los criterios o requisitos para la modificación de la base imponible en supuestos de cuotas incobrables:

- a) Revisando el plazo que debe transcurrir desde el impago para poder proceder a la modificación de la base imponible, quizá para su adecuación a las normas generales reguladoras de los plazos de pago en el ámbito mercantil y de contratación administrativa o, más en general, para su flexibilización, tanto en lo que se refiere a los plazos de espera para la recuperación de cuotas ingresadas que no se recuperan del cliente como en lo que concierne al plazo del que se dispone para la efectiva recuperación.
- b) Suprimiendo requisitos que imposibilitan o dificultan injustificadamente la modificación (plazo de tres meses para proceder a la rectificación, importe mínimo de 300 euros correspondiente a determinadas operaciones, exigencia de reclamación judicial o requerimiento notarial o, para el caso de deudas de Administraciones públicas, certificado de existencia del débito).
- c) Especificando, para admitirla, la posibilidad de acudir a este procedimiento en los supuestos de transmisión de créditos a terceros cuando estos se subrogan en la posición del acreedor inicial.
- d) Instaurando un nuevo procedimiento para la rectificación de la repercusión, de forma tal que, aunque sea el empresario o profesional quien realiza la rectificación y así lo comunica a la Administración tributaria, sea ésta quien se encargue de que se produjesen los efectos derivados de la rectificación con impacto en el destinatario. Relacionado con lo anterior, habría de suprimirse el requisito de acreditación de la entrega de la factura rectificativa al destinatario de la operación cuya contraprestación no fue satisfecha.

El catálogo de medidas que se propone a este respecto puede parecer amplio; no obstante, ha de tenerse en cuenta que en todos estos supuestos se parte de una circunstancia previa, que es la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios que han dado lugar al devengo de un impuesto que los empresarios o profesionales que las efectuaron ingresaron a la Hacienda Pública y que no han conseguido recuperar de sus clientes, precisamente, por razón del impago por parte de éstos. Con esta premisa, el traslado de la acción recaudatoria a la Administración tributaria para que sea ésta, con todos los medios a su disposición, quien proceda a sustanciar las acciones que procedan para el cobro del tributo, debería flexibilizarse, relevando a empresarios o profesionales del seguimiento de procedimientos dirigidos a la recuperación, de una u otra vía, de cantidades, las correspondientes a las cuotas del impuesto, que en modo alguno van a formar parte de su patrimonio.

3.5. SUJETO PASIVO Y REPERCUSIÓN DE IMPUESTO

El siguiente capítulo que ha centrado el trabajo de la Fundación ha sido el del sujeto pasivo y las responsabilidades que asume, no ya tanto como consecuencia de la obligación de ingreso del tributo y de su posible incumplimiento sino como por razón de determinadas especificidades propias de la mecánica de funcionamiento del impuesto, más concretamente, del instituto de la repercusión, y de algunas de sus peculiaridades.

3.5.1. *Inversión del sujeto pasivo*

A este respecto, el primer aspecto sobre el que incidir es la correcta delimitación del ámbito de aplicación del procedimiento de **inversión del sujeto pasivo**.

Sin dejar de llamar la atención sobre las bondades del mismo, especialmente desde el punto de vista de la gestión financiera de las compañías destinatarias de las operaciones, por cuanto evita el desfase financiero que se produce cuando se soportan cuotas de IVA cuya recuperación ha de realizarse por la vía de su deducción, lo cierto y verdad es que la ampliación de su ámbito objetivo de aplicación y su configuración en nuestro país ha suscitado importantes dudas en su aplicación, lo que ha generado niveles de incertidumbre considerables (el ejemplo de las transmisiones de inmuebles

a las que se vincula la extinción de una garantía es por todos conocido, con las consiguientes dudas en cuanto a su extensión, acompañadas por ciertas discrepancias entre diferentes órganos del entorno de la Administración tributaria al respecto).

Así, la primera sugerencia sería la de la revisión del perímetro objetivo de las operaciones a las que ha de aplicarse la norma. De este modo, debería hacerse un uso más “preciso” de este procedimiento, de manera que, en la medida de lo posible, afecte únicamente a las cadenas de producción y distribución, o eslabones de las mismas, en los que se produce el fraude que se pretende atajar con dicha medida, evitando que la gran mayoría de los empresarios o profesionales que intervienen de forma transparente y no fraudulenta se vean afectados por los aspectos de incertidumbre y, por tanto, de riesgo e inseguridad jurídica, que se han señalado anteriormente, en un aspecto esencial en la aplicación del impuesto.

En particular, ámbitos como el de las transmisiones de inmuebles con las que se relaciona la extinción de una garantía o ejecuciones de obra para la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones deberían revisarse, a la luz de la experiencia obtenida en los años de aplicación, suficientes, aunque no sean muchos, para la introducción de las correspondientes dosis de claridad. Nótese que en este ámbito la prioridad principal es la seguridad jurídica, ya que en la inmensa mayoría de las ocasiones las cuotas que gravan las operaciones son deducibles para quienes las soportan, por lo que el único punto de controversia es el procedimiento de exacción del tributo.

Mención aparte merece el caso de las operaciones inmobiliarias exentas para las que se renuncia a la exención, en las cuales quizá merecería la pena la revisión de las obligaciones documentales que se establecen y la admisión expresa en la norma de la posibilidad de renuncia cautelar a la exención. Esta revisión de las obligaciones documentales se transforma en más que recomendable cuando de adjudicaciones judiciales o administrativas se trata.

Otro ámbito que debería abordarse a estos efectos es el de las **responsabilidades** que asumen los intervinientes en las operaciones a las que sea aplicable o se haya aplicado el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, de suerte que:

- a) El proveedor de bienes o servicios que adecúa su actuación a lo comunicado por su cliente, se vea eximido de responsabilidad.

- b) Ocurra otro tanto para el adquirente, que pueda confiar en las condiciones de tributación que su proveedor haya considerado convenientes aplicar.

Las anteriores recomendaciones son concreción en este ámbito del principio general que ya antes se expuso, relativo a la incidencia que pueden tener en la exacción del tributo, manifestaciones de clientes o proveedores, aunque no por ello debería renunciarse a su introducción de manera expresa en la norma y con referencia al específico procedimiento de liquidación del tributo que proceda.

Estrechamente relacionado con lo anterior, habría de valorarse la posibilidad de una mayor involucración por parte de la Administración en la documentación de estas operaciones, como ya ocurre en la transmisión de determinados equipos electrónicos, teniendo presente siempre una premisa que, a estos efectos, se antoja como fundamental, que no es otra que, a salvo de supuestos dirigidos a la defraudación, las operaciones para las que se discute la procedencia de la aplicación de la inversión del sujeto pasivo no suponen ningún perjuicio para la Hacienda pública, por cuanto lo único controvertido es la especificación del deudor de un impuesto que, otra vez con carácter general, es deducible en sede del cliente.

A este respecto, la expedición de algún tipo de **certificado** por parte de la Administración que proporcione a los intervinientes en las transacciones la adecuada dosis de seguridad jurídica es una opción que debería analizarse.

Otra opción que se podría valorar sería la introducción de una **presunción** tal que, en aquellos supuestos en los que se haya aplicado la inversión del sujeto pasivo y no haya habido pérdida de ingresos para la Administración, ésta se dé por buena, admitiendo el derecho a la deducción por parte de quien haya satisfecho el tributo, supuesto que concurren el resto de requisitos establecidos para ello, y relevando de la obligación de ingreso del impuesto al empresario o profesional que realizó la operación cuando su destinatario ya ha procedido de este modo.

3.5.2. *Repercusión del impuesto*

Por lo que se refiere a la **repercusión del impuesto**, y sin perjuicio de la conveniencia de abordar una reflexión más general de los preceptos que regulan esta cuestión, que son los artículos 88, 89 y 114 de la LIVA, los as-

pectos sobre los que se considera más evidente la necesidad de una revisión son los siguientes:

- a) Adecuar el plazo de un año del que se dispone para la repercusión del impuesto al plazo del que dispone la Administración para la regularización de lo actuado por el contribuyente, en su caso (no está de más señalar que la jurisprudencia ya ha admitido la deducción de las cuotas repercutidas de manera extemporánea). Las situaciones de enriquecimiento injusto que, de otro modo, se pueden producir son tan evidentes como criticables.
- b) Revisar el procedimiento previsto para la regularización de cuotas soportadas de manera indebida, consistente en la concatenación de la misma con la posterior devolución de ingresos indebidos una vez la citada regularización deviene firme. En este caso, una consideración de la operación en su conjunto, partiendo de que con la misma no se provocó ningún tipo de perjuicio al erario público, sería más que conveniente. Otro tanto cabría señalar para los supuestos en los que no se ha repercutido el impuesto por parte del empresario o profesional que entregó bienes o servicios, pero se da el caso de que su adquirente ha aplicado la inversión del sujeto pasivo, de resultas de lo cual nos encontramos de nuevo ante un supuesto de nulo impacto en el Tesoro si la operación se analiza en su conjunto, como debería ser.

En este último punto, bien se podría valorar la posibilidad de introducir algún supuesto de **compensación** que, teniendo en cuenta al total de las partes intervinientes en la operación, evite las situaciones que se están produciendo en ocasiones y que, partiendo de la base de que no se ha producido ningún tipo de perjuicio para la Hacienda Pública, están fuera de toda lógica.

Hay que insistir en la conveniencia de realizar una revisión general del alcance de las **relaciones obligacionales** actualmente existentes entre los tres actores esenciales en el funcionamiento del IVA (la Hacienda Pública, el empresario o profesional que realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el impuesto y el destinatario de la operación gravada). Esta revisión, como ya se ha dicho, debería ser de carácter general, pero debería concretarse en aspectos específicos, como podrían ser, entre otros, los siguientes:

- a) Debería eliminarse cualquier restricción del derecho a repercutir el IVA en sede del destinatario de la operación, especialmente en el caso de que la falta o el retraso en la repercusión respecto del plazo inicialmente previsto no sea imputable al sujeto pasivo.
- b) Debería mantenerse el derecho a efectuar la repercusión mientras se mantenga el derecho de la Administración tributaria a exigir el ingreso del Impuesto.

De igual modo, e insistiendo en consideraciones que ya se han hecho en relación con el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, debería dotarse de mayor seguridad jurídica a aquellas empresas cuyas **obligaciones** a efectos del IVA (normalmente derivadas de su condición de sujeto pasivo, y fundamentalmente la obligación consistente en el ingreso a la Hacienda Pública del IVA devengado) **dependen de circunstancias que les son ajenas** y de información que debe serle suministrada por un tercero.

Como ya antes se dijo, los aspectos que se han señalado son los que el grupo de trabajo de la Fundación ha considerado como más relevantes; sin embargo, no por ello debe dejar de llamarse la atención sobre las constantes dudas que suscitan los preceptos reguladores de la repercusión del tributo, su rectificación y la rectificación de deducciones por parte de los contribuyentes, por lo que se considera más que conveniente una revisión sistemática de sus preceptos reguladores, de nuevo, en aras de la mayor claridad y seguridad jurídica posibles, así como de la evitación de consecuencias carentes de sentido en lo que a la exacción del tributo se refiere.

Todo lo anterior debería completarse con medidas que garanticen que la empresa que realiza una operación gravada no soporte la **carga económica** del impuesto cuando, por causas que no le sean imputables, no pueda efectuar la repercusión material y efectiva del impuesto al destinatario de la operación gravada (por ejemplo, porque este ya no exista), adoptando medidas tendentes a la asunción de una mayor responsabilidad por parte de la Hacienda Pública en tales casos.

3.6. DEDUCCIONES

En materia de deducciones hay varias cuestiones que han suscitado el interés del Grupo de trabajo, que podemos agrupar según se refieran a re-

quisitos generales del derecho a deducir o a entidades con limitaciones específicas en el mismo, derivadas de la realización de operaciones no generadoras del derecho a la deducción, que generalmente se reconducen a la aplicación de la regla de prorrata en cualquiera de sus modalidades.

La relevancia de esta parte del trabajo es grande, habida cuenta tanto de la importancia que tiene el derecho a la deducción en la exacción del IVA como de las constantes dudas que suscita una normativa relativamente parca en cuanto a su contenido y que ha sido la doctrina y la jurisprudencia quienes se han ocupado de completar. Por esta razón, una revisión general y sistemática de la norma que procurase la mejor adecuación posible de su contenido a los mandatos del TJUE sería, en opinión de la Fundación, más que conveniente.

3.6.1. Esencialidad del derecho a la deducción

Con carácter previo, se suscita la conveniencia de introducir en la norma un **principio general**, con el fin de incorporar a la misma el señalado por el TJUE, conforme al cual el **derecho a la deducción** es un **derecho esencial** en el IVA que, de entrada, no puede ser objeto de más limitaciones que las expresamente previstas en la norma. La cantidad de sentencias del TJUE que se han pronunciado en este sentido es tal que huelga la referencia.

Una reformulación de lo anterior sería la posibilidad de establecer como principio general la garantía de que se puede recuperar en todo caso el IVA soportado o satisfecho por bienes y servicios que destinan a la realización de operaciones sujetas a dicho impuesto, de suerte que se proscriba cualquier tipo de limitación en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por bienes y servicios efectivamente utilizados en la actividad.

3.6.2. Requisitos generales

Centrados en los **requisitos generales** del derecho a la deducción, los aspectos que han de analizarse son diversos.

Operaciones no sujetas cuya realización da derecho a deducir

Así, el primer aspecto que debería revisarse es la relación de **operaciones cuya realización origina el derecho a deducir**, contenida en el artículo 94 de La LIVA, para incluir algunas de las operaciones declaradas como no sujetas por su artículo 7 (en particular, las señaladas en sus ordinales 2º, 3º,

4º y 10º), por cuanto se trata operaciones que originan el derecho a deducir en tanto que instrumentales, por más que se trate de operaciones no sujetas al impuesto.

En la misma línea, debería explicitarse que la no sujeción que establece el ordinal 1º del citado artículo 7 de la LIVA para las habitualmente conocidas como operaciones de reestructuración no limita, *per se*, el derecho a la deducción del IVA, incorporando a la norma los criterios establecidos por el TJUE, que en muchas ocasiones son objeto de controversia como consecuencia de la literalidad de la norma interna. De este modo, y siendo que las cuotas soportadas en relación con dichas operaciones deberían considerarse como deducibles en atención a los parámetros generales del derecho a la deducción correspondientes a la actividad o sector de actividad en el seno del cual se realicen, según ha dispuesto la jurisprudencia (con especial claridad, la sentencia de 22 de febrero de 2001, asunto C-408/98), debería especificarse en la norma el régimen de deducción procedente.

Más en general, el requisito de que el importe correspondiente a los bienes y servicios por cuya adquisición se han soportado las cuotas a deducir se incorpore como coste al precio de las operaciones cuya realización origina el derecho a deducir, que ha sido invocado en ocasiones por la jurisprudencia y por la Administración tributaria, habría de matizarse en los términos del último pronunciamiento del TJUE al respecto contenido en su sentencia en el asunto C-126/14 (Sveda). Es decir, en el sentido de que las empresas tienen derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios que destinan a la realización de sus operaciones si se demuestra un vínculo directo e inmediato entre, por una parte, tales bienes y servicios y, por otra parte, las referidas operaciones o la totalidad de la actividad empresarial de dichas empresas, pero sin necesidad de acreditar que el coste de tales bienes y servicios ha sido efectivamente incorporado a las referidas operaciones.

La consecuencia de lo anterior sería el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por bienes y servicios que, como tales, se utilizan en las operaciones activas por parte de los empresarios o profesionales que las soportaron tanto como el soportado por otros bienes y servicios que hayan de considerarse gastos generales de la actividad, no vinculados de manera específica con entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por sus adquirentes, pero cuyo uso en el desarrollo de la actividad es pacífico.

La admisión del derecho a la deducción de ambos tipos de cuotas es pacífica a los ojos del TJUE y del más elemental sentido común, pero no son pocos los casos en los que se discute por parte de la Administración, por lo que no estaría de más su aclaración en términos de derecho positivo.

3.6.3. Exigencia de afectación exclusiva

Otro aspecto relevante es el de la **afectación** de los bienes y servicios a la actividad, requisito indispensable para el nacimiento del derecho a la deducción y que regula en la LIVA su artículo 95.

En este caso, la controversia se suscita como consecuencia del requisito de afectación en exclusiva que se establece con carácter general y que únicamente se exceptiona respecto a los bienes de inversión. Este requisito de afectación exclusiva, cuya compatibilidad con los principios generales de funcionamiento del tributo, establecidos en la norma comunitaria y que el TJUE se ha encargado de delimitar adecuadamente, conduce en numerosas ocasiones a situaciones en las que bienes o servicios cuyo uso en la actividad empresarial o profesional es incuestionable, ven denegado su derecho a la deducción como consecuencia de su uso parcial para fines privados, con la consiguiente quiebra en el principio de neutralidad.

A tal efecto, debería incorporarse a la LIVA lo dispuesto por los artículos 168 y 168 bis de la Directiva, en relación con la afectación parcial a la actividad, admitiéndola con carácter general –la LIVA sólo la admite en relación con bienes de inversión como ya dijimos– y acabando con las situaciones de absoluta inequidad, ya citadas, a la que conduce la redacción vigente de la Ley.

Lo anterior se antoja como especialmente relevante cuando en el ámbito de las entidades relacionadas con las Administraciones públicas, la norma –artículo 93.Cinco de la LIVA– ya recoge este principio.

En buena lógica, esta ampliación del derecho a la deducción podría acompañarse del correspondiente régimen de presunciones, como ya existe en la actualidad, en relación con aquellos capítulos de gasto para los cuales la determinación y prueba de la afectación a la actividad empresarial o profesional pueda resultar especialmente dificultosa –el caso de los automóviles es probablemente el más ilustrativo–, aunque, y este aspecto se relaciona estrechamente con el epígrafe que se dedicó al tema de las

retribuciones en especie, garantizándose que con ello se toman en consideración el total de las facetas del impuesto que derivan de la afectación a la actividad, y no sólo el relativo al alcance del derecho a la deducción.

3.6.4. Deducción de cuotas soportadas por atenciones a clientes, asalariados y terceras personas

Siguiendo con el alcance de los supuestos de **exclusión del derecho a la deducción**, en este caso por referencia a bienes y servicios específicos, se suscitan dudas en relación con la interdicción del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados y terceras personas.

A estos efectos, debería aclararse que la posibilidad de deducir el impuesto soportado por aplicación del último inciso del artículo 96.Uno.6º de la LIVA, que admite la procedencia de la deducción del tributo soportado por gastos de desplazamientos, hostelería y restauración cuando se trate de gastos deducibles en el ámbito de la imposición directa, impide la aplicación del supuesto de exclusión del derecho a deducir previsto en los ordinales 3º, 4º y 5º del mismo artículo 96.Uno.

Más en general, bien podría procederse a la revisión de estos supuestos de exclusión, especialmente cuando de bienes y servicios indiscutiblemente afectos a la actividad empresarial o profesional se trata, adecuando la regulación de esta materia a las prácticas empresariales y a lo previsto en otros ámbitos de nuestro sistema tributario. Siendo que no siempre es igual el resultado final de la regulación vigente y de otra que admitiera el derecho a la deducción y, en su caso, procediese al gravamen de las operaciones gratuitas que se realicen a continuación es el mismo; por lo que una revisión de la norma en los términos antes señalados sería conveniente.

3.6.5. Incumplimiento de obligaciones formales

El siguiente aspecto que habría de abordarse es la determinación de las consecuencias del incumplimiento de las **obligaciones formales** –facturación y registro, fundamentalmente–, sobre el cual la jurisprudencia nacional y comunitaria es constante y contundente, pero que no encuentra su acomodo en la norma y resulta en constantes controversias.

Bien es cierto que la exigencia de la factura como requisito necesario para el ejercicio del derecho a la deducción es uno de los elementos bási-

cos en la relativa capacidad de autocontrol que caracteriza al IVA, por lo que la eliminación sin más de este requisito no parece una propuesta factible. Sin embargo, no es menos cierto que la denegación del derecho a la deducción por la mera circunstancia de que la factura de la que se dispone por el empresario o profesional destinatario de la operación carece de ciertos datos o los presenta de manera incompleta, siendo que el resto de requisitos relativos al derecho a la deducción concurren y no hay mayores problemas para su constatación es reconducida de manera constante por los tribunales, por lo que el único resultado de la insistencia de la Administración en este punto es la práctica de liquidaciones que, cuando se recurren, acaban siendo anuladas.

Por todas estas razones, parece conveniente una revisión de la cuestión que, sin cercenar las capacidades y competencias de la Administración en orden al adecuado control del tributo, permita su liquidación por parte de sus sujetos pasivos en términos de una mayor racionalidad.

Por último, habría que revisar el modelo de autoliquidación del IVA para aclarar la **prelación** de “los importes a compensar resultantes de autoliquidaciones correspondientes a períodos anteriores” (en primer lugar), respecto de los importes correspondientes a cuotas que se hacen constar por primera vez como deducibles en la autoliquidación (hayan sido soportadas en el período a que corresponde dicha autoliquidación o en períodos anteriores).

3.6.6. Ampliación del concepto de sector diferenciado de actividad

En lo que concierne a entidades que realizan operaciones que determinan la limitación de su derecho a la deducción, lo primero que habría que hacer es acometer una redefinición del concepto de **sector diferenciado de la actividad**, pensando en aquellos casos en los que pudiese llegar a considerarse aplicable la prorrata general respecto del conjunto de las actividades de una empresa, e incluyendo expresamente como sectores diferenciados las operaciones financieras o inmobiliarias no habituales –accesorias– a que se refiere el 104.Tres.4º de la LIVA, al igual que las de seguro realizadas por compañías distintas de las compañías aseguradoras.

No está de más recordar que otro tanto se sugirió respecto a las operaciones que pudieran dar lugar a la existencia de retribuciones en especie.

Esta técnica tributaria, que no hace sino aislar deducciones, ya se utiliza por nuestra norma –véanse los ejemplos de las operaciones de arrenda-

miento financiero, cesiones de créditos u operaciones intragrupo–, por lo que no debería resultar extraña al legislador.

Más en general, no estaría de más revisar la ubicación sistemática del precepto en el que se define el concepto mismo de sector diferenciado de la actividad, que es el artículo 9.1º de la LIVA, reconduciendo la figura al Título de la Ley que se ocupa del derecho a la deducción, por cuanto éste es el ámbito de mayor incidencia de la existencia de sectores diferenciados de la actividad.

3.6.7. *Regla de prorrata*

Delimitados los sectores diferenciados de la actividad, el siguiente aspecto que procede analizar por referencia a los sujetos pasivos que realizan operaciones no generadoras del derecho a la deducción es la determinación del específico alcance del derecho a la deducción, lo cual suele conducirse al cálculo de la **prorrata de deducción**.

Esta cuestión, que se contempla en la norma interna por los artículos 102 y siguientes de la LIVA, que contemplan como norma general la conocida como prorrata general y, para aquellos supuestos en los que proceda su aplicación, la prorrata especial, suscita problemas tanto de interpretación como de coherencia intrínseca, por lo que de nuevo se suscita la conveniencia de su revisión.

A estos efectos, las propuestas que se formulan son diversas.

3.6.7.1. *Prevalencia de la prorrata especial*

De entrada, debería establecerse la ahora denominada “prorrata especial” como el método de general aplicación, incluso en aquellos casos en los que la empresa no haya optado expresamente por ella, pero le resulte más favorable. Nótese que cuando ocurre lo contrario la norma ya reacciona obligando a aplicar de manera obligatoria la regla de prorrata especial, habiéndose estrechado recientemente el margen de holgura que se permitía a estos efectos. De este modo, si la regla de prorrata especial es obligatoria cuando el importe de las cuotas deducibles en aplicación de la misma es inferior al que resulta de la aplicación de la regla de prorrata general en, desde el 1 de enero de 2015, más de un 10%, por un mero principio de simetría, otro tanto debería establecerse en sentido contrario, siendo obligatoria la regla de prorrata especial cuando la misma es más favorable para el contribuyente y la diferencia excede del citado umbral del 10%.

Asimismo, y esta recomendación puede ser especialmente relevante en sectores que, por razón de la naturaleza de sus actividades sufren limitaciones sistemáticas de su derecho a la deducción, debería facultarse a aquellos empresarios o profesionales que así lo deseen para sustituir el porcentaje de “prorrata general” por un sistema de deducción según criterios de afectación real, opción que debería ser factible igualmente para distribuir cuotas de IVA entre distintos sectores diferenciados de actividad (a imagen y semejanza de lo que ocurre actualmente con el sector diferenciado de operaciones intragrupo).

Esta posibilidad, que se contempla en el artículo 173 de la Directiva, puede resultar especialmente conveniente en aquellos supuestos en los que la adecuada medida del consumo de bienes y servicios por las operaciones generadoras del derecho a la deducción y por aquellas otras que no lo generen es complejo, pudiendo acompañarse, si se entendiese como necesario, de los correspondientes instrumentos dirigidos a asegurar las dosis de previsibilidad que se puedan considerar convenientes a estos efectos.

3.6.7.2. *Exclusión de las operaciones financieras accesorias*

De igual manera, deberían incorporarse expresamente en la norma los criterios establecidos por el TJUE en la sentencia de 29 de abril de 2004, asunto C-77/01, para la consideración de las operaciones financieras como accesorias o no habituales. De este modo, en supuestos en los que son escasos los bienes y servicios por los que se ha soportado el impuesto y que se utilizan en la obtención de ingresos por operaciones financieras limitativos del derecho a la deducción, tales ingresos deberían quedar excluidos del cómputo de la prorrata de deducción, tal y como indicó el TJUE en la citada sentencia.

Esta recomendación se antoja como especialmente relevante por los inconvenientes que para muchas empresas supone la aplicación por parte de la Administración de limitaciones en el derecho a la deducción cuando se trata de entidades que ni tienen por objeto la realización de este tipo de operaciones ni dedican medios relevantes para ello, pero se encuentran con la circunstancia de que obtienen ingresos financieros que pueden traer consigo limitaciones del derecho a la deducción que están fuera de toda lógica.

Ni que decir tiene que la revisión habría de acompañarse de la sustitución de la referencia a la habitualidad de las operaciones por la de su ca-

rácter accesorio, adecuando de este modo el contenido de la norma interna a la comunitaria.

3.6.8. Concepto de bienes de inversión

De igual modo, debería revisarse el concepto “**bienes de inversión**” contenido en el artículo 108 de la LIVA, para que las empresas puedan optar por calificar como tales a los bienes incorporeales (derechos y servicios) que, por su naturaleza y función, estén destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación, con el fin de que la deducción inicial de las cuotas soportadas por la adquisición de tales bienes incorporeales esté sometida a las regularizaciones previstas en la Ley.

De nuevo se trata de una previsión que se contiene en la Directiva del IVA, que así lo prevé en su artículo 190, y cuya lógica es evidente, pues se vuelve a reinstaurar la igualdad de trato entre entregas de bienes y prestaciones de servicios. Huelga la referencia al principio de neutralidad y se procura la mejor adecuación posible de la liquidación del impuesto y la praxis empresarial.

También en relación con los bienes de inversión, deberían especificarse con mayor precisión los supuestos en los cuales su ampliación puede considerarse en sí misma como bien de inversión, a los efectos de practicar sobre las mismas las regularizaciones que procedan, así como las consecuencias de la interrupción de la actividad en su periodo de regularización, que en buena lógica habría de quedar igualmente suspenso.

3.6.9. El elemento temporal en el desarrollo de la actividad empresarial

En lo que se refiere a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al momento de inicio habitual de las operaciones habría de valorarse la posibilidad de establecer un régimen que fuese simétrico al correspondiente a las cuotas que se soportan a partir de ese momento, admitiendo la existencia de sectores diferenciados, en su caso, y redefiniendo el procedimiento para el cálculo de la prorrata general de deducción, que puede ser desproporcionadamente complejo.

Sería conveniente igualmente revisar el régimen de deducciones correspondiente a los supuestos de **interrupción de la actividad**, contemplado en

la actualidad en el artículo 105 de la LIVA, pero que debería completarse para incluir aspectos tales como los gastos en que se puede incurrir durante la interrupción o su incidencia en el periodo de regularización de cuotas soportadas por bienes de inversión, del que ya hemos hablado con anterioridad.

Para finalizar con el elemento temporal en el desarrollo de la actividad, debería contemplarse asimismo la cuestión relativa a la finalización de la misma. Como ya se dijo, el ámbito idóneo para el tratamiento de esta cuestión es el de la regulación del concepto de empresario o profesional, como ya se hace respecto al inicio de la actividad; sin embargo, siendo que una parte relevante de las controversias que se suscitan cuando cesa la actividad es precisamente el alcance del derecho a la deducción, no estaría de más el establecimiento de reglas claras al respecto que se adecúen a lo dispuesto por el TJUE (la sentencia de 3 de marzo de 2005, asunto C-32/03, es contundente a este respecto).

3.6.10. Rectificaciones de deducciones

Asimismo, debería procederse a la actualización del régimen correspondiente a la rectificación de deducciones:

- a) Estableciendo expresamente que resultará procedente la rectificación al alza de cualquier deducción de una cuota inicialmente practicada cuando posteriormente se soporte una rectificación, al alza igualmente, de dicha cuota.
- b) Revisando el plazo de un año a que se refiere el segundo párrafo del artículo 114.Dos.1º de la LIVA, que probablemente excede de lo necesario.
- c) Regulando expresamente el supuesto de rectificación de deducciones ya practicadas en aquellos casos en los que tal rectificación no está motivada por una rectificación de la repercusión del importe de la cuota inicialmente deducida, que carece de regulación específica y en el que la aplicación analógica del procedimiento previsto para los supuestos de rectificación de la repercusión no siempre es fácil.

Estas últimas consideraciones han de tomarse sin perjuicio de las realizadas anteriormente en lo atinente a la comprobación de situaciones en las cuales se ha liquidado incorrectamente el impuesto, para las que se

insistía en la necesidad de que la Administración haga una evaluación conjunta de todo lo actuado y así lo tenga en cuenta en la regularización que realice.

3.6.11. *Devoluciones para sujetos no establecidos*

Para concluir con este apartado, hay ciertas cuestiones relativas al procedimiento de devolución para **no establecidos** en el territorio de aplicación del impuesto con las que se pretende la mejora de un procedimiento que forma parte de las medidas de atracción, o no disuasión, de inversiones y de actividad que se pueden poner en práctica. Las cuestiones que habrían de abordarse son las siguientes:

- a) Una mejor coordinación entre los procedimientos de devolución a no establecidos y de devolución ordinaria, así como entre los órganos competentes para la tramitación de los mismos, con el fin de evitar situaciones en las que las empresas no establecidas son enviadas de un procedimiento a otro, con las consiguientes disfunciones que con ello se genera.
- b) La cuestión de la *vis atractiva* del establecimiento permanente a efectos de la recuperación de todo el IVA soportado por la empresa titular del mismo, que debería aclararse (especialmente, al hilo de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de mayo de 2015).
- c) Eliminar el requisito de existencia de “reciprocidad de trato”, como ya se ha hecho para ciertos supuestos, en todos aquellos en los que la devolución del IVA pueda ser un factor relevante en la decisión de empresas de terceros países a la hora de realizar determinados gastos en nuestro país.

No queremos finalizar este capítulo dedicado a las deducciones sin volver a insistir en la conveniencia de realizar una revisión general del Título IX de la LIVA, regulador del derecho a la deducción, que a salvo de muy contadas excepciones, presenta un articulado en muchas ocasiones sobrepasado por las circunstancias y cuya aplicación efectiva es fuente de constantes controversias.

3.7. COMERCIO INTERNACIONAL DE BIENES Y SERVICIOS

En lo que se refiere al comercio internacional de bienes y servicios, las propuestas que se hacen son igualmente diversas y se dirigen a procurar una mejor armonización de las normas españolas con las comunitarias, así como a reducir o eliminar las disfunciones que están suscitando algunas disposiciones.

3.7.1. *Localización de las entregas de bienes objeto de instalación o montaje*

La primera de las sugerencias que se formulan se refiere a la regla de localización de las **entregas de bienes objeto de instalación o montaje**, en la cual debería dejar de exigirse el requisito de la inmovilización, que no se incluye en la Directiva del IVA y puede generar distorsiones como consecuencia de la diferencia de trato con el régimen existente en otros Estados de la Unión.

3.7.2. *Concepto de establecimiento permanente*

El tema del **establecimiento permanente** es de una extraordinaria complejidad, como acreditan las diferentes fuentes desde las que se ha tratado en el Derecho de la Unión (básicamente, las diferentes sentencias que se han pronunciado sobre la materia, comenzando por la de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, hasta la de 16 de octubre de 2014, asunto C-605/12, y siguiendo por lo dispuesto al efecto por el Reglamento 282/11/UE).

Aspectos tales como los medios de los que se ha de disponer, el tipo de control que ha de existir sobre dichos medios, la aptitud de los mismos para la realización de las operaciones y la distinción entre operaciones activas y operaciones pasivas o la posible distinción entre los diferentes ámbitos en los que la existencia de un establecimiento permanente puede desplegar sus efectos son sólo algunas de las manifestaciones de la referida complejidad.

Habida cuenta de todas estas cuestiones y de la dificultad de avanzar en un concepto más general, una noción en la que quizá merecería la pena trabajar es la de la intervención en las operaciones y, junto con ella, la repercusión del impuesto, ya que en muchas ocasiones las controversias se suscitan en relación con ella.

A estos efectos, quizá sería factible una regulación que admitiese la opción de repercusión del impuesto para establecimientos permanentes aun cuando se trate de operaciones en las que no intervengan.

De igual modo, sería clarificador que se abordase con el debido rango normativo la inexistencia de operaciones entre casas centrales y establecimientos permanentes, en los términos que ya ha admitido la jurisprudencia y que son pacíficos.

3.7.3. Regla de utilización efectiva de servicios

La regla de utilización efectiva que se contiene en el artículo 70.Dos de la LIVA es una regla difícil de aplicar y que genera una gran inseguridad jurídica, por lo que debería valorarse su supresión. Amén de la naturaleza de esta regla, que es discutible, las condiciones en las que debe admitirse que una determinada prestación de servicios es tal que los mismos se explotan o disfrutan efectivamente en el territorio de aplicación del impuesto constituyen un concepto jurídico indeterminado cuya concreción es fuente de constantes controversias y, por tanto, incertidumbres.

De no considerarse oportuna la supresión de esta regla, debería al menos ser revisada, con el fin de limitar su alcance a estrictamente aquellos supuestos concretos en los que se considere que, en ausencia de la misma, se producirían las situaciones no queridas de no imposición o de distorsión de la competencia a que se refiere el artículo 59 bis.b) de la Directiva del IVA. En buena lógica, cabe entender que dichas situaciones habrían de referirse a actividades u operaciones en las que hubiera algún tipo de limitación en el derecho a la deducción.

De igual modo, debería preverse la aplicación simétrica de la norma, de forma que en supuestos en los cuales se constatare que existen prestaciones de servicios que han de considerarse localizadas en el territorio de aplicación del impuesto, pero cuyo uso efectivo no tiene lugar en el mismo, se admita su no tributación. Las situaciones de inequidad a las que pueden conducir, y conduce, lo contrario son evidentes.

3.7.4. Identificación de los empresarios a efectos de la exención de entregas intracomunitarias

En lo que se refiere a la **exención de las entregas intracomunitarias**, debería valorarse la supresión de la referencia, contenida en el artículo 25.Uno

de la LIVA, a la necesidad de la “identificación” a efectos del IVA de los destinatarios de las entregas, esto es, el hecho de que la exención únicamente sea aplicable cuando el destinatario de la operación proporciona un número de IVA atribuido por la Administración de otro Estado de la Unión. Este requisito carece, como tal, de antecedente en la Directiva, que refiere la exención, en este punto, a que el adquirente tenga la condición de empresario o profesional (así lo indica el artículo 138 de la Directiva del IVA). El mismo TJUE ya se ha pronunciado en este sentido, indicando la posibilidad de acreditar la citada condición por cualquier medio de prueba admitido en derecho (sentencia de 27 de diciembre de 2012, asunto C-587/10), criterio que habría de incorporarse a nuestra norma.

Para ganar en operatividad, esta incorporación podría completarse con una presunción conforme a la cual se entendiese constatada la condición de empresario o profesional del adquirente en caso de que disponga de un NIF-IVA atribuido por la Administración tributaria de otro Estado de la Unión y se proporcione a quien efectúe la operación.

3.7.5. Cuestionamiento de la exención en entregas intracomunitarias

Otro problema que debería abordarse es el de la responsabilidad del vendedor que aplica la exención basándose en las manifestaciones de su cliente y que, sin saber ni poder saber, que este es partícipe de un supuesto de fraude, acaba teniendo que asumir las consecuencias de actos que no le son imputables. La jurisprudencia comunitaria en este punto es contundente (comenzando por la sentencia de 12 de enero de 2006, asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, ya antes citada), siendo recomendable la incorporación de sus criterios a la normativa interna para eximir de responsabilidad al empresario o profesional que, actuando de buena fe, entiende haber realizado operaciones que cumplían los requisitos para ser consideradas como entregas intracomunitarias de bienes exentas, como ya se dijo.

Asimismo, sería conveniente que las medidas de simplificación relativas a ciertas operaciones de comercio internacional (depósitos en consignación) que ya han adoptado otros países, y cuyo coste en términos recaudatorios es nulo, se incorporen a nuestro ordenamiento, señalando de manera expresa la inexistencia de cualquier tipo de obligación formal o material como consecuencia de la llegada de las mercancías al territorio de aplicación del impuesto.

3.7.6. Base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes

Respecto a las **adquisiciones intracomunitarias de bienes**, habría de incorporarse a la Ley (artículo 71.Dos) lo ya dispuesto por el artículo 23.2 del Reglamento del impuesto en cuanto a la corrección de la base imponible de una adquisición cuando se aplica la regla especial de localización de la misma en atención a la utilización por el adquirente de un número de identificación a efectos del IVA atribuido por España pero se acredite que el lugar de llegada efectiva de los bienes es otro Estado miembro. Asimismo, habría de recogerse expresamente en el artículo 71.dos de la Ley la improcedencia de aplicar dicha regla de localización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el marco de las operaciones triangulares, interdicción que recoge expresamente la Directiva del IVA.

3.7.7. Sistema de declaración de las importaciones

De igual modo, y a la vista de los problemas originados por **el nuevo sistema de recaudación e ingreso de las cuotas del IVA a la importación**, mediante su inclusión en las autoliquidaciones periódicas del IVA, sería conveniente sustituirlo por un sistema de autoliquidación de tales cuotas por el importador a través de las referidas autoliquidaciones, como ocurre en el caso de las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Otro tanto cabría decir respecto del caso de las operaciones asimiladas a las importaciones, que aconsejan ir hacia un sistema eficiente en la gestión de todas estas cuotas, disponiendo para ellas un régimen de liquidación en la forma y en el fondo equivalente al ya existente para las adquisiciones intracomunitarias de bienes y los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

3.7.8. Ámbito de la no sujeción ligado a regímenes o áreas aduaneras especiales

Estrechamente relacionada con la anterior, cabe citar la cuestión de la inexistencia de operaciones sujetas a la salida de bienes de áreas o regímenes aduaneros suspensivos, que la norma establece, pero únicamente para determinados supuestos. Esta cuestión debería revisarse para incluir cualquier supuesto en el que, con independencia de la configuración de las operaciones, las mercancías acaben saliendo del territorio de aplicación del impuesto.

3.7.9. *Suspensión del ingreso*

En este mismo orden de cosas, debería reconfigurarse la **suspensión del ingreso**, que ya contempla el artículo 169 de la LIVA, para su aplicación efectiva, quizá estableciendo un sistema del tenor del ya configurado en su momento para la devolución a exportadores, limitado en función de su volumen de ventas. Huelga señalar las ventajas que esta suspensión podría suponer para las empresas que realizan de manera recurrente operaciones de comercio exterior, que son acreedoras constantes de la Hacienda Pública, con el ingente quebranto que ello implica en términos financieros.

3.7.10. *Otros aspectos relativos al comercio internacional*

Otros aspectos relativos al comercio internacional de bienes y servicios que habría que visitar son los siguientes:

- a) Los artículos 26.Uno y 27 de la LIVA, al objeto de adecuar la exención de las adquisiciones intracomunitarias y de las importaciones de bienes cuya entrega interior habría estado exenta en virtud del artículo 20 de la misma norma.
- b) El plazo para la salida de los bienes en el caso de exportaciones, cuyo incumplimiento no debe conducir a la inaplicación de la exención, tal y como ha dispuesto el TJUE en su sentencia de 19 de diciembre de 2013, asunto C-563/12.
- c) La aplicación en cadena de la exención en operaciones asimiladas a exportaciones, adecuando la dicción de la LIVA al criterio establecido en la sentencia del TJUE de 19 de julio de 2012, asunto C-33/11.
- d) La deducción del impuesto en el caso de importaciones despachadas en nombre propio por quienes en realidad no tienen la titularidad jurídica de la mercancía importada buscando una solución razonable para las frecuentes situaciones en las que ocurre que quien es el titular jurídico de la mercancía importada y va disponer de la misma para su actividad empresarial en el interior del país no dispone a su nombre de los documentos justificativos del pago del IVA a la importación.
- e) Ampliar los supuestos de no aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en operaciones realizadas con bienes destinados

a áreas o regímenes suspensivos, para evitar las complicaciones a las que con ello se da lugar.

- f) Admitir de nuevo la aplicación del régimen de depósito distinto del aduanero para bienes no incluidos en el Anexo V de la Directiva del IVA.
- g) Prever la exención de la reimportación de bienes con independencia de que los bienes se despachasen en su momento en régimen de exportación temporal.
- h) Valorar la posibilidad de establecer un régimen de perfeccionamiento activo fiscal para bienes que, por razón de su origen, no admiten la aplicación del régimen de depósito aduanero.

3.8. REGÍMENES ESPECIALES

Los comentarios relativos a los regímenes especiales son diversos.

3.8.1. *Régimen especial de la agricultura*

De entrada, habría de valorarse la posibilidad de que los titulares de las explotaciones que aplican el régimen especial de la **agricultura, ganadería y pesca** obtengan la compensación correspondiente de la Hacienda pública en caso de destrucción de las cosechas, evitando de este modo el importante quebranto que supone la imposibilidad de cobro de la compensación en tales casos.

3.8.2. *Régimen de franquicia*

De igual modo, habría que valorar la sustitución de los regímenes especiales para pequeñas empresas por un **régimen de franquicia**.

3.8.3. *Régimen de caja*

Asimismo, debería procederse a la revisión del régimen especial del **criterio de caja** para eliminar los aspectos que han determinado su falta de éxito o, alternativamente, a la supresión del mismo con el fin de evitar los problemas que origina su existencia, acompañada de medidas alternativas

para solucionar los problemas que afectan a los sectores de la actividad económica que han optado por el régimen especial, como podría ser el retraso del devengo o exigibilidad del tributo al momento del cobro la exigibilidad del IVA en el caso de las operaciones realizadas para Administraciones públicas.

3.8.4. Régimen de grupos de entidades

Comentario especial merece el **régimen de grupos de IVA**, respecto del cual los comentarios que se suscitan son diversos.

De entrada, sería muy conveniente que el conocido como nivel básico se desvincule del régimen de grupos de IVA, por cuanto se trata de un mero régimen de cuenta corriente limitado al IVA que no debería verse influido por las vicisitudes que puedan acontecer respecto del régimen de grupos de IVA en sentido estricto (nivel avanzado).

Centrados en el régimen de grupos en sí mismo, esto es, el conocido como nivel avanzado, habría de valorarse la conveniencia de ir a un auténtico régimen de grupos en el que las diferentes entidades que integrasen el grupo pasaran a configurar un sujeto pasivo único, con todo lo que ello pudiera implicar. Especialmente relevantes serían, a estos efectos, las consecuencias que esta configuración tendría en lo que se refiere al derecho a la deducción, que debería referirse al grupo, y a la no sujeción o eliminación de las operaciones intragrupo. Este último punto es de gran relevancia, habida cuenta de las dificultades que supone la vigente regla especial de cuantificación de la base imponible de las operaciones intragrupo.

Otro aspecto del régimen especial que debería revisarse es la configuración de su perímetro subjetivo, en el que los principales ámbitos controvertidos son los siguientes:

- a) Las entidades cuyo vínculo común se encuentra fuera del territorio de aplicación del impuesto, que, a diferencia de lo que ocurre en el Impuesto sobre Sociedades, no pueden aplicar el régimen de grupos, con la evidente distorsión que con ello se genera.
- b) La extensión del perímetro subjetivo del grupo a ciertos accionistas, personas físicas, que pueden ostentar el control sobre el mismo. Más en general, se suscita la cuestión de la posible inclusión en los grupos de IVA de personas o entidades que no tengan la condición

de empresarios o profesionales, expresamente admitida por el TJUE (sentencia de 9 de abril de 2013, asunto C-85/11, entre otras) pero sólo parcialmente en nuestra norma.

- c) La intersección del régimen de grupos con los de convenio y concierto existentes con las Comunidades Autónomas de País Vasco y Navarra, carente de sentido en un impuesto que se pretende neutral.
- d) La incidencia de la sentencia de 17 de septiembre de 2014, asunto C-7/2013, *Skandia America*, relativa al tratamiento de los servicios prestados por la sede central de una empresa radicada en un país tercero, a una sucursal de la misma situada en un Estado miembro de la Unión Europea y que forma parte de un grupo a efectos del IVA en este último Estado, fuente de numerosas dudas que deberían analizarse.

Todo lo anterior debería abordarse sin perder de vista las ventajas que, en términos de neutralidad, ha traído de la mano el régimen de grupos de IVA y que, especialmente en lo que se refiere a la flexibilidad en su aplicación, deberían observarse.

3.9. OBLIGACIONES FORMALES Y GESTIÓN DEL IMPUESTO

El último aspecto al que nos referiremos es el de las obligaciones formales y, más en general, la gestión del impuesto.

3.9.1. Facturación

En lo que se refiere a las **obligaciones de facturación**, sin dejar de insistir en la conveniencia de revisar la relevancia que se da a la disposición de una factura como justificante del derecho a la deducción, siendo que los tribunales de justicia reiteran la improcedencia de cuestionar el ejercicio de derechos materiales por meros incumplimientos formales, una cuestión que suscita dudas es la obligación de consignar en factura la aplicación de la inversión del sujeto pasivo, obligación que especialmente en lo que se refiere a operaciones localizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto resulta de difícil cumplimiento (nótese que implica la realización de un juicio de valor acerca de la normativa de un país que no es España).

De igual modo, sería conveniente que se explicitase en la norma la adecuación a derecho del uso de los medios electrónicos para la expedición y remisión de facturas con una mayor claridad de como se hace en la actualidad.

3.9.2. Establecimientos permanentes

Otro aspecto que genera dudas de manera recurrente es el caso de empresarios o profesionales que disponen de **establecimientos permanentes** en el territorio de aplicación del impuesto que realizan actividades por completo al margen de su sede central radicada fuera de dicho territorio, e incluso con independencia un establecimiento respecto de otro u otros. Esta relativa independencia entre actividades suscita dudas en cuanto a su tratamiento, referidas para comenzar a la posibilidad de obtener un NIF-IVA con el que proceder a su declaración y, a continuación, respecto a su propio régimen declarativo.

3.9.3. Sistemas de liquidación del impuesto

En cuanto a las autoliquidaciones que presentan los sujetos pasivos, son igualmente las sugerencias que se formulan:

- a) Debería efectuarse un análisis sistemático de las operaciones que deben consignarse en los libros registro de IVA y en las autoliquidaciones cuando se trata de operaciones no sujetas, sea por reglas de localización, sea por aplicación de supuestos específicos de no sujeción, evitando las dudas que se suscitan al respecto. Otro tanto cabría decir en relación con determinadas operaciones exentas, correspondientes a regímenes económico-suspectivos.
- b) Asimismo, debería efectuarse un repaso del contenido de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, que se extiende a operaciones como las efectuadas en dichos regímenes, lo cual probablemente excede de lo necesario.
- c) En situaciones de conflicto entre la Administración del Estado y las de las Diputaciones forales, debería disponerse que la devolución del cualquier saldo a favor del sujeto pasivo se efectúe sin necesidad de esperar a la resolución del conflicto, evitando demoras injustificadas.

Las anteriores consideraciones han de tomarse sin perjuicio de las ya realizadas en cuanto a la conveniencia de revisar los regímenes de liquidación del impuesto en los supuestos de realización de importaciones y operaciones asimiladas a las importaciones, que debieran equipararse, desde cualquier punto de vista, a los establecidos para las adquisiciones intracomunitarias y supuestos de inversión del sujeto pasivo.

3.9.4. Llevanza de los libros registros del IVA en la sede electrónica de la Agencia Tributaria

En el momento en que tuvo lugar el debate en el seno del Grupo de trabajo de la Fundación, se encontraba todavía en una fase muy inicial y sin definición precisa el proyecto de la Agencia Tributaria en virtud del cual determinadas empresas habrían de llevar sus libros registros a efectos del IVA en la sede electrónica de aquella (Sistema de Información Inmediata o SII).

Pese a ello, y teniendo en cuenta únicamente la información disponible en aquél momento, se concluyó que los cambios que habría de suponer dicho proyecto de la Agencia Tributaria deberían en todo caso ser introducidos con prudencia y una vez que se hubiese valorado adecuadamente tanto el impacto que los mismos habrían de tener en términos de costes para las empresas, como el balance de ventajas e inconvenientes y beneficios que dicho proyecto habría de tener para todos los afectados por el mismo.

3.10. LA NECESARIA ELABORACIÓN DE UNA NUEVA LEY Y UN NUEVO REGLAMENTO DEL IVA

Las numerosas modificaciones que sería necesario introducir en la Ley y el Reglamento del IVA con el fin de dar una adecuada solución tanto a las cuestiones anteriormente expuestas como a otras adicionales de muy diversa índole que se pusieron de manifiesto en las sesiones de trabajo realizadas pero que no han sido objeto de un tratamiento específico en este documento, así como el hecho de que los referidos textos normativos han sido objeto de numerosas e inconexas modificaciones desde el 1 de enero de 1993 en que los mismos entraron en vigor, hacen claramente aconsejable que se proceda a elaborar una nueva e íntegra versión de los mismos.

PARTE SEGUNDA. PONENCIAS PREPARATORIAS

PONENCIA 1

EL HECHO IMPONIBLE ENTREGA DE BIENES Y PRESTACIÓN DE SERVICIO

José Manuel de Bunes Ibarra, Isabel López Bustamante y Jaime Rodríguez Correa
Deloitte

1.1. DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE: SUPUESTO DE NO SUJECIÓN DEL ARTÍCULO 7.1º LIVA RELATIVO A LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL

Planteamiento:

Pese a que a finales de 2008 el legislador español llevó a cabo un proceso de “objetivación” del supuesto de no sujeción –al hilo fundamentalmente de la sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2003, *Zita Modes*–, que se concreta, entre otros aspectos, en la irrelevancia de aspectos tales como i) el régimen aplicable en otros tributos, ii) la configuración mercantil de la operación, o iii) que el adquirente sea una o varias personas y que la actividad económica que éstos realicen sea la misma o no que realizaba el transmitente, no es menos cierto que este supuesto de no sujeción genera una constante controversia entre los contribuyentes y la Administración tributaria, lo que se traduce en una evidente inseguridad jurídica para los primeros.

Inseguridad jurídica que, a nuestro juicio, se ve alimentada por estas tres circunstancias:

- a) La delimitación del concepto de “unidad económica autónoma” (o “universalidad total o parcial de bienes”, según Directiva) que ha efectuado el TJUE en la sentencia de 10 de noviembre de 2011, asunto *Christel Schriever*, y las conclusiones alcanzadas en la misma, si bien podrían considerarse razonables para el caso específico sometido al Tribunal (transmisión de un negocio consistente en la explotación de una tienda minorista de artículos deportivos, donde el local comercial no es objeto de entrega sino de cesión por arrendamiento), no obstante, determinadas afirmaciones, realizadas con un carácter más general, pueden llevar a establecer un alto grado de inseguridad jurídica; en especial, la relativa a la po-

sibilidad de que el supuesto de no sujeción aplique a aquellas operaciones en las que el destinatario aporte un elemento patrimonial esencial –como es en el caso de la tienda, el inmueble– que, junto con los otros elementos adquiridos, permita al conjunto de todos ellos continuar desarrollando una actividad empresarial/profesional (párrafo 29 de la sentencia).

La afirmación anterior:

- i) ¿cabría considerar que resulta aplicable a otros elementos patrimoniales esenciales en el desarrollo de una actividad empresarial/profesional, al margen de los inmuebles, tales como los recursos humanos?
 - ii) ¿cabría considerar que el concepto de “unidad económica autónoma” o “universalidad total o parcial de bienes” es entonces predicable en sede del adquirente?
- b) El tratamiento dado a las entregas de inmuebles arrendados:

¿Resulta razonable excluir del supuesto de no sujeción a las meras cesiones de inmuebles arrendados cuando éste es el activo fundamental y, en muchos casos, único, que permite el desarrollo de la actividad de arrendamiento, en aquellos casos en que no es necesario contar con una estructura organizativa que incluya recursos humanos ni otros factores de producción? Si la respuesta que se diese a esta pregunta fuera positiva, ¿Por qué entonces a los meros arrendadores de bienes se les otorga la condición de empresarios a efectos del IVA, desarrollando una actividad económica sin necesidad en principio de que ésta requiera de ninguna estructura organizativa específica? (art.5.uno, letra c) LIVA).

Por otro lado, de la propia definición de “mera cesión de bienes o derechos”, parecería admitirse como “unidad económica autónoma” aquellas cesiones de bienes que no vayan acompañadas de factores de producción humanos sino sólo de factores de producción materiales: ¿qué otro factor de producción material más es necesario –en muchas ocasiones– para la actividad de arrendamiento de inmuebles que no sea el propio inmueble? Sentencia TS de 22 de noviembre de 2012 (nº recurso 1577/2010).

- c) La compatibilidad de la no sujeción al IVA con la sujeción a la modalidad de TPO del ITPAJD, cuando entre los activos transmitidos figuren bienes inmuebles, que lleva en ocasiones a operadores –con pleno derecho a la deducción del IVA– a forzar la sujeción al Impuesto de la transmisión.

A todo lo anterior se suma que la última modificación del precepto, llevada a cabo por la Ley 28/2014, en determinadas cuestiones ahonda en la complejidad interpretativa del precepto, al considerar que el concepto de “unidad económica autónoma” es predicable en sede del transmitente y no del adquirente, lo que podría entenderse contrario a la jurisprudencia comunitaria (sentencia ya mencionada del TJUE de 10 de noviembre de 2011, asunto *Christel Schriever*), amén de perjudicar ciertas operaciones de reestructuración en las que los bienes y derechos se transmiten desde diversas entidades de un grupo empresarial, cuando la autonomía de funcionamiento de esos bienes y derechos no concurre en sede de ninguna de las entidades transmitentes.

No se entiende muy bien así la mención realizada por el legislador en el preámbulo de la Ley 28/2014, indicando que el objetivo de la modificación es clarificar la regulación de este tipo de operaciones “(...) incorporando, a tal efecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (...)”.

Todo lo anterior hace, a nuestro juicio, que, salvo supuestos de hechos muy claros, el grado de incertidumbre y, por tanto, de inseguridad jurídica, en la aplicación del precepto sea muy elevado en la actualidad, con continuas disputas entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

Y la pregunta que nos hemos de hacer es si esta situación es lógica y razonable cuando el supuesto de no sujeción tiene por finalidad “*facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante deducción del IVA soportado*” (apartado 39, *Zita Modes*).

Propuesta de modificación artículo 7.1º LIVA:

Dado que el supuesto de no sujeción es eminentemente casuístico, y atendiendo a la finalidad del precepto, en la práctica, una posible solución sería articular la disposición de manera tal que los transmitentes pudieran optar por la sujeción al IVA de las transmisiones de “unidades económicas autónomas” cuando los adquirentes tengan la condición de empresarios o

profesionales, actuando como tales. Dicha opción por la tributación en IVA podría diseñarse de tal manera que requiriese la “participación” de la entidad adquirente de la unidad económica autónoma en términos similares a como se regula para el supuesto de renuncia a la exención en operaciones inmobiliarias (declaración suscrita por el adquirente haciendo constar su condición de empresario o profesional con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado en la adquisición de la “unidad económica autónoma”).

1.2. EXENCIONES EN OPERACIONES INTERIORES

1.2.1. Servicios de hospitalización y asistencia médica

Planteamiento:

El artículo 20.Uno.2º LIVA establece la exención del Impuesto para los servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y demás relacionados directamente con los mismos (alojamiento, quirófano, etc.), cuando son prestados, entre otros, por entidades privadas en régimen de precios autorizados o comunicados.

La exención no se extiende, sin embargo, a los arrendamientos de bienes.

Uno de los supuestos de mayor conflictividad con la Administración tributaria en la aplicación del supuesto de exención es cuando dichos servicios de hospitalización y asistencia sanitaria se prestan en parte por un hospital (utilizando para ello medios materiales y humanos adecuados para la prestación de dichos servicios) y en parte por un profesional médico independiente, que no está vinculado con el hospital por una relación de dependencia de carácter laboral o administrativo.

Bajo este supuesto, la Administración tributaria ha entendido en diversas ocasiones la existencia de una prestación de servicio de arrendamiento de quirófano (“derechos de quirófano”), sujeta y no exenta del Impuesto, por parte del hospital a favor del profesional médico independiente, incluso cuando no existía ninguna relación contractual que amparase dicho vínculo jurídico entre ambas partes.

El documento de trabajo de la Comisión nº 842, de 12 de febrero de 2015, trata sobre esta cuestión, si bien, en nuestra opinión, de una forma parcial porque:

- a) Parece limitar la actuación de la entidad hospitalaria a la pura cesión de quirófano (*supply of operating theatre*) sin tener en cuenta que su labor trasciende –con mucho– dicha cesión, abarcando la prestación de otros servicios, como alojamiento, asistencia sanitaria, atención y cuidados al paciente pre y post-operatorio, etc.
- b) El documento de trabajo se pronuncia sobre un supuesto de hecho, planteado por la Administración española, muy específico, que no contempla otras situaciones que son también muy comunes en la práctica empresarial sanitaria española: sería el caso, por ejemplo, de aquellos supuestos en que no existe ninguna relación jurídica, que vincule a la entidad hospitalaria con el profesional médico independiente, de la que se derive una prestación de servicios de arrendamiento de quirófano efectuada por la primera a favor del segundo, de tal forma que el destinatario del servicio de hospitalización (que comprende, entre otros servicios, la utilización del quirófano) es el propio paciente o la mutualidad de salud, siendo éstos últimos también los destinatarios del servicio de asistencia a personas físicas que es efectuado por el profesional médico independiente. En estos casos, dicha utilización del quirófano por parte de éste último no supone la existencia de ninguna relación jurídica entre ambas partes, en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas, que dé lugar a ningún hecho imponible a efectos del IVA. Así, el servicio de hospitalización y asistencia sanitaria prestado por la entidad hospitalaria debiera quedar sujeto y exento del Impuesto (artículo 20.Uno.2º LIVA), al abarcar la práctica totalidad de los servicios necesarios para la curación, el tratamiento, diagnóstico o prevención de enfermedades o dolencias del hombre, con la sola excepción del servicio consistente en la propia intervención quirúrgica, que es efectuado por el profesional médico independiente, y que, igualmente, quedaría exento por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.3º LIVA.

Propuesta de modificación artículo 20 Uno, 2º y 3º LIVA:

Modificar, bien la letra d) del artículo 20.Uno.2º, o bien el art. 20.Uno.3º, al objeto de incluir expresamente la exención para aquellos servicios de asistencia médica y hospitalaria que son en parte prestados por un profesional médico independiente (que realiza la intervención quirúrgica) y en parte por una clínica u hospital (prestando, entre otros servicios, el uso del

quirófano), excluyendo de la consideración de “arrendamiento de bienes” la utilización o mero uso del quirófano del hospital que, en estos casos, se produce por parte de ese profesional médico.

1.2.2. Servicios prestados a sus miembros por organismos o entidades no lucrativas cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica

Planteamiento:

La aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.12º de la LIVA (transposición del artículo 132.1.l) de la Directiva) puede provocar ineficiencias (carga fiscal por IVA oculto) y, por tanto, distorsiones en la competencia, en aquellos casos en que los miembros de los organismos o entidades sin ánimo de lucro sean empresas con derecho a la deducción.

Propuesta de modificación del artículo 20.Uno.12º LIVA:

Posibilidad de no aplicar la exención por parte de aquellos organismos y entidades sin ánimo de lucro que consideren que la exención provoca distorsiones en la competencia en su perjuicio, por resultar aplicable la exención a los servicios prestados por éstas a empresas con derecho a deducir.

Para ello, podría delimitarse claramente en el precepto que las distorsiones en la competencia son tanto aquéllas que se producen en perjuicio de terceros (competidores privados), como también las que se producen en perjuicio del propio empresario o profesional que realiza la prestación y de sus miembros.

En la sentencia del TJUE de 4 de junio de 2009 en el asunto C-102/08, *Salix* (sobre la cuestión de cuándo hay que entender que los organismos de Derecho Público deben considerarse empresarios a efectos del IVA), el Tribunal se pronuncia acerca del concepto “distorsiones en la competencia” a que se refiere el artículo 4.5 de la Directiva 77/388/CEE (actualmente el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE), hace unas consideraciones que, a nuestro juicio, resultan aplicables también respecto de las “distorsiones en la competencia” a que se refiere el artículo 132.l. l) de la misma Directiva.

El TJUE ha declarado en la sentencia *Salix* que tales distorsiones en la competencia son, tanto las que se produzcan en perjuicio de los competidores privados del organismo público (por el hecho de que ellos sí tendrían

que repercutir IVA por operaciones similares a las que realizase el organismo público), como a las distorsiones en la competencia que se produzcan en perjuicio del propio organismo público (por el hecho de que el mismo no tendría derecho a la deducción de IVA soportado, lo que determinaría que tal IVA se convirtiese en un mayor coste que tendría que trasladar al precio de sus operaciones, y ello provocaría que fuese menos competitivo en precio que sus competidores privados en aquellos casos en los que los destinatarios de sus operaciones fuesen empresas con derecho a deducir el IVA que soportan).

PONENCIA 2

LOS AUTOCONSUMOS EXTERNOS E INTERNOS. INCIDENCIA DEL IVA EN LOS DISTINTOS SISTEMAS DE PROMOCIÓN DE VENTAS Y FIDELIZACIÓN DE CLIENTES

Antonio Albarrán Jiménez

Baker & Mckenzie

2.1. LOS AUTOCONSUMOS EXTERNOS E INTERNOS

2.1.1. *Tratamiento de las operaciones realizadas por las empresas en favor de sus empleados. Retribuciones en especie*

¿Es posible encontrar una solución sencilla y razonable en aras a la simplificación en la aplicación del impuesto?

Planteamiento:

- a) España: Durante el año 2011 y posteriormente en 2012 la Dirección General de Tributos (DGT) emitió contestaciones a consultas relacionadas con el tratamiento aplicable a diversas retribuciones en especie (V1379-11, V1466-11 y V0996-12). Conclusiones similares ya se habían alcanzado en la resolución no vinculante de 4 de junio de 1987 (Expte. 158(1)/85).

En dichas contestaciones y en línea con el criterio sostenido previamente por el TJUE en su sentencia de 29 de julio de 2010, asunto C-40/09 *Astra Zeneca UK Ltd.*, la DGT concluyó que las operaciones que constituyen retribuciones en especie a empleados son operaciones onerosas a efectos del IVA y, por tanto, que objetivamente pueden resultar sujetas al impuesto, debiendo el sujeto pasivo repercutir el consiguiente Impuesto (a salvo de que resulte de aplicación alguna exención) al empleado y pudiendo en contrapartida deducir el IVA soportado en la adquisición de tales bienes o servicios.

- b) Directiva/TJUE: sentencias *Astra Zeneca* y *Julius Fillibeck* (en aquellos supuestos en los que exista una relación directa entre el servicio prestado por el empleador –retribución en especie– y la contraprestación percibida por el mismo –trabajo personal del em-

pleado— se produce una prestación de servicios efectuada a título oneroso a efectos del IVA).

En cuanto a la aplicación práctica de dicha doctrina del TJUE y de la DGT surgen determinadas cuestiones que creemos deberían ser aclaradas o mejoradas en la propia normativa del Impuesto:

- a) Limitaciones del derecho a deducir (arts. 95 y 96 LIVA): De acuerdo con la normativa del Impuesto no se entienden afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial los bienes destinados al personal dependiente (con excepción entre otros de los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad).

Una interpretación estricta de dicho precepto podría ser utilizada para la denegación del derecho a la deducción del IVA soportado relativo a las adquisiciones de bienes y servicios relacionados con las operaciones efectuadas en favor de los empleados, lo cual no se compagina con la doctrina citada.

- b) Posibilidad de existencia de doble imposición o ahorros fiscales: puede existir una doble imposición cuando el empresario o profesional no tiene derecho a la deducción total del Impuesto y presta servicios sujetos y no exentos al empleado (por ej. Entidad financiera que cede el uso de un vehículo a un empleado).

Sin embargo, puede existir un ahorro fiscal cuando el empresario o profesional tiene derecho a la deducción del IVA soportado pero presta servicios exentos (arrendamiento de vivienda al empleado)².

- c) Problemas de gestión: fundamentalmente (i) problemas de coordinación con otros impuestos y en particular con el IRPF, y (ii) emisión de facturas a los empleados.

Propuestas de modificación de los artículos 95.Uno.5º y 96.Uno.5º.b) LIVA:

- a) En general, creemos que este tipo de operaciones efectuadas en favor de los empleados se deben tratar como operaciones ordinarias a efectos del Impuesto, puesto que efectivamente los empleados reali-

(2) Todo ello matizado por el juego de la regla de prorrata, que no necesariamente conduce a un ajuste perfecto.

zan un consumo que debe ser gravado en las mismas condiciones que si los bienes y servicios se adquiriesen a un tercero.

Con respecto a la limitación del derecho a la deducción prevista por los arts. 95 y 96 de la LIVA, si bien la misma sólo hace referencia a bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares del personal dependiente (con excepción entre otros de los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad), creemos que para asegurar la seguridad jurídica dicha restricción debe matizarse en estos casos.

Se debería establecer expresamente que esta limitación no aplica en supuestos de retribuciones a empleados, calificadas como tales a efectos del IRPF (tal y como ya indican las contestaciones a consultas de la DGT mencionadas).

En este sentido, la excepción hecha a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad no cubre todos los supuestos en los que se engloban las retribuciones en especie a los empleados.

Así, se sugiere la redacción alternativa siguiente para el artículo 95.Uno.5º:

"Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad y al cumplimiento de obligaciones derivadas de relaciones laborales."

Y con respecto al artículo 96.Uno.5º.b):

"Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas. A estos efectos, no se considerara atención a asalariados las entregas de bienes o prestaciones de servicio realizadas en el marco de una obligación de carácter laboral."

Propuesta de adición de un nuevo supuesto al artículo 9.1º LIVA

- b) Creemos que la solución más sencilla y neutral para evitar estos supuestos de doble imposición o de ahorro injustificado sería la ca-

lificación *ex lege* de las operaciones efectuadas con empleados como sector diferenciado de actividad.

La posibilidad de calificar como sectores diferenciados las actividades realizadas con empleados y la actividad ordinaria del sujeto pasivo creemos que es problemática (por cuestiones de accesividad), según las normas previstas en la actualidad (art. 9.1.º.c LIVA), aunque ya existe alguna contestación a consulta de la DGT en ese sentido³.

Para evitar tal problemática, proponemos la referida solución. Creemos que la Directiva comunitaria no se opone a ello, ya que la implementación de los sectores diferenciados es potestativa y no se restringe el modo de articularlos.

A estos efectos, se propone añadir una letra e) al artículo 9.1.º, con la siguiente redacción: e) *Las operaciones efectuadas en favor de asalariados en cumplimiento de obligaciones surgidas en el marco de relaciones laborales.*

c) (i) Problemas de coordinación con otros impuestos como el IRPF:

Dado que la finalidad de esta doctrina es gravar el aprovechamiento personal que hacen los empleados de determinados bienes y servicios, es decir, todo aquello que se excluye del tráfico empresarial y supone un consumo, desde un punto de vista abstracto dicho aprovechamiento debería coincidir con la renta del empleado gravada por otros impuestos.

Sin embargo, a día de hoy no es posible hacer coincidir la base imponible del IVA y del IRPF, puesto que las normativas de ambos impuestos son divergentes en este punto (prueba de ello es que la primera contestación a consulta en la que se aplicaba la doctrina que estamos tratando fue retirada, al equiparar el tratamiento de ambos impuestos en cuanto a la determinación de la base imponible).

Existe un tratamiento diferenciado cuando el fundamento gravado es el mismo, tratamiento que complica enormemente la gestión de estas operaciones por parte de los operadores.

Propuesta de modificación artículo 79 LIVA

En este sentido, creemos que podría modificarse⁴ la LIVA (artículo 79) in-

(3) Contestación a consulta V1823-07. Es interesante la consideración conjunta de esta valoración con la contenida en la Ponencia 7, apartado 7.3.1.

(4) No obstante, creemos que la solución más sencilla desde el punto de vista técnico sería proponer una modificación normativa de la Ley del IRPF para adecuarla a la LIVA, ya que no hay limitación comunitaria para modificar la Ley del IRPF.

cluyendo una presunción según la cual en estas operaciones cuya contra-prestación es el trabajo personal del empleado la base imponible se determine conforme a las reglas del IRPF.

Esta presunción se abatiría en aquellos casos en los que el resultado se aparte del valor determinado conforme a las reglas generales aplicables a operaciones entre partes "vinculadas".

(ii) Problemas de gestión en la emisión de facturas:

En estas circunstancias, creemos que sería conveniente incluir en el Reglamento de Facturación una previsión expresa para la consideración de la nómina del empleado como documento válido como factura en este tipo de operaciones.

Asimismo, la Directiva del IVA en su artículo 220 no restringe que se puedan emitir facturas simplificadas para documentar estas operaciones, por lo que sería también una alternativa correcta en favor de la simplificación administrativa.

Finalmente y sin la necesidad de que medie una modificación normativa, podría emitirse una autorización general expresa, como excepción a la obligación de emitir factura para estos supuestos.

Por otro lado, si se quisiese reforzar el control de la Administración sobre este tipo de operaciones con empleados, podría introducirse en el Reglamento de Facturación y en el Reglamento del IVA la posibilidad de introducir clave especial en las facturas y la llevanza de un libro registro paralelo para operaciones con empleados.

2.1.2. ¿Son razonables los supuestos de "autoconsumo interno" previstos en las letras c) y d) del artículo 9.1º LIVA?

¿Podría conseguirse el objetivo perseguido por los mismos de una manera más adecuada, a través de la regularización de las deducciones inicialmente practicadas, al tiempo que por esta segunda vía quedase establecida también una solución razonable para casos en los que, en supuestos de hecho como los contemplados en tales "autoconsumos internos", se produce una "mejora" en el derecho a deducir respecto del inicialmente considerado, supuestos estos últimos para los que la solución basada en la técnica del "autoconsumo" no parece que ofrezca una solución adecuada?

Nuestros comentarios en relación con estas preguntas se agrupan en la siguiente sección dada la estrecha interconexión de las mismas.

2.2. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

2.2.1. Base imponible de los autoconsumos internos

Teniendo en cuenta la naturaleza y función de los autoconsumos de bienes, ¿es razonable (¿ajustado a la Directiva?) lo previsto en el artículo 79.Tres de la LIVA, en virtud del cual la base imponible de un autoconsumo de bienes podría ser superior a las bases imponibles que correspondieron a las cuotas soportadas y deducidas por la empresa por la adquisición de los bienes y servicios utilizados por la misma en la realización de tales entregas a título gratuito? Especialmente si tenemos en cuenta la circunstancia de que si tales cuotas no hubiesen sido deducibles en ninguna medida ni cuantía resultaría que el autoconsumo no estaría sujeto al Impuesto.

Planteamiento:

- a) España: de acuerdo con la norma especial del artículo 79.Tres de la LIVA, cuando hay un cambio de afectación a otro sector diferenciado o cambio de calificación de los activos como activo circulante a inmovilizado (bienes de inversión), la base imponible será la relativa a los autoconsumos, según la cual se "actualiza" el importe de la base imponible conforme a su valor (*"se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega"*).

Dicha referencia se cruza con la regla prevista para las operaciones cuya contraprestación no consiste en dinero (art. 79.Uno), la cual establece como norma general y salvo prueba en contrario la regla prevista para los autoconsumos.

A la postre, estas reglas conducen a una solución que puede implicar incurrir globalmente en mayores cuotas del IVA, sin que sea posible la actualización de la deducción original.

- b) Directiva/Europa: Artículo 74 Directiva. Sentencias del TJUE *Naturrell* y *Yours Cosmetics* –Asunto C-230/87–, Asunto C-33/93 *Empire Stores*, Asunto C-380/99, *Bertelsmann AG*.

Con respecto al autoconsumo de bienes se establece que la base imponible se determina por el coste de reposición de los bienes, es decir: *"por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen"*.

Por el contrario, la Directiva no ha regulado de forma expresa cómo debe calcularse la base imponible en aquellas operaciones cuya contraprestación se hace efectiva en especie.

Naturally Yours Cosmetics: "La base imponible está constituida por la suma de la contraprestación monetaria y el valor del servicio prestado por el minorista (...) debe considerarse que el valor del servicio es igual a la diferencia entre el precio efectivamente pagado por dicho producto y su precio de venta al por mayor"

Empire Stores: "este valor sólo puede ser el precio de compra que el proveedor haya pagado por la adquisición del artículo que suministra sin gasto adicional como contraprestación de los respectivos servicios"

De la tercera sentencia, *Bertelsmann AG*, en conjunción con las dos anteriores, en opinión de la DGT (V2036-08, entre otras) se extrae: *"a las conclusiones enunciadas tras el análisis de la sentencia Empire Stores, habría de añadirse que la fijación de la contraprestación no monetaria ha de comprender el total de gastos derivados de prestaciones accesorias a la principal a cambio de la cual la contraprestación es no dineraria, hecho que no hace sino homogeneizar plenamente la cuantificación de la base imponible, cualquiera que sea la forma en que ésta se configure, en dinero o en especie, y que apunta al coste del bien o servicio para valorar los casos en los que su contraprestación es no monetaria."*

No existe por tanto una previsión en la Directiva exacta a la de la Ley actual, habiendo ciertos matices entre ambas.

Esta situación determina ciertas complicaciones prácticas:

- a) Puede existir una aparente falta de neutralidad y doble imposición en determinados supuestos. Esto es así porque en ocasiones la situación actual conlleva incurrir en mayores cuotas de IVA que las soportadas originalmente, sin que sea posible "mejorar" la deducción original.
- b) Problemas con respecto a la determinación de la base imponible:

(i) importe a considerar; (ii) falta de seguridad jurídica por la indeterminación legal del concepto de "valor" y variaciones doctrinales/jurisprudenciales al respecto.

Propuestas:

- a) En primer lugar queremos indicar que el mecanismo actual parece razonable (aunque mejorable), porque en determinados supuestos ha de considerarse que el bien ha entrado en la circulación del tráfico empresarial de nuevo y debe hacerse tributar independientemente. Se trata al fin y al cabo de dos hechos imponibles distintos cuyo devengo se produce en momentos diferentes.

Esto implica que el valor real del bien se "actualiza" y la deducción debería efectuarse conforme a su nueva finalidad en su totalidad. Esto podría conseguirse por otro método, en particular mediante la regularización de deducciones. La diferencia con respecto a otro tipo de entregas sin contraprestación (autoconsumos externos en general), como los regalos, es que estos bienes no han entrado de nuevo en la circulación del tráfico empresarial.

Es notorio sin embargo que el mecanismo entraña problemas prácticos en su aplicación pues puede conducir a supuestos de doble tributación que parecen injustificados.

Podría establecerse legalmente la posibilidad de efectuar la regularización de las deducciones practicadas originalmente, de forma homogénea al tratamiento de las operaciones ordinarias del Impuesto.

Así, se debería incluir expresamente esta posibilidad en el artículo 110 de la LIVA, de manera que se contemple expresamente la regularización de las deducciones de bienes de inversión con ocasión de un autoconsumo, igual que si tal autoconsumo fuese una operación ordinaria efectuada con un tercero.

- b) Posibles soluciones a los problemas identificados:

(i) Importe a considerar en la determinación de la base imponible:

Las reglas de determinación de la base imponible pueden generar problemas de doble imposición en determinados supuestos y ser contrarias a la Directiva.

Bajo nuestro punto de vista se debería distinguir dentro de los autoconsumos de bienes internos aquellos que suponen el cambio de afectación de

un bien de un sector diferenciado de actividad a otro, de aquellos autoconsumos que únicamente suponen el cambio en la utilización de los bienes como bienes de inversión (inmovilizado), cuando venían siendo utilizados como activo corriente o circulante.

- a) Autoconsumo interno relativo a bienes que pasan a calificarse como bienes de inversión:

En estos supuestos, consideramos que la base imponible debe determinarse conforme al coste de los bienes y servicios por los que se ha soportado IVA, aplicando a lo sumo una suerte de corrección monetaria a cada uno de los *inputs* empresariales necesarios para la obtención del bien (ya sea mediante el IPC, el interés legal del dinero u otro índice que se estime adecuado a estos efectos, si bien consideramos que el IPC sería preferiblemente el más adecuado) y actualizándose según su depreciación/apreciación material sufrida, de modo similar al actual.

De acuerdo con la regulación actual, es obligatorio incluir además en la base imponible aquellos costes utilizados para la obtención del bien, incluidos los de personal. Esta previsión podría ser contraria a la Directiva, en la medida en que se refiere al coste de reposición de los bienes.

Esto es así porque consideramos que el cambio de calificación de un bien considerado como activo corriente a inmovilizado material o bien de inversión no debe equiparse al supuesto en que dicho bien hubiese sido adquirido de un tercero independiente, pues no existe un consumo real que deba ser gravado al seguir afecto a la misma actividad. Debe sin embargo gravarse según su destino y calificación final, a modo de mero ajuste.

- b) Autoconsumo interno correspondiente a cambio de afectación entre sectores diferenciados:

En este supuesto creemos que la operación debería tributar de forma similar a como tributaría la adquisición del bien inmueble de un tercero, es decir determinando la base imponible por el valor de mercado del bien, incluyendo todas las mejoras que el bien hubiera experimentado y el mercado estuviese dispuesto a asumir.

No obstante, esto podría matizarse y acudir a la regla de determinación correspondiente a operaciones realizadas entre partes vinculadas. Por ello, consideramos que las reglas que deben regir para determinar la base imponible podrían ser las mismas que en este tipo de operaciones, por lo que se debe determinar conforme al valor de mercado en aquellos casos que prevé el art. 79.Cinco de la LIVA.

Basamos nuestra opinión en que, de no seguir esta regla especial de valoración que conduce al valor de mercado, podrían producirse distorsiones en la competencia. Esto es así porque las exenciones y las limitaciones del derecho a la deducción aplicables en el desarrollo de una determinada actividad (situación ventajosa) no se deben transmitir a las condiciones aplicables al otro sector de actividad.

(ii) Falta de seguridad jurídica por la indeterminación legal del concepto de "valor"

En cuanto a la determinación de la base imponible en estos supuestos de autoconsumo, como es sabido, la doctrina de la DGT y la jurisprudencia han mantenido posiciones variables sobre el concepto de valor y su significado concreto (con respecto a la regla del 79.Uno).

Básicamente, en un primer momento se consideró que debía interpretarse como valor de mercado para un tercero independiente en el momento de entrega de la edificación, posteriormente como coste y más recientemente el Tribunal Supremo ha señalado que el valor debe entenderse como "valor de mercado" desde el punto de vista del prestador en el momento del pago anticipado, sin revisión de precios (sentencias de 18-3-2009, rec. 5013/2006 y de 29-4-2009, rec. 5483/2006, cuyos argumentos se reiteraron con posterioridad).

Por consiguiente, en aras de la seguridad jurídica debe establecerse legalmente lo que se ha de entender por "valor" de los bienes. En este sentido, debe indicarse en primer lugar que no está claro que la previsión por la cual se ha de actualizar el valor de acuerdo con el valor de mercado sea conforme a la Directiva. La mejora técnica propuesta no vendría determinada tanto por la consecución de un incremento en el derecho a la deducción, sino como una operación ordinaria realizada entre partes independientes.

La actual redacción de la norma es conforme con la Directiva, aunque creemos que su indefinición y vaguedad puede conllevar a que se realicen interpretaciones que no tengan sin embargo acomodo con la Directiva.

Por ello, consideramos que las dos reglas propuestas en el punto (i) de este apartado reducirían la inseguridad jurídica que el sistema actual propicia.

Con respecto a la regla aplicable a autoconsumos internos relativos a bienes que pasan a calificarse como bienes de inversión (p.ej. base imponible conforme al coste de los bienes y servicios por los que se ha soportado IVA, actualizada monetariamente y según estado actual del bien), creemos que las variables de los costes por los que se ha soportado IVA y la actualización monetaria serían claramente determinables. Únicamente se mantendría una cierta indeterminación con respecto al estado actual del bien (aunque también sería medible), lo que ayudaría a reducir la inseguridad jurídica.

En relación con la segunda de las reglas propuesta para autoconsumos internos –correspondientes a cambio de afectación de bienes entre sectores diferenciados– (p.ej. regla de valor de mercado según operaciones entre partes vinculadas), al hacer referencia expresa al valor de mercado, se trataría de un valor determinado entre partes independientes, por lo que se evitarían las discusiones relativas a si debe entenderse "valor" como coste o valor mercado, según la perspectiva del adquirente o del transmitente, etc. por lo que también ayudaría a generar certidumbre para los operadores.

2.2.2. Base imponible de los siguientes supuestos de "autoconsumos externos de bienes"

Dentro de esta cuestión general se abordan las siguientes cuestiones:

(a) los bienes perecederos que, estando ya muy próxima su fecha de caducidad y siendo por tanto de difícil comercialización en condiciones normales de mercado (e incluso habiendo sido ya previamente retirados de sus circuitos normales de venta), y (b) de bienes perecederos con defectos de etiquetado o de presentación que imposibilitan su normal comercialización, pero que en ambos casos siguen siendo aptos para el consumo durante un corto período de tiempo, y que son entregados a título gratuito por las empresas a organizaciones caritativas. Establecimiento expreso de una base imponible cero para tales casos, equiparando esta situación con la que se produciría en el supuesto de que tales bienes fuesen simplemente destruidos.

Planteamiento:

- a) España: actualmente se trata como un autoconsumo de bienes cuya base imponible es el valor de los bienes (regla especial del artículo

79 LIVA para autoconsumos), con la problemática técnica y social que esto suscita, al implicar este mecanismo que en la práctica los supermercados y grandes superficies prefieran destruir o desechar estos bienes antes de donarlos.

La propia DGT se ha pronunciado sobre esta cuestión (V1913-14, de 16 julio 2014), señalando que en el caso de entrega de productos alimenticios sometidos a fechas de consumo preferente, para la determinación de la base imponible se tendrá en cuenta la alteración del valor de los bienes derivada de la proximidad de la fecha de la entrega a la fecha de consumo preferente del producto. No obstante, mantiene que se ha de repercutir el Impuesto conforme a las reglas generales.

- b) Directiva/Europa: (Art. 74, según el cual *"la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen"*).

El catálogo de complicaciones prácticas existente:

- a) Coste del IVA que supone la donación de estos productos con respecto a la destrucción de los mismos.
- b) Problema de falta de seguridad jurídica por la indeterminación legal del concepto de "valor" y variaciones doctrinales/jurisprudenciales al respecto.
- c) Cuestión estética y social que requiere la toma de medidas y su encaje legal dentro del marco de la Directiva.

Propuestas:

- a) Somos plenamente conscientes de la problemática que entraña el tratamiento actual de este tipo de autoconsumos, sin embargo dada la especificidad de este supuesto, puede no ser razonable implementar modificaciones en la propia Ley del Impuesto. Quizá deberían instrumentalizarse vía resolución de la DGT.

En este sentido, se podría establecer que la base imponible se determinase conforme al precio de mercado a partir de la consideración subjetiva para el sujeto pasivo, considerando los costes que le supondrían en el mo-

mento del devengo (es decir, el valor que le confiere el que entrega los bienes por el coste que a él le supone su eventual adquisición, no el destinatario de los mismos).

Este valor incluiría variables intangibles, como la posición de mercado, la posibilidad de venta de los productos, etc. Esto es así porque el valor de los bienes descritos para los supermercados tiende a cero o incluso podría resultar negativo por el coste que supone su destrucción, con independencia de que para los destinatarios los bienes tengan todavía un valor superior a cero.

De este modo, puede interpretarse que el valor de los bienes tiende a cero para los supermercados y grandes superficies, ya que de hecho normalmente destruyen estos bienes.

- b) ¿Podría definirse como acción publicitaria por importe inferior a 200 €? Existen dificultades técnicas y estéticas para el acomodo de dicha propuesta con la Directiva. Además del problema de la marca indeleble de los productos, debe considerarse la dificultad de sostener que estos productos están afectos a una actividad promocional de la compañía.
- c) Otra opción es considerar que se trata de un autoconsumo no sujeto que no limite el derecho a la deducción. Ello podría sustentarse en que el empresario con dicha entrega gratuita no pretende ningún fin ajeno a su actividad, sino precisamente evitar costes al mismo.

De hecho, el pasado 11 de septiembre de 2015 Unió *Democrática* de Catalunya (UDC), ha presentado en la tramitación de la Ley de Presupuestos para 2016 una proposición de ley para modificar la normativa del IVA en este sentido:

http://www.congreso.es/public_oficiales/L10/CONG/BOCG/B/BOCG-10-B-239-1.PDF

La propuesta en sí consiste en introducir un nuevo supuesto de no sujeción en el artículo 7 de la Ley del Impuesto. Somos conscientes de que este mecanismo entraña problemas de definición de los supuestos de hecho y de acomodo con la Directiva del IVA.

Quizá la redacción propuesta no sea la más precisa desde el punto de vista técnico, por lo que propondríamos que se incidiese en el hecho de

que este tipo de entregas se realizan para fines no ajenos a la actividad (entre los que se encuentra la responsabilidad social corporativa de las empresas, como parte inherente a la actividad).

No obstante, existen medidas implementadas en otros países de nuestro entorno (como por ejemplo Bélgica, Grecia, Francia, Italia o Polonia) encaminadas a la consecución de este objetivo.

2.3. INCIDENCIA DEL IVA EN LOS DISTINTOS SISTEMAS DE PROMOCIÓN DE VENTAS Y FIDELIZACIÓN DE CLIENTES

Se aborda esta cuestión incluyendo los supuestos de no sujeción del art. 7 afectados, con especial atención al juego del Principio de neutralidad.

2.3.1. Prestación de servicios sin contraprestación:

- a) España: no sujeción cuando los fines no sean ajenos a la actividad empresarial (12.3º LIVA). Resolución grifos de cerveza de 23 de diciembre de 2004 y diversas contestaciones a consultas vinculantes (V0222-05, V1528-06, entre otras).
- b) Directiva/Europa: Diversas sentencias, en particular Asunto C-285/95, *Julius Fillibeck* y C-412/03 - *Hotel Scandic* o Asunto C-155/01, *Cookies World*. En Directiva art. 26.1.b) en el mismo sentido.

Aunque la aplicación práctica puede suscitar controversias en cuanto a la determinación de si las prestaciones se han de calificar como accesorias o como autoconsumo no sujeto, creemos que es un tema en gran medida pacífico y zanjado por la jurisprudencia/doctrina.

2.3.2. Entregas de bienes sin contraprestación:

Planteamiento:

- a) España: la no sujeción se refiere a entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable y entregas sin contraprestación de objetos de carácter publicitario de menos de 200€ (nuevo límite desde 1 de enero de 2015). En particular, el artículo 7.4º señala que "*quedarán sujetas al Impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 200 euros*".

- b) Directiva/Europa: La Directiva señala que los bienes han de ser obsequios de escaso valor o muestras comerciales (art. 16).

Sentencia EMI en el asunto C 581/08. Dicha jurisprudencia condujo a tener en consideración los siguientes puntos, entre otros:

- Para permitir la valoración de los bienes entregados en concepto de muestras comerciales es necesario que éstos reúnan todas las características esenciales del producto que representan en su forma definitiva, pudiendo resultar necesario en función de la naturaleza de ese producto, que los ejemplares correspondan plenamente al producto definitivo para que el comprador potencial o real pueda conocer sus características.
- Respecto de si el concepto de muestras comerciales implica que el destinatario inmediato de éstas sea un comprador potencial o real del producto que representan, pueden entregarse bienes en concepto de muestras comerciales a una persona distinta de tal comprador.
- Los Estados miembros disfrutan de cierto margen de apreciación por lo que respecta a la interpretación de la expresión "escaso valor", siempre y cuando no desvirtúen la finalidad y el lugar que ocupa la disposición en cuestión dentro del sistema de la Directiva. El hecho de fijar en una normativa nacional un límite monetario máximo no excede del margen de apreciación reconocido a los Estados miembros.

Así sucede también respecto a una regla según la cual ese límite se aplica de forma acumulada a los obsequios hechos a una misma persona durante un período (la propia sentencia permite el establecimiento de un límite como el que prevé nuestra Ley).

Relación de dificultades prácticas:

- a) Problemas en los supuestos de muestras de alto valor intrínseco, ¿cómo cuantificar el límite? ¿Sería posible que la Ley estableciese una suerte de regla de valoración subjetiva desde el punto de vista del sujeto pasivo?

Propuestas:

- a) Posibilidad de ampliar el límite legal de 200 €, cuando exista justificación, por ejemplo cuando los bienes entregados como mues-

tras sean los propios de la actividad habitual del sujeto pasivo (véase, por ejemplo, empresa que entrega videoconsolas a prensa especializada para su análisis y publicación de opiniones sobre dichos bienes, que superan los 200 €).

- b) Actualmente la regla de valoración se refiere al coste desde el punto de vista objetivo, al aplicar la regla especial de determinación para los autoconsumos. En cualquier caso, creemos que esta regla debe interpretarse estrictamente considerando las circunstancias subjetivas del operador que realiza el autoconsumo, es decir valorando su posibilidad de acceder a precios de coste más reducidos que los habituales, el acceso a economías de escala a nivel de grupo empresarial, etc. Esta interpretación puede alcanzarse sin necesidad de realizar un cambio normativo, pues la regla actual dispone que la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Así, los operadores podrían aplicar la limitación de los 200€ atendiendo a sus circunstancias individuales (en el ejemplo anterior, es obvio que aunque una videoconsola supere el precio de 200€ en el mercado, el coste de su adquisición/producción para el fabricante o primer distribuidor puede ser inferior a dicho importe y por tanto beneficiarse de la no sujeción).

2.3.3. *Sistemas de fidelización:*

Planteamiento:

- a) España: no regulación legal específica, sino doctrinal, a través de diversas contestaciones a consultas emitidas por la DGT. Entre otras muchas, podríamos citar las contestaciones a consulta relativas a programas de fidelización realizados por empresas de telefonía: V1691-06 y V1391-08.
- b) Directiva/Europa: numerosas sentencias del TJUE. Por ej. sentencias de 24 de octubre de 1996, Asunto C-317/94, *Elida Gibbs*, y en la de 15 de octubre de 2002, Asunto C-427/98, Comisión contra Alemania y, más recientemente, en su sentencia de 7 de octubre de 2010, asuntos acumulados C-53/09 y C-55/09 (*Baxi*).

La Directiva no establece nada respecto de estos programas de fidelización.

En la práctica surgen una serie de dificultades:

- a) Problemas de gestión para el sujeto pasivo, por la dificultad práctica de realizar un seguimiento adecuado de las cadenas de descuento.
- b) Problemas de control para las Administraciones, ya que se establece la posibilidad de efectuar la rectificación de la repercusión por el fabricante o distribuidor, si bien no puede remitir esta factura al comerciante minorista (debe "guardarla en un cajón"). En la práctica son numerosas las empresas que no siguen la doctrina evacuada por la DGT y remiten la factura rectificativa a su cliente.

Propuestas:

En primer lugar, consideramos que la solución propuesta por la doctrina de la DGT no es técnicamente perfecta y entraña problemas de gestión y control. No obstante, dicha solución funciona en la práctica y es acorde con la doctrina comunitaria.

Quizá lo que habría que hacer es mejorar las posibilidades de control mediante la obligación de incluir una mención específica en estas facturas rectificativas, de forma que aunque se remitan al cliente, éste no pueda hacer uso de las mismas, o de la obligación de declarar estas operaciones en casillas específicas del modelo de declaración.

Por otro lado, nos encontramos básicamente con dos modalidades de descuentos en cadena:

- **Caso sencillo:** factura rectificativa que el empresario fabricante o distribuidor se guarda en el cajón ¿Posibles soluciones?

Casilla específica de modificación de la base imponible en el modelo 390 para rectificaciones por descuentos concedidos en cadena, y una serie separada de facturación o libro registro paralelo para registrar la factura emitida por esta razón. Obligación de incluir una mención específica en factura a que se trata de una rectificación del IVA repercutido con ocasión de un descuento en cadena.

- **Caso complejo que implica a 4 partes** (por ej. cuando el descuento se aplica por contratar la financiación del producto con otra empresa del grupo): ¿se trata de un descuento en cadena o de una con-

traprestación pagada por un tercero? ¿Permite la Directiva salirse de aquí? La Directiva no establece nada al respecto.

Elida Gibbs señala que *"la interpretación es la misma igualmente si el fabricante vendió primero los artículos a un mayorista, en vez de venderlos directamente a un minorista."*

Baxi y *LMUK* señalan que es contraprestación pagada por un tercero, salvo una parte en *Baxi*. Es un caso muy específico.

A nuestro juicio en estos casos habría que distinguir en función de quién soporta realmente el descuento en términos económicos. Si es uno de los integrantes de la distribución del producto debería tratarse como un "descuento en cadena". De lo contrario, esto es, si lo soporta económicamente un tercero (por ejemplo, una entidad financiera) debe tratarse como una contraprestación pagada por un tercero.

De este modo, sería preciso atender a la realidad económica subyacente y al operador/es que efectivamente soporta el descuento. Aunque dicha realidad económica sea ajena en la mayoría de los casos al conocimiento del consumidor final, no lo será así para los operadores en el negocio, que habrán establecido contractualmente quién es el encargado de soportar el coste del descuento.

Entendemos que en gran parte de los casos los descuentos serán asumidos económicamente en proporción por los diversos operadores (por ejemplo el 50% por el fabricante de coches y el 50% por una entidad financiera con la que el consumidor final contrata la financiación de la compra del vehículo).

En estos casos, creemos que lo más razonable sería que cada parte emita una factura rectificativa por el descuento económicamente concedido, referida a la operación directamente realizada por cada parte desde el punto de vista económico. Dicha factura no sería remitida tampoco en estos casos a su destinatario.

Por ejemplo, en caso de que el descuento se conceda sobre un bien que no forme parte de su propia cadena de distribución, dicho descuento no debería efectuarse en relación con el bien comercializado, sino con la operación propia que haya podido efectuar (de financiación por ejemplo).

PONENCIA 3

BASE IMPONIBLE

José Manuel de Bunes Ibarra, Isabel López Bustamante y Jaime Rodríguez Correa
Deloitte

3.1. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES COMO CONTRAPRESTACIÓN DE OPERACIONES

Análisis de la sentencia del TJUE, de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, caso *Le Rayond'Or*, SARL y la interpretación de la misma realizada por el TEAC.

Planteamiento:

En la sentencia *Le Rayond'Or*, el TJUE se ha pronunciado fundamentalmente sobre el concepto de contraprestación: elemento esencial que debe presidir toda relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y que a la postre determina la conformación de la base imponible del impuesto en las operaciones interiores (entregas de bienes y prestaciones de servicios). Sentencia que ha dado origen al nuevo ordinal 4º del apartado Tres del artículo 78 de la LIVA relativo a las reglas generales de la base imponible del Impuesto.

En el caso objeto de análisis por el TJUE se da la circunstancia de que las sumas o cantidades, que son objeto de análisis en cuanto a su consideración o no como “contraprestación” son abonadas, no por el destinatario del servicio, sino por un tercero (el Estado francés, en última instancia), circunstancia aplicable para el caso de las subvenciones públicas, que no son sino, por definición, supuestos de contraprestaciones abonadas por terceros.

La conclusión alcanzada por el Tribunal, a favor de la consideración de las cantidades a tanto alzado percibidas por las residencias privadas para personas mayores como contraprestación –abonada por un tercero– de los servicios que presta de cuidados a los residentes (incluyéndose, por lo tanto,

en el ámbito de aplicación del IVA), cabría entender que se fundamenta esencialmente en los siguientes aspectos⁵:

- a) Existe una **obligación por parte de las residencias de prestar los servicios de cuidados a los residentes**, a cambio de una suma a tanto alzado. Obligación que surge **por mandato legal** (Código de la seguridad social francés).
- b) La contraprestación de una determinada entrega o prestación puede obtenerse también de un tercero, y no necesariamente del destinatario de la misma, y esta circunstancia no supone romper el vínculo directo que pueda existir entre una entrega o prestación y la contraprestación recibida.
- c) Para reconocer la existencia de un vínculo directo entre una prestación y la contraprestación recibida, no es necesario demostrar que un pago se vincula a una prestación de servicios de cuidados individualizada y puntual, en aquellos casos en que existe una **disponibilidad permanente por parte del prestador de los servicios para efectuar –en el momento oportuno– las correspondientes prestaciones** (en el caso enjuiciado por el Tribunal, los servicios requeridos de cuidados a los residentes).
- d) El hecho de que las **prestaciones de servicios realizadas no estén definidas a priori, ni sean individualizadas**, y el que la remuneración consista en una cantidad a tanto alzado, no impide abogar por la existencia de un vínculo jurídico entre la prestación realizada y la contraprestación recibida, **cuando su importe se determina a priori**, siguiendo criterios establecidos.

Así, los servicios prestados no están definidos ni individualizados *a priori* (aunque se entiende que sí son individualizables), pero sí está determinada *a priori* la contraprestación.

(5) Es importante resaltar que el Tribunal, al igual que hizo la Administración francesa, abandona todo esfuerzo por legitimar la sujeción al IVA de las operaciones objeto de controversia a través del concepto de “subvenciones directamente vinculadas al precio”; consciente, quizá, de que dicho análisis conduciría inexorablemente a admitir que las sumas a tanto alzado recibidas por las residencias privadas no podrían tener dicha calificación, de acuerdo con la propia doctrina del Tribunal.

- e) **Los únicos importes percibidos por las residencias a cambio de sus servicios son las cantidades a tanto alzado abonadas por el sistema público francés**, por lo que los residentes –destinatarios de los servicios– no abonaban precio alguno por los servicios recibidos.

Al hilo de esta decisión judicial, el TEAC se ha pronunciado en dos recientes Resoluciones (de 20 de noviembre de 2014, nº 1360/2011, y 17 de marzo de 2015, nº 7068/2013) a favor de la inclusión en la base imponible de las cantidades abonadas por las Comunidades Autónomas, respectivamente, a una sociedad pública encargada del servicio de ITV en Extremadura, y a una sociedad privada adjudicataria de un contrato de gestión en abierto del servicio público de TDT (dos canales digitales).

¿Cabe asimilar el supuesto de hecho enjuiciado por el TJUE en el asunto *Le Rayond'OrSARL* –y la conclusión alcanzada en el mismo–, a los casos resueltos por el TEAC en esas dos Resoluciones? Es decir,

- a) ¿Nos encontramos en los dos supuestos analizados por el TEAC con verdaderas contraprestaciones abonadas por un tercero, esto es, por una persona distinta del destinatario del servicio?
- b) ¿En los supuestos de hechos planteados al TEAC, las prestaciones de servicios se caracterizan por la disponibilidad permanente del prestador para llevarlos a cabo?
- c) ¿Se trataban de prestaciones de servicios que no estaban definidas a priori ni eran individualizadas, como en el caso de las residencias de mayores?

En todo caso, y con independencia de la mayor o menor similitud de los supuestos, de la Resolución del TEAC de 17 de marzo de 2015, nº 7068/2013, se desprende que las cantidades abonadas por una Administración pública para compensar un déficit de explotación, derivado de las condiciones impuestas al concesionario para la gestión del servicio, forman parte de la base imponible del Impuesto, al poder considerarse, en todo caso, como contraprestación abonada por un tercero.

- a) ¿Puede considerarse razonable que el abono anual de una suma a tanto alzado, que pretende cubrir los costes de explotación, forme parte de la base imponible del IVA de las prestaciones efectuadas por un operador privado, que gestiona dos canales abiertos de televisión, previa adjudicación por la Administración pública?

- b) ¿Cabe mantener la existencia de un vínculo directo existente entre la prestación de servicios efectuada por el operador privado y la contraprestación recibida? ¿Cuál debería entenderse que es, en términos del Impuesto, el servicio efectuado por el operador privado de televisión, que gestiona la concesión de dos canales públicos de televisión en abierto?
- c) ¿Puede mantenerse fundadamente que el operador privado de televisión, que gestiona la concesión de dos canales públicos de televisión en abierto, debe repercutir el IVA a la Administración pública –y ésta debe soportar dicha repercusión–, en el caso de que se considerase que esa Administración tiene la condición de tercero que abona una parte de la contraprestación? Si no es así, entonces ¿a quién debería repercutirlo?

Si una subvención de explotación debe entonces formar parte de la base imponible del IVA,

- a) ¿Qué razón habría para considerar que una subvención de capital queda fuera del ámbito de aplicación del Impuesto, como hasta ahora es doctrina administrativa reiterada de la DGT?
- b) ¿Qué incidencia podría tener todo lo anterior en las concesiones administrativas otorgadas para la construcción y explotación de obras públicas, en las que –a menudo– se acuerdan tanto subvenciones de capital, como de explotación, y subvenciones directamente vinculadas al precio?

Propuesta de modificación del artículo 78.tres.4º LIVA

Sin poder obviar el contenido y la conclusión alcanzada por el TJUE en la sentencia de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, caso *Le Rayond'Or, SARL*, no es menos cierto que su aplicación a supuestos de hechos no similares a los que fueron planteados al Tribunal, genera una enorme inseguridad jurídica al contribuyente, llegando inclusive, en determinadas ocasiones, a conclusiones i) poco razonables, ii) difíciles de gestionar en la práctica, iii) y que dificultan extraordinariamente el funcionamiento y aplicación del Impuesto, por lo que se estima pertinente, cuando menos, modificar la redacción del ordinal 4º del apartado Tres del artículo 78 de la LIVA al objeto de delimitar correctamente su ámbito de aplicación –de acuerdo con los criterios expuestos en la sentencia del TJUE–, excluyéndose expresamente

de la base imponible del Impuesto a aquellas subvenciones de explotación o de capital que no guarden un vínculo directo con la operación.

3.2. MODIFICACIÓN A LA BAJA DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA EN SUPUESTOS DE FACTURAS IMPAGADAS

Régimen establecido en los apartados tres, cuatro y cinco del art. 80 de la LIVA.

Planteamiento:

Nos encontramos posiblemente con uno de los preceptos de la LIVA que mayor número de modificaciones ha tenido en los últimos años (desde finales de 2008).

Pese a ello, la redacción actual de la norma –en el caso fundamentalmente de créditos correspondientes a cuotas de IVA repercutidas e impagadas–, contiene toda una serie de estrictos requisitos subjetivos, materiales, formales y temporales, que convierten –en la mayoría de las ocasiones– el proceso de recuperación de las cuotas del IVA impagadas en una verdadera carrera de obstáculos, cuando no imposibilitan su recuperación.

Propuesta de modificación de los apartados tres, cuatro y cinco del art. 80 LIVA:

- a) Adaptación del requisito temporal que debe transcurrir, con carácter general, desde el devengo del impuesto para poder proceder a la modificación a la baja de la base imponible y de la cuota del IVA, a las normas generales reguladoras de los plazos de pago en los ámbitos mercantil y de contratación administrativa.
- b) Supresión de los siguientes requisitos que imposibilitan o dificultan injustificadamente la modificación a la baja de la base imponible y de la cuota del IVA:
 - i) Plazo de los 3 meses para proceder a su rectificación (apartados Tres y Cuatro del art. 80 de la LIVA).
 - ii) Requisito importe mínimo de 300 euros de base imponible de la operación cuando el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional.
 - iii) Requisito de reclamación judicial o requerimiento notarial. Aproximación similar a la normativa portuguesa.

- iv) Créditos adeudados por Entes públicos. Introducción del silencio positivo en el caso de no expedición del certificado por parte del Ente público deudor.
- c) Rectificación de la repercusión al destinatario de la operación. Cambio en el procedimiento actual: la empresa que realiza la rectificación lo comunica a la Hacienda Pública, y es ésta quien se encargaría de que se produjesen los efectos en el IVA derivados de tal rectificación con impacto en el destinatario.

Eliminación, en cualquier caso, del requisito injustificado de tener que acreditar la remisión de la factura rectificativa en el caso de recuperación del IVA por facturas impagadas (art. 80.Tres y Cuatro).

PONENCIA 4

SUJETO PASIVO. REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO

Jaume Bonet León, Anna Martínez Espinos, Nuria Nicolau Reig y Meritxell Yus Guijarro
Cuatrecasas, Gonçalves, Pereira

4.1. ALCANCE DEL MECANISMO DE LA INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

En sede del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo del IVA y desde el punto de vista de las empresas, se contraponen dos aspectos que deben ser objeto de reflexión y que pueden llevar a conclusiones contrapuestas:

- Por una parte, debe tenerse en cuenta la estructura básica del impuesto, en base a la cual en las operaciones interiores la regla general es que el sujeto pasivo sea quien realiza el hecho imponible del impuesto, prestador del servicio o transmitente del bien, lo que da seguridad jurídica a las empresas y convierte a la figura de la inversión del sujeto pasivo en una excepción a esta regla general.
- Pero por otra parte, en términos generales, el mecanismo de la inversión de sujeto pasivo puede suponer ahorros financieros relevantes, por ejemplo en operaciones inmobiliarias de importes significativos. Desde este punto de vista este mecanismo se presenta como algo positivo para la competitividad de las empresas, al evitar el anticipo del pago de un IVA a un proveedor para proceder a solicitar su devolución ante la Administración Tributaria.

En cualquier caso, tanto si se defiende una aplicación expansiva o restrictiva de la regla de la inversión del sujeto pasivo, es precisa una regulación clara que permita a los sujetos pasivos saber con certeza en qué supuestos debe ser de aplicación este mecanismo; el mecanismo de inversión del sujeto pasivo puede ser positivo para las empresas siempre y cuando estén claramente delimitados los supuestos en que éste aplica, lo que no sucede en todos los casos.

Todo ello sin olvidar desde un punto de vista más técnico, que quizá sería precisa una revisión de la legislación aprobada relativa a los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, con el fin de acotar los supuestos de inversión del sujeto pasivos a aquellos supuestos –que permite la Directiva– y eslabones de la cadena en los que se concentra el fraude tributario o el riesgo de pérdida de recaudación por parte de la Administración tributaria.

Recordemos que con la aprobación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude, se añadieron nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en el IVA (entregas inmobiliarias exentas con renuncia a la exención, entregas efectuadas en ejecución de garantía constituida sobre los bienes inmuebles, ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos entre promotor y contratista o entre contratista y subcontratista). Recientemente, la Ley 28/2014 ha introducido otros supuestos de inversión del sujeto pasivo (entregas de plata, platino, paladio; entrega de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales en determinados supuestos).

En aras a una mayor seguridad jurídica debería plantearse acotar los supuestos de inversión del sujeto pasivo a los eslabones de la cadena en los que existe verdadero riesgo de impago de la cuota repercutida a la Hacienda Pública y, además acotarlo a los supuestos que la Directiva habilita, sin extenderlo a otros supuestos asimilados⁶.

En este sentido, la Ley 7/2012 estableció que serán sujetos pasivos del impuesto los destinatarios, empresarios o profesionales, entre otros, de *“las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente”*. La habilitación prevista en el artículo 199 de la Directiva da clara-

(6) Recordemos que la Directiva europea establece el marco máximo dentro del cual los Estados miembros pueden aprobar la regla de inversión del sujeto pasivo y considerar que el sujeto pasivo sea el destinatario de la operación, permitiéndose reducir el ámbito objetivo (artículo 199.2 de la Directiva) pero en modo alguno permite ampliarlos.

mente cobertura al primero de los supuestos citados (entregas efectuadas en ejecución de la garantía) pero resulta, cuanto menos, dudosa la cabida de los supuestos asimilados en el ámbito objetivo recogido en el artículo 199.1.e) de la Directiva 2006/112/CE. Así, lo ha entendido el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 22 de enero de 2015. Esta discusión, más allá de la valoración positiva que pueda darse a la extensión de la regla de la inversión en estos casos (por el efecto financiero ya comentado), genera incertidumbre en cuanto a su alcance.

Por otra parte, la posible aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en el IVA coloca a los empresarios o profesionales, pertenecientes a los sectores afectados por el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo del IVA, en situaciones de inseguridad jurídica, en la medida en que pueden tener dudas sobre si se encuentran en el escenario previsto en la normativa del IVA y si, por tanto, concurren todas las circunstancias para que deba considerarse sujeto pasivo al destinatario de la operación.

Un claro ejemplo de ello son los supuestos de rehabilitación de edificaciones, aspecto conflictivo ya por naturaleza a la vista de la definición de la Ley IVA que comporta que en multitud de ocasiones sea altamente complejo poder determinar en un momento inicial de compra de una edificación, si las obras que el adquirente pretende realizar en la misma califican o no como de rehabilitación, lo que incide en la determinación del sujeto pasivo tanto en la propia adquisición de la edificación como en las ejecuciones de obra que se realizarán en la misma con posterioridad.

En este sentido, convendría dotar de una mayor seguridad jurídica a los empresarios o profesionales que intervienen en operaciones susceptibles de aplicar la regla de la inversión del sujeto pasivo, exonerándoles de cualquier responsabilidad en la medida en que hayan actuado con una mínima diligencia:

- Tanto a los prestadores del servicio o transmitentes de los bienes, siempre que actúen en atención a la comunicación –prevista en el artículo 24 quáter del RIVA–, recibida del destinatario de las operaciones.
- Pero también desde el punto de vista del destinatario de las operaciones que en ocasiones, ni actuando diligentemente puede tener la máxima certeza sobre la calificación de una determinada ope-

ración (el ejemplo de la rehabilitación comentado anteriormente podría ser un caso claro de ello).

En la línea de dotar de una mayor seguridad jurídica a estos escenarios, merecen una reflexión expresa las obligaciones de comunicación por parte del destinatario de la operación. Tal vez, convendría que la Administración tributaria interviniera en estas comunicaciones como ocurre en el caso de los sujetos pasivos revendedores de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales. Ello daría seguridad a ambas partes de la operación, en una situación en que no hay una pretensión de eludir impuesto alguno y que en un escenario de neutralidad no debería ser, como sucede en la actualidad, motivo de discusiones y de conflictos entre empresarios, que con el objeto de no asumir contingencias fiscales innecesarias no llegan a acuerdos fáciles a la hora de determinar cuál de ellos debe ser el sujeto pasivo del IVA en una operación en concreto.

Propuesta de modificación de los artículos 84.Uno.2º de la LIVA y del artículo 24 quáter del RIVA

Se propone por una parte acotar con el máximo detalle posible aquellas operaciones interiores en la que será de aplicación la inversión del sujeto pasivo con el fin de dar la máxima seguridad jurídica posible. Por otra parte valorar un sistema que no haga recaer toda la responsabilidad en la calificación de las operaciones a los propios empresarios, haciendo prevalecer la neutralidad de las operaciones y la buena fe de las partes.

4.2. PLAZOS PARA LA REPERCUSIÓN DEL IVA

Propuesta de modificación del artículo 88 de la LIVA

En cuanto a la repercusión del impuesto, convendría modificar la redacción del apartado cuatro del artículo 88 de la LIVA en el que se concede un plazo de un año para ejercitar, por parte del sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, el derecho a repercutir el impuesto. Convendría que dicho derecho a la repercusión del impuesto pudiera ejercitarse durante el plazo de cuatro años que tiene la Administración tributaria para exigir el ingreso del impuesto al sujeto pasivo. La situación actual conlleva que el empresario o profesional, sujeto pasivo del IVA, acabe en determinados supuestos, y en la medida en que el destinatario de la operación no acepte la repercusión del impuesto transcurrido

un año desde el devengo de la operación⁷, soportando la carga económica del mismo, en contra del principio de neutralidad que informa el tributo.

4.3. PROPUESTAS RELATIVAS A LA REGULARIZACIÓN A POSTERIORI, RESULTANTE DE UNA ACTUACIÓN DE COMPROBACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.⁸

4.3.1. Regularización de la deducción ya practicada de una cuota de IVA que se habría soportado indebidamente, pero que había sido satisfecha efectivamente a su proveedor por quien efectuó tal deducción.

En repetidas ocasiones se dan casos en que se deducen importes de cuotas de IVA de forma indebida, que posteriormente se ven sometidos a una actuación de comprobación.

Ello puede producirse, bien porque las cuotas fueron repercutidas improcedentemente porque la operación debía tributar por otro impuesto incompatible, bien porque el sujeto pasivo destinatario de la operación no era aquél que se había deducido las cuotas sino otro.

Como ejemplo de este último tipo de situaciones encontramos el caso de comunidades o entes sin personalidad jurídica en las que se integra una persona física que también actúa como empresario, pudiendo haber errores a la hora de repercutir el impuesto a uno u otro.

Generalmente, el proceder de la Administración tributaria ante esta clase de situaciones es dirigir su actuación únicamente contra la persona que ha soportado el impuesto, girando liquidación al no considerar procedente la deducción del impuesto soportado, por estar indebidamente repercutido, exigiendo su ingreso con intereses de demora.

Todo ello puede comportar en muchas ocasiones una doble tributación por unas mismas operaciones, y un enriquecimiento injusto de la Hacienda

(7) Como es sabido, el Tribunal Supremo ha aceptado que el destinatario pueda deducirse el IVA voluntariamente soportado transcurrido un año desde el devengo de la operación y, por tanto, repercutido extemporáneamente (sentencias de 18/3/2009 y 5/12/2011 recursos 2231/2006 y 3954/2009).

(8) Es interesante la consideración conjunta de esta valoración con la contenida en la Ponencia 7, apartado 7.5.3.

Pública, que sólo puede ser reparada si finalmente el que efectivamente ha soportado el impuesto consigue la devolución del IVA indebidamente soportado en un posterior procedimiento de devolución de ingresos indebidos, procedimiento que deberá ser resuelto por la propia Administración tributaria que ha negado la deducción previamente.

El destinatario de la operación que ha sufrido la comprobación deberá, al amparo de lo dispuesto en el artículo 89.Cinco de la LIVA:

- (i) iniciar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o instar al sujeto pasivo del impuesto que repercutió indebidamente el IVA que inicie dicho procedimiento; o bien,
- (ii) que este último regularice el IVA repercutido en su siguiente auto-liquidación, emitiendo la correspondiente factura rectificativa, y devolviendo al destinatario el IVA percibido indebidamente.

Estos procedimientos son largos, puede haber obstáculos procedimentales, el sujeto pasivo puede negarse a colaborar o puede haber desaparecido. Esta situación podría evitarse con una regularización íntegra por parte de la Administración.

Propuesta de exigencia a la Administración de regularización íntegra de la situación del IVA

Así, la solución que se propone es evitar dicha problemática mediante la introducción en la normativa del impuesto de un mandato a la Administración tributaria de efectuar las actuaciones de comprobación necesarias de la operación en su conjunto, para determinar si efectivamente existe derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación con respecto al IVA. Dicha comprobación, por tanto, debería ir dirigida a la operación en sí misma, revisando tanto a quien soportó el impuesto como a quien lo repercutió, analizando tanto el IVA devengado como el IVA soportado, de modo que la Administración tributaria pueda tener una visión global de la realidad de la operación.

En la mayoría de los casos, en los que no ha existido un fraude o un ánimo de elusión del impuesto, esta comprobación global permitiría adoptar la solución más favorable para todos los sujetos que han participado en la operación analizada, en base al principio de regularización íntegra. Regularización que incluso no debería llevarse a cabo en los supuestos en los que se observe que no ha habido ninguna desimposición y en los que la actuación adminis-

trativa solo abocaría a posteriores procedimientos por parte de los obligados tributarios con el fin de recuperar el impuesto indebidamente soportado. Una regularización íntegra garantizaría el respeto al principio de neutralidad del impuesto y al de eficacia de la actuación administrativa.

Esta solución viene avalada por la ya pacífica jurisprudencia del Tribunal Supremo, constante desde 2008, y que sostiene que la actuación administrativa es totalmente improcedente en la medida que se limita a negar la deducción del IVA indebidamente soportado, obligando al contribuyente a acudir a ulteriores procedimientos con el fin de recuperar dicho IVA. Como muestra de ello, encontramos sus sentencias de 9 de enero de 2008 (recurso de casación 210/04), de 15 octubre de 2009 (recurso 7150/2003), de 10 de abril de 2014 (recurso 2887/2012) y de 6 de noviembre de 2014 (recurso 3110/2012), estableciendo esta última lo siguiente:

"Ahora bien, parece oportuno recordar que, tal como se ha dicho en la Sentencia de 5 de junio de 2014 (LA LEY 70775/2014) (recurso de casación 947/2012, en el que se enjuició una situación análoga a la que ahora resolvemos), el principio de seguridad jurídica protege la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida y que por ello, en la Sentencia de 3 de abril de 2008 (LA LEY 32017/2008) (recurso de casación 3914/2002) se dijo: "Es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores." En la misma Sentencia se dijo que "es patente que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble

tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA."

En el mismo sentido se pronuncia el TEAC en su reciente resolución de 19 de febrero de 2015 (03545/2011/00/01), que establece:

*" (...) la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que el obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingreso de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida al situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que **la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.**"*

Si bien esta resolución no constituye todavía doctrina vinculante, a los efectos del artículo 239.7 LGT, es de esperar que este criterio se consolide en la práctica y sea la solución que finalmente se adopte por la Administración tributaria.

Así pues, la propuesta de regularización íntegra del conjunto de la operación y no solo de una de las partes que ha participado, debería ser tenida en cuenta en aras a la eficiencia y eficacia de la actuación administrativa. Una comprobación global y conjunta evitaría situaciones tanto de enriquecimiento injusto de la Administración como de desimposición, en su caso; impediría la multiplicación de procedimientos lentos y farragosos para los administrados; y garantizaría el principio de neutralidad del impuesto.

Recordar aquí que el principio de neutralidad del IVA ha sido ratificado en multitud de sentencias del TJUE, pudiendo citar a título de ejemplo la ya conocida STJUE de 21 de marzo de 2000 (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98), en la que se destaca como *"el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga*

fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA”.

Una completa regularización de la operación, como la que se propone, liberaría a las partes del peso del IVA indebidamente soportado, con un mínimo esfuerzo por parte de la Administración actuante, y el equilibrio del sistema impositivo quedaría plenamente restablecido.

4.3.2. Regularización de la falta de declaración e ingreso de una cuota de IVA devengada por parte de quien sería el sujeto pasivo, pero resultando también dicha cuota ingresada por quien no tendría esa condición de sujeto pasivo de la misma

Adicionalmente a lo anteriormente expuesto, también se dan casos en los se produce la falta de declaración de una cuota de IVA devengada por parte de quién sería el sujeto pasivo de la operación, pero que a su vez también ha sido ingresada por quién no tendría dicha condición. Como prototipo de esta clase de actuaciones encontramos la aplicación incorrecta de la “inversión del sujeto pasivo”.

En la práctica, tal situación puede producirse en aquellos casos de defecto de aplicación de la “inversión del sujeto pasivo” cuando este mecanismo es procedente. En estos supuestos, el requerimiento de la Administración tributaria puede dirigirse al destinatario de la operación por falta de declaración del impuesto devengado. O bien puede negarse a este último la deducción del IVA soportado, por haberse repercutido indebidamente.

En segundo lugar, podría darse el caso en que se aplique indebidamente la “inversión del sujeto pasivo” sin ser esta preceptiva. Se podrá dar la situación de requerimiento al vendedor por falta de ingreso del IVA de la operación que se haya llevado a cabo, el cual en su caso debería hacer factura rectificativa y repercutir el importe al destinatario de la operación, siempre que se den los requisitos para ello. En estos casos, puede darse también la situación de que se niegue al destinatario la devolución del IVA soportado al no haber sido este correctamente repercutido.

Estas regularizaciones parciales por parte de la Administración, en las que solo se analizan una de las partes intervinientes y generalmente solo uno de los elementos de la declaración –IVA repercutido o IVA soportado–, pueden llevar a una distorsión del funcionamiento del impuesto, ya que

puede producirse una doble imposición o, en el mejor de los casos, la necesidad de multiplicar posteriores procedimientos administrativos en aras a restablecer la neutralidad del impuesto.

Por lo tanto, y en la línea argumental seguida en el apartado anterior, resulta necesaria la inclusión de mandato legal o reglamentario a la Administración tributaria de resolver esta clase de situaciones mediante comprobación conjunta de los dos sujetos afectados, adoptando las decisiones necesarias para garantizar la correcta aplicación del sistema impositivo. Y así por ejemplo, en los casos donde no pueda apreciarse que ha habido voluntad de fraude fiscal, no deberían regularizarse los supuestos en los que la liquidación que eventualmente pueda dictar Hacienda comporte la necesidad de iniciar un ulterior procedimiento de devolución de ingresos indebidos por parte de quien ingresó el tributo indebidamente.

Ello permitiría a la Administración tributaria proceder de acuerdo con los principios plasmados en el artículo 3 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, esto es, actuar de acuerdo con los principios de eficacia, de cooperación y colaboración, y en sus actuaciones frente a los administrados, según criterios de eficiencia y servicio a los ciudadanos. Tal como recoge la Ley 58/2003, General Tributaria, la Administración debe actuar de la forma que resulte menos gravosa al administrado, sin por ello perjudicar el cumplimiento de las normas tributarias.

4.3.3. Conclusiones

Como conclusión, ha quedado probada tanto la necesidad como la adecuación de las propuestas realizadas ante determinadas situaciones que se vienen produciendo en el día a día de aplicación del impuesto. Esta propuesta de modificación normativa tiene como finalidad última garantizar la perfecta neutralidad de la carga fiscal, evitar la multiplicidad de procedimientos administrativos que debe sufrir el contribuyente y acabar tanto con los casos de enriquecimiento injusto por parte de la Administración como con los de hipotética desimposición.

Partiendo pues de esta idea, una regularización integral no solo de una de las partes intervinientes en la operación sino de ambas, proporcionaría una visión global de la operación (IVA devengado e IVA soportado), lo que garantizaría una correcta aplicación del impuesto en los supuestos analizados.

PONENCIA 5

LAS SOCIEDADES HOLDING: SU PROBLEMÁTICA UBICACIÓN EN EL IVA

Alberto Monreal Lasheras y Alfonso Viejo Madrazo

PwC

La consideración de las sociedades holding y su ubicación en el IVA ha sido siempre una cuestión controvertida.

Basta con repasar la abundante jurisprudencia en la materia generada por el TJUE a través de más de una docena de Sentencias publicadas durante más de dos décadas, la más reciente, en los asuntos acumulados C-108/14 y C-109/4 *“Larentia”*, de fecha 16 de julio de 2015, para comprobar la gran controversia, así como la alta litigiosidad existente en torno a este tema.

5.1. SOCIEDADES HOLDING PURAS O MIXTAS

Constituye el punto de partida la distinción, a efectos del IVA, entre las sociedades holding denominadas “puras” o de mera tenencia de participaciones y aquellas otras sociedades holding denominadas “mixtas” en tanto que, además y sin perjuicio de los derechos que ostentan en tanto que titulares de dichas participaciones, intervienen activamente en la gestión de las filiales en las que participan.

Resulta pacífica en la jurisprudencia comunitaria, también desde el punto de vista de nuestra propia Administración tributaria y tribunales, la idea de que las primeras, las sociedades holding que hemos llamado “puras” o de mera tenencia, cuyos ingresos (dividendos) derivan exclusivamente de la titularidad de un patrimonio representado por las participaciones cuya titularidad ostentan, no tienen la condición de sujetos pasivos del IVA ni tampoco, en consecuencia, el derecho a deducir, en ninguna medida, el IVA soportado en su actividad de mera tenencia. Se basa dicha conclusión, en palabras del propio TJUE, principalmente, en la consideración de que la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica que confiere a quien la realiza la condición de sujeto pasivo.

Evitaremos cualquier discusión o polémica en torno a la naturaleza empresarial de aquellas sociedades holding de carácter mercantil, así como de los dividendos obtenidos por dichas sociedades en tanto que cabeceras de grupos cuya naturaleza empresarial, así como de las actividades que desarrollan resulta indubitada. Baste para ello, simplemente, recordar la modificación normativa introducida en diciembre de 2008 por el legislador nacional en el artículo 5 de nuestra LIVA 37/1992, que hasta ese momento reputaba empresario o profesional, sujeto pasivo en la jerga del TJUE, a las sociedades mercantiles, en todo caso, por el mero hecho de serlo y con independencia de su dedicación, y que adapta nuestra norma a la jurisprudencia del TJUE en la materia.

La postura del alto Tribunal, también de nuestra propia Administración tributaria y tribunales nacionales, parece clara en el sentido expresado más arriba, cuando sitúa extramuros del impuesto a sociedades mercantiles que son holding “puras” o de mera tenencia, sin que parezca oportuno, a los efectos que ahora nos interesan, abrir ningún tipo de debate a este respecto.

Por el contrario, el caso es distinto cuando la mera tenencia de las participaciones va acompañada de una intervención, directa o indirecta, en la gestión de las sociedades en las que participa la holding que se materializa en la realización de operaciones sujetas al IVA, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, contables, informáticos, auxiliares, etc. sin perjuicio de los derechos que ostente en tanto que titular de las referidas participaciones.

La conclusión inicial es clara, y de nuevo pacífica en la doctrina y la jurisprudencia, a la hora de considerar dicha intervención activa por parte de la sociedad holding en la gestión de las sociedades participadas, en la medida en que se materializa en la prestación de servicios diversos en apoyo de las filiales, como una actividad económica, plenamente sujeta al impuesto y que confiere, por ello, a quien la realiza la condición de empresario o profesional a efectos del IVA.

La consecuencia parece también clara, en principio, en cuanto a la necesidad de considerar a estas sociedades holding “mixtas” como sujetos pasivos parciales o de carácter “dual” en la terminología de nuestra DG Tributos, que aunque acuñada en un ámbito diferente al que ahora tratamos, cual es el de los entes públicos, resulta plenamente trasladable en este punto.

5.2. DEDUCIBILIDAD DEL IMPUESTO SOPORTADO POR LA SOCIEDAD HOLDING MIXTA

La pregunta que surge inmediatamente, como no podía ser de otra forma, al introducirnos, siquiera de una forma parcial, en la esfera del IVA es, de nuevo, obvia ¿En qué medida puede una sociedad holding “mixta” que constituye un sujeto pasivo a efectos del IVA deducir el IVA que soporta en el ejercicio de sus actividades?

La respuesta a esta pregunta se encuentra en el eje fundamental de la problemática y el debate que se viene suscitando desde hace ya más de dos décadas entre autoridades fiscales y contribuyentes de los distintos Estados miembros de la UE, que tradicionalmente mantienen posiciones divergentes respecto del ejercicio del derecho a la deducción por parte de este tipo de sociedades holding, más laxas, a favor del citado derecho, como no podía ser de otra manera, en el caso de los contribuyentes, generalmente más restrictivas en el caso de las Administraciones fiscales.

A nadie escapa el hecho de que una sociedad holding “mixta”, que interviene activamente en la gestión de sus filiales, a las que presta servicios de diversa naturaleza, sujetos al IVA, debe tener, a efectos del impuesto, la consideración de empresario, sujeto pasivo y por ello, en tanto que complemento esencial de la repercusión y pilar básico del impuesto, la posibilidad, *a priori*, de recuperar, al menos en alguna medida, mediante el derecho a la deducción las cuotas del IVA soportadas en la prestación de dichos servicios.

La experiencia demuestra, sin embargo, que determinar la medida exacta en que una sociedad holding mixta, y por extensión cualquier otro sujeto pasivo que realiza indistintamente actividades económicas y no económicas (o en el caso de las primeras, operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho) puede deducir las cuotas del IVA soportado en el conjunto de sus actividades, no es tarea fácil. Es en este punto, sin duda, donde el derecho a la deducción alcanza su mayor complejidad y tradicionalmente genera conflicto.

Parece que en aquellos casos en que existe una vinculación directa e inmediata entre las operaciones por las que se soporta el IVA (adquisición de bienes y servicios por parte de la sociedad holding) y las operaciones por las que se repercute el impuesto (prestaciones de servicios de apoyo a la gestión por parte de la sociedad holding a sus filiales), de tal suerte que el im-

porte de aquéllas se traslada euro a euro y forma parte, por tanto, de los elementos constitutivos del precio de éstas últimas, el derecho a la deducción del IVA soportado por dichas operaciones no debe ser cuestionado (por todas, STJUE *“Portugal Telecom SPGS”* C-496-11, de 6 de septiembre de 2012, Considerando 36).

Ahora bien, ¿Qué sucede en aquellos casos en los que para un determinado insumo no existe un acto de repercusión expresa y, por ende, no puede establecerse una conexión directa entre el gasto y el precio de operaciones por las que debe repercutirse el IVA? Tal puede ser el caso de los denominados gastos generales o de estructura de una sociedad holding, que, como tales, no son objeto de refacturación directa a sus filiales.

La respuesta parece, nuevamente, favorable a la deducción del IVA soportado, en tanto que, si bien dichos gastos no son parte integrante del precio de ninguna operación en concreto por la que se repercute el impuesto, si que constituyen gastos generales de la empresa y, como tales, de una forma u otra, terminarán trasladándose al precio de las ventas. De esta manera, se establece una relación directa entre este tipo de gastos y la actividad empresarial del sujeto pasivo en su conjunto que, también en este caso, habilita el ejercicio del derecho a la deducción de acuerdo con las reglas que dentro de la esfera empresarial, gobiernan tal derecho, en particular la regla de prorrata (artículo 173 Directiva 2006/112 y artículo 102 LIVA 37/1992) para el caso de sujetos pasivos que realizan indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho, tal es el caso, por ejemplo, de operaciones financieras de préstamo que una sociedad holding puede realizar con sus participadas. (STJUE *“CIBO”* C-16/00, de 27 de septiembre de 2001, Considerando 35).

La jurisprudencia del TJUE también parece haber encontrado la solución para aquellos gastos que guardan relación con la actividad no económica del sujeto pasivo, en el caso de las sociedades holding “mixtas” parece que aquella relativa a la mera titularidad de las participaciones sociales, cuyos ingresos derivan de la obtención de dividendos. Los gastos vinculados a actividades que por su carácter no económico no están incluidas dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 2006/112, no serán deducibles.

Por su parte, los gastos vinculados indistintamente a actividades económicas y no económicas del sujeto pasivo podrán deducirse de forma proporcional. A diferencia de lo que sucede en la esfera de la actividad

empresarial (regla de prorrata), la Directiva 2006/112 no contiene reglas que nos indiquen como debe realizarse este reparto. Ante el silencio que guarda la Directiva en este punto el TJUE deja libertad a los Estados miembros que deben definir un método de reparto que refleje objetivamente la parte de tales gastos que es imputable a unas u otras actividades, criterio razonable y homogéneo de imputación en palabras de nuestro legislador. Se trata, por tanto, de una suerte de prorrata previa de afectación a la actividad empresarial a la que pueden resultar de aplicación, por analogía, las reglas de la prorrata empresarial, pero que parece ser mucho más flexible en la medida en que, como el propio TJUE señala, puede atender a criterios distintos como el de la naturaleza de la inversión o el gasto o cualquier otro criterio adecuado, sin que deba limitarse a ninguno de éstos en particular (STJUE “*Securenta*” C-437-06, de 13 de marzo de 2008, Considerandos 32 a 39).

Las dificultades surgen, sin embargo, a la hora de clasificar los distintos gastos incurridos por una sociedad holding en una u otra categoría. Especialmente a la hora de distinguir entre aquellos gastos que pueden ser considerados gastos generales o de estructura y como tales vinculados al ámbito de la actividad empresarial del sujeto pasivo, que genera derecho a la deducción, y aquellos otros que deben considerarse incurridos, total o parcialmente, en el ámbito de la actividad no económica, parece que en el caso de una sociedad holding de cartera aquellos incurridos exclusivamente en beneficio del accionista y que tendrían como única contrapartida la obtención de dividendos. Entre los primeros se encontrarían, por ejemplo, a juicio del propio TJUE, todos los gastos relativos a la adquisición de la participación en una filial en cuya gestión participa activamente la sociedad holding. Entre los segundos, por ejemplo, los gastos incurridos en la adquisición de la participación de una filial en cuya gestión la sociedad holding no participa en modo alguno (STJUE “*Larentia*” C-108/14 y C-109/14, de 16 de julio de 2015).

La vinculación de los diversos gastos a cada una de las esferas de la actividad típica de una sociedad holding mixta, que, además de la mera tenencia de las participaciones cuya titularidad detenta, interviene activamente en su gestión, es, sin duda, la clave. De dicha tarea depende la posibilidad de determinar de forma precisa y exacta el importe de las cuotas del IVA soportado que puede deducir una sociedad holding.

Es en este punto donde surge la discusión y, generalmente, las posturas de las autoridades fiscales y los contribuyentes no son coincidentes. Resulta

casi inevitable la discusión relativa, en primer lugar, a la definición de cada una de las esferas de actividad existentes, así como, en segundo lugar, la relativa a los criterios de imputación utilizados con el fin de asignar los diversos insumos a una u otra esfera, su mayor o menor precisión y su adecuación a la normativa vigente.

Finalmente, la discusión desciende al terreno de los hechos y termina por convertirse en una cuestión de carga de la prueba en cuanto a los medios con los que cuenta el contribuyente con el fin de justificar la dedicación de cada uno de los recursos a la realización de unas u otras actividades. Surge entonces una nueva discusión, esta vez en términos de accesoriidad, incidentalidad en términos de la Directiva comunitaria, de unas operaciones respecto de otras y que suele girar en torno a las operaciones de naturaleza financiera, limitativas del derecho a la deducción.

Para todo ello existe, nuevamente, un buen repertorio de jurisprudencia del TJUE en cuyo detalle no entraremos por exceder el ámbito del presente comentario, pero que no deja de ser, finalmente, parches con los que el Tribunal sale al paso de situaciones o problemas concretos. Difícil establecer reglas objetivas, aplicables con carácter universal, de una forma clara e indubitada, cuando la discusión no deja de moverse en el terreno de los hechos.

Es desde el punto de vista conceptual que el TJUE ha desarrollado una doctrina reiterada y consistente en materia de sociedades holding que, si bien sigue dejando abierta la discusión práctica relativa a la determinación del importe exacto del IVA soportado deducible, permite extraer algunas reglas objetivas, que hemos tenido la ocasión de comentar a lo largo de los párrafos anteriores y que parecen gozar del suficiente grado de aceptación por parte de la doctrina de nuestra DGT y tribunales nacionales.

Al legislador le toca ahora el turno de incorporar a nuestro derecho positivo las reglas que la jurisprudencia y la DGT han desarrollado a través de una reiterada y consistente doctrina que merece ser plasmada en la Ley, en aras de la seguridad jurídica.

Propuesta de revisión de los artículos 5 y/o 11 LIVA.

Nos referimos, de un lado, a la regla que, desde hace ya más de dos décadas, sitúa extramuros del IVA la mera obtención de ingresos financieros en forma de dividendos, por no constituir éstos la contrapartida de ninguna actividad económica, y que, hasta la fecha, no ha encontrado, sin embargo

el adecuado reflejo normativo. Quizá el artículo 5 de nuestra Ley 37/1992, relativo al concepto de empresario o profesional, o el artículo 11 que define el hecho imponible prestación de servicios, debieran recoger de una vez por todas esta afirmación.

Propuesta de revisión del artículo 95 LIVA.

Nos referimos, igualmente, a la que hemos denominado antes prorrateo previa o de afectación a la actividad empresarial, que desde hace ya algún tiempo, *sui generis* y de manera especialísima, introdujera el legislador en el artículo 95 de la Ley 37/1992 exclusivamente para el caso de los bienes de inversión y que desde el pasado 1 de enero de 2015 prevé en el artículo 93 (no termina de explicarse el por qué no se ha incorporado al citado artículo 95) únicamente para los entes públicos como complemento al nuevo régimen de sujeción de operaciones en determinadas condiciones, previsto en el 7. 8º de la Ley.

No existe ninguna razón por la que la regla recogida en el nuevo apartado cinco del artículo 93 no deba generalizarse para su aplicación a otros sujetos pasivos parciales o de naturaleza “dual” como es el caso de las sociedades holding mixtas que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al impuesto. Contribuiría dicha modificación normativa, sin duda, a sentar definitivamente el marco de actuación y las reglas de juego de acuerdo con las cuales debería mantenerse la discusión, mucho más difusa y pegada a las circunstancias del caso, relativa al derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por parte de las citadas sociedades holding.

Nos referimos también, quizá, a la posibilidad de explicitar la regla que parece desprenderse de la última de las sentencias del TJUE en la materia, Asunto “Larentia” C-108/14 y C-109/4, de 16 de julio de 2015, citada anteriormente y que parece considerar sujetos pasivos plenos, y no “duales”, a aquellas sociedades holding que participan de una manera activa, a través de la prestación de servicios administrativos, financieros, contables, informáticos, auxiliares, etc. en la gestión de todas y cada una de las filiales en las que participan.

Nos remitimos, finalmente, al comentario y propuesta de modificación recogidos tanto en la Parte Primera: Propuestas de Reforma, en el Capítulo 3, Apartado 3.6.7.2, como en la Parte Segunda: Ponencias Preparatorias, en la Ponencia 7ª, Apartado 7.3.3, de esta obra, en todo lo relativo a la necesaria revisión del criterio de “habitualidad” recogido en el artículo 104.Tres.4º de

la LIVA y su sustitución por el de “accesoriedad”, más adecuado a la normativa y a la jurisprudencia comunitaria en la materia, en cuanto a la exclusión de determinadas operaciones financieras del denominador de la prorrata, cuestión ésta de especial relevancia también en el caso de las sociedades Holding, en cuyo ámbito llega a alcanzar gran complejidad.

PONENCIA 6

LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES: DIVERSOS ASPECTOS RELATIVOS A LA APLICACIÓN DEL IVA

Carlos Gómez Barrero
Garrigues

6.1. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, el concepto de establecimiento permanente (EP) despliega sus efectos a la hora de determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios –así como en entregas de bienes específicas–, en la determinación del obligado a repercutir o liquidar el impuesto –reglas de sujeto pasivo– y en la determinación del procedimiento para la recuperación de las cuotas soportadas.

Tradicionalmente, el concepto de EP en IVA se ha interpretado en España de forma análoga, en esencia, al concepto que se contiene en el ámbito de los impuestos directos. Reflejo de esta similitud es la delimitación del EP que se contiene en la normativa del Impuesto.

Esta definición normativa y su interpretación administrativa parecen alejadas de la configuración que de él ha ido haciendo la jurisprudencia del TJUE y de la que se deriva del Reglamento de Ejecución 282/2011, por lo que se hace necesaria una revisión en profundidad del precepto nacional y, en consecuencia, de la interpretación que de él ha hecho la Administración Española.

6.2. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

6.2.1. *Los principios configuradores del establecimiento permanente en la jurisprudencia de la Unión*

La normativa comunitaria no define el concepto de establecimiento permanente. No obstante, la jurisprudencia del TJUE sí ha delimitado las características que deben concurrir para que se repute válidamente su existencia, tanto en relación con las disposiciones de la Sexta Directiva de IVA como, posteriormente, de la Directiva 2006/112 y del Reglamento de Ejecución.

Cabe destacar que, como primera mención reseñable, el Tribunal ha rechazado la aplicación de los criterios interpretativos del concepto de establecimiento permanente en el ámbito de los impuestos directos al IVA (sentencia *FCE Bank*, C-210/04). La razón no es otra que el propósito de unas y otras normas no es coincidente, puesto que mientras los impuestos directos gravan generalmente la obtención de rentas en un período concreto de tiempo, el IVA es un impuesto transaccional, en el que la efectiva tributación de las operaciones debe conocerse en el momento en el que cada operación en particular tiene lugar.

Por otro lado, el concepto debe interpretarse uniformemente en todos los Estados miembros, por cuanto se trata de un concepto de Derecho comunitario, objetivo al que, por otro lado, obedecen las disposiciones del Reglamento de Ejecución, tal y como se expone en su considerando 14.

Abandonada, por tanto, *a priori* la coincidencia de criterios interpretativos con otras ramas del Derecho fiscal, la jurisprudencia del Tribunal ha delimitado el establecimiento permanente sobre la base de una premisa esencial: la necesaria concurrencia, en el territorio de un Estado, de un establecimiento que ofrezca una consistencia mínima, por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios (Sentencia de 4 de julio de 1985, *Berkholz*, asunto 168/84).

A esta primera idea, el Tribunal añadió, para precisarla, que los medios del establecimiento permanente deben hacer posibles, “de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate” (sentencia de 17 de julio de 1997, *ARO Lease BV*, C-190/95).

Nótese que el Tribunal, en el ámbito de las reglas de lugar de realización del hecho imponible, configura el establecimiento permanente como punto de conexión “subsidiario” y, si se quiere, excepcional y, como tal, debe ser objeto de una interpretación restrictiva. El punto de conexión prioritario es el de la sede de actividad que, además, solo cede ante el EP si de otro modo, la solución alcanzada no es “racional”.

Así pues, además del criterio de permanencia o continuidad, el Tribunal requiere, para poder calificar la presencia en un Estado miembro como constitutiva de establecimiento permanente, de:

- a) La concurrencia simultánea de un equipo técnico (medios materiales) y humano (medios personales) en dicho Estado.

- b) Que constituyan una estructura apta para hacer posibles de forma autónoma las prestaciones de que se trate. Es decir, el establecimiento permanente debe ser capaz de desarrollar, con sus propios medios, una actividad económica.

Estos criterios son plenamente válidos tras la entrada en vigor del Reglamento de Ejecución.

El Reglamento, por su propia naturaleza, no puede modificar la normativa que “ejecuta”, por lo que no puede entrar en contradicción con la Directiva.

Por ello, en él no se contiene un concepto de establecimiento permanente “de compra” en su artículo 11.1, es decir, un establecimiento permanente que puede recibir servicios pero que no lleva a cabo actividades económicas. El artículo 11.1 establece simplemente cuándo un establecimiento permanente (ya existente de acuerdo con los criterios expuestos anteriormente) puede reputarse destinatario de una operación.

Sigue por tanto vigente, tras la entrada en vigor del Reglamento, la referencia jurisprudencial contenida en la sentencia *Planzer Luxembourg* (C-73/06) por la cual “no constituye un establecimiento permanente una instalación fija utilizada a los solos efectos de ejercer, en relación con la empresa, actividades de carácter preparatorio o auxiliar, como la contratación de personal o la adquisición de los medios técnicos necesarios para llevar a cabo las actividades de la empresa”.

Así pues, el concepto tal y como se ha delimitado en la jurisprudencia de la UE, es plenamente válido tras la entrada en vigor del “Paquete IVA”, como por otro lado ha confirmado el Tribunal en la sentencia *Welmory*, tanto en relación con las reglas de localización del hecho imponible, como en las relativas al deudor del impuesto (sujeto pasivo). Se trata, necesariamente, del mismo concepto, pues no hay motivo alguno que justifique una interpretación distinta en función del precepto aplicable.

Esta primera delimitación pone en cuestión algunos de los supuestos que la normativa o práctica nacionales han configurado como establecimiento permanente y, en particular, aquéllos que no cuentan con medios humanos y materiales conjuntamente que les permitan desarrollar por sí mismos, una actividad económica.

Es el caso de las oficinas de representación; de los “centros de compra de bienes o servicios”, o de las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías, en tanto en cuanto no se disponga además de medios materiales y humanos propios en el territorio de aplicación del impuesto que puedan suscribir los contratos de venta de las mercancías (ver, por analogía, las sentencias *ARO Lease o Planzer Luxembourg*).

En la definición e interpretación de lo que debe constituir un establecimiento permanente deben abordarse y delimitarse con claridad los siguientes elementos:

- a) La concurrencia de los medios materiales y humanos, y, en particular, si debe tratarse de medios propios de la empresa o pueden ser medios subcontratados en proveedores terceros (y en qué condiciones).
- b) La capacidad para realizar autónomamente operaciones sujetas al impuesto (también desde la perspectiva de su capacidad de intervención).
- c) Las circunstancias en las que una empresa jurídicamente independiente pueda reputarse establecimiento permanente.
- d) El requisito de permanencia.
- e) La existencia de distorsiones o de soluciones no racionales en la aplicación de las reglas de lugar de realización que hagan considerar la existencia de un establecimiento permanente.

6.2.2. *Consideraciones previas. El establecimiento permanente en el Reglamento de Ejecución*

Como anticipábamos, el Reglamento de Ejecución, por su naturaleza, no puede ampliar, restringir o alterar en modo alguno las disposiciones de la Directiva que desarrolla.

Esta conclusión se ve refrendada, como hemos visto, en los propios considerandos del texto legal, en la jurisprudencia del Tribunal y tiene su origen en el artículo 291 del TFUE que no permite que el Reglamento altere las disposiciones de la norma que ejecuta (a diferencia de los Reglamentos Delegados, que pueden completar o modificar elementos no esenciales del acto jurídico del que traen su causa).

Así pues, cuando el Reglamento establece una delimitación del establecimiento permanente que es capaz de ser destinatario de los servicios que se le presten (artículo 11.1) no se está configurando un establecimiento permanente *ex novo*, en el que concurren medios materiales y humanos que permitan la adquisición de servicios pero que no sea capaz de realizar de forma autónoma operaciones imponibles (lo que se ha dado en llamar un “establecimiento permanente de compra”).

Para que exista un establecimiento permanente, se requiere la concurrencia de todos los elementos establecidos en la jurisprudencia del Tribunal (estructura apta para la realización de operaciones) y sólo si concurren, puede entrar en juego la disposición en cuestión para concretar si es dicho establecimiento el “destinatario” de una determinada prestación.

Además del citado en relación con la naturaleza de la norma reglamentaria, dos son los argumentos en los que creemos que se sustenta esta conclusión:

- a) La Propuesta de Decimonovena Directiva, presentada al Consejo el 5 de diciembre de 1984 sugería un concepto amplio de establecimiento permanente que abarcaba toda instalación fija de un sujeto pasivo aunque no pueda efectuarse en ella operación imponible alguna, modificación que fue rechazada por el legislador comunitario y que, lógicamente, no se incorporó a las disposiciones de armonización del impuesto.
- b) Los criterios jurisprudenciales en relación con las devoluciones de cuotas soportadas en un Estado miembro distinto del de la sede (p.ej. sentencia de 25 de octubre de 2012, *Daimler AG y Widex A/S*, asuntos acumulados C-318/11 y C-319/11) así como la Opinión del Abogado General La Pergola en sus conclusiones en el asunto *DFDS* (C-260/95) confirman la necesaria “aptitud” del establecimiento permanente para llevar a cabo (de forma autónoma) operaciones imponibles. Esta conclusión se vería refrendada también en la sentencia *Welmory* en la que el Tribunal sustituye en varias ocasiones la referencia contenida en el artículo 11.1 a que el establecimiento permanente utilice los servicios recibidos para sus propias necesidades por una referencia a que se destinen a su “actividad económica”.

A idéntica conclusión ha de llegarse en relación con el establecimiento permanente como “persona” obligada al pago del impuesto (sujeto pasivo) o, por ser más precisos cuándo un empresario establecido estará obligado al ingreso del impuesto y tendrá derecho a su repercusión.

Obviamente, puesto que el Reglamento de ejecución utiliza idéntica terminología en el artículo 11 (establecimientos destinatarios y prestadores de servicios) y en el 53 (obligado al pago del impuesto) no hay razón para otorgar alcances distintos a las configuraciones de uno y otro “establecimiento”.

Para que pueda reputarse que un establecimiento ha intervenido en las operaciones imponibles, deberá, como requisito previo, contar con los medios materiales y humanos necesarios para la realización autónoma de las operaciones, de forma que si tales medios se han utilizado en la prestación en particular, quedará obligado al pago del impuesto, pero no en el caso de que el empresario realice otras operaciones (u operaciones de la misma naturaleza) con medios situados en el Estado miembro de su sede.

6.2.3. La estructura apta en términos de medios técnicos y humanos

Dos son las principales consideraciones que pueden realizarse en este punto.

Como primera y fundamental, se requiere la concurrencia de ambas para la existencia de un establecimiento permanente. No basta, por tanto, con la presencia de medios materiales en un Estado miembro para determinar su existencia. Tampoco (aunque será muy infrecuente) la mera existencia de medios personales sin un lugar fijo de negocios desde el que desarrollen su actividad de forma continuada.

En la sentencia *Welmory* se aborda específicamente esta cuestión para un caso en el que la intervención humana es mínima.

Ambos tipos de medios –humanos y materiales– deberán obviamente servir para la realización de forma autónoma de las operaciones de la empresa en el territorio (a esta cuestión nos referiremos en el siguiente epígrafe).

La segunda viene referida a si la existencia de estos medios ha de circunscribirse a los que son propios de la empresa o si pueden ser subcontratados por ésta en el territorio.

Una premisa básica que se desprende de la jurisprudencia del Tribunal es que, como criterio prioritario, una entidad jurídica distinta y separada del

empresario no puede constituir un establecimiento permanente de aquél (salvo, como veremos, en circunstancias muy específicas).

En efecto, cuando una empresa ejerce sus actividades en nombre propio, con un patrimonio separado e independiente y soportando los riesgos económicos vinculados a su actividad, debe reputarse un empresario independiente, cuyas actividades quedan sujetas al impuesto de forma que no puede entenderse que ha realizado las operaciones de un tercero (una referencia al respecto puede encontrarse en la sentencia *Daimler* antes citada o en los razonamientos del Abogado General Philippe Leger en el Asunto *FCE Bank*). No puede, en consecuencia, reputarse establecimiento de un tercero.

Hay dos referencias en opiniones de Abogados Generales que pueden matizar esta conclusión:

- a) La argumentación utilizada por el Abogado General Poiares Maduro en sus conclusiones en el Asunto *RAL (Channel Islands)* y otros (asunto C-452/03), de acuerdo con la cual los medios esenciales para que exista un EP deben “depender directamente” de la empresa (los medios para la celebración y ejecución de los contratos con clientes, necesarios para la prestación), sin que el establecimiento pierda tal carácter aun cuando disponga de medios subcontratados que puedan dar carácter de permanencia al establecimiento.
- b) La referencia del Abogado General Kokott en sus conclusiones en el asunto *Welmory* a que si bien un sujeto pasivo no puede constituir por sí mismo un establecimiento permanente de otro, ello no excluye que cuando un sujeto pasivo tenga un acceso inmediato y permanente al personal y al equipamiento técnico de otro sujeto pasivo pueda disponer de un establecimiento permanente. Este acceso debe, sin embargo, implicar que tales medios del tercero estén a su disposición de forma análoga a si fueran propios, lo que exige una interpretación restrictiva.

Aun cuando ninguna de las dos referencias fue refrendada explícitamente por el Tribunal, es cierto que en determinadas circunstancias (y, en particular, aquéllas que puedan suponer un abuso de derecho o que puedan dar lugar a una solución “irracional” desde el punto de vista de la aplicación del impuesto) puede reputarse la existencia de un establecimiento permanente en caso de medios subcontratados en los términos señalados.

De alguna forma, esta es la conclusión que alcanzó el Tribunal en la sentencia *DFDS A/S*, de 20 de febrero de 1997 (Asunto C-260/95) relativa a una sociedad que actúa como agente que intermedia en nombre y por cuenta de un tercero (que, a la sazón, es su matriz).

El principio general, como hemos visto, es que una entidad jurídicamente independiente no puede ser constitutiva de establecimiento permanente de un empresario, pues sus operaciones quedan sujetas al impuesto de manera también independiente, como apunta el Tribunal.

Esta afirmación general (que, como tal, admite excepciones que habrán de ser objeto de una interpretación estricta), puede quedar desvirtuada en el caso de que la empresa en cuestión se convierta en un mero auxiliar de su empresa matriz, de forma que sea dependiente de aquélla.

Para ello, el Tribunal se refiere a varios elementos de hecho que pueden conducir a esta conclusión:

- a) Que exista una dependencia jurídica de la sociedad que se reputa establecimiento permanente (que el capital social de la entidad pertenezca íntegramente al empresario).
- b) Que las operaciones realizadas por la filial sean exclusivas para la matriz (o en su beneficio) de forma que no lleve a cabo operaciones para terceros.
- c) Que no disponga de autonomía para la realización de sus operaciones, de forma que necesite autorización previa de la matriz para actos de Administración como el nombramiento de sus directivos; para la firma de contratos importantes; para la designación de agentes de publicidad; que no disponga de margen de discrecionalidad para determinar precios, y otras circunstancias que determinen que actúa como un mero “auxiliar” de su matriz.

No pueden confundirse estos requisitos con que la filial siga las instrucciones de la matriz en relación con las operaciones que realiza para ella, pues tales instrucciones pueden ser inherentes a las prestaciones encargadas, en particular cuando constituyen obligaciones de resultado (ejecuciones de obra, servicios de maquila o transformación). Deben derivar en una falta absoluta de autonomía en la gestión y realización de operaciones.

Nótese que, en cualquier caso, se requiere la aptitud para realizar operaciones propias de la sede (firma de contratos, fijación de precios).

- d) Finalmente, la filial no debe soportar los riesgos resultantes de las operaciones, requisito de dependencia funcional al que se ha referido el Tribunal también en sentencias relativas a las relaciones de dependencia en la delimitación del concepto de empresario y de actividad económica. La actividad de la filial, si no asume el riesgo propio de su negocio, ha de reputarse dependiente de la de la matriz y, en consecuencia, un mero “órgano auxiliar integrado” en aquélla.

Estos requisitos, apreciados conjuntamente, serían los únicos que podrían determinar que una entidad jurídicamente separada del empresario, pudiera constituir un establecimiento permanente de éste en el territorio.

A pesar de ello, insistimos que la interpretación ha de hacerse de forma restrictiva. Nótese que el *Asunto DFDS* se refiere a un esquema abusivo que llevaba aparejada la no tributación en la fase de consumo final y que, en diversas referencias jurisprudenciales posteriores se rechaza su aplicación general (sentencia *Daimler* u Opinión del Abogado General en el *Asunto Welmory*).

6.2.4. *La realización autónoma de operaciones sujetas*

Como hemos apuntado, el concepto de establecimiento permanente requiere de los medios necesarios para resultar apto para la realización de las operaciones imponibles de la empresa. Esta aptitud debe ser “autónoma”.

Cuando el Tribunal se ha referido a esta cuestión lo ha hecho en relación a los elementos fácticos concurrentes en cada litigio en particular, pero resulta ilustrativo en el caso que nos ocupa, su criterio en el asunto *ARO Lease BV* antes citado y al que se refieren sentencias posteriores.

En él, el Tribunal analiza los requisitos necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial de un arrendador (financiero) de vehículos y que pueden derivar en la existencia de un establecimiento permanente. Puesto que la actividad consistía en ese caso en la negociación, la redacción, la firma y la gestión de contratos, así como en la puesta a disposición de los automóviles convenidos, estas son las funciones (en su totalidad) que deben ser capaces de realizar los medios técnicos y humanos de que se disponga en otro Estado miembro para poder realizar de forma autónoma las operaciones imponibles y, en consecuencia, ser calificado como “establecimiento permanente”.

En este mismo sentido se pronunció el Tribunal en el Asunto *Planzer Luxembourg* en relación con actividades de transporte.

Nótese que los medios deben ser “capaces” de realizar actividades económicas, por lo que esta exigencia no entra en contradicción con el hecho de que si, siendo capaz el EP de realizar operaciones, no las lleva a cabo en un período en concreto, pueda acudir al procedimiento de devolución de no establecidos. El requisito de “capacidad autónoma” del EP y que se prevea la posibilidad de acudir a este procedimiento de devolución no son, por tanto, incompatibles.

6.2.5. *Permanencia del establecimiento*

El concepto de establecimiento permanente requiere, como hemos visto, la concurrencia, en el territorio, de un establecimiento que ofrezca una consistencia mínima, por reunir “de modo permanente” medios humanos y técnicos necesarios.

Si bien, lógicamente, la concurrencia de los elementos necesarios –y en general la configuración del establecimiento permanente– es una cuestión fáctica que dependerá del tipo de actividad desarrollada, el elemento temporal se torna de difícil apreciación “a priori”.

No obstante, no puede olvidarse en su apreciación el necesario respeto al principio de seguridad jurídica, que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal, “se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias económicas, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen”.

Las obligaciones que recaen sobre el sujeto pasivo deben poder establecerse con claridad en el momento del devengo del impuesto. Es por ello que, a título de ejemplo, resulta inaceptable que un establecimiento permanente pueda desplegar sus efectos de forma retroactiva por circunstancias sobrevenidas.

Nos referimos en particular al caso de las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses y los efectos que lleva aparejados que una obra de duración prevista inferior a los doce meses pueda acabar excediéndolo y reputarse la existencia de un establecimiento permanente desde el inicio de la obra.

Los requisitos, condiciones y forma de cómputo de los plazos y sus efectos deberían ser objeto de una delimitación más concreta (y adecuada a un impuesto transaccional) a fin de que las consecuencias jurídicas de cada proyecto puedan ser conocidas de antemano por las partes.

6.2.6. Las soluciones irracionales o distorsiones en ausencia de establecimiento permanente

En la mayor parte de los casos sometidos a la consideración del Tribunal en los que se aborda la cuestión del establecimiento permanente, el litigio viene referido a la aplicación de las reglas de lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Como se ha indicado, el Tribunal incide de forma recurrente en la idea de que la sede de la actividad constituye el punto de conexión prioritario, de forma que no ha de acudir al establecimiento permanente como “destinatario” o “prestador” de un servicio a menos que la sede no ofrezca una solución racional o cree distorsiones en la aplicación del impuesto.

Surge así la cuestión de si en determinadas estructuras de distribución pueden generarse situaciones que, en relación con servicios que en ellas se enmarcan, se lleguen a soluciones irracionales desde el punto de vista de las citadas reglas de lugar de realización.

Esto es así, en particular, porque determinadas prestaciones como los servicios de almacenamiento (antes sometidos a la regla de localización “en origen”) o los servicios de maquila o, más generalmente, servicios relacionados con bienes muebles (antes localizados en el lugar de prestación material si los bienes no abandonaban el territorio español de aplicación del impuesto) quedan sin tributación si el destinatario es la sede de la actividad económica de la entidad no establecida y sólo quedarían sometidos a tributación si dicha sociedad dispusiese de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto que sea “destinatario” de la prestación en los términos del Reglamento de Ejecución.

Resulta evidente que el hecho de que estos servicios dejen de tributar en España no puede reputarse en modo alguno un resultado irracional o que produzca distorsiones de ningún tipo que lleve a valorar la concurrencia de los elementos para la existencia de un establecimiento permanente que no cumpla estrictamente con todos los requisitos expuestos anteriormente.

Las reglas de lugar de realización de las prestaciones de servicios son reglas acordadas y establecidas por los Estados miembros a fin de establecer qué jurisdicción es la competente para gravar una determinada prestación que, por tanto, tratan de evitar conflictos entre ellas.

El legislador comunitario, en la modificación obrada en la Directiva, no quiso establecer ninguna excepción a la regla general en relación con estos servicios y su voluntad fue la de simplificar la aplicación del impuesto en relación con ellas.

La solución “racional” que se acordó para estas prestaciones da, por tanto, prioridad a la sede de la actividad como punto de conexión en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal y, por tanto, el análisis de la existencia de un establecimiento permanente no puede en modo alguno fundamentarse en una eventual distorsión en la aplicación del derecho comunitario porque servicios antes sujetos a tributación, dejen de estarlo. Ese es, precisamente, el mandato comunitario.

6.2.7. Conclusiones en relación con el concepto de establecimiento permanente

Así pues, la normativa nacional requiere de una profunda revisión del concepto de establecimiento permanente en el ámbito del IVA que se alinee con el establecido por la jurisprudencia comunitaria y sea compatible con la aplicación de las reglas del Reglamento de Ejecución.

Sólo de esta forma puede asegurarse una verdadera aproximación a una interpretación uniforme del concepto en la UE y dotar de seguridad jurídica a los operadores.

Propuesta de reforma del artículo 69.Tres.2º LIVA

La importancia del concepto de establecimiento permanente y las implicaciones que derivan de la apreciación de su existencia o inexistencia hacen aconsejable esa modificación, a fin de adecuar la definición normativa a la configuración que ha establecido la ya consolidada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE.

6.3. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO SUJETO PASIVO (OBLIGADO A REPERCUTIR EL IMPUESTO)

La norma vigente establece la obligación de repercusión del impuesto al establecimiento permanente que interviene en la operación sujeta al IVA español. Desaparecía así con el cambio normativo la *vis atractiva* del establecimiento permanente que obligaba al establecimiento a repercutir el impuesto con independencia de su “participación” en la operación.

Esta situación puede llevar aparejados costes (financieros o incluso definitivos) en la recuperación del impuesto en determinadas situaciones.

La normativa comunitaria asimila al no establecido (a los efectos de la repercusión) al sujeto pasivo establecido cuyo establecimiento no interviene en la operación, No obstante, habilita a los Estados miembros a que establezcan que un sujeto pasivo no establecido quede obligado a repercutir el impuesto (excepción hecha de los servicios del artículo 44 –servicios entre empresarios sometidos a la regla general de localización)–.

Esta habilitación podría ser la base para el establecimiento de una opción para que los sujetos pasivos cuyo establecimiento no interviene en la operación puedan, no obstante, repercutir el impuesto en entregas de bienes, servicios a consumidores o servicios a empresarios localizados en España por mor de alguna de las reglas especiales de localización.

Con ello se permitiría una mejor gestión del impuesto que preserve de manera más ajustada el principio de neutralidad.

Propuesta de modificación del artículo 84.Dos LIVA.

Desde la perspectiva expuesta, puede valorarse la conveniencia de introducir una modificación que permita a los empresarios que operen mediante establecimiento permanente repercutir el impuesto, evitando de esta forma la inseguridad jurídica derivada del criterio de intervención y, llegado el caso, permitiendo la más eficiente recuperación del impuesto.

6.4. OTRAS CUESTIONES RELATIVAS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

6.4.1. Recuperación de las cuotas soportadas

La existencia de un establecimiento permanente “cualifica” con carácter general al empresario como “establecido” a los efectos de la normativa. Esto implica que si este empresario realiza operaciones en el territorio de aplicación del IVA, pueda recuperar las cuotas soportadas mediante el procedimiento ordinario (presentación de declaraciones periódicas del impuesto).

Esta posibilidad es de aplicación aun cuando las cuotas se soporten en operaciones en las que el EP no intervenga y se deriva, tanto de la normativa comunitaria, como de la nacional.

Ahora bien, si en el período al que se refiera la solicitud de devolución (de no establecidos) no se realizan operaciones desde el EP, la normativa obliga a acudir al procedimiento regulado en los artículos 119 ó 119 bis.

Con estas premisas, cabe la posibilidad de que, en un mismo año natural, convivan solicitudes de devolución de uno y otro tipo en función de las operaciones realizadas en cada trimestre. Se hace patente con ello la necesidad de coordinar los procedimientos de recuperación del impuesto, facilitando la gestión para los operadores y, desde luego, resulta de todo punto necesario que en aquellos casos en los que la devolución se solicite por el procedimiento incorrecto, se proceda a su regularización por la Administración y a su tramitación por el que se considere ajustado, rectificando de oficio las autoliquidaciones si fuese el caso.

6.4.2. Las relaciones entre casa central y establecimientos permanentes (y entre estos entre sí)

Son dos las principales cuestiones a abordar en este punto:

Por un lado, la calificación de un sujeto pasivo como “establecido” no se altera por el hecho de que disponga de uno o varios establecimientos de distinta naturaleza. Sin embargo, la normativa censal y la relativa a los impuestos directos tratan los establecimientos permanentes como sujetos separados, lo que plantea problemas prácticos en relación con el IVA (en el que debería presentarse una única declaración reportando la totalidad del IVA soportado y repercutido por el sujeto pasivo establecido).

Por otro, es principio consolidado (y ratificado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia) que no existen hechos imposables (prestaciones de servicios) entre casa central y sucursal o, más generalmente, establecimientos permanentes, o entre distintos establecimientos de un mismo sujeto pasivo, pues se trata de la misma persona jurídica y las relaciones no pueden calificarse como “onerosas” pues se trata de meras operaciones internas (sentencia de 23 de marzo de 2006, *FCE Bank*, C-210/04).

Esta conclusión debe reputarse válida tras la sentencia del Tribunal de 17 de septiembre de 2014 (*Skandia America Corp.*, C-7/13) aun cuando la casa central o, en su caso, la sucursal en España de un sujeto pasivo apliquen el régimen avanzado del Grupo de Entidades por cuanto su pertenencia a dicho grupo no supone la existencia de un sujeto pasivo distinto tal y como éste queda configurado en la jurisprudencia del Tribunal.

En este orden de cosas, sin embargo, deben incorporarse a la Ley nacional normas claras sobre en qué circunstancias las “operaciones” entre establecimientos en España y establecimientos en otros territorios pueden considerarse hechos imposables cuando estos últimos pertenecen a Grupos que sí reciban la calificación de sujetos pasivos independientes de sus miembros.

Propuesta de interpretación, al amparo del artículo 85 de la LGT

Se hace necesario el establecimiento de criterios interpretativos claros en relación con la aplicación del impuesto a las “operaciones” entre los distintos establecimientos de un empresario cuando alguno de ellos pertenece a un Grupo de IVA en otro Estado miembro. Algunas administraciones fiscales están trabajando en la elaboración de directrices al respecto y bastaría su delimitación por vía de criterio administrativo, con el enfoque restrictivo que debe presidir la excepción a un principio básico como es la ausencia de relaciones jurídicas en el seno de una misma persona, sin perjuicio de los documentos o directrices que, en su caso, llegase a publicar la Comisión Europea.

6.4.3. La ausencia de establecimiento permanente y el procedimiento de devolución a no establecidos en la UE

La normativa española exige, como es sabido, reciprocidad en el Estado de establecimiento de los empresarios no comunitarios para que proceda la devolución de las cuotas soportadas en España cuando éstos operan sin establecimiento permanente –con excepciones muy específicas–.

Este requisito de reciprocidad y, en particular su necesario reconocimiento puede entrar en contradicción con los acuerdos internacionales suscritos por España (en particular, en el marco de la OMC), pero con independencia de ello, conduce, en combinación con otros preceptos de la norma, a resultados claramente contrarios al principio de neutralidad.

El hecho de que se someta al requisito de reciprocidad a empresarios que soportan cuotas en España y no realizan ninguna actividad económica en el territorio puede resultar aceptable. Pero no lo es el denegar la devolución a un empresario no comunitario que realiza operaciones en España (por las que soporta IVA) por el mero hecho de que la norma establezca que el obligado a liquidar el impuesto es el destinatario de la operación.

Se trata de una operación gravada por el impuesto que no habilita, sin embargo, a quien realiza la operación, a la recuperación del IVA soportado.

Propuesta de modificación del artículo 119 bis LIVA.

Puesto que el requisito de reciprocidad no es sino una opción en la normativa comunitaria, se hace necesaria su eliminación de la normativa nacional a fin de eliminar obstáculos a la realización de operaciones por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad que, por otro lado, no hacen sino situar en una desventaja competitiva a España frente a otros Estados miembros.

PONENCIA 7

DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOPORTADO

Miguel Bastida Peydro e Iratxe Celaya Acordarrementería
Uría Menéndez

7.1. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, el régimen de deducciones en el IVA es la piedra angular de la neutralidad del impuesto y su propio funcionamiento, reconocido en el artículo 1.2. de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en la medida en que el coste del impuesto se hace recaer en el destinatario final o consumidor, tributando únicamente en cada fase el beneficio empresarial obtenido por el empresario/profesional. Negar el derecho a la deducción al empresario o profesional –no consumidor final– supondría hacerle tributar por el impuesto como consumidor final sin serlo, desvirtuando la naturaleza del impuesto y obviando que el objetivo del impuesto se obtiene precisamente mediante el mecanismo de las deducciones.

El TJUE se ha pronunciado en diversas ocasiones en el mismo sentido, declarando asimismo que el derecho a la deducción tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado y que las disposiciones recogidas en la Directiva son lo suficientemente precisas para tener efecto directo, con lo cual confieren a los empresarios o profesionales la facultad de invocar ante un juez nacional tal derecho y oponerse así a la normativa nacional si fuere incompatible con dichas disposiciones.

La LIVA debería contener dicho principio general en su articulado, al efecto de aclarar que el derecho de deducción no debe ser objeto de más limitaciones que las expresamente contempladas en la propia Ley reguladora del impuesto en España.

7.2. PROPUESTAS EN EL RÉGIMEN DE DEDUCCIONES

7.2.1. *Distinción entre requisitos materiales y requisitos formales, y consecuencias derivadas de la falta de cumplimiento de unos u otros*

El actual artículo 99.Tres de la LIVA presenta una redacción cuya aplicación literal ha generado numerosas situaciones en las que la contabilización errónea de facturas ha sido entendida como un error no solo formal, sino también material, ocasionando la denegación del derecho a deducir las cuotas de IVA soportado por parte de la Administración tributaria.

Esta regulación supone que un incumplimiento formal sea sancionado a través de la no deducibilidad de las cuotas soportadas que podría no guardar la debida proporción con el perjuicio realmente causado. En este sentido, la realidad de la operación y de la repercusión del impuesto se puede comprobar por la Administración tributaria a través de los procedimientos administrativos correspondientes con independencia de que las cuotas no se hayan contabilizado correctamente. Este incumplimiento formal sólo debe tener las consecuencias sancionadoras que se establezcan en la LIVA o en la Ley General Tributaria, que deben guardar en todo caso una relación de proporcionalidad con el perjuicio causado.

Los pronunciamientos judiciales que versan sobre esta materia tienden precisamente a realizar una interpretación flexible del precepto, en aras de garantizar la neutralidad del Impuesto. Entre los referidos pronunciamientos encontramos sentencias tales como la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 2011 (Rec. 786/2009), Sentencia de 1 de diciembre de 2011 (Rec. 786/2009), sobre la contabilización errónea de facturas al incluirlas en el Libro Registro de Facturas emitidas (con signo negativo) en lugar de contabilizarlas en el Libro Registro de Facturas Recibidas. En este caso el Tribunal Supremo concluyó que: *“(...) resulta desproporcionado y constituye un ejemplo de excesivo formalismo negar el derecho a la deducción del IVA por parte de la entidad en el ejercicio en que se practicó dicha deducción, con base en un error –que no omisión– en el cumplimiento de la obligación de contabilización”*

Esta interpretación ha sido recientemente confirmada en el ámbito comunitario por la Sentencia del TJUE *Idexx Laboratories* de 11 de diciembre de 2014, (C-590/13), que resuelve una cuestión prejudicial planteada ante la negativa de la Administración tributaria italiana a reconocer el derecho a

la deducción de las cuotas soportadas porque el sujeto pasivo no había anotado determinadas facturas recibidas o únicamente las había anotado en el Libro Registro de compras considerando la falta de registro como incumplimiento material y no solo formal.

El Tribunal interpreta que los requisitos formales establecidos por cada Estado miembro para poder ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas no puede exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación se ha aplicado correctamente, pues el principio de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando el sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales. En consecuencia, si la Administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales no puede imponer requisitos adicionales que puedan provocar la imposibilidad de ejercer el derecho a la deducción.

Propuesta de modificación del artículo 99.Tres LIVA

La modificación de la redacción dada al artículo 99. Tres de la LIVA debe tender a:

- a) Aclaración de que el registro de las operaciones en los libros registro no impedirá el ejercicio del derecho a la deducción cuando no existan dudas sobre la realidad de las operaciones realizadas a la luz de los datos y de documentos aportados a la Administración tributaria.
- b) Ampliar el plazo para deducir las cuotas de IVA soportado no contabilizadas, de tal forma que el cómputo del periodo de prescripción del derecho a deducir se inicie a partir del momento en que la Administración ha comenzado su comprobación y ha verificado la realidad de tales cuotas.

Esta modificación iría en consonancia con la jurisprudencia española y comunitaria evitando que un simple requisito formal se convierta en un requisito material y sustancial para la deducibilidad del IVA. Sin perjuicio de que la Administración pueda establecer las sanciones que procedan por incumplimiento de las obligaciones formales que corresponden al contribuyente.

7.2.2. *Inclusión de las operaciones no sujetas del artículo 7 apartados 1º y 10º en la lista del artículo 94 de las operaciones cuya realización origina el derecho a deducir*

A diferencia de lo que sucedía con la Ley de 1985, que reconocía el derecho a deducción de las operaciones no sujetas del artículo 7 apartados 2º, 3º y 4º, la Ley 37/1992 excluye del denominador y del numerador de la prorata a todas las operaciones no sujetas del artículo 7 (art. 104 Tres 5º). Sin embargo, atendiendo a su naturaleza heterogénea, sería aconsejable abordar el tratamiento que deben recibir en materia de deducibilidad las cuotas soportadas para la realización de las citadas operaciones, clarificando su tratamiento en la Ley.

En concreto, en relación con las operaciones no sujetas por aplicación del supuesto recogido en el artículo 7.1º LIVA “*Transmisión de una unidad económica autónoma*”, las sentencias del TJUE de 22 de enero de 2001, *Abbey National*, C-408/98 y de 29 de abril de 2004, *Faxworld*, C137/02, ya se pronunciaron sobre el derecho a deducción de las cuotas soportadas en la medida en que estén relacionadas con una parte de la actividad sujeta y no exenta aunque luego se transmita esa parte como unidad económica autónoma (*Abbey National*) o el derecho a deducirse las cuotas soportadas de una entidad cuya única operación es la transmisión de la totalidad del patrimonio, no sujeta al impuesto (*Faxworld*).

En los casos en los que la única operación que realiza el sujeto pasivo sea la operación no sujeta (transmisión de una unidad económica autónoma), se podría plantear como alternativa que el adquirente de dicha unidad se subrogase en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas como una de las consecuencias adicionales de la subrogación que se produce en el IVA en este tipo de operaciones, incluso desde el punto de vista jurídico (aunque dependerá del tipo de operación ejecutada).

En el caso de transmisión de una parte del patrimonio que constituye una unidad económica, además, se puede justificar la deducibilidad del impuesto con base en la sentencia *AbbeyNational*. En ella se trata la cuestión controvertida de los **gastos generales**, que se consideran deducibles en la medida en que estén relacionados con una parte de la actividad de la empresa sujeta y no exenta de IVA.

Propuesta de modificación del artículo 94.Uno LIVA

Se propone la modificación de la redacción del artículo 94. Uno LIVA tendente a:

- a) La inclusión de las operaciones no sujetas consistentes en la transmisión de una unidad económica autónoma (ex. art. 7.1º LIVA) como operaciones que originan el derecho a la deducción del IVA soportado, sobre las siguientes bases:

(i) **En la transmisión de la totalidad del patrimonio de una entidad:** estos negocios no pueden implicar *per se* y de manera automática una limitación en el derecho a deducir las cuotas de IVA soportado, ya que, en la medida en que los bienes y servicios adquiridos por la transmitente lo fueron para cubrir las necesidades relativas a la realización de operaciones sujetas y no exentas de IVA en sede de la beneficiaria, limitar la deducibilidad del IVA sería contrario a lo dispuesto en la Directiva e iría en perjuicio de la neutralidad pretendida por el Impuesto.

Alternativamente, podría plantearse la transmisión del derecho a la deducción del impuesto al adquirente de los bienes y derechos como una consecuencia adicional de la subrogación innata a este tipo de operaciones. Esta opción se debería de valorar especialmente en los casos en los que las circunstancias permitan aislar las cuotas sobre las que recae el derecho a la deducción transmitido (p.ej. transmisiones de la totalidad del patrimonio empresarial).

(ii) **En la transmisión de parte del patrimonio de la entidad:** sería incoherente que una sociedad que viene realizando operaciones que originan el derecho a la deducción del IVA soportado por la realización de actividades económicas, vea limitado el derecho a la deducción de los gastos relacionados con la operación de transmisión de parte de su patrimonio, pues en la medida en que la operación redunde en el beneficio y reorganización de la actividad desarrollada por el sujeto pasivo, los costes soportados se deberían calificar como gastos generales con el carácter de deducibles. En este sentido, la condición de empresario no se pierde necesariamente por el cese de la actividad sino que se conserva durante la fase de liquidación. Si esto es así, no estaría justificado denegar el derecho a la deducción del impuesto por el hecho de que la liquidación de la actividad se materializa en una

operación que no está sujeta por transmitir una unidad económica autónoma y no vender separadamente los elementos que la componen.

- b) La inclusión de las operaciones no sujetas consistentes en la prestación obligatoria de servicios gratuitos en virtud de normas o convenios colectivos (ex. art. 7.10º LIVA) como operaciones que originan el derecho a la deducción del IVA soportado. La nota de obligatoriedad ligada a la prestación de estos servicios dota a estas operaciones de una naturaleza que las diferencia claramente de los autoconsumos, siendo criterio confirmado por la doctrina administrativa el derecho a deducir el IVA soportado por la realización de estas prestaciones, en la medida en que tales servicios se puedan considerar como afectos a la actividad empresarial.

7.2.3. Principio de relación directa e inmediata de los bienes o derechos adquiridos con la realización de las operaciones que originan derecho a deducción. Problemática de los gastos generales

Estrecha relación con el anterior punto guarda el estudio del tratamiento que debe recibir en materia de deducibilidad del IVA soportado la adquisición de aquellos bienes y servicios que no se encuentran directa e inmediatamente relacionados con una actividad concreta desempeñada por el sujeto pasivo.

Esta cuestión ha sido analizada en reiteradas ocasiones por la jurisprudencia comunitaria (*Cibo Participations*, C-16/00 o *Portugal Telecom*, C-496/11), en cuyas sentencias se dice que el derecho a deducir el IVA soportado en las adquisición de bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención forman parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que otorgan tal derecho a la deducción. Sin embargo, las mismas sentencias indican que es admisible el derecho a deducción incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que generan derecho a la deducción, a condición de que los costes de los bienes o servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquél, por considerar que dichos gastos generales presentan una relación directa e inmediata con toda la actividad económica del sujeto pasivo.

Interesante a estos efectos resulta, por lo reciente, la sentencia del TJUE de 16 de julio de 2015, *Larentia y Minerva*, asuntos acumulados C-108/14 y C-109/14.

La anterior idea es matizada por el Abogado General en el escrito de Conclusiones del asunto C-126/14 *UAB Sveda*, en el sentido de que si bien no se exige una vinculación directa e inmediata entre la operación por la que se soporta IVA y la operación por la que se repercute, la primera debe servir para la realización de determinadas o de todas las operaciones por las que se repercute el Impuesto.

Por su relevancia, creemos que esta doctrina tendría una aplicación destacada en el ámbito de las operaciones promocionales no sujetas previstas en los apartados 2º, 3º y 4º del artículo 7 LIVA. En este sentido, entendemos que también deberían de generar el derecho a la deducción en la medida en que incluso si no existiese un vínculo directo e inmediato entre estas operaciones y otras por las que se repercute el IVA que generan derecho a la deducción, la realidad es que los costes de los bienes o servicios de que se trate forman parte de los gastos generales.

Propuesta de modificación de los artículo 94.Uno y 96 LIVA

- a) La inclusión en el artículo 94.Uno LIVA de una mención expresa a que se podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se utilicen para la realización de operaciones que generan derecho a la deducción del impuesto o que, al menos, formen parte de los gastos generales de dichas operaciones. En particular, mención de que las operaciones promocionales no sujetas previstas en los apartados 2º, 3º y 4º del artículo 7 LIVA generan el derecho a la deducción del impuesto soportado por la adquisición de bienes y servicios que se utilicen para su realización.
- b) Modificación del artículo 96.Uno de la LIVA para aclarar que las exclusiones y restricciones del derecho a deducir no operarán respecto de cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se utilicen para la realización de operaciones que generan derecho a la deducción del impuesto o que, al menos, formen parte de los gastos generales de dichas operaciones.

7.2.4. *Bienes y servicios afectados en parte a la actividad empresarial y en parte a necesidades privadas o no empresariales. Los sujetos pasivos duales*

La nueva redacción del artículo 93 LIVA (desde 1 de enero de 2015) incluye un nuevo supuesto de deducibilidad de las cuotas soportadas por los entes públicos “*duales*” que realizan operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, de tal forma que estos podrán deducir el IVA soportado atendiendo a un “*criterio razonable*” de afectación a la actividad de los bienes y servicios adquiridos.

Esta nueva redacción es fruto de la facultad de los Estados miembros a la hora de regular el ejercicio del derecho a la deducción en el caso de cuotas soportadas de IVA por parte de entidades que realizan conjuntamente actividades económicas y no económicas, para lo cual deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de la Directiva de IVA.

Si bien esta modificación se limita a los entes públicos, es de sobra conocido el criterio seguido por la doctrina administrativa en relación con los denominados “*sujetos duales*”, que realizan operaciones sujetas y no sujetas al IVA. Esta doctrina se basa en la jurisprudencia del TJUE, sentencia de 13 de marzo de 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen* (C-437/06) en la que se plantea el caso de una entidad (Securenta) que realiza tres tipos de actividades;

- (i) actividades no económicas, no incluidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto;
- (ii) actividades económicas, incluidas, por consiguiente, en el ámbito de aplicación del Impuesto, pero exentas del mismo; y
- (iii) actividades económicas gravadas.

Así según el criterio del Tribunal en las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de operaciones sujetas al impuesto y a aquéllas que no lo estén, habrá que distinguir por una parte las cuotas soportadas por la adquisición de bienes de inversión, que se someterán a sus propias reglas que se vinculan a la afectación a la actividad empresarial, y por lo que respecta al resto de cuotas, se deberá adoptar un **criterio razonable y homogéneo** de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas, criterio que deberá ser mantenido en el tiempo.

Parece lógico que esta regla se extienda a los bienes y servicios adquiridos por cualquier sujeto que tenga la condición de “*sujeto dual*” (personas físicas, entidades sin ánimo de lucro o sociedades holding) y no sólo sea aplicable a los entes públicos. Esta regulación iría en línea con lo dispuesto en la Directiva de IVA, concretamente en el apartado 2 del artículo 168.bis que habilita a los Estados miembros para que extiendan la regla establecida para los bienes de inversión a otros bienes y servicios.

Por otra parte, y como alternativa, se podría plantear que el sujeto pasivo que adquiere un bien o servicio que no vaya a destinar exclusivamente a una actividad empresarial o profesional tenga la opción de limitar la deducibilidad en función de dicho uso empresarial o deducir íntegramente la cuota soportada y regularizar el exceso a través de la liquidación del impuesto correspondiente a una operación asimilada a una entrega de bienes o asimilada a un servicio, otorgándole el tratamiento de autoconsumo. Esta opción, además, se podría extender también respecto de sujetos no duales pero que no pueden deducir íntegramente la cuota soportada por la adquisición de bienes o servicios que no son utilizados exclusivamente en la actividad económica. Esta opción estaría basada en la doctrina establecida por el TJUE en su sentencia de 16 de febrero de 2012 *Eon Aset Menidjmont OOD*, C-118/11.

Propuesta de modificación del artículo 95 LIVA

- a) Se propone una modificación de la redacción dada al artículo 93.5 LIVA que haga referencia expresa al criterio de deducibilidad de las cuotas de IVA soportado por aquellos sujetos que desarrollan tanto actividades sujetas, como actividades no sujetas al Impuesto. Esta modificación normativa permitiría aclarar la situación de los “*sujetos duales*” (p.ej. fundaciones, entes patrimoniales, sociedades holding y personas físicas), sin que la regla de “*deducibilidad atendiendo a un criterio razonable de afectación a la actividad económica*” quede limitada a las Administraciones Públicas y “*entes técnico-jurídicos*”. Esta modificación iría en línea con el criterio confirmado en reiteradas ocasiones por los órganos administrativos, contando además con una previsión expresa a tales efectos en el art. 168 bis 2 de la Directiva, a la que se adaptaría la Ley española.
- b) Además, propondríamos la ubicación de esta disposición en el artículo 95 LIVA, dedicado a la limitación a la deducibilidad de cuotas

soportadas, en lugar de en el artículo 93 LIVA (sobre requisitos subjetivos de la deducción) donde se ha introducido el tratamiento de los entes públicos. De esta forma se abordaría en el apartado Uno del artículo 95 el principio de deducción parcial de forma conjunta para todos los sujetos pasivos, otorgando un tratamiento simétrico a los bienes o derechos del circulante respecto del tratamiento que ya reciben los bienes de inversión en el apartado Tres.

- c) De forma alternativa (para los sujetos duales) o complementaria (para los que no lo son), se propone reconocer al sujeto pasivo el derecho a deducir íntegramente la cuota soportada en la adquisición de bienes o servicios que no se utilizan exclusivamente en una actividad económica a cambio de que se liquide el impuesto correspondiente al uso no empresarial a través de la figura de las operaciones asimiladas a entregas de bienes o asimiladas a servicios.

7.2.5. Prelación de importes a compensar de autoliquidaciones anteriores y cuotas deducibles del período corriente. Modificación diseño modelo 303

Se plantea la cuestión de si en una autoliquidación periódica procede compensar el IVA repercutido primero con:

- (i) el exceso que no se pudo deducir en autoliquidaciones anteriores, o
- (ii) con el IVA soportado en el período correspondiente.

No se trata de un tema menor por cuanto la compensación del exceso está sujeta a un plazo de caducidad de cuatro años, que computa a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se originó dicho exceso. De este modo, si se origina el exceso en una autoliquidación y posteriormente no existen autoliquidaciones con resultado a ingresar, el plazo de caducidad correrá inevitablemente y a los cuatro años caducará el derecho a compensar.

La caducidad del derecho a compensar se podría evitar si se compensara el exceso consignado en una autoliquidación anterior en primer lugar y solo después, si hubiera un remanente de IVA repercutido, se dedujeran las cuotas soportadas en el período en el que se presenta la autoliquidación. De esta manera se estaría “refrescando” el exceso que resulta de las autoliquidaciones, toda vez que el plazo de cuatro años empezaría a contar en

cada autoliquidación de la que resulta un nuevo exceso. Parece lógico que se aplique el método FIFO y se deduzcan en primer lugar las cuotas que antes se soportaron por el empresario.

Es cierto que el Tribunal Supremo ha manifestado en reiteradas ocasiones⁹, con el objetivo de respetar el principio de neutralidad del impuesto que, transcurrido el plazo de cuatro años sin que hayan resultado importes a ingresar en las autoliquidaciones periódicas, comienza un nuevo período de devolución de la cuota que no se pudo compensar. No obstante, dicho procedimiento debe ser iniciado a instancia de parte y se plantea el problema de que las devoluciones en sede de IVA suelen ir seguidas de una comprobación administrativa, hecho que hace notar el Tribunal Supremo en Sentencia de 20 de septiembre de 2013, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Rec. 4348/2012.

Precisamente, la cuestión de la prelación entre ambos conceptos a la hora de compensarlos en la autoliquidación se suscitó en una de las sentencias indicadas, concretamente en la Sentencia de 29 de noviembre de 2012 (Rec. 3733/2011). Si bien el Alto Tribunal orilló el tema y se centró en el derecho a la devolución, previamente la Audiencia Nacional en la sentencia objeto de recurso¹⁰ había afirmado que de los artículos 99.1 y 99.5 LIVA y del artículo 18.2 de la Sexta Directiva se colige que *“la mecánica ordinaria del IVA supone la deducción primero de las cuotas del IVA soportadas en el período al que se refiere la autoliquidación y posteriormente la deducción de las cuotas procedentes de ejercicios anteriores”*.

En contra del criterio expresado por la Audiencia Nacional, a la luz de la Directiva –que no establece ningún criterio al respecto– parece razonable que la prelación quede abierta para ampliar y no restringir el derecho a la deducción.

El sistema actualmente aplicable en esta materia es una opción que nace del mecanismo del modelo de impreso 303 y no del propio articulado de la LIVA.

(9) Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007 (Rec. 96/2002), cuya doctrina aparece ratificada en posteriores sentencias como las de 24 de noviembre de 2010 (Rec. 546/2006), de 29 de noviembre de 2012 (Rec. 3733/2011) o la Sentencia de 20 de septiembre de 2013, (Rec. 4348/2012).

(10) Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2010 (Rec. 884/2009).

Propuesta de modificación del artículo 115 LIVA y del modelo 303

Con el objeto de asegurar el respeto de la perfecta neutralidad en los casos en que se produzca un exceso de cuotas soportadas sobre repercutidas, se propone:

- a) Modificación del orden de deducción previsto en el modelo 303, de tal forma que los importes a compensar resultantes de autoliquidaciones correspondientes a períodos anteriores se deduzcan en primer lugar y los importes correspondientes a cuotas que se hacen constar por primera vez como deducibles en la autoliquidación se deduzcan en segundo lugar haciendo que sea más neutral el mecanismo de deducción del impuesto.
- b) Diseño en el impreso de IVA de las casillas que permitan solicitar la devolución una vez ha caducado el derecho a la compensación y hacer valer la doctrina del Tribunal Supremo en cuanto a los cuatro años que se inician para el ejercicio del derecho a la devolución.
- c) Posibilidad de configurar el sistema de devolución con una iniciación de oficio del expediente de devolución¹¹.

7.3. RÉGIMENES DE DEDUCCIÓN. SECTORES DIFERENCIADOS Y PRORRATA

7.3.1. Régimen de deducciones en sectores diferenciados de actividad

- Procedería ubicar sistemáticamente la definición de sectores diferenciados del artículo 9.1º c) LIVA en el Título VIII correspondiente a Deducciones y Devoluciones.
- Asimismo, sería conveniente repensar la definición general de sectores diferenciados de la letra a') del 9.1º.c) LIVA para ampliar su espectro a las operaciones que en la actualidad pueden no configurar un sector diferenciado pero que es razonable que lo sean, todo ello con la finalidad de ampliar las posibilidades de los sujetos pasivos de flexibilizar su régimen de deducción dotándoles de mayor seguridad jurídica.

(11) Posibilidad apuntada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 2010 (Rec. 546/2006).

- Recoger como supuestos de sector diferenciado a las operaciones financieras e inmobiliarias “accesorias” a que se refiere el 104.Tres.4º LIVA, no hacerlo así podría suponer graves distorsiones en la medida en que para la realización de las citadas operaciones pueden utilizarse recursos limitados, lo cual supone que el impacto en la no deducibilidad de las deducciones es también limitada con respecto de la que se produciría de tener que incluir dichas operaciones en la fracción de la prorrata general.
- Posible inclusión de las operaciones accesorias de seguro realizadas por compañías distintas de las aseguradoras.

Propuesta de modificación del artículo 101 LIVA

Se propone la modificación del artículo 101 para incluir la definición de sectores diferenciados, incluyendo como sectores diferenciados *ex lege* las operaciones financieras, inmobiliarias y de seguros accesorias¹².

7.3.2. Regla de prorrata

Planteamiento:

La Directiva faculta en su artículo 173 a los Estados miembros a la adopción de las medidas para posibilitar la deducción de parte de las cuotas de IVA cuando un sujeto pasivo efectúe indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones sin derecho a deducción.

Si bien España ha regulado como mecanismo general de deducción de los sujetos pasivos mixtos la prorrata general, la Directiva establece como procedimiento general el que conocemos como prorrata especial, es decir, la **deducción de las cuotas soportadas en función del uso efectivo o afectación real de los bienes o servicios adquiridos**.

Esto produce distorsiones en la medida en que puede suponer una desviación del mecanismo del IVA que presupone la deducción real y total de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios afectos en su integridad a actividades generadoras del derecho a deducción.

(12) Es interesante la consideración conjunta de esta valoración con la contenida en la Ponencia 2, apartado 2.2.1., sobre operaciones de las empresas con sus empleados.

La deficiencia se acentúa más en la medida en que a efectos puramente recaudatorios y sin tener en cuenta la neutralidad perseguida por la Directiva, la Ley española establece como obligatoria la prorrata especial cuando como resultado de la aplicación de la prorrata general se produzca un exceso del 10% (20% hasta el 31 de diciembre de 2014) o más de cuotas soportadas deducibles con respecto del importe que resultaría de aplicar la prorrata especial.

La finalidad es que tal deducción proporcional se pueda producir conforme a la afectación real.

Propuesta de modificación del artículo 103 LIVA

Con la finalidad de que la deducción proporcional se pueda producir conforme a la afectación real, se propone:

- a) Establecimiento de la prorrata especial como método general de cálculo de cuotas deducibles. Aplicación automática cuando resulte más favorable al sujeto pasivo, aunque haya optado por la prorrata general.
- b) Posibilitar la deducción por afectación real en caso de bienes usados de forma común en dos o más sectores diferenciados en lugar de tener que optarse por la prorrata general en gastos comunes.

7.3.3. Definición de operaciones financieras e inmobiliarias del artículo 104.Tres 4º LIVA

Planteamiento:

El artículo 104 Tres 4º de la LIVA excluye del cómputo del denominador de la prorrata a las operaciones financieras e inmobiliarias que “*no constituyan actividad económica habitual*” del sujeto pasivo.

Sin embargo, el artículo 174.2 b) de la Directiva excluye de la prorrata las operaciones financieras e inmobiliarias “*accesorias*”.

Como se puede observar, el criterio de la Directiva determinante de la exclusión es el del carácter principal o accesorio, no el de la naturaleza habitual o no habitual de las operaciones.

El hecho de que la Directiva se haya traspuesto de esta manera ha generado distorsiones en la interpretación por parte de la Dirección General de Tributos, que en múltiples consultas ha establecido que hay habitualidad cuando

existe una realización continuada, es decir, una práctica ordinaria y frecuente de las operaciones económicas. Asimismo, la DGT ha venido entendiendo que no existe un límite cuantitativo fijo de operaciones que sirva para establecer la habitualidad, sino que se ésta se mide en función de si el número de operaciones (no su cuantía) es elevado y la periodicidad de los ingresos es de tal magnitud que su significado económico es equivalente al de un número de operaciones mayor con un importe menor para cada una de ellas.

El TJUE en las sentencias *Régie Dauphinoise* de 11 de julio de 1996, C-306/94 y *Empresa de Desonvolvimento Mineiro SGPS, S.A.*, de 29 de abril de 2004, C-77/01 han matizado el alcance de la definición de la Directiva para sentar que:

- a) Hay que estar a si los ingresos por actividades financieras constituyen la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible (de la empresa de Administración de fincas, en este caso), en *Régie Dauphinoise*.
- b) Las operaciones deben considerarse accesorias en la medida en que solo supongan una utilización muy limitada de bienes o de servicios por los que debe pagarse el IVA, al margen de la magnitud que representen los ingresos generados, incidiendo en que incluso el hecho de que las operaciones sean superiores a la actividad principal no puede excluir, por este único motivo, que se califiquen como operaciones accesorias, en *EDM*.

Propuesta de modificación del artículo 104 Tres 4º LIVA

Se propone modificar el artículo para utilizar la terminología propia de la Directiva, de manera que se excluyan del cómputo de la prorrata el importe de las operaciones accesorias.

Además, se incluiría una definición del término “accesorias” que aclarase que se trata de actividades que no estén conectadas directamente con la actividad principal y que no resulten imprescindibles para su desarrollo. De esta manera, se optaría por un criterio cualitativo y se erradicaría el análisis cuantitativo que la DGT ha venido llevando a cabo en sus contestaciones a consultas.

7.4. REGULARIZACIÓN DE BIENES DE INVERSIÓN

7.4.1. *Revisión del concepto de “bien de inversión” para añadir bienes incorporales susceptibles de ser utilizados por período superior a un año*

Planteamiento:

De acuerdo con el artículo 108.Uno de la LIVA, se consideran bienes de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que por su naturaleza y función están normalmente destinados a ser utilizados, como instrumentos de trabajo o medios de explotación, por un período de tiempo superior al año. La principal consecuencia de la calificación de un determinado bien es que las cuotas deducibles por su adquisición o importación se deban regularizar durante los cuatro años (bienes muebles) o nueve años (bienes inmuebles) siguientes a aquél en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

Sin embargo, de la definición de bienes de inversión resulta que los bienes o derechos intangibles (que no tienen carácter corpóreo) o los servicios no son bienes de inversión a efectos de IVA con independencia de que formen parte del patrimonio empresarial. Esto supone que las cuotas soportadas por su adquisición o importación se deducirán de acuerdo con las reglas sobre deducibilidad aplicables en el ejercicio de dicha adquisición o importación pero sin que tenga ningún impacto la variación del porcentaje de deducción durante los años siguientes. De esta manera, se aplica sin ningún tipo de matiz el principio de deducción inmediata a bienes, derechos y servicios cuya utilización duradera en la actividad económica exigiría una deducción que respete ese uso empresarial o profesional que no se agota en el momento de la adquisición o importación.

Propuesta de modificación del artículo 108.Uno de la LIVA

Modificación del concepto de “bienes de inversión” establecido en el artículo 108 de la LIVA para que se incluya en dicho concepto bienes no corporales (derechos y servicios) que por su naturaleza y función también estén destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación. Estos bienes no corporales estarían sometidos al mismo período de regularización previsto para los bienes muebles (es decir, el año de adquisición o importación y los cuatro siguientes).

Esta modificación estaría amparada por lo dispuesto en el artículo 190 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, que autoriza a los Estados miembros a considerar como bienes de inversión los servicios que tengan características similares a las que normalmente se atribuyen a los bienes de inversión.

7.5. RECTIFICACIÓN DE DEDUCCIONES

7.5.1. *Coordinación del momento en que se debe producir la rectificación de la repercusión y de la deducción*

Planteamiento:

En el ámbito de las rectificaciones de deducciones, la regulación de la LIVA no exige en todo caso que la nueva cuota de IVA deducible se impute al ejercicio en el que la operación se devengó. Por el contrario, se establecen algunos supuestos en los que la norma admite una regularización simplificada que permite que el destinatario de la operación (que ha deducido la cuota) realice las correcciones oportunas en las declaraciones correspondientes a los períodos impositivos en los que se producen las circunstancias que motivan la modificación de las cuotas y que es cuando se debe expedir la factura rectificativa que sirve como soporte a dicha rectificación.

En el caso de reducción de las cuotas soportadas deducibles, la normativa es más restrictiva para admitir esa regularización simplificada. Así, sólo se admite en caso de que la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las causas de modificación de la base imponible (excepto en la que se refiere al concurso de acreedores del deudor). En el resto de los casos, la rectificación determinará la presentación de una declaración-liquidación complementaria que puede generar intereses de demora y recargos.

Por el contrario, en el escenario de aumento de las cuotas soportadas deducibles, la rectificación debe realizarse en el período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas. Al establecerse este mecanismo de regularización, el incremento de las cuotas deducibles no supondrá devolución de impuestos pagados en ejercicios anteriores ni tampoco el reconocimiento de intereses de demora a favor del sujeto pasivo que ejerce el derecho a la deducción.

Esta regulación es simétrica a la que corresponde al sujeto pasivo que repercute el impuesto en aquellos casos en los que su regularización (el ingreso de las cuotas repercutidas que se rectifican) también se produce en el mismo período en que se producen las circunstancias que motiva la modificación de la repercusión. Esto ocurrirá cuando la rectificación se produzca sin requerimiento previo y se base tanto en las causas de modificación de la base imponible como en los casos en los que exista un error fundado de derecho.

Sin embargo, si la rectificación de la repercusión se produce en el contexto de una comprobación administrativa y responde a un error fundado de derecho, la Administración tributaria regularizará el período impositivo en el que se debería haber ingresado la cuota y ello supondrá la exigencia de los correspondientes intereses de demora. El destinatario, sin embargo, sólo podrá deducir la cuota adicional repercutida en el período en que reciba la factura rectificativa y sin derecho a percibir intereses de demora. Esta situación, en un supuesto en el que se trata de un error fundado en derecho y en el que no hay imposición de sanciones, no parece coherente con un impuesto neutral como el IVA.

Propuesta de modificación del artículo 114.Dos de la LIVA

Establecimiento de mecanismos que permitan la deducción de la cuota en el destinatario en el mismo período impositivo en el que el sujeto pasivo debe ingresar cualquier cuota repercutida adicionalmente como consecuencia de los mecanismos de rectificación de la repercusión. En particular, modificación del artículo 114.Dos de la LIVA para prever que el destinatario de las operaciones pueda optar por solicitar la rectificación de las declaraciones-liquidaciones de ejercicios anteriores para deducir las cuotas que hayan sido exigidas al sujeto pasivo en el curso de una comprobación administrativa en la que no se haya impuesto sanción.

7.5.2. Análisis de la conveniencia de revisión de los elementos temporales del procedimiento de rectificación de las deducciones

7.5.2.1. Plazo de deducción del incremento de cuotas no motivado por la modificación de la base imponible

Planteamiento:

En el caso de aumento de las cuotas inicialmente deducidas, la rectificación se puede realizar en la declaración-liquidación correspondiente al

período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las declaraciones-liquidaciones siguientes, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación.

No obstante, cuando la rectificación de las cuotas no esté fundada en las causas de modificación de la base imponible, la rectificación de la deducción deberá hacerse antes de que transcurra el plazo de un año desde la fecha de expedición de la correspondiente factura rectificativa. Dado que la regla general es que el sujeto pasivo puede deducir las cuotas soportadas en cualquier momento de los cuatro años siguientes al devengo del impuesto, no tendría sentido que la existencia de una rectificación de las cuotas derive en un período inferior para ejercer el derecho a la deducción.

Propuesta de modificación del artículo 114.Dos.1º de la LIVA

Se debería establecer que el sujeto pasivo podrá deducir las cuotas soportadas tras la rectificación en el mismo plazo en el que podría haberlo hecho si se hubieran soportado íntegramente en el momento de devengo del impuesto. Se podría mantener el plazo de deducción de un año para los casos en los que la parte del plazo original que estuviera pendiente en el momento de la rectificación fuera inferior al año.

7.5.2.2. Procedimiento general de reducción de cuotas inicialmente deducidas

Planteamiento:

En el caso de minoración de cuotas inicialmente deducidas, la regla general es que la corrección se debe materializar en la presentación de una declaración-liquidación complementaria de aquella en la que se practicó la deducción que además determinará la aplicación de intereses y recargos. La aplicación de esta regla no plantea dudas si no ha prescrito el derecho a modificar ni la declaración liquidación correspondiente al período impositivo en el que se debió ingresar la cuota repercutida por el sujeto pasivo ni aquella en la que se dedujo efectivamente la cuota por el destinatario

Propuesta de modificación del artículo 114.Dos.2º de la LIVA

Debería aclararse que esta obligación no opera en caso de que haya prescrito la posibilidad de modificar la declaración-liquidación correspondiente al ejercicio en el que se practicó la deducción.

Si se entiende necesario mantener la obligación de rectificar las deducciones en estos casos, se podría plantear que cualquier circunstancia que interrumpa el derecho a modificar la repercusión debería interrumpir el derecho a modificar las declaraciones-liquidaciones en las que el destinatario dedujo las correspondientes cuotas. En todo caso, dicha interrupción sólo debería existir a los efectos de ajustar las deducciones y no para modificar otros elementos de la declaración ya prescrita. Alternativamente, se podría considerar la aplicación del procedimiento previsto para los casos de modificación de base imponible o de rectificación por razón de errores fundados de derecho, que obliga a rectificar la deducción en el período impositivo en el que se recibe la factura rectificativa.

7.5.3. Procedimiento de regularización en el seno de un procedimiento de comprobación¹³

Planteamiento:

Como se desprende de lo comentado en el apartado anterior, el procedimiento de rectificación previsto en el artículo 114.Dos de la LIVA consigue en la mayoría de las ocasiones que la regularización de la situación del sujeto pasivo que repercute el impuesto y del destinatario sea simétrica en cuanto coincide el momento temporal en el que se corrigen las declaraciones-liquidaciones respectivas. Sin embargo, este procedimiento se refiere a los casos de rectificación sin requerimiento previo y por tanto no resulta aplicable a las regularizaciones administrativas.

Por lo tanto, esta regularización de la posición del destinatario de las operaciones se deberá hacer a la luz de las disposiciones generales que regulan los procedimientos de comprobación y, en particular, el de inspección. Dicho esto, entendemos que la Administración tributaria no puede ignorar la necesaria neutralidad del impuesto y por ello la resolución del procedimiento debe

(13) Es interesante la consideración conjunta de esta valoración con la contenida en la Ponencia 4, apartado 4.3.

aspirar a que el sujeto que ha soportado la repercusión del impuesto y lo ha deducido no soporte costes económicos o indirectos innecesarios.

Así, si una liquidación administrativa impide la deducción del impuesto, debería reconocer de manera simultánea el derecho del destinatario a recuperar el impuesto soportado indebidamente y que habría sido ingresado por el sujeto pasivo que lo repercutió. De esta manera, el resultado de la regularización sería neutral sin perjuicio de que se pudieran exigir intereses de demora o sanciones en función de las circunstancias que concurriesen en el caso concreto. Esta forma de proceder se atendería a lo dispuesto en el artículo 145.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”) que obliga a la Administración en el seno de los procedimientos de inspección a *“la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones”*, no sólo en relación con los aspectos favorables al Tesoro Público, sino también a los desfavorables, como el reconocimiento a favor del interesado de un derecho a la devolución del impuesto indebidamente soportado.

Sin embargo, la experiencia práctica demuestra que, en este tipo de procedimientos, la Administración tributaria se limita a negar la deducibilidad de las cuotas soportadas y a derivar el reconocimiento del derecho a la devolución del impuesto a un procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Esto implica que el sujeto pasivo que dedujo las cuotas deba soportar el coste financiero de anticipar la cuota hasta que se produzca el reconocimiento del ingreso indebido y su devolución.

A nuestro juicio, esta práctica no está en sintonía con el principio de neutralidad que inspira la regulación del IVA y que supone que el impuesto se debe exigir respecto de las operaciones gravadas y permitirse la deducción de las cuotas por los destinatarios de tales operaciones. De hecho, el Tribunal Supremo ha puesto coto a estas prácticas administrativas, entre otras, en sus sentencias de fecha 3 de abril de 2008 (RJ 2008\2030), 15 de octubre de 2009 (RJ 2010,1091), 10 de junio de 2010 (RJ 2010,5636), 26 de enero de 2011 (RJ 2011,502) y 28 de enero de 2011 (RJ 2011,509).

Propuesta de exigencia a la Administración de regularización íntegra

Regular en la LIVA un procedimiento específico para el supuesto de que la modificación de las cuotas deducidas se produzca por razón de una actuación administrativa. En dicho procedimiento se debería establecer la obligación administrativa de que la regularización tome en consideración la

existencia de un ingreso indebido que debe ser reintegrado al destinatario de la operación.

En su caso, se podrá establecer requisitos adicionales que protejan la posición de la Administración tributaria respecto de posibles abusos. Por ejemplo, se puede establecer que esta regularización completa no proceda en casos en los que se demuestre que el destinatario de la operación era consciente de que estaba participando en una trama organizada que tenía por objeto defraudar el impuesto.

PONENCIA 8

LA PÉRDIDA DE DERECHOS EN EL IVA EN SUPUESTOS DE EXISTENCIA DE FRAUDE: LA SENTENCIA *ITALMODA* Y JURISPRUDENCIA CONEXA

Juan Ortín Ramón

EY

Como es sabido, en los últimos años han proliferado las tramas de fraude por IVA que se han aprovechado del régimen particular de tributación en destino de los intercambios intracomunitarios para adquirir mercancías sin soportar un gravamen efectivo y proceder a una venta subsiguiente sin la debida repercusión, declaración e ingreso del Impuesto, provocando con ello una pérdida muy significativa de recaudación para los Estados miembros de la Unión Europea.

Por este motivo, las Autoridades de los distintos Estados miembros han incrementado el control y vigilancia de este tipo de intercambios y el TJUE ha construido un régimen de limitación de derechos y de extensión de responsabilidad muy severo para aquellos que participen, sepan o deban saber que están participando en una trama de defraudación del IVA.

8.1. SENTENCIA *ITALMODA*

En la sentencia *Italmoda* (asuntos acumulados C 131/13, C 163/13 y C 164/13), el TJUE establece que los Estados miembros están autorizados a denegar el derecho a la exención de las entregas intracomunitarias de bienes, el derecho a la deducción del IVA soportado y el derecho a la devolución del Impuesto soportado si han participado en operaciones de evasión del IVA, incluso en aquellos casos en que la legislación nacional no contenga ninguna disposición al respecto.

Italmoda es una compañía holandesa que compraba mercancías en los Países Bajos y Alemania para su suministro a clientes italianos. *Italmoda* dedujo el impuesto soportado en las compras locales, pero no procedió a declarar las operaciones intracomunitarias. Las adquisiciones intracomunitarias no fueron declaradas por los clientes italianos y no se pagó el IVA en Italia. Las autoridades tributarias italianas denegaron a dichos adqui-

rentes el derecho a deducción y procedieron a recaudar el impuesto adeudado.

Al estimar que Italmoda había participado conscientemente en un fraude destinado a eludir el IVA en Italia, las autoridades tributarias holandesas denegaron a dicha sociedad el derecho a la exención por las entregas intracomunitarias efectuadas en ese Estado miembro, el derecho a la deducción del impuesto soportado y el derecho a la devolución del impuesto abonado por las mercancías procedentes de Alemania y, en consecuencia, notificaron a Italmoda tres liquidaciones complementarias.

Es importante destacar que la aplicación de la exención o del derecho a deducción no estaba sujeta, en el Derecho holandés, a la condición de que el sujeto pasivo no hubiera colaborado deliberadamente en un fraude en el IVA o a una operación de evasión fiscal. Por lo tanto, se planteó la cuestión de si la colaboración deliberada en tal fraude se oponía al derecho a la devolución del IVA, pese a que no existiera disposición alguna en tal sentido en el Derecho nacional.

A este respecto, el TJUE recuerda que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva (actualmente Directiva 112/2006) y que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva.

Constituye reiterada jurisprudencia del Tribunal que corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a deducción (y a la devolución) cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que tal derecho “se invoca de forma fraudulenta o abusiva” (entre otras, sentencia *Bonik* C 285/11).

Igualmente, como desarrollaremos más adelante, el Tribunal ha reconocido que cabe denegar el derecho a la exención por entregas intracomunitarias en supuestos de abuso o fraude (entre otras, sentencias R., C 285/09 y *Mecsek Gabona*, C 273/11).

El Tribunal aclara que la participación en el fraude ocurre no sólo cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal, sino también cuando un sujeto pasivo “sabía o debería haber sabido” que, mediante la operación en cuestión, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el

IVA cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de entregas.

Por lo que se refiere a si tal denegación incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales también cuando no existen disposiciones específicas en tal sentido en el ordenamiento jurídico nacional, creemos que merece la pena detenerse en el razonamiento expuesto por el Tribunal:

En primer lugar, el TJUE señala que incumbe al órgano jurisdiccional nacional interpretar el Derecho nacional en la medida de lo posible “a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva de que se trate para alcanzar el resultado que ésta persigue”, lo cual exige que realice todo cuanto es objeto de su competencia tomando en consideración la totalidad de su Derecho interno y aplicando los métodos de interpretación reconocidos por éste. En consecuencia, corresponde al órgano jurisdiccional determinar si existen en Derecho nacional normas jurídicas que prohíban el abuso de derecho, o bien otras disposiciones sobre el fraude o la evasión fiscal que puedan interpretarse de conformidad con las exigencias del Derecho de la Unión en materia de lucha contra el fraude fiscal.

No obstante, el Tribunal añade que si resultase que el Derecho nacional no contiene tales normas que puedan interpretarse de conformidad con dichas exigencias, no cabría deducir que a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales les resulta imposible cumplir dichas exigencias.

Como es sabido, una Directiva no puede, por sí sola, crear obligaciones a cargo de un particular y, por lo tanto, no puede ser invocada como tal, por el Estado miembro, contra dicha persona. Sin embargo, el Tribunal aclara que la denegación de un derecho como consecuencia de un fraude no está comprendida en el ejemplo contemplado por dicha jurisprudencia. Por el contrario, dicha denegación responde al principio de que nadie puede prevalerse de forma fraudulenta o abusiva de las normas del Derecho de la Unión, no pudiendo extenderse la aplicación de éstas hasta llegar a cubrir prácticas abusivas o fraudulentas.

Por lo tanto, en la medida en que unos hechos abusivos o fraudulentos no pueden basar un derecho previsto en el ordenamiento jurídico de la Unión, la denegación de un beneficio derivado, en el caso de autos, de la Sexta Directiva no equivale a imponer una obligación al particular afectado en virtud de dicha Directiva, sino que sólo es la mera consecuencia de la

constatación de que no se cumplen, en realidad, las condiciones objetivas requeridas para la obtención del beneficio buscado, establecidas en la citada Directiva por lo que se refiere a dicho derecho.

En tal supuesto, por tanto, no cabe exigir una autorización expresa para que las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales puedan denegar un beneficio derivado del sistema común del IVA, debiendo considerar que esta consecuencia es inherente a dicho sistema.

Además, el Tribunal aclara que un sujeto pasivo que únicamente ha creado las condiciones relativas a la obtención de un derecho participando en operaciones fraudulentas no puede evidentemente invocar los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica para oponerse a la denegación del derecho de que se trata.

En definitiva, no estamos ante un supuesto de aplicación de una Directiva no traspuesta en contra del contribuyente (“efecto vertical hacia abajo”), sino ante la denegación de una práctica abusiva.

Por último, el Tribunal establece que la denegación de estos derechos no reviste el carácter de una pena o una sanción, en el sentido del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales o de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

El Tribunal concluye que incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar a un sujeto pasivo, en el marco de una entrega intracomunitaria, los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA, aun cuando no existan disposiciones del Derecho nacional que prevean tal denegación, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar el derecho de que se trate, participaba en un fraude en el IVA cometido en el marco de una cadena de entregas.

En cuanto a la pertinencia de esta denegación de derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA cuando el fraude en el IVA se ha cometido en un Estado miembro distinto de aquel en el que se han solicitado los distintos derechos y, por otro lado, el sujeto pasivo afectado ha cumplido, en este último Estado miembro, los requisitos formales establecidos en la legislación nacional para acogerse a tales derechos, el Tribunal señala que no existe razón objetiva alguna que permita concluir que sería

de otro modo por el mero hecho de que la cadena de entregas afectada por un fraude se extienda a dos o más Estados miembros o de que la operación mediante la que se cometió el fraude en el IVA tuvo lugar en un Estado miembro distinto de aquél en el que el sujeto pasivo implicado en la realización fraudulenta de las transacciones de que se trata pretende indebidamente acogerse a un derecho derivado de la Sexta Directiva.

De hecho, el fraude en el IVA de que se trata en el litigio principal, de tipo "carrusel", que se ejecuta en el marco de entregas intracomunitarias, se caracteriza frecuentemente por el hecho de que, desde el punto de vista de un Estado miembro considerado aisladamente, parece que concurren los requisitos exigidos para invocar un derecho en materia de IVA, puesto que es precisamente de la combinación específica de transacciones efectuadas en varios Estados miembros de donde resulta el carácter fraudulento de dichas operaciones tomadas en conjunto.

En consecuencia, a un sujeto pasivo, que sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar los derechos a la deducción, a la exención o la devolución del IVA, participaba en un fraude en este impuesto cometido en el marco de una cadena de entregas, pueden denegársele tales derechos, pese a que dicho fraude se cometió en un Estado miembro distinto de aquél en el que se solicitaron esos derechos y a que dicho sujeto pasivo cumplió, en este último Estado miembro, los requisitos formales establecidos en la legislación nacional para poder acogerse a tales derechos.

8.2. EXTENSIÓN DE RESPONSABILIDAD¹⁴

En línea con el objetivo de erradicar las tramas organizadas de defraudación del IVA, nuestra norma interna (LIVA) recoge en el apartado 5 de su artículo 87 un supuesto de responsabilidad subsidiaria para quien adquiera mercancías procedentes de dichas tramas en las que se ha producido un impago del Impuesto. A este efecto, nuestra Ley establece que son responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas los destinatarios de las operaciones que sean empresarios

(14) Es interesante la consideración conjunta de esta valoración, y de la del punto siguiente, con las contenidas en la Ponencia 10, apartados 10.2 y 10.3.

o profesionales y que “debieran presumir razonablemente” que dichas cuotas no vayan a ser objeto de declaración e ingreso.

La cuestión que puede resultar más controvertida en la práctica es determinar los casos en los que debe entenderse que el sujeto pasivo, aun cuando no participa de manera activa en una cadena de fraude, debe sospechar, no obstante, la existencia del mismo.

En este sentido, constituye jurisprudencia reiterada del TJUE que la aplicación de una medida de extensión de responsabilidad no debe provocar de facto un sistema de responsabilidad objetiva, contrario a los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.

A este respecto, el legislador nacional establece que el destinatario de las operaciones “debe presumir” que las cuotas no serán objeto de declaración e ingreso cuando haya satisfecho un precio “notoriamente anómalo”, concepto que la propia Ley define como el que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos o el que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Además, la propia Ley aclara que no se considerará como precio anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto.

Para la exigencia de esta responsabilidad, la Administración Tributaria debe acreditar la existencia de un impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración o ingreso. La existencia de este elemento objetivo (fraude) es por tanto, condición necesaria, pero no debe ser suficiente, para llevar a cabo la extensión de responsabilidad.

8.3. LIMITACIÓN A LA EXENCIÓN DE LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS

Según lo dispuesto en el Artículo 25 de la LIVA, están exentas del impuesto las entregas de bienes expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adqui-

rente sea un empresario o profesional identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto del Reino de España.

La citada exención resulta de la transposición a nuestra normativa interna de lo dispuesto en el artículo 138 de la Directiva del IVA que establece que *“Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, (...), actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.”*

Así, los requisitos para que una entrega de bienes (esto es, la transmisión del poder de disposición sobre los mismos) realizada desde el territorio de aplicación del IVA español a otro Estado miembro goce de exención del IVA son dos:

- 1) Los bienes entregados deben ser expedidos o transportados a otro Estado Miembro distinto de España, y
- 2) El adquirente debe actuar como sujeto pasivo en un Estado miembro distinto de España.

El alcance de ambos requisitos ha sido precisado por parte del TJUE a través de diversas sentencias, que se analizan a continuación.

8.3.1. Requisito del transporte

Aunque la entrega intracomunitaria de bienes esté sujeta a la condición objetiva de que se haya producido un desplazamiento físico fuera del Estado miembro proveedor, el TJUE ha reconocido que resulta difícil para la autoridad tributaria, desde la abolición del control en las fronteras entre los Estados miembros, verificar si las mercancías han abandonado físicamente el territorio del referido Estado miembro o no (entre otros, asunto C 273/11 *Mecsek-GabonaKft*, C 409/04 *Teleos* y otros y C 430/09 *Euro Tyre Holding*). Por lo tanto, la autoridad tributaria debe proceder a tal verificación principalmente *“sobre la base de las pruebas presentadas por los sujetos pasivos y de sus declaraciones”*.

El TJUE ha señalado que corresponde a los Estados miembros *“establecer las condiciones con arreglo a las cuales quedan exentas las entregas intracomunitarias de bienes para garantizar la aplicación correcta y simple de dichas exenciones y prevenir todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales”*.

Desde la óptica del Derecho español, el art.13.2.2º del RIVA admite como justificantes de la efectiva realización del transporte realizado por el comprador al Estado miembro de destino *“el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación”*.

Sin perjuicio de lo anterior, es importante destacar que el TJUE ha aclarado que en el ejercicio de sus facultades, los Estados miembros *“deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad.”*

El TJUE introduce la matización de que si el adquirente hubiere cometido fraude, la autoridad nacional puede supeditar el derecho del vendedor a la exención del IVA a la exigencia de buena fe, lo cual equivale a poder demostrar que el vendedor no sabía ni hubiera debido saber que el adquirente había cometido un fraude.

Concluye el TJUE en la sentencia *Mecsek-Gabona* antes citada que, en el supuesto de que el adquirente goce del poder de disponer del bien de que se trate en calidad de propietario en el Estado miembro de entrega y se encargue de transportar el bien al Estado miembro de destino, una vez que el vendedor ha cumplido sus obligaciones relativas a la prueba de una entrega intracomunitaria, *“es al adquirente a quien debe considerarse responsable del IVA en el Estado miembro de entrega cuando no ha cumplido la obligación contractual de expedir o transportar el bien de que se trate fuera de dicho Estado.”*

Por consiguiente, si bien es preciso que exista un desplazamiento fuera del Estado miembro proveedor para que las entregas intracomunitarias gocen de exención, la exigencia de justificantes que sirvan como prueba no debe vulnerar los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, de lo que se infiere que no puede exigirse el IVA al vendedor que, actuando de buena fe, ha recabado los documentos probatorios de la salida de la mercancía aportados por el adquirente, aun en el caso de que las mercancías no hayan salido *de facto* de su país de origen.

Nuevamente, por tanto, la existencia objetiva de un fraude intracomunitario no debe ser suficiente para extender a otro operador interviniente en la cadena la responsabilidad del pago de IVA, pero resulta fundamental para

evitar esa derivación actuar con suma diligencia y disponer de pruebas justificativas de la misma. La obtención (y conservación) de estos elementos de prueba resulta particularmente crítica en los casos en los que el vendedor no realiza el transporte, sino que éste corre a cargo del adquirente.

8.3.2. Requisito del NIF IVA

Como se ha indicado previamente, la LIVA exige, para que sea aplicable la exención, que el adquirente tenga atribuido un NIF IVA por otro Estado miembro. Sin embargo, la norma comunitaria se limita a exigir que el destinatario sea un sujeto pasivo actuando como tal en otro Estado miembro.

Las implicaciones que pueda tener esta distinción han de interpretarse teniendo en cuenta la Sentencia del TJUE C 587/10, VSTR, en la que precisamente se analiza si la Administración tributaria de un Estado miembro puede supeditar la exención del IVA de una entrega intracomunitaria a que el proveedor facilite el número de identificación a efectos del IVA del adquirente.

El TJUE aclara que el requisito de que el adquirente deba ser un «*sujeto pasivo [...] actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto*» no implica por sí mismo que el adquirente opere con un número de identificación a efectos del IVA en el marco de la adquisición en cuestión.

No obstante, los medios de prueba que pueden presentar los sujetos pasivos para acogerse a la exención del IVA es competencia de los Estados miembros, correspondiendo al proveedor de bienes aportar las pruebas de que se cumplen las condiciones establecidas, incluidas las impuestas por los Estados miembros para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones y evitar todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales.

Es importante destacar que el Tribunal señala que supeditar el derecho a la exención del IVA de una entrega intracomunitaria al cumplimiento de obligaciones formales, “*sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se cumplen*”, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto.

La conclusión a la que llega el Tribunal es que el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA “*si se cumplen los requisitos materiales, incluso si los sujetos pasivos han omitido determinados requisitos formales*”, y sólo admite otra conclusión en caso de que el in-

cumplimiento de tales requisitos formales tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales, o que el proveedor de bienes haya participado deliberadamente en un fraude fiscal o haya puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA.

El Tribunal aclara que los Estados miembros están facultados para obligar al proveedor de bienes a que aporte la prueba de que el adquirente es un sujeto pasivo, que actúa como tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes de que se trata, siempre que se respeten los principios generales del Derecho, y en particular la exigencia de proporcionalidad.

Respecto a la cuestión de si se cumplen dichas exigencias cuando, como sucede en España, un Estado miembro obliga al proveedor a transmitir el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, el TJUE aclara que no puede cuestionarse que dicho número de identificación *“está estrechamente relacionado con la condición de sujeto pasivo”*. No obstante, el Tribunal recuerda que la definición de sujeto pasivo contempla únicamente una persona que cumple, de un modo independiente y en cualquier lugar, una de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 de dicho artículo, con independencia de los objetivos o de los resultados de tal actividad, sin supeditar dicha condición al hecho de que esa persona disponga de un número de identificación a efectos del IVA. Además, de la jurisprudencia resulta que un sujeto pasivo actúa en calidad de tal cuando efectúa operaciones en el marco de su actividad imponible (entre otras, sentencia *Optigen* y otros, C 354/03, C 355/03 y C 484/03).

En definitiva, aunque el número de identificación a efectos del IVA acredita el estatuto fiscal del sujeto pasivo y facilita el control fiscal de las operaciones intracomunitarias, se trata sin embargo de una mera exigencia formal, que no puede poner en entredicho el derecho a la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria.

8.4. CLÁUSULA ANTI-FRAUDE RELATIVA AL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS

El artículo 71 de la LIVA establece respecto del lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes que las mismas se considera-

rán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando se encuentre en este territorio el lugar de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente.

El apartado Dos del citado artículo añade que *“También” se consideran realizadas en el territorio de aplicación del impuesto “las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 13, número 1.º de la presente Ley cuando el adquirente haya comunicado al vendedor el número de identificación a efectos del impuesto sobre el Valor Añadido atribuido por la Administración española, en la medida en que no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte.”*

Tal y como está configurada, parece que esta segunda regla de localización ha de considerarse como cláusula anti-fraude, en principio compatible con la aplicación de la primera (si bien va acompañada de una medida para evitar una doble imposición, como se verá a continuación).

La Directiva comunitaria establece a este respecto, en el artículo 40, que *“se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente.”*

Por su parte, el artículo 41 establece que *“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 40, tendrá la consideración de lugar de adquisición intracomunitaria de bienes contemplada en el inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2, el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el cual el adquirente ha efectuado esta adquisición, en la medida en que el adquirente no acredite que dicha adquisición ha quedado sujeta al IVA conforme a lo dispuesto en el artículo 40.”*

De esta forma, el legislador se asegura de que la adquisición intracomunitaria no deje de estar gravada en los casos en los que el adquirente (en principio, incumpliendo su obligación) no declara debidamente la adquisición en el lugar de destino de los bienes y evita la repercusión del IVA en origen facilitando un NIF-IVA de otro Estado Miembro distinto al citado lugar de destino.

El texto comunitario añade que *“Si en aplicación del artículo 40, la adquisición está gravada por el IVA en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes, habiéndolo sido también en aplicación de lo establecido en el párrafo primero, la base imponible debe*

reducirse en la cantidad procedente en el Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el que el adquirente ha efectuado esta adquisición.”

Mediante esta cláusula, se corrige un posible efecto de doble gravamen en dos Estados miembros como consecuencia de la aplicación de esta cláusula anti-fraude.

Llama la atención que la Ley española no contenga esta previsión, si bien es el RIVA el que señala en su artículo 82. Dos que:

“Cuando sea de aplicación lo previsto en el artículo 71, apartado dos, la base imponible será la correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias que no se hayan gravado en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes.”

Finalmente, el artículo 42 de la Directiva señala que *“El párrafo primero del artículo 41 no se aplicará y se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes ha sido gravada por el IVA de conformidad con lo dispuesto en el artículo 40 cuando se cumplan las siguientes condiciones:*

- a) *que el adquirente acredite haber efectuado dicha adquisición intracomunitaria a efectos de una entrega subsiguiente, efectuada dentro del territorio de un Estado miembro determinado de conformidad con el artículo 40, respecto de la cual el destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, con arreglo a lo establecido en el artículo 197;*
- b) *que el adquirente haya cumplido las obligaciones relativas a la presentación del estado recapitulativo establecidas en el artículo 265.”*

De esta forma, el legislador comunitario aclara que la denominada cláusula anti-fraude no es de aplicación, como es lógico, en los supuestos de operaciones triangulares, que precisamente tienen por objeto librar a la empresa intermediaria de la obligación de registrarse y declarar la adquisición intra-comunitaria en el Estado miembro de destino de las mercancías.

Resulta también llamativa la ausencia de esta aclaración en nuestra Ley. Nuevamente, encontramos una referencia en el RIVA que parece cumplir esta función, en el artículo 23.2 que establece que: *“El gravamen de las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de los bienes a que se refiere el artículo 71, apar-*

tado dos de la ley del impuesto, podrá acreditarse mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, con la declaración tributaria en que hayan sido incluidas. Si fuera necesario, se proporcionará a la Administración un desglose de la declaración, suficiente para su comprobación.”

Así, cabe interpretar que la declaración tributaria que serviría para “acreditar el gravamen” en destino, sería, respecto de las operaciones triangulares, la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias presentada por el intermediario.

Finalmente, cabe plantearse si el IVA soportado en la adquisición intracomunitaria que, por aplicación de esta regla anti-fraude, se localiza en el Estado miembro de identificación, es deducible. Pues bien, el TJUE ha aclarado en su sentencia de 22 de abril de 2010 (asuntos acumulados C-536/08 y C-539/08) que la deducción del IVA que ha gravado los bienes y servicios intermedios adquiridos por el sujeto pasivo, en particular en las adquisiciones intracomunitarias, está supeditada al requisito de que los bienes y los servicios intermedios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas. Si los bienes gravados en concepto de adquisiciones intracomunitarias supuestamente realizadas en el Estado miembro de identificación no se introdujeron en dicho Estado miembro, no se puede considerar que dichas operaciones den «derecho a deducción”.

El Tribunal señala que reconocer en dicho supuesto el derecho a deducción puede afectar al efecto útil de la cláusula anti-fraude, habida cuenta de que el sujeto pasivo que se ha beneficiado del derecho a deducción en el Estado miembro de identificación pierde todo incentivo para declarar la imposición de la adquisición intracomunitaria en cuestión en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte.

Como se ha comentado previamente, para corregir el exceso de gravamen que pudiera derivarse de este tratamiento deberá acudirse al mecanismo de reducción de la base imponible ya mencionado, una vez declarada la adquisición en el lugar de destino de los bienes.

8.5. CONCLUSIONES

Con el objetivo de erradicar las tramas de fraude intracomunitario, los Estados miembros pueden establecer límites a la deducción y devolución del

IVA soportado y a la exención de las entregas intracomunitarias y pueden considerar responsable de la deuda tributaria a quien haya participado conscientemente en la trama.

En nuestra opinión, la Ley española debería incorporar determinados ajustes para adaptarse plenamente a la norma comunitaria y la jurisprudencia existente:

- a) Incorporar en la Ley la necesaria concurrencia de un elemento subjetivo para la extensión de responsabilidad en los supuestos de participación (involuntaria) en una trama de fraude, con objeto de evitar posibles supuestos de responsabilidad objetiva.
- b) Reconocer que el adquirente es el responsable del IVA en el Estado miembro de entrega cuando goce del poder de disponer del bien de que se trate en calidad de propietario en el citado Estado y se encargue del transporte, una vez que el vendedor ha cumplido sus obligaciones relativas a la prueba de la entrega intracomunitaria.
- c) Modificar el requisito del NIF IVA para acreditar la exención en entregas intracomunitarias y adaptarlo a la exigencia de que el destinatario sea un sujeto pasivo actuando como tal en otro Estado miembro.
- d) Incorporar en la Ley (no al Reglamento) el mecanismo de corrección de la base imponible cuando la adquisición esté gravada tanto en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes como en el Estado de identificación del destinatario.
- e) Incorporar en la Ley la excepción a la aplicación de la regla de localización en el Estado de identificación en los supuestos de operaciones triangulares.

PONENCIA 9

REGÍMENES ESPECIALES

Alberto Monreal Lasheras y Alfonso Viejo Madrazo

PwC

9.1. RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS GRUPOS DE ENTIDADES

Revisión del Capítulo IX, Título IX de la LIVA

Incorporado a nuestra normativa a través de la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, en su modalidad avanzada, tiene como finalidad esencial prevenir que la aplicación del IVA a las operaciones entre entidades pertenecientes a un mismo grupo provoque distorsiones y sobrecostes que puedan llegar a afectar al modo de organizar sus actividades.

El hecho de que un grupo de entidades decida planificar sus actividades de una u otra forma, esto es, centralizar sus distintas actividades en una misma entidad o, por motivos de racionalización, separar las diversas actividades en entidades jurídicas distintas, no debería verse perjudicado por la aplicación de un impuesto que tiene, como principio fundamental, la neutralidad en el ámbito empresarial.

Concebido en estos términos, nuestro Régimen Especial de Grupos de Entidades (REGE) se configura como una herramienta de planificación o ahorro fiscal, especialmente útil para grupos de entidades en prorrata, y, como tal, extraordinariamente flexible en cuanto al perímetro de entidades que en cumplimiento de los requisitos legales pueden acogerse a dicho régimen.

Contrasta ya de inicio esta peculiar configuración con la de otros Estados miembros que poniendo mayor acento en su condición de norma antifraude establecen su aplicación obligatoria una vez cumplidos los requisitos legales, sin posibilidad de opción en cuanto a la aplicación del régimen o la definición del perímetro de entidades a los efectos de la aplicación del REGE, una vez ejercitada la opción, como de hecho sucede en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades cuyo régimen de consolidación, una vez se ha optado por su aplicación, resulta obligatoriamente aplicable a todas y cada

una de las entidades en las que la sociedad dominante mantiene un determinado nivel de participación, sin que pueda incluirse sólo a algunas y excluirse a otras, a elección del sujeto pasivo.

Es éste, sin duda, uno de los primeros puntos para la reflexión. En tanto que herramienta de planificación fiscal, la mayor flexibilidad posible, en los términos actuales, parece aconsejable. La necesidad de una interpretación uniforme del concepto de "sujeto pasivo único" en la UE, con el fin de evitar divergencias en la aplicación del REGE de un Estado miembro a otro podría, no obstante, oponerse a una regulación como la actual, basada en la **voluntariedad** del régimen especial.

A salvo queda, en cualquier caso el REGE en su modalidad básica, por cuanto lejos de cualquier concepción de un sujeto pasivo "único" se limita a un mero sistema para liquidación e ingreso del tributo. Quizá haya llegado, por fin, el momento de desligarlo conceptualmente del REGE y ubicarlo en un lugar más adecuado, con el fin de evitar confusiones innecesarias que puedan poner en cuestión la aplicación de un sistema cuya eficacia y utilidad resultan incuestionables.

Existen otros aspectos de nuestro REGE, en su configuración actual, que transcurridos siete años desde su entrada en vigor el 1 de enero de 2008, conviene, igualmente, visitar por cuanto la experiencia demuestra que pueden llegar a obstaculizar su aplicación o generar algún tipo de distorsión respecto de soluciones más cercanas al sujeto pasivo único.

Así, la Directiva comunitaria, en su artículo 11, prevé la posibilidad de considerar como **un solo sujeto pasivo** a las personas establecidas en el territorio de un Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

A diferencia de lo que sucede con la consolidación fiscal en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, con un funcionamiento similar al previsto por la Directiva en materia de IVA, esto es, el grupo consolidado forma un único sujeto pasivo a los efectos del tributo, en el IVA no es exactamente así, siendo este extremo uno de los que deberían ser objeto de revisión en primer lugar.

Ciertamente, el objetivo esencial del REGE en su versión española es coincidente al que persigue la norma comunitaria, desde el punto de vista de la neutralidad fiscal, y *de facto* permite obtener el mismo resultado (equi-

valente a la existencia de un sujeto pasivo único), esto es, evitar el gravamen en la parte correspondiente al valor añadido interno de las operaciones intragrupo, aunque los medios utilizados por el legislador español para la obtención de dicho resultado no son los previstos en la normativa comunitaria.

La “originalidad” del legislador español a la hora de establecer una regla especial para determinación de la base imponible, no prevista en la Directiva comunitaria; o de establecer un mecanismo de renuncia a las exenciones del artículo 20 absolutamente excepcional, tampoco previsto en la normativa comunitaria; o, finalmente, al considerar que las entidades que componen el Grupo conservan, a efectos del impuesto, su personalidad jurídica, tanto en lo relativo al cumplimiento de sus obligaciones formales y de gestión, como en lo relativo al derecho a la deducción, que se continúa ejerciendo de manera estrictamente individual, resulta manifiesta.

Muchos autores se han planteado la adecuación (o inadecuación) de nuestra normativa interna a los mandatos de la Directiva comunitaria, en su artículo 11. Si bien se trata de una discusión que excede con mucho el alcance de este comentario, señalaremos, simplemente, que a pesar de asegurar el cumplimiento de uno de los objetivos principales del régimen en su concepción comunitaria, cual es la neutralidad fiscal, muchos a menudo denuncian la excesiva complejidad del diseño que, con el fin de asegurar su correcta aplicación y evitar situaciones de fraude o abuso, incorpora un más que exigente sistema de información analítica.

A través del citado sistema, se debe garantizar la trazabilidad del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que se afectan a las operaciones intragrupo, a lo largo de su paso por las distintas entidades que conforman el grupo, hasta el momento en que son utilizados en sus relaciones con terceros por parte de aquélla que resulta ser su destinatario último dentro del mismo. El fin último es acreditar la incorporación sucesiva a la base imponible de las operaciones intragrupo de los costes externos, cuyo IVA resulta íntegramente deducible en primera instancia, en su tránsito en el seno del grupo hasta el momento en que, como hemos dicho, su destinatario último se relaciona con terceros y deduce el IVA de sus costes, ya fuera del sector diferenciado intragrupo, de acuerdo con su propio régimen de deducción. La afectación tan sólo parcial o indirecta de los *inputs* a las operaciones intragrupo, así como el entramado de sociedades en el seno del grupo o la existencia de servicios cruzados o circulares, pueden com-

plicar hasta el extremo el funcionamiento del sistema y su control por parte de las autoridades fiscales.

En definitiva, dicho sistema implica la necesidad de:

- i) determinar los criterios de imputación de los costes que determinan la Base Imponible de las operaciones con el grupo, con especial atención a los bienes de inversión;
- ii) adaptar los sistemas y llevar un control, en términos de contabilidad analítica, que permita asegurar la trazabilidad de los bienes y servicios adquiridos de terceros fuera del grupo, cuyo coste se incluye en la base imponible de las operaciones intragrupo. En resumen, complica enormemente la gestión, además de las obligaciones formales existentes en la norma, que no son escasas.

El gravamen, aunque atenuado, de las operaciones intragrupo y la existencia de un sector diferenciado cuya vocación, en aras de la neutralidad, es la plena deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de dichas operaciones, es susceptible de provocar, por otro lado, distorsiones y efectos no deseados que difícilmente se compadecen con un régimen de sujeto pasivo único. Alguno de ellos, detectado a lo largo de estos casi siete años de vigencia del régimen, ha dado lugar a la correspondiente modificación normativa, que ha tratado de salir al paso de estas situaciones, tal es el caso de la incidencia que deben tener las operaciones intragrupo en el cálculo de la prorrata general no REGE. Otros por razón de ajustes en la deducción o diferimiento en la tributación, que algunos podrían entender como una utilización abusiva del régimen, son teóricamente posibles de acuerdo con la normativa actual y más difíciles de solucionar.

Ha llegado el momento, quizá, después de la experiencia acumulada a lo largo de estos siete años, de acercar algo más nuestro REGE a la “ortodoxia” comunitaria, con el fin de poder dar una solución satisfactoria a los problemas apuntados.

En este sentido se plantea la **no sujeción al IVA** de las operaciones intragrupo (con la única excepción de aquellas que pudieran dar lugar a autoconsumos por cambio de afectación) de forma análoga a lo que sucede en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades cuando aplica el régimen de consolidación fiscal. Desaparecerían con ello todos los inconvenientes y com-

plicaciones relativas a la especial configuración de la base imponible en su concepción actual.

La no sujeción de las operaciones intragrupo debiera carecer, por otra parte, de efectos respecto del derecho a la deducción, de nuevo en aras a la neutralidad, como, de hecho, sucede actualmente con el resto de operaciones no sujetas del artículo 7. Bien es cierto que dichas operaciones, en tanto que no sujetas al IVA, no generarían, en ningún caso, el derecho a la deducción, lo que obligaría a construir un régimen de operaciones y, en consecuencia, también un **régimen de deducción, referido al grupo en su conjunto** y no individualmente, con el fin de evitar cualquier distorsión. Únicamente mediante la cuantificación agregada de operaciones y el ejercicio del derecho a la deducción por referencia al grupo en su conjunto podrían eliminarse las operaciones intragrupo tanto en lo relativo al cálculo de la prorrata como a la afectación de bienes y servicios a su realización.

Volumen de operaciones y régimen de deducción único a través de una única liquidación referida al conjunto de entidades que integran el grupo parece la alternativa más viable.

Bien es cierto que cualquiera que sea su configuración, todo régimen de grupos consolidados IVA exige un cierto control en cuanto a la contabilización y registro de los bienes y servicios adquiridos por la empresa para ser utilizados en el conjunto de su actividad; nos referimos a la necesidad, en todo caso, de un sistema de información analítica. Sin embargo, bajo un régimen de declaración-liquidación única no parece que las exigencias de tal sistema fueran muy diferentes, en lo sustancial, a las que existen para cualquier sujeto pasivo que opera en la actualidad un régimen de sectores diferenciados o de prorrata especial, en su defecto.

El sistema que ha previsto el legislador español para el cálculo de la base imponible de las operaciones intragrupo y trazabilidad de costes bajo REGE es enormemente complejo y, en un escenario de eliminación de operaciones intragrupo o no sujeción, podría, sin duda, simplificarse.

Esta adecuación a la “ortodoxia” comunitaria permitiría, por lo demás, solucionar otros problemas en el ámbito de las obligaciones formales y la gestión, así la utilización de un número de identificación fiscal único por parte de todas las entidades que forman parte de un mismo grupo o la existencia de una declaración-liquidación única referida al grupo en su con-

junto adecuarían, definitivamente, nuestra normativa interna a las exigencias del legislador comunitario a la vez que simplificarían la gestión. Se podrían solucionar con ello, de paso, otros problemas como el del **régimen sancionador** o de **recargos** existente en la actualidad y que ha sido fuertemente criticado por su desproporción el primero y falta de claridad el segundo.

Se resolverían, igualmente, las dudas suscitadas recientemente en torno a la aplicación de la STJUE *Skandia*, C-7/13, al caso español, en la medida en que, mediante su integración en el grupo consolidado IVA, sus miembros perderían su entidad jurídica propia y pasarían a tener, a efectos del IVA, la consideración de un sujeto pasivo único y separado, distinto de cada uno de ellos individualmente considerados, en línea con la opinión del Tribunal.

Existen otros puntos que, aunque de menor calado, deben ser, igualmente, objeto de revisión.

Nos referimos, por ejemplo, a la cuestión del **estatuto de la entidad dominante** y que únicamente de manera parcial ha resuelto el legislador nacional a la vista de la jurisprudencia comunitaria en la materia. Así, establece nuestro artículo 163. Quinquies. Dos, párrafo segundo, la posibilidad de que puedan ejercer como dominante de un grupo consolidado IVA quienes no tengan la consideración de empresario o profesional, si bien reserva dicha posibilidad únicamente a las sociedades de carácter mercantil.

Se ajusta con ello el legislador nacional a los mandatos del TJUE (Asunto C-85/11 *“Comisión contra Irlanda”*) y resuelve el problema de las sociedades *holding* “puras” o de mera tenencia, si bien parece contravenir todavía la doctrina del alto Tribunal, en tanto que, en estos casos, circunscribe la posibilidad de ejercer como entidad dominante a las sociedades de naturaleza mercantil y en otros al hecho de tener personalidad jurídica propia.

Cierra con ello la puerta el legislador, con mayor o menor justificación, pero, contraviniendo, en cualquier caso, la doctrina más reciente del TJUE (Asuntos acumulados C-108/14 y C109/14, *“Minerva – Larentia”*), a aquellas personas físicas o grupos de personas que deciden canalizar su inversión de forma directa o a través de entidades carentes de personalidad jurídica, tal puede ser el caso de una comunidad de bienes, que tampoco tienen la consideración de empresario o profesional a efectos del impuesto pero que, de acuerdo con el criterio del TJUE, no deberían quedar excluidos a priori.

Difícil saber dónde debería establecerse exactamente el corte y si tiene algún sentido incluir a las personas físicas que son, en última instancia, accionistas. En cualquier caso, debería refinarse la actual normativa, al menos no cerrando de entrada la puerta y estableciendo la opción de que entidades sin personalidad jurídica, cualquiera que fuera su naturaleza pudieran ser dominantes de un grupo consolidado IVA, con el fin de adecuarse plenamente al criterio del TJUE en la materia.

Constituye, sin duda, otro de los puntos para la reflexión la posibilidad de implementar un **grupo de IVA transnacional**. En este caso, el literal del artículo 11 de la Directiva 2006/112 parece lo suficientemente claro cuando reserva la posibilidad de considerar un único sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país, siendo la del grupo de IVA transfronterizo una opción que obligaría antes a buscar el consenso entre los distintos Estados miembros con el fin de modificar la Directiva IVA en este punto. La globalización de la economía y la internacionalización de los negocios demandan, cada vez más, soluciones transnacionales y hacen de ésta una cuestión de primer orden cuyo debate no debería tardar en plantearse en el ámbito comunitario a fin de encontrar una solución en el corto plazo.

Cuestión distinta es la relativa a la aplicación del régimen especial en aquellos casos en que dos **sociedades “hermanas”**, residentes en el territorio de aplicación del impuesto, son controladas por una sociedad matriz residente en otro Estado miembro, sin que, bajo la actual regulación, aquéllas puedan formar, entre ellas, un grupo IVA, por carecer de una cabecera común que pueda ejercer como dominante en el mismo territorio.

Resuelta la cuestión por parte del TJUE (Asuntos acumulados C-39/13, 40/13 y 41/13, 12 de junio de 2014) y también de nuestro legislador interno como parte de la reciente reforma fiscal 2015 en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, con base en el principio de libertad de establecimiento, aplicable, en lo que aquí interesa, de forma idéntica en el ámbito del IVA, urge la modificación de nuestra normativa IVA interna con el fin de contemplar adecuadamente dicha posibilidad, y, por qué no, de hacerla extensible también a sociedades dominantes con residencia fuera de la UE.

Relacionado con lo anterior se plantea, finalmente, la posibilidad de incluir en el perímetro de consolidación **establecimientos permanentes** de entidades que tienen su sede de actividad fuera del territorio de aplicación

del impuesto. En su Documento COM (2009) 325, la Comisión señala expresamente que aquellos establecimientos permanentes de entidades extranjeras situados en el territorio del Estado miembro de aplicación del Régimen de Grupos IVA deben ser incluidos, en todo caso. El legislador español parece reservar esta posibilidad, no obstante, para el caso de la entidad dominante, negando expresamente la posibilidad de que un establecimiento permanente situado en el territorio de aplicación del impuesto pueda ser parte de un grupo consolidado IVA como entidad dependiente. Nada debería oponerse a dicha posibilidad en aquellos casos en que el citado establecimiento permanente tuviera respecto de sus “hermanas” una cabecera común, aún situada en un Estado miembro distinto, por aplicación del mismo principio de libertad de establecimiento al que nos hemos referido en el párrafo anterior.

Continuando con la territorialidad, debe abordarse, decididamente, el problema de la interacción del REGE que podríamos denominar de territorio común con los distintos **regímenes forales**, que en la actualidad no permite la conformación de grupos de consolidación IVA entre entidades dependientes de distintas Administraciones, común y forales, y que en aras de la simplificación de la gestión empresarial y la competitividad de nuestras empresas debería, de una vez por todas, resolverse de manera favorable a esta posibilidad, sin perjuicio de los necesarios ajustes internos entre dichas Administraciones.

Una breve referencia, por último, aunque de menor trascendencia, al régimen de obligaciones censales, de información a la Agencia Tributaria, en particular en lo relativo a las alteraciones en el perímetro de consolidación, a través del correspondiente Modelo 039, que, aparentemente, deben comunicarse tanto en el momento en el que se producen, como al final del ejercicio, y que, nuevamente en aras de la simplificación, debería clarificarse con el fin de evitar duplicidades innecesarias.

9.2. CRITERIO DE CAJA CASI DOS AÑOS DESPUÉS

Revisión del Capítulo X, Título IX de la LIVA

Hace un año el ministro de Hacienda, Cristóbal Montoro, reconocía que el régimen del IVA de caja no había funcionado de acuerdo con lo esperado, comprometiéndose a revisarlo en el marco de la reforma tributaria, ya en

marcha por aquellas fechas. Un año después, la promesa no se ha cumplido y la última modificación de la Ley 37/1992, operada en virtud de la Ley 28/2014, de 27 de diciembre, deja inalterado el régimen.

Solicitada por PYMES y autónomos desde hace tiempo, ha acabado siendo más una medida electoralista que otra cosa, al rodearse de importantes problemas en su aplicación práctica (muchos de ellos apuntados ya hace años desde la propia DGT, que se resistía a dar el visto bueno a un sistema con indudables complicaciones que lo hacen de difícil aplicación en la práctica), que hacen que el régimen no sea lo atractivo que prometía.

Lo que parecía una medida innovadora y ciertamente beneficiosa para las PYMES de nuestro país, al permitirles no tener que ingresar el IVA en Hacienda hasta que no hubieran cobrado dicho importe de sus clientes, evitando así a los pequeños empresarios tener que anticipar a Hacienda el pago del impuesto y soportar el consiguiente coste de financiación que ello supone, no ha acabado de tener el éxito que se esperaba.

Limitado únicamente a determinados empresarios en función de su cifra de negocios (hasta 2.000.000 de Euros) y sólo para los que apliquen el régimen general del impuesto (por lo tanto se ve reducido de entrada, de manera importante, el número de empresarios que pueden optar por este régimen), se ha acabado convirtiendo en un régimen que tiene más inconvenientes que ventajas, los principales:

- Régimen de deducción simétrico: El empresario que se acoge a este régimen, si bien no tiene que ingresar el IVA hasta el momento del cobro, tampoco puede deducirse las cuotas del IVA soportadas hasta que proceda a su pago.
- Es una medida de carácter temporal: En caso de impago por parte de los clientes, únicamente se retrasa el problema hasta 31 de diciembre del año inmediato posterior, fecha en la que el ingreso debe realizarse en todo caso, aunque no se haya cobrado la factura.
- Presión por parte de las grandes empresas: Las grandes empresas no tienen interés en contratar con empresarios acogidos a este régimen, en la medida en que, caso de hacerlo, también van a ver limitada la posibilidad de deducir el IVA que les han repercutido dichos proveedores hasta el momento del pago, con el efecto financiero que ello supone y, sobre todo, con la enorme complica-

ción que supone adaptar sus sistemas con el fin de compaginar ambos regímenes y gestionar el IVA soportado de forma correcta.

- Barrera de salida: Se establece un mínimo de tres años sin poder acceder nuevamente al régimen para aquellos empresarios que habiendo optado por su aplicación deciden renunciar posteriormente, lo que puede generar reticencias a quienes no tienen claro si quieren estar y piensan, en todo caso, en la posibilidad de renuncia, que pueden preferir esperar hasta ver como evoluciona.

Importantes problemas de aplicación práctica que han convertido el régimen especial del criterio de caja en una solución con escasa aceptación por parte de sus destinatarios, pequeñas empresas y autónomos, y que obligan a replantear su esquema de funcionamiento.

Romper la simetría en cuanto al derecho a la deducción, permitiendo, de un lado, a los empresarios y autónomos acogidos a este régimen y, de otro, a los empresarios que contraten con éstos, deducir el IVA soportado en el momento en el que reciben la factura sin necesidad de esperar al pago, parece la opción más sencilla e incentivaría, desde luego, su utilización en mayor medida.

El impacto para el Estado en términos del coste financiero ligado a la recaudación, que en cualquier caso quedaría limitado en el tiempo por la temporalidad del régimen, también quedaría limitado, de entrada, a aquellos empresarios y autónomos que pueden acceder al régimen, siendo el círculo de los potenciales beneficiarios un elemento, sin duda, a tener en cuenta a la hora de abordar cualquier modificación de este tipo.

9.3. REGÍMENES ESPECIALES SIMPLIFICADO Y DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA

Revisión del Capítulo VII, Título IX, de la LIVA

Se trata de dos regímenes pensados para micro-empresas que quizá en otros Estados miembros quedarían al margen del tributo, bajo un régimen de franquicia, actuando en suma como consumidores finales. Sin embargo, en España estas micro-empresas, deben tributar en el IVA en unos casos obligatoriamente en régimen especial y en otros por opción.

Aunque en apariencia son dos regímenes distintos –lo son normativamente– no hay grandes diferencias conceptuales entre uno y otro, siendo aún más sencillo el del recargo de equivalencia pues su único “módulo” es el volumen de compras de bienes objeto de reventa.

La propuesta que hacemos se centraría en la unificación y simplificación de ambos regímenes, muy criticados por su alejamiento de la realidad del tributo y por ser incluso en ocasiones vehículo para operaciones fraudulentas.

Creemos que una franquicia para quienes realicen operaciones sujetas al tributo por un importe inferior a 3.000 euros (podrían ser 6.000) sería una buena medida de simplificación que evitaría costes indirectos a menudo superiores al importe del IVA recaudado.

Junto a ello, los que superaran dicho umbral deberían declarar por régimen general, desapareciendo los métodos de determinación de cuotas propios del simplificado y del recargo de equivalencia. No obstante, puesto que las finalidades de simplificar y evitar supuestos de fraude de gran dificultad de control se mantienen, podría exigirse que el sujeto pasivo tributara como mínimo por el importe resultante de la aplicación de los módulos aprobados, como presunción *iuris tantum*. Al efecto sería necesario actualizar y extender los módulos actualmente en vigor, que ya no determinarían la cuota sino que serían, como proponemos, una mera presunción del valor añadido “mínimo” por cada micro-empresa.

PONENCIA 10

COMERCIO INTERNACIONAL DE BIENES Y SERVICIOS

Carlos Gómez Barrero

Garrigues

10.1. OPERACIONES DE TRÁFICO INTRACOMUNITARIO DE BIENES. INTRODUCCIÓN

Es evidente que el margen de maniobra del legislador español en relación con las operaciones intracomunitarias de bienes es limitado a la hora de introducir modificaciones en la normativa.

Sin embargo, la jurisprudencia de la UE en relación con la aplicación de la exención en origen de las entregas intracomunitarias o del régimen de responsabilidad de los operadores en caso de que los requisitos para su aplicación no se vean finalmente cumplidos; los trabajos de la Comisión Europea en relación con posibles modificaciones tendentes al establecimiento de un régimen definitivo, o las opciones que la propia Directiva ofrece a los Estados miembros son ejes en torno a los cuales puede modernizarse la normativa nacional.

Nos referimos a continuación a estas posibilidades.

10.2. LA EXENCIÓN DE LAS “ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS”¹⁵

La exención se aplica a las entregas de bienes expedidos o transportados de un Estado miembro a otro por el vendedor, por el adquirente (empresario) o por cuenta de ellos.

Si bien es cierto que uno de los medios de prueba –de hecho, el medio de prueba más ágil– de la condición de empresario del destinatario es que

(15) Es interesante la consideración conjunta de esta valoración, y de la del punto siguiente, con las contenidas en la Ponencia 8, apartados 8.2 y 8.3.

disponga de un número de identificación a efectos del IVA atribuido por otro Estado miembro, verificable por el vendedor en el censo VIES, el requisito de identificación no se requiere en la normativa comunitaria y, de hecho, puede sustituirse por otros medios de prueba válidos disponibles en el marco de las relaciones comerciales habituales entre proveedor y cliente.

Propuesta de modificación del artículo 25 LIVA.

Este criterio jurisprudencial debería llevar a la eliminación del requisito de que el destinatario esté “identificado en otro Estado miembro” como condición para la aplicación de la exención.

10.3. RESPONSABILIDAD DE LAS PARTES EN LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN

La existencia de fraude en el tráfico intracomunitario es una preocupación que concierne no sólo a los Estados miembros sino también a los operadores que actúan legítimamente. En este caso, la preocupación no deriva exclusivamente de la distorsión en la competencia que lleva aparejada la existencia de operadores que actúen de forma fraudulenta, sino porque la reacción del legislador ha sido la de establecer mayores obligaciones formales, de información y de prueba en quienes cumplen con la normativa.

Esta sobrecarga de obligaciones se ve agravada con la exigencia de responsabilidad sobre ellos, ante la falta de medios de las Administraciones para poner coto al fraude o establecer medidas preventivas o de detección rápida.

Si bien alguna de estas derivaciones de responsabilidad o consecuencias adversas (imposibilidad de deducción; imposibilidad de aplicar la exención en entregas intracomunitarias o derivaciones de responsabilidad) pueden estar justificadas y, de hecho, han sido validadas por la jurisprudencia de la UE en los casos en los que el operador en cuestión conocía o podía haber conocido que participaba en un fraude –y sin perjuicio de la inseguridad jurídica que genera una aplicación expansiva de esta doctrina–, debe protegerse al operador legítimo fuera de estos casos.

La jurisprudencia comunitaria ha consolidado también el criterio de que quien actúa de buena fe no puede verse perjudicado por el incumplimiento, por parte del destinatario, de las condiciones para la aplicación de la exención. De esta forma, en los casos de buena fe del vendedor, si la Adminis-

tración tiene constancia de que los bienes no fueron expedidos con destino a otro Estado miembro o de que el destinatario no era un empresario, tal y como lo define la normativa, no debe exigir la cuota a aquél.

Propuesta de modificación

El régimen de responsabilidades en estos casos debe precisarse con claridad en la normativa del Impuesto para que no resulte posible exigir la cuota a operadores que, actuando de buena fe, apliquen la exención en operaciones de comercio intracomunitario y ésta resulte improcedente por una actuación atribuible al adquirente.

10.4. SIMPLIFICACIONES DE LAS VENTAS EN CONSIGNACIÓN

En el marco de los trabajos de la Comisión con vistas al establecimiento de un régimen definitivo para las operaciones intracomunitarias, se ha abordado la posibilidad de adoptar las mejores prácticas en algunas operaciones en particular.

Entre ellas, se encuentran, dentro de la categoría de ventas en consignación, las operaciones denominadas de *call-off stock* por las que un empresario traslada mercancía a otro Estado miembro para que su cliente vaya retirándolas –y adquiriendo en consecuencia la propiedad– en función de sus necesidades de producción.

Desde el punto de vista de la literalidad de la norma (y aunque la interpretación administrativa no ha sido del todo consistente) estas operaciones implican la existencia de una transferencia intracomunitaria del vendedor a España (normalmente exenta) y una posterior entrega interior.

Aun cuando en muchos casos no hay, por tanto, cuotas a declarar por el vendedor, éste tiene obligaciones de registro y de presentación de declaraciones informativas que implican costes indirectos de naturaleza administrativa.

Existen Estados miembros que, sin embargo, obvian la existencia de la transferencia previa y consideran que existe una entrega intracomunitaria directa en el país de origen y adquisición intracomunitaria por el cliente, normalmente cuando éste retira las mercancías para adquirirlas, solución que simplificaría las obligaciones de los operadores y redundaría en una mayor agilidad para este tipo de suministros.

Propuesta de modificación

La modificación normativa que se propone y que afectaría a la regulación de las transferencias intracomunitarias de bienes (operaciones asimiladas) y de las adquisiciones intracomunitarias debería permitir que, al menos, en los casos en los que se envíen bienes a España para su entrega en un momento posterior a un cliente (o clientes determinados) ya conocidos de antemano, sean éstos los que hagan una adquisición intracomunitaria de bienes en el momento en el que adquieran la propiedad de las mercancías, sin que exista transferencia previa de los bienes por el vendedor.

10.5. EXENCIÓN EN LA FASE PREVIA. SUSPENSIÓN DEL INGRESO (COMÚN A OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS Y EXPORTACIONES)

La aplicación de una exención a las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes que se efectúen a favor de un sujeto pasivo que los vaya a destinar a su exportación o entrega intracomunitaria se prevé como opción en la Directiva, con el único requisito de la previa consulta al Comité del IVA,

Este precepto ha sido objeto de transposición al ordenamiento nacional por el artículo 169 de la Ley, pero con una formulación que lo ha hecho inaplicable en la práctica.

Como medida de fomento de las operaciones de exportación, en su sentido más amplio, la introducción de esta posibilidad permitiría ahorrar costes financieros a los exportadores, de forma que no soportasen IVA en operaciones por una cuantía equivalente al volumen de exportaciones y entregas intracomunitarias realizadas en el período anterior de doce meses (al modo como se regulaba la devolución a exportadores en su momento).

De establecerse, como en la actualidad, una cautela por la que el operador debe ingresar el IVA correspondiente en el caso de que finalmente los bienes no se expidiesen fuera del territorio de aplicación del impuesto, la cuota así exigida habría de ser plenamente deducible a fin de preservar el principio de neutralidad.

Propuesta de modificación del artículo 169 LIVA

La modificación que se propone consistiría en la revisión del citado ar-

título 169, flexibilizando el acceso al régimen de suspensión del ingreso (apartado Uno) y preservando la neutralidad del impuesto en su aplicación (apartado Dos).

10.6. OPERACIONES DE IMPORTACIÓN

La próxima entrada en vigor del Código Aduanero de la Unión ha generado una suerte de competencia fiscal entre Estados miembros a fin de atraer importaciones con ocasión de la posibilidad de efectuar despachos centralizados en el lugar de establecimiento.

Entre estas medidas, se ha generalizado en buena parte de los Estados miembros el “diferimiento del IVA a la importación” que no es sino la sustitución de la liquidación del IVA en la Aduana –y su pago– por un mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

Aun cuando esta medida se ha introducido en la normativa nacional, su configuración como mecanismo sustitutivo de la liquidación en la Aduana y la posibilidad de ejecutar la deuda no (auto) liquidada en vía de apremio, resta atractivo a la medida y resulta de todo punto contraproducente para atraer operaciones de importación cuando, de hecho, no hay deuda que ingresar ni perjuicio alguno para la Administración Tributaria (sin perjuicio de las sanciones que lleven aparejados sus incumplimientos que deben respetar, en todo caso el principio de proporcionalidad).

En consecuencia, el sistema de liquidación del IVA a la importación debe ser reformado para adecuarse al objetivo de simplificación que debe presidir su funcionamiento.

Propuesta de modificación

La propuesta en este punto debería tender a la aplicación de un mecanismo en todo equivalente al de inversión del sujeto pasivo o al aplicable a las adquisiciones intracomunitarias o a las operaciones asimiladas a la importación.

10.7. SALIDAS DE ÁREAS O RÉGIMENES ADUANEROS SUSPENSIVOS

En línea con el apartado anterior, resulta conveniente poner de manifiesto diversas mejoras técnicas en relación con áreas o regímenes suspensivos:

- a) En primer lugar, debe unificarse el procedimiento de liquidación del impuesto y eliminarse el modelo 380 para la liquidación del IVA devengado en todo tipo de operaciones asimiladas a la importación, de forma que las cuotas se consignen en la propia declaración-liquidación del impuesto mediante un procedimiento equivalente al de inversión del sujeto pasivo –al modo del sistema por el que se aboga en relación con las importaciones– sin que deba, al menos en estos casos, ejercerse opción alguna por este sistema.
- b) La norma prevé que, a la salida de estas áreas o regímenes, no se liquide el impuesto si la operación da lugar a una operación del artículo 21 (exportación), 22 (asimilada a la exportación) o 25 (entrega intracomunitaria). Es frecuente, sin embargo, que el abandono de estas áreas o regímenes con destino a otro Estado miembro o a un territorio tercero no se produzca con ocasión de una operación de venta (p.ej. régimen de perfeccionamiento activo para un tercero o ultimación del régimen de importación temporal, aunque sí se traten como operaciones de exportación desde el punto de vista aduanero), por lo que la referencia a los supuestos en los que no se produce el hecho imponible importación u operación asimilada debe ampliarse en consecuencia.

10.8. OPERACIONES DE EXPORTACIÓN

En relación con las operaciones de exportación debe incluirse en el texto legal la doctrina por la cual el transporte para conducir los bienes a la aduana equivale al transporte con destino a un territorio tercero a los efectos de la aplicación de la exención.

Por otro lado, en aplicación de la doctrina del TJUE (sentencia de 19 de diciembre de 2013, *BDV Hungary Trading Kft.*, C-563/12), debe eliminarse el plazo de un mes establecido reglamentariamente como requisito para la exención en las exportaciones indirectas.

10.9. OPERACIONES ASIMILADAS A LA EXPORTACIÓN

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha establecido que la venta de aeronaves debe quedar exenta del impuesto aun cuando el adquirente no es una compañía de navegación aérea internacional, sino que adquiere esa

aeronave para su utilización exclusiva por una compañía de esa naturaleza (sentencia de 19 de julio de 2012, A Oy, C-33/11).

La normativa nacional no contiene esta exención en fase(s) previa(s) de las operaciones con aeronaves, cuyo tratamiento debe hacerse extensible a buques afectos a la navegación marítima internacional.

Este criterio ha sido adoptado en las directrices del Comité del IVA.

Propuesta de modificación del artículo 22 LIVA

Este punto requeriría la modificación del artículo adecuando su redacción a los preceptos de la Directiva.

10.10. OTRAS CUESTIONES

- a) Introducción de reglas definidas en lo que concierne a las condiciones para el ejercicio del derecho a deducción en los casos en los que el importador no es propietario de las mercancías (p.ej. consignatarios, maquiladores o arrendatarios).
- b) Ampliación de los supuestos en los que no opera la inversión del sujeto pasivo en operaciones entre dos no establecidos a las operaciones asimiladas a la exportación y a las entregas de bienes con destino a las áreas o regímenes suspensivos de los artículos 23 y 24 a fin de evitar que deban acudir al procedimiento de devolución de no establecidos en sus compras y evitar, en su caso, posibles obligaciones formales al adquirente.
- c) Eliminación de la limitación a los productos del Anexo V de la Directiva de la exención a la importación de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero.
- d) Aclaración relativa a que la exención para la reimportación de bienes se aplica con independencia de que las mercancías se hayan declarado para su exportación temporal, siempre que se trate de mercancías de retorno.
- e) Análisis de la posibilidad de establecer un régimen de perfeccionamiento activo fiscal aplicable a mercancías procedentes del territorio de aplicación del IVA en la UE con independencia del lugar

de establecimiento del titular de los bienes – lógicamente sometido a la obligación de exportación efectiva de los bienes resultantes.

10.11. REGLAS DE LOCALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

10.11.1. Ajuste técnico en las reglas relativas a bienes con instalación

La normativa nacional sigue requiriendo que la instalación o montaje de los bienes implique su “inmovilización”, requisito éste que no se contiene en la normativa comunitaria, lo que genera distorsiones no sólo en la localización de la operación como tal, sino en la existencia o no de operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias por el proveedor del bien.

10.11.2. Regla de utilización efectiva del artículo 70.Dos LIVA

El fomento de la actividad internacional debe ser un objetivo irrenunciable de la política fiscal. La regla de utilización o explotación efectiva de los servicios prestados a no comunitarios para establecer su sujeción al impuesto, en el ámbito en el que resulta optativa para los Estados miembros y, sobre todo, su interpretación amplia es una barrera para este fin, máxime cuando se requiere reciprocidad para que proceda la devolución del IVA al destinatario y ésta tiene un ámbito de aplicación extraordinariamente reducido.

Con todo ello, o el precio de los servicios se ve incrementado en el importe del IVA (que no se soportaría si el destinatario contratase con un proveedor en otro Estado miembro) o se obliga a rebajar el margen al proveedor.

No puede olvidarse que se trata de una medida que pretende evitar supuestos de desimposición o distorsiones de la competencia y, por tanto, no puede resultar de aplicación generalizada, máxime cuando, en operaciones empresariales, que es donde despliega esencialmente sus efectos, el coste de los servicios, precisamente por su utilización en el territorio de aplicación del impuesto, han de dar lugar y formar parte de los costes de operaciones sujetas por las que se repercutirá el impuesto.

Las dificultades prácticas para su aplicación, tales como las que conlleva para el proveedor determinar si se producirá la utilización o explotación total o parcial en España (en particular cuando el criterio administrativo se

refiere a elementos que escapan al conocimiento del proveedor) y que debe aplicar cuando tiene lugar la transacción se oponen manifiestamente a la seguridad jurídica.

Es por ello necesaria su derogación o, cuando menos, su limitación a los estrictos ámbitos en los que el legislador considere que puede producirse esa desimposición no querida, en cuyo caso deberán delimitarse en términos claros e inequívocos los elementos que deben concurrir para la aplicación del precepto.

Propuesta de modificación del artículo 70.Dos LIVA.

Se hace necesaria la eliminación del apartado Dos del Artículo 70 por la inseguridad jurídica que genera y por suponer un obstáculo a la actividad “exportadora” de servicios, máxime mientras se mantenga el requisito de reciprocidad que para las devoluciones a empresarios no establecidos en la UE exige el artículo 119 bis.

PONENCIA 11

OBLIGACIONES FORMALES Y GESTIÓN DEL IMPUESTO

Juan Ortín Ramón

EY

11.1. INTRODUCCIÓN. PRINCIPIOS DE NEUTRALIDAD Y PROPORCIONALIDAD

El propio funcionamiento del IVA, debido a su condición de impuesto general sobre las transacciones, y su relevancia como fuente de información para la Administración, justifican la necesidad de que los sujetos pasivos asuman el cumplimiento de determinadas obligaciones formales.

Siendo el rigor formal la herramienta que debe facilitar el adecuado funcionamiento del impuesto, su aplicación encuentra dos limitaciones muy claras en los principios de proporcionalidad y neutralidad.

El principio de neutralidad ha sido calificado como la “clave de bóveda que sujeta la configuración del IVA” y consiste en que la carga económica del Impuesto no debe recaer en los sujetos pasivos, empresarios o profesionales, sino en los consumidores finales. Este principio implica, entre otras consecuencias, que se debe conceder a los sujetos pasivos la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales establecidos al efecto, aun cuando se hayan omitido determinados requisitos formales, tal y como ha reconocido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en la sentencia de 27 de septiembre de 2007, *Collée* (C-146/05).

Por su parte, el principio de proporcionalidad es uno de los principios jurídicos generales del Derecho Comunitario y ya estaba contemplado en el artículo 5 del Tratado CE (“Ninguna acción de la Comunidad excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos del presente Tratado”). En el ámbito del IVA este principio consiste en la interdicción de ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos que persigue la norma comunitaria (en particular, la Directiva 112/2006 o Directiva del IVA). Así, la sentencia del TJUE de 14 de julio de 1988 (C-123/87 y 330/87, *Jeunehomme*), estableció que

las formalidades impuestas por los Estados miembros al derecho de deducción no podían, por su número o carácter técnico, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de aquél.

Asimismo, en relación con el derecho a deducción, el TJUE en sus sentencias de 14 de febrero de 1985, *Rompelman* (268/83), 21 de septiembre de 1988, *Comisión/Francia* (50/87), 15 de enero de 1998, *Ghent Coal Terminal* (C-37/96), 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisy otros* (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98) y 25 de octubre de 2001, *Comisión/Italia* (C-78/00), ha considerado improcedente la exigencia de requisitos suplementarios que tengan como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho a deducción cuando la Administración Tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de los servicios de que se trate.

En línea con esta doctrina, nuestro Tribunal Supremo ha señalado que el derecho a la deducción es un derecho de carácter sustancial, y de innegable importancia en el sistema aplicativo del IVA, razón por la que una simple obligación formal, por muy justificada que la misma pueda estar para facilitar la correcta aplicación del correspondiente procedimiento administrativo, no puede conllevar la pérdida del mencionado derecho a deducir.

En definitiva, como ha reconocido el TS poniendo en común ambos principios, una aplicación desproporcionada de las exigencias formales podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a deducir, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del IVA.

Teniendo en cuenta el respeto a estos dos principios, nos parece recomendable la introducción en nuestra normativa de las siguientes medidas:

11.2. PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN E INSPECCIÓN

Propuesta de interpretación del artículo 3 de la LGT.

Como regla general, sería muy deseable incorporar entre los criterios de actuación de los órganos de gestión e inspección en materia de IVA los principios de neutralidad y proporcionalidad. Las interpretaciones excesivamente formalistas no deben tener, a largo plazo, ningún impacto en la recaudación y generalmente no constituyen una medida de detección y lucha contra el fraude fiscal pero sí generan una enorme litigiosidad.

11.3. OBLIGACIONES CENSALES

- *Mejora del procedimiento de inclusión en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI)*

En la práctica, el plazo aproximado para conseguir la inclusión en el ROI es de unos 2-3 meses desde la solicitud de inclusión. Aunque la inclusión tiene efectos retroactivos a la fecha de solicitud, el plazo es demasiado extenso y deja en una posición de indefensión a los operadores no registrados cuyos proveedores pretenden repercutir el IVA local de otro territorio de la UE, puesto que no figuran de alta en el Censo VIES.

Recomendamos una reducción del plazo especialmente para aquellos sujetos pasivos que tengan asignado un número de identificación a efectos del IVA.

- Realización de actividades al margen del EP

Sería recomendable aclarar si en aquellos casos en los que una entidad efectúa, como sujeto pasivo, una operación al margen de la actividad de su EP en el territorio de aplicación del Impuesto, es necesario solicitar un nuevo registro a fin de declarar las operaciones efectuadas y adaptar la regulación censal a este criterio.

11.4. OBLIGACIONES EN MATERIA DE FACTURACIÓN

Propuesta de modificación del artículo 97 LIVA

- Derecho a deducción

Como se ha mencionado previamente, debería eliminarse la referencia contenida en la LIVA según la cual, en operaciones domésticas, *únicamente* la factura se considera documento justificativo del derecho a deducción.

- Operaciones localizadas fuera del Territorio de Aplicación del Impuesto(TAI)

Propuesta de interpretación o modificación del artículo 6 del Reglamento de facturación

El Reglamento de Facturación vigente desde 2013 eliminó la obligación de incluir la mención correspondiente a las operaciones no sujetas mientras que mantiene la de la exención y la de la inversión del sujeto pasivo.

Sería conveniente aclarar si en una prestación de servicios localizada fuera del TAI habría que incluir la mención de inversión del sujeto pasivo o no, en particular en los casos en los que la citada prestación gozaría de exención en caso de localizarse en el TAI.

- Plazos de repercusión y rectificación

Propuesta de modificación de los artículos 88 y 89 de la LIVA

La LIVA establece unos plazos de repercusión (1 año) y rectificación (4 años, que en determinados supuestos quedan reducidos también a 1 año) que entendemos tienen por objeto proteger los intereses de la persona que soporta la repercusión o rectificación. Sin embargo, como regla general, el destinatario de las operaciones no debiera tener inconveniente en soportar una repercusión extemporánea, mientras que las limitaciones a la repercusión o la rectificación implicarán un coste para el obligado al ingreso del Impuesto.

En línea con los principios de neutralidad y proporcionalidad, debieran flexibilizarse los mencionados plazos con objeto de permitir la repercusión o rectificación extemporánea en los casos en que el destinatario haya dado su consentimiento.

- Facturación electrónica

Propuesta de interpretación del artículo 21 del Reglamento de facturación

El criterio de la DGT respecto de la deducibilidad del IVA reflejado en facturas en formato “pdf” y recibidas a través de correo electrónico es que es necesario garantizar la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido mediante una firma electrónica avanzada, un sistema de intercambio electrónico de datos (EDI) u otros medios que los interesados hayan comunicado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por la misma.

El envío de facturas en formato “pdf” a través de correo electrónico constituye una práctica habitual y, en principio la posible manipulación de estos documentos parece más difícil que en el caso de las facturas en formato papel, siendo al mismo tiempo más factible para la Administración con los debidos medios técnicos detectar o rastrear esas manipulaciones, por lo que sería recomendable un reconocimiento expreso de la validez general de facturas en formato “pdf” enviadas a través de correo electrónico sin establecer más cautelas.

11.5. PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES

- Territorios forales y conflictos de competencias

Propuesta de interpretación o modificación del artículo 51. de la Ley 28/1990 de 26 de diciembre, por al que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y del artículo 66 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

En caso de compañías que presentan declaraciones en territorios forales pueden darse situaciones en las que el Impuesto ingresado en la Administración estatal deba ser devuelto (según criterio de ésta) por la Administración foral o viceversa, provocando en muchos casos retrasos en la devolución, costes financieros y litigiosidad. En esos casos, por respeto al principio de neutralidad, debería instrumentarse un mecanismo de compensación automático que posibilite al sujeto pasivo recuperar el crédito de IVA cuyo ingreso en una de las dos Administraciones resulte acreditado, sin necesidad de esperar a que se tramite un conflicto de competencias ante la Junta arbitral.

- Operaciones en resumen anual y libros registro

Deberían delimitarse claramente las operaciones no localizadas en el territorio español que deben ser objeto de declaración en el resumen anual y en los libros registro y aquéllas que localizadas en este territorio no deben ser incluidas en la declaración anual y libros registro.

- Operaciones exentas de acuerdo con el artículo 24 LIVA

En aquellos supuestos en los que el vendedor no se encuentra establecido en el territorio de aplicación, resultaría en principio de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. No obstante, el modelo de autoliquidación no dispone de ningún apartado en el que se puedan incluir operaciones exentas en las que resulte de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Sería conveniente una aclaración al respecto o la introducción de una casilla para la inclusión de estas operaciones por parte del destinatario de las mismas.

- Obligación de presentación del modelo 349 respecto de determinadas operaciones exentas

Muchos operadores del sector del *trading* efectúan compras y ventas en áreas exentas. De acuerdo con lo actual normativa únicamente se exonera

de la presentación del modelo 349 a aquellos operadores que efectúen las operaciones exentas de conformidad con el artículo 26.3 de la LIVA (operación triangular). Para aquellos operadores que sólo efectúan operaciones exentas del artículo 24 (por ejemplo adquisiciones intracomunitarias en depósito distinto al aduanero (DDA) y posteriores entregas locales exentas) parece un formalismo excesivo tener que identificarse a efectos del IVA y presentar el modelo 349. Este tratamiento dista del de aquellos operadores que adquieren la mercancía localmente dentro del DDA para venderla posteriormente dentro del mismo depósito (dichos operadores no se encuentran obligados a efectuar ningún tipo de obligación formal).

- Modelo 380 correspondiente a Operaciones Asimiladas a las importaciones

De conformidad con las instrucciones del modelo así como la información proporcionada por los órganos de gestión, cada una de las salidas de DDA debe ser reportada en el modelo en una línea separada. En operadores que efectúan un gran número de operaciones diario, sería conveniente que pudieran gozar de algún método de agrupación de partidas o extracciones de los DDAs a fin de agilizar su gestión administrativa.

- Falta de consignación del IVA a la importación

Propuesta de modificación de la Disposición Adicional Octava del RIVA

En virtud del nuevo régimen de declaración de las cuotas del IVA a la importación regulado por la Ley 28/2014 se pretendía eliminar el perjuicio financiero provocado por la obligación de ingreso de unas cuotas del IVA devengado a la importación cuando éstas fueran plenamente deducibles. Según criterio administrativo, el plazo de presentación de la autoliquidación se configura como el plazo de ingreso de las cuotas de IVA a la importación, y por ello, una vez finalizado el plazo de presentación de la declaración, se inicia el plazo ejecutivo para los importes no consignados en la autoliquidación.

Sin embargo, en los casos en los que el sujeto pasivo tiene derecho a deducción plena no cabe realizar esa asimilación entre plazo de presentación y plazo de ingreso, ya que una posible omisión inicial de datos en la autoliquidación presentada constituye una mera infracción formal sin ninguna repercusión en términos de ingreso. En consecuencia, lo dispuesto en la Disposición Adicional Octava del Reglamento del IVA que señala que *“el cobro de las cuotas no declaradas en plazo continuará por el procedimiento*

de apremio”, debiera aplicarse exclusivamente en los casos en los que efectivamente se haya producido un defecto de ingreso.

El inicio del periodo ejecutivo como consecuencia de una mera infracción formal constituye una quiebra clara de los mencionados principios de neutralidad y proporcionalidad.

11.6. INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Propuesta de interpretación al amparo del artículo 85 de la LGT

Como complemento a la publicación de las contestaciones a consultas tributarias, sería de gran utilidad la elaboración de guías interpretativas del articulado de la Ley como las que publica en Reino Unido el HMRC.

Por otro lado, como complemento de la atención telefónica de dudas en materia de IVA cabría plantear la posibilidad de incorporar la atención vía correo electrónico como es el caso de la Hacienda Navarra de la que es posible obtener respuesta escrita (más segura y clara que por teléfono) en un plazo muy breve de tiempo.