



COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Bruselas, 17.06.1998
COM(1998) 377 final

98/0209 (CNS)
98/0210 (CNS)

Propuesta de
DIRECTIVA DEL CONSEJO
por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE
en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción
del Impuesto sobre el Valor Añadido

Propuesta de

REGLAMENTO (CE) DEL CONSEJO

sobre las medidas de control,
las medidas relativas al sistema de restitución
y las medidas de cooperación administrativa
necesarias para la aplicación de la Directiva 98/xxx/CE

(presentadas por la Comisión)

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Los cambios que el régimen transitorio ha introducido en el sistema común del IVA han permitido suprimir, a 1 de enero de 1993, los controles y procedimientos administrativos previos o asociados al cruce de una frontera interior de la Unión Europea, salvaguardando al máximo la discrecionalidad de los Estados miembros para definir el régimen nacional del IVA, en concreto mediante el mantenimiento de un gran número de opciones y facultades en la Directiva.

No obstante, la supresión de las barreras físicas ha puesto de relieve de forma mucho más evidente los obstáculos inmateriales a las actividades transnacionales a que se enfrentan los operadores.

En efecto, la multiplicidad de las normas que determinan el lugar de imposición de las operaciones y, por lo tanto, el lugar de deducción o de devolución del impuesto, así como la falta de uniformidad en la aplicación de las disposiciones del sistema actual de IVA, ha generado una segmentación del mercado único en quince espacios fiscales, creando inseguridad jurídica para los operadores. Así, los operadores deben conocer las legislaciones, y la aplicación que se hace de ellas, de cada Estado miembro en que efectúan operaciones imponibles, así como las de los Estados miembros donde tan sólo realizan gastos gravados con el IVA.

Por otro lado, los operadores explotan las diferencias de aplicación entre las legislaciones nacionales recurriendo a la ingeniería fiscal, factor éste capaz de falsear cualquier pretensión de competencia leal en el mercado interior.

En julio de 1996, la Comisión presentó un programa de trabajo acompañado de un calendario de propuestas en que se contemplaba la introducción de un verdadero sistema común del IVA que respondiera a las exigencias de un mercado interior. Dicho programa prevé una acción comunitaria basada en tres pilares, una aplicación más uniforme del impuesto, una modernización del mismo y una modificación del sistema impositivo (lugar de imposición).

No obstante, independientemente del paso a un régimen de tributación en el lugar de origen, la necesidad de modernizar las disposiciones generales del sistema actual y de conseguir una aplicación más uniforme es ya incuestionable. Esta etapa constituye la prioridad absoluta del programa de trabajo.

Por otra parte, en su documento de trabajo de 14 de mayo de 1997, la Comisión se refirió a las obligaciones IVA como un sector que debe examinarse en el marco de la segunda fase de la iniciativa SLIM (Simplificar la Legislación relativa al Mercado interior). En efecto, la Comisión consideró que había llegado la hora de reflexionar sobre las medidas de simplificación destinadas a reducir las cargas de las empresas a corto plazo y, al mismo tiempo, a preparar el terreno para la instauración del nuevo sistema de IVA.

El grupo de trabajo constituido para examinar esta cuestión identificó el procedimiento de devolución del IVA establecido por la Octava Directiva IVA como uno de los temas que requerían una simplificación urgente.

Como resultado de los trabajos de este grupo, el informe de la Comisión relativo a la iniciativa SLIM, aprobado por el Consejo de Mercado interior de 27 de noviembre de 1997, recomienda estudiar las posibilidades y medios para reformar a fondo los procedimientos de devolución actualmente contemplados por la Octava Directiva.

El primer capítulo de la presente propuesta es el resultado de estas reflexiones. El objetivo de las medidas propuestas consiste en simplificar los procedimientos destinados a permitir a los sujetos pasivos establecidos en la Comunidad recuperar el impuesto en un Estado miembro en el que no estén establecidos.

El segundo capítulo de la presente propuesta se refiere a los gastos que no conllevan el derecho a la deducción completa del IVA. Este capítulo forma parte del ejercicio de modernización y de aplicación más uniforme del sistema actual. En efecto, el objetivo de las medidas propuestas consiste en realizar una aproximación de las normativas nacionales, actualmente muy divergentes en este ámbito.

Los dos capítulos de la propuesta, a primera vista independientes el uno del otro, son en realidad indisociables si se quiere respetar la neutralidad del impuesto.

En primer lugar, sin aproximación del derecho de deducción, cualquier modificación de las normas en materia de devolución/deducción del impuesto pagado en un Estado miembro en el que el sujeto pasivo no esté establecido aportaría una solución en las situaciones de distorsión de la competencia existentes, pero crearía nuevas distorsiones, especialmente en lo que se refiere a los proveedores de servicios - en competencia directa en el mercado de un determinado Estado miembro -, que se verían sujetos a normas de deducción divergentes.

Ejemplo: las prestaciones de 3 expertos contables, establecidos en tres Estados miembros diferentes (A, B y C) realizadas para un sujeto pasivo establecido en el Estado miembro D, deberían todas gravarse en el Estado miembro D. No obstante, el IVA pagado en el Estado miembro D por gastos de alojamiento, comida, combustible, etc. realizados con motivo de las visitas de sus clientes es, en el sistema propuesto, deducible en los respectivos Estados miembros de establecimiento dentro de los límites aplicados por dichos Estados miembros (a menos que los expertos contables estén sujetos al IVA en el Estado miembro D por otras actividades). Puesto que el IVA no deducible es un elemento del precio de coste de una prestación, una excesiva diferencia en las normas de deducción conduce a distorsiones de la competencia.

Las normas propuestas en materia de gastos, por otra parte, al no originar el derecho a la deducción completa del IVA, siguen dejando cierto margen de apreciación a los Estados miembros. La modificación del procedimiento de devolución permite evitar que las diferencias eventualmente resultantes de este margen de apreciación sean aprovechadas por los operadores, dando lugar a situaciones de competencia desleal.

Los dos capítulos de la propuesta se describen con todo detalle a continuación.

1. DEDUCCIÓN DEL IVA PAGADO EN UN ESTADO MIEMBRO EN EL QUE EL SUJETO PASIVO NO ESTÁ ESTABLECIDO

Introducción

La sexta Directiva IVA establece el principio de que todo sujeto pasivo tiene derecho a la deducción o a la devolución del IVA, independientemente de cuál sea el Estado miembro en el que haya efectuado los gastos gravados con el IVA. Sin embargo, en el estado actual del Derecho comunitario, el sujeto pasivo sólo puede ejercer este derecho a la deducción o a la devolución en el Estado miembro en que se haya gravado la operación.

La octava Directiva IVA armonizó, a nivel comunitario, las modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos establecidos en un Estado miembro distinto del de la devolución. El objetivo principal de esta Directiva consiste en poner a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro en el que pagan un IVA en una situación comparable a la de los sujetos pasivos de dicho Estado miembro que ejercen su derecho de deducción mediante imputación directa en sus declaraciones periódicas.

Dificultades vinculadas a la aplicación de la octava Directiva

En la práctica, el funcionamiento del procedimiento de devolución previsto por la Octava Directiva plantea considerables problemas tanto para los operadores como para las Administraciones nacionales de los Estados miembros.

Por una parte, el procedimiento suscita entre los operadores numerosas quejas referidas a:

- La complejidad de las formalidades administrativas (necesidad de hacer la solicitud en una de las lenguas oficiales del país de la devolución, rigidez de los plazos para la presentación de documentos, etc.). En la práctica, es frecuente que los operadores se vean obligados a recurrir a asesores locales para realizarlas.
- El incumplimiento del plazo de devolución previsto por la Directiva en un número cada vez mayor de Estados miembros. Esto obliga a los operadores a una prefinanciación del impuesto durante largos períodos, lo que puede representar una considerable carga financiera. La incertidumbre sobre el plazo de reembolso y, por lo tanto, sobre la importancia de la carga financiera supone para los operadores una inseguridad en relación con los costes que deben repercutir en sus clientes.
- La aplicación extremadamente formal por parte de las Administraciones nacionales de las disposiciones de la Octava Directiva, que, al provocar el frecuente rechazo de las solicitudes por razones formales, da la impresión a los operadores de que las Administraciones nacionales quieren desalentar la utilización del procedimiento de devolución.

Tanto la carga y el coste de las formalidades administrativas como el plazo de devolución hacen que algunos sujetos pasivos que tienen derecho a una devolución del IVA renuncien al ejercicio de ese derecho.

De todo ello se desprende que las dificultades a las que se enfrentan los sujetos pasivos en la práctica ponen en tela de juicio el propio principio de la deducibilidad del impuesto - y, en consecuencia, la neutralidad del impuesto - según el Estado miembro en que se haya producido la adquisición.

Por otra parte, el procedimiento de devolución plantea a las Administraciones nacionales competentes numerosos problemas en la medida en que ha resultado más difícil de aplicar de lo previsto. En efecto, cada solicitud de devolución requiere una intervención material (en particular, la obligación de visar cada una de las facturas y documentos de importación presentados y de restituirlos en el plazo de un mes) por parte de la Administración del Estado miembro de devolución. Los Estados miembros deben, por lo tanto, asignar un número de agentes nada desdeñable a la realización de tareas que se consideran ingratas, cuyo objeto es la devolución a sujetos pasivos extranjeros de un impuesto recaudado en el territorio nacional.

Más importante todavía es la falta de un control eficaz del fundamento de una solicitud de devolución y del importe que debe reembolsarse, ya que la Administración dispone de muy pocas informaciones para apreciar el derecho a la devolución.

En efecto, las informaciones disponibles sólo permiten comprobar :

- la calidad de sujeto pasivo del solicitante (sobre la base de la atestación del Estado miembro en el que está establecido)
- la conformidad de la factura o del documento de importación
- la correcta aplicación de las limitaciones del derecho de deducción vigentes en el Estado miembro de devolución (dónde se ha pagado el impuesto).

Frente a esto, el Estado miembro de devolución carece de las informaciones relativas a la afectación efectiva de los gastos a actividades gravadas, exentas o fuera del ámbito de aplicación del IVA, así como de las relativas a las modalidades del ejercicio del derecho de deducción (según la regla de prorata o la afectación real). Así pues, dicho Estado miembro se encuentra en la imposibilidad de tener en cuenta la situación global a nivel fiscal del sujeto pasivo y se ve obligado a tomar decisiones sobre la base de informaciones fragmentarias.

Es evidente, por otra parte, que los Estados miembros son muy conscientes de esta situación, puesto que la complejidad y el coste del procedimiento de devolución llevó en 1993 a 11 de los 12 Estados miembros de entonces a solicitar medidas especiales de inaplicación sobre la base del artículo 27 con el fin de poder introducir medidas impositivas particulares para las prestaciones de servicios que tenían por objeto trabajos en bienes muebles corporales y para las prestaciones de servicios de transporte nacionales pero directamente vinculadas a servicios de transporte intracomunitario de bienes, con el fin de evitar el recurso sistemático de los operadores a la 8ª Directiva.

Estas medidas especiales, autorizadas por decisiones del Consejo, se justificaban por el hecho de que la multiplicación de los casos de recurso al procedimiento de devolución podía constituir un obstáculo al desarrollo de los intercambios intracomunitarios en el ámbito de algunos servicios.

Por otra parte, el Consejo modificó las quince propuestas de decisión de la Comisión relativas a medidas particulares de imposición de los servicios de telecomunicaciones al objeto de simplificar la recaudación del impuesto. La simplificación consistía en evitar el recurso de los operadores al procedimiento de la Octava Directiva.

Teniendo en cuenta lo anterior, no resulta sorprendente que el procedimiento de devolución contemplado por la Octava Directiva sea objeto de una recomendación en el marco de la iniciativa SLIM que cuenta con el respaldo tanto de los representantes de las Administraciones nacionales como de los operadores.

La reacción de la Comisión a la recomendación realizada en el marco de la iniciativa SLIM

En primer lugar, es importante destacar que las dificultades anteriormente mencionadas se solucionarán de manera definitiva mediante la instauración del nuevo sistema común del IVA desarrollado en el programa de trabajo adoptado por la Comisión en julio de 1996.

En este nuevo régimen, basado en el principio de un único lugar de imposición y de deducción, cualquier sujeto pasivo podrá deducir el IVA soportado en un único lugar aunque la operación se haya gravado en otro Estado miembro. Por lo tanto, el procedimiento de la Octava Directiva ya no tendrá objeto.

No obstante, la Comisión decidió reaccionar con rapidez a la recomendación realizada en el marco del ejercicio Slim, aunque sin olvidar que cualquier iniciativa legislativa en este ámbito no puede tener sino un carácter temporal, a la espera de la entrada en vigor del nuevo sistema común del IVA.

Así pues, el objetivo de la presente propuesta consiste en mejorar a corto plazo el funcionamiento del régimen actual de IVA, simplificando un procedimiento que los operadores ven como un obstáculo al funcionamiento del Mercado interior y sin que ello signifique poner en entredicho la prosecución de los trabajos previstos por el programa de trabajo para el nuevo sistema común.

Por tanto, algunos elementos de esta propuesta se revisarán a medida que se vayan presentando las propuestas relativas a la instauración del futuro régimen.

En materia de control, la Comisión propone una serie de medidas complementarias, cuya justificación y necesidad se revisará regularmente, con el único objetivo de permitir inmediatamente un control suficiente de la deducción a falta de una cooperación satisfactoria en materia de control entre los Estados miembros.

De todo lo cual se desprende asimismo que, en el supuesto de que el Consejo no llegara a adoptar la presente propuesta en un plazo razonable, la Comisión se vería obligada a retirarla con el fin de evitar que el Consejo siga debatiendo una propuesta cuyo objetivo, que es la simplificación rápida de los procedimientos actuales, no podría alcanzarse, y cuya adopción tardía podría por lo tanto comprometer el paso hacia el nuevo sistema común.

Los principios del sistema propuesto

Un derecho de deducción

La Comisión opina que la única modificación que puede efectivamente simplificar substancialmente el régimen común del IVA en general, y el procedimiento de devolución en particular, consiste en autorizar al sujeto pasivo a deducir el IVA pagado en un Estado miembro en el que no esté establecido imputándolo en su declaración periódica con cargo al importe del IVA adeudado en un Estado miembro en el que efectúe operaciones gravables a cuyos efectos se utilicen los bienes y servicios gravados con el IVA.

La presente propuesta tiene por objeto introducir este derecho de deducción en el artículo 17 de la Sexta Directiva, lo cual tendrá como consecuencia la desaparición del procedimiento de devolución específico para los sujetos pasivos establecidos en la Unión (es decir, el procedimiento previsto por la octava Directiva).

Básicamente, las medidas propuestas, concretadas a nivel jurídico en la modificación del apartado 3 y la introducción del apartado 3 bis en el artículo 17, conducen al siguiente resultado por lo que se refiere a los sujetos pasivos establecidos en la Comunidad Europea:

- El sujeto pasivo se identifica en un único Estado miembro:

El IVA se deduce en dicho Estado miembro, independientemente del Estado miembro donde haya realizado gastos gravados con el IVA.

- El sujeto pasivo se identifica en varios Estados miembros:

a) Se identifica en el Estado miembro donde ha realizado gastos gravados con el IVA :

El IVA se deduce en dicho Estado miembro (sin cambios en relación con la situación actual).

b) No se identifica en el Estado miembro donde ha realizado gastos gravados con el IVA :

El IVA se deduce en el Estado miembro en el cual haya efectuado las entregas de bienes y las prestaciones de servicios correspondientes a los gastos.

De esta modificación del artículo 17 se desprende lógicamente que el importe de IVA que dará derecho a deducción se determinará en lo sucesivo según las normas del Estado miembro de establecimiento, y no según las normas del Estado miembro que haya recaudado el impuesto, como ocurre actualmente.

En materia de formalidades, la presente propuesta establece la obligación para los sujetos pasivos de presentar un documento específico, que deberán adjuntar a su declaración periódica, en el que deberán inscribir los importes de IVA pagados en otros Estados miembros y en relación con los cuales ejercen su derecho de deducción. Estos importes deberán desglosarse por Estado miembro. Con el fin de justificar dichos importes, deberá adjuntarse a este documento específico una copia de las facturas o de los documentos de importación.

Un sistema de restitución y de compensación bilateral de las deudas

El mencionado documento contiene las informaciones indispensables para la aplicación de un sistema de restitución entre los Estados miembros que permita al Estado miembro en el cual se haya ejercido la deducción (Estado miembro de deducción) conseguir la restitución del importe del IVA deducible por el Estado miembro en que dicho IVA se haya pagado (Estado miembro de adquisición). Este sistema de restitución y compensación de las deudas, así como las medidas de control que establezcan los Estados miembros, son objeto de la propuesta de Reglamento aneja.

La propuesta de Reglamento prevé la introducción de un sistema de restitución y compensación de las deudas que funcione de manera bilateral entre los Estados miembros. En este sentido, cada Estado miembro deberá comunicar cada seis meses a cada uno de los demás Estados miembros el importe del IVA deducido durante el semestre pasado que el Estado miembro de adquisición debe restituirle.

El importe que deberá comunicarse representa el importe del IVA deducido realmente, es decir, previa aplicación de la prorratea cuando el sujeto pasivo ejerza al mismo tiempo actividades que originan el derecho a la deducción y actividades que no lo originan, y previa aplicación asimismo de las limitaciones del derecho de deducción vigentes en el Estado miembro de deducción.

Así, cualquier Estado miembro podrá determinar el saldo que debe pagar o recibir de los demás Estados miembros. El pago efectivo de estos saldos se hará más tarde en la medida en que aún pueden ser objeto de correcciones a raíz de los controles previstos en este Reglamento. No obstante, está previsto que los Estados miembros puedan, mediante acuerdos bilaterales, modificar a título excepcional el plazo fijado en el Reglamento, fijando otros plazos o decidiendo, bajo determinadas condiciones, la prórroga del saldo al período siguiente.

Medidas de control

En el sistema actual de IVA, cada Estado miembro es responsable de la aplicación, control y recaudación del impuesto, que entra directamente a formar parte de su presupuesto nacional. Uno de los principios básicos de este sistema es que la deducción del IVA se ejerce en el Estado miembro donde el impuesto se adeuda y/o se ha pagado. Así pues, un único Estado miembro es el encargado del control del pago y de la deducción del impuesto.

La presente propuesta tiene por objeto establecer, para los casos actualmente cubiertos por la Octava Directiva, una excepción al citado principio.

Del régimen propuesto se desprende que, para las operaciones en cuestión, el control del pago del IVA incumbe al Estado miembro de adquisición, mientras que el control de la deducción de este impuesto incumbe al Estado miembro de deducción.

Al igual que cualquier otro control, debería basarse en el conocimiento que las Administraciones fiscales tienen de sus sujetos pasivos, en la evaluación de su fiabilidad, en el análisis del riesgo que representan estos sujetos pasivos en términos de fraude y en una cooperación profunda y eficaz con las Administraciones de los restantes Estados miembros. Un control eficaz en el Mercado interior requiere, antes que una transmisión sistemática de las copias de las facturas (que supone una carga suplementaria tanto para los sujetos pasivos como para las Administraciones), el establecimiento de criterios comunes de valoración del riesgo que un determinado sujeto pasivo representa en términos de fraude. Los casos identificados a partir de estos criterios comunes para determinar cuándo se precisa un control más estricto resultarían de interés para todas las Administraciones implicadas. Sobre la base del interés común que todas las Administraciones afectadas tienen en una cooperación eficaz, ello permitiría aprovechar al máximo las informaciones y experiencias atesoradas.

La Directiva 77/799/CEE en materia de asistencia mutua permite a los Estados miembros interesados intercambiar cualquier información que consideren necesaria para ejercer sus respectivos poderes de control. Las experiencias del pasado muestran no obstante que los Estados miembros todavía no utilizan plenamente las posibilidades que ofrece este instrumento comunitario.

Habida cuenta de estas experiencias, así como de la singularidad del régimen propuesto con el fin de mejorar el funcionamiento del sistema actual de IVA, la Comisión se ve en

la necesidad de establecer medidas de control complementarias para acompañar la introducción de dicho régimen.

Estas medidas complementarias atenuarán los efectos de simplificación del cambio del régimen de deducción y sólo resultan aceptables a corto plazo. Su aplicación deberá limitarse estrictamente al plazo necesario para mejorar la cooperación entre los Estados miembros.

La Comisión analizará regularmente la utilización de estas medidas y los resultados concretos que éstas suponen para los Estados miembros. En este sentido, los Estados miembros deberán comunicar a la Comisión las oportunas informaciones. La Comisión deberá presentar al Consejo, antes de que finalice el segundo año de aplicación de estas medidas, un informe sobre su justificación y necesidad en el marco de su vigilancia del desarrollo de la cooperación entre los Estados miembros en materia de control, acompañado, en su caso, de propuestas de derogación de las medidas complementarias.

Por lo que se refiere a las medidas de control previstas por la presente propuesta, es importante tener presente la naturaleza de la mayoría de los gastos que actualmente son objeto de una solicitud de devolución con arreglo al procedimiento de la Octava Directiva.

En efecto, habida cuenta de las normas de localización de las operaciones, la mayor parte de estas solicitudes se refieren a gastos generales, tales como gastos de hotel, gastos de restaurante, gastos vinculados a la participación en una feria y gastos de automóvil, así como a gastos de combustible en el caso de los transportistas internacionales.

Es, pues, poco probable que el sistema propuesto, que prevé la imputación de estos importes al impuesto adeudado por el sujeto pasivo, aumente de manera sustancial las situaciones de elevado crédito fiscal para los operadores: dichas situaciones requieren generalmente un seguimiento administrativo más importante.

Por lo tanto, es necesario garantizar que las medidas de control propuestas específicamente para el funcionamiento del régimen de deducción no resulten desproporcionadas en relación con los riesgos de pérdidas fiscales para los Estados miembros.

Con las medidas previstas por el Reglamento se consigue un control en varias etapas, estableciendo para cada una de las etapas las responsabilidades financieras de los Estados miembros implicados.

Este control gradual representa una importante ventaja frente al sistema actual por cuanto no requiere una decisión “inmediata y casi definitiva” por parte de la Administración, como ocurre hoy en día.

En primer lugar, la Administración del Estado miembro de deducción efectúa un primer control en el momento en que recibe la declaración periódica con el documento específico y sus anexos. Contrariamente a lo que ocurre con la Administración del Estado miembro de devolución en el régimen actual, la Administración competente ya dispone, en ese momento, de datos más precisos relativos a la situación fiscal del sujeto pasivo.

Obviamente, el importe de las regularizaciones necesarias a raíz de esta primera verificación no se incluye en el importe del IVA cuya restitución pide el Estado miembro de deducción al Estado miembro de adquisición.

A continuación, el Estado miembro de deducción procede a informar al Estado miembro de adquisición (normalmente por medios electrónicos) sobre algunas operaciones en relación con las cuales se ejerce el derecho a deducción en virtud del apartado 3 bis del artículo 17.

Cuando el Estado miembro de adquisición constata irregularidades en las operaciones para las que se haya efectuado la deducción, informa al Estado miembro de deducción en un plazo de tres meses a partir de la fecha de recepción de la información. En tal caso, además, el Estado miembro de adquisición no tiene que restituir el importe de IVA pendiente al Estado miembro de deducción.

Corresponde al Estado miembro de deducción adoptar las medidas de recaudación que considere convenientes, teniendo en cuenta, en particular, la situación fiscal del sujeto pasivo en cuestión (presentación de las declaraciones periódicas, pago del impuesto adeudado, otras deudas fiscales existentes, etc.).

Además, el Estado miembro de deducción examina el fundamento de la deducción, independientemente del lugar donde este IVA se haya pagado, en el marco del control habitual del conjunto de las actividades del sujeto pasivo.

Por último, el procedimiento de control contemplado en la presente propuesta no impide a las Administraciones solicitar informaciones utilizando el procedimiento establecido por la Directiva sobre asistencia mutua.

Por otra parte, la Comisión es plenamente consciente del hecho de que la no armonización de las informaciones que deben figurar en las facturas puede plantear numerosos problemas. Conviene no obstante tener presente que este problema ya se plantea en el comercio intracomunitario corriente (entregas/adquisiciones intracomunitarias, transportes intracomunitarios, etc.) con la única diferencia de que, en el caso presente, se factura efectivamente un IVA en el Estado miembro de adquisición. El informe relativo a la iniciativa SLIM contiene asimismo la recomendación de estudiar esta problemática. La Comisión no dejará de dar curso a esta recomendación.

En espera del resultado de estos trabajos, el funcionamiento del sistema propuesto requiere un mínimo de flexibilidad por parte de los Estados miembros. En efecto, los Estados miembros deben garantizar que a un sujeto pasivo cuya factura menciona, como mínimo, las informaciones exigidas por la Sexta Directiva, no se le deniegue el ejercicio de su derecho de deducción.

Esto no significa sin embargo que una Administración no tenga derecho a pedir al sujeto pasivo la traducción de las menciones contenidas en la factura en caso de hallarse en la imposibilidad de apreciar el carácter profesional de los gastos.

Conclusión

La introducción de la obligación de presentar un documento específico se justifica en la medida en que permite suprimir todas las obligaciones actuales establecidas por la Octava Directiva.

Se puede concluir que la presente propuesta simplifica considerablemente la recuperación del impuesto pagado en un Estado miembro en que el sujeto pasivo no esté establecido, y, por lo tanto, pone fin a un obstáculo real a las actividades transnacionales. Por otro

lado, simplifica la gestión administrativa para los Estados miembros ofreciendo mejores posibilidades de control a escala comunitaria.

A nivel jurídico, esta modificación del sistema requiere:

- Una modificación del artículo 17 de la Sexta Directiva que introduzca el derecho de deducción del IVA pagado en un Estado miembro en el que el sujeto pasivo no esté establecido y una modificación del artículo 22 de dicha Directiva, por lo que se refiere a la obligación de presentar el documento específico y sus anexos.
- La entrada en vigor de un Reglamento que gestione las relaciones entre los Estados miembros en cuanto al sistema de restitución y compensación bilateral y a las medidas de control.
- La derogación de la Octava Directiva.

2. GASTOS QUE NO ORIGINAN EL DERECHO A LA DEDUCCIÓN COMPLETA

Introducción

En el régimen de la deducción del IVA, el apartado 6 del artículo 17 establece que:

“Antes de cuatro años a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva”.

Esta disposición se refiere a los gastos que, incluso cuando se realizan en el marco del funcionamiento normal de la empresa, a menudo se destinan también a cubrir necesidades privadas, en la medida en que revisten el carácter de un consumo final. En estos casos, no siempre es fácil hacer un desglose entre vertiente profesional y vertiente privada, lo que genera un riesgo de abuso o fraude fiscal que dé lugar a distorsiones de la competencia.

Entre los Estados miembros, el problema se ha solucionado de distintas maneras.

Por una parte, la mayoría de los países (B, DK, EL, E, F, IRL, I, P, FI, S, UK) excluyen o limitan el derecho de deducción de manera que sea posible evitar o reducir en gran medida los casos en que procede distinguir entre los gastos relativos a las necesidades privadas del sujeto pasivo y de otras personas y los gastos vinculados a las actividades económicas del sujeto pasivo, lo que presenta según los Estados miembros interesados indudables ventajas para la Administración y permite evitar o limitar el fraude fiscal.

Los restantes países (D, L, NL) conceden el derecho a la deducción íntegra, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 17, para los gastos en cuestión o para las

categorías más importantes de estos gastos, quedando tan sólo excluidos los que no revisten un carácter profesional.

Ya se había presentado una propuesta de Directiva al Consejo en este sentido con fecha de 25 de enero de 1983¹. No obstante, a pesar de la presentación de una propuesta modificada² para tener en cuenta las enmiendas del Parlamento Europeo, no fue posible lograr un consenso sobre dicha propuesta. Dado que el Consejo no pudo adoptar una decisión unánime sobre esta propuesta, la Comisión decidió finalmente retirarla el 21.11.1996³. Esta retirada es también la consecuencia lógica de la aprobación por la Comisión, en julio de 1996, del programa de trabajo para la instauración de un sistema común del IVA adaptado a las exigencias del Mercado interior.

Las dificultades vinculadas a la situación actual

Esta situación no responde a los imperativos de uniformidad de la base imponible y de neutralidad del impuesto.

Los sujetos pasivos de un Estado miembro que autoriza la deducción completa del impuesto para todos los gastos, con excepción de aquéllos que no revisten ningún carácter profesional, disfrutan de un beneficio frente a los sujetos pasivos de un Estado miembro en que algunas categorías de gastos están excluidas del derecho de deducción. Esta diversidad de tratamiento puede implicar distorsiones de la competencia en los intercambios internacionales de bienes y servicios en la medida en que sus efectos se reflejan indirectamente en el precio de los bienes y servicios.

Aunque la existencia de esta diversidad no constituya un fenómeno nuevo, la instauración a 1 de enero de 1993 del Mercado interior evidenció más claramente estas diferencias poniendo frente a frente de forma más directa las legislaciones nacionales y la aplicación que hacen de ellas los Estados miembros.

Así pues, la Comisión estima que se impone dar curso al mandato contemplado en el apartado 6 del artículo 17 de la sexta Directiva, y reanudar un ejercicio de aproximación de las distintas normativas nacionales actuales, dejando al mismo tiempo a los Estados miembros un determinado margen de apreciación, permitiéndoles tener en cuenta la situación específica de su país.

Los principios del sistema propuesto

No debemos olvidar que el derecho de deducción constituye un elemento fundamental del sistema del IVA. La consecuencia de ello es que toda exclusión de este derecho es una excepción a la norma que sólo puede aceptarse si está debidamente justificada.

Por lo tanto, está claro que la propuesta debe limitarse a las categorías de gastos que, incluso cuando se realizan en el marco del funcionamiento normal de la empresa, contienen al mismo tiempo, por lo general, una dimensión de consumo privado y final.

¹ DO n° C 37, de 10.02.1983, pág. 8.

² DO n° C 56, de 29.02.1984, pág. 7.

³ DO n° C 2, de 04.01.1997, pág. 2.

Además, el desglose de estos gastos entre vertiente profesional y vertiente privada no puede normalmente ser objeto de un control real, lo que genera riesgos de abuso o fraude fiscal.

Se trata más en particular de los gastos relativos a los automóviles de turismo, gastos de alojamiento, alimentos y bebidas, y gastos de lujo, recreo o representación.

Con respecto a los gastos relativos a los automóviles de turismo, debemos considerar que se refieren a bienes de inversión cuya utilización no profesional no puede excluirse y que, sobre todo, no es fácilmente verificable.

En cuanto a los gastos de alojamiento, alimentos y bebidas, aunque puedan efectuarse en determinados lugares y según determinadas modalidades debido a la actividad profesional ejercida, no hay duda de que presentan también un carácter privado, en la medida en que se trata de gastos que cubren necesidades primarias.

Por último, conviene recordar que ya ahora la consecuencia del principio fundamental de la deducción del impuesto que grava los bienes y los servicios utilizados para cubrir las necesidades de las operaciones gravadas es que la deducción no está abierta a los gastos que no tienen un carácter estrictamente profesional, tales como los gastos de lujo, recreo o representación, tal y como lo prevé ya el apartado 6 del artículo 17 en su redacción actual.

Con el fin de tomar en consideración la naturaleza específica de estos gastos en el marco de la actividad de los sujetos pasivos, se han establecido diferentes regímenes.

Los gastos por automóviles de turismo

En principio, las normas habituales de deducción se aplican al IVA que grava los gastos relativos a los automóviles de turismo.

No obstante, para el caso de que las dificultades de control relativas a la utilización no profesional de estos bienes fueran de tal amplitud que impidieran a un Estado miembro aplicar en la práctica las normas habituales de deducción, se ha establecido un régimen facultativo de limitación de la deducción que permite a los Estados miembros que lo deseen abordar de manera simplificada la utilización no profesional de los automóviles de turismo.

En efecto, un Estado miembro que haga uso de esta facultad, podrá fijar un porcentaje máximo de deducción que no podrá ser inferior al 50% del impuesto soportado, y cuyo importe corresponderá a la utilización profesional máxima a la que se supone que se destinan los automóviles de turismo.

Mediante esta facultad, la Administración queda exonerada, en relación con una elevada mayoría de sujetos pasivos, de su tarea de control del desglose que estos sujetos pasivos hacen en su contabilidad entre utilización privada y utilización profesional de sus automóviles de turismo.

En cambio, cuando el porcentaje de utilización profesional no alcance el porcentaje del límite de deductibilidad del IVA fijado por un Estado miembro de deducción, la deducción se realizará según las normas habituales.

La aplicación del porcentaje máximo de deducción permite distinguir de manera simplificada el IVA soportado :

- Por la utilización no profesional de los vehículos, es decir, una utilización privada pero también una utilización para operaciones que quedan fuera del ámbito de aplicación del IVA.
- Por la utilización profesional de los vehículos, es decir, para operaciones que entran en el ámbito de aplicación del IVA (tanto las operaciones que conllevan el derecho a la deducción como las operaciones exentas que no conllevan el derecho a la deducción).

Así, cuando el sujeto pasivo efectúa al mismo tiempo operaciones que conllevan el derecho a la deducción y operaciones que no conllevan el derecho a la deducción, la parte del IVA soportado vinculada a la utilización profesional de los automóviles de turismo deberá desglosarse ulteriormente al objeto de determinar el IVA correspondiente al primer tipo o al segundo tipo de operaciones.

Por último, cuando la utilización profesional de los bienes considerados resulta desdeñable, la amplitud de los esfuerzos de control de las Administraciones no estará justificada por el resultado. Esta es la razón por la que la propuesta prevé una exclusión total del derecho de deducción en el caso de que la utilización profesional sea inferior al 10%.

Se da una consideración especial a los sujetos pasivos cuya actividad consiste en la explotación de los automóviles de turismo o para quienes este tipo de bienes constituye un medio estrictamente necesario para el ejercicio de su actividad (sujetos pasivos, por ejemplo, cuya actividad económica consiste en la venta o alquiler de automóviles de turismo, taxistas, autoescuelas, etc.). En tal caso, se aplican las normas habituales de deducción, pero sólo si la posible utilización no profesional resulta desdeñable, es decir, es inferior al 10%.

Otros gastos

Con respecto a los gastos de alojamiento, alimentos y bebidas, su carácter de consumo final puede justificar la exclusión del derecho de deducción. No obstante, estos gastos pueden desprenderse de las necesidades de la actividad, como en el caso de realizarse con motivo de un viaje de negocios. Esta es la razón por la que se consideró oportuna una limitación global de la deducción que fijara el porcentaje global de la deducción en el 50% del IVA soportado por los gastos de alojamiento, alimentos y bebidas.

Frente a esto, se ha mantenido una exclusión total de la deducción para los gastos que no guardan una relación directa y estricta con las necesidades de las operaciones gravadas, es decir, para los gastos de lujo, recreo y representación.

3. PRESENTACIÓN DE CADA UNA DE LAS DISPOSICIONES DEL ARTÍCULO 1 DE LA DIRECTIVA

Ad punto 1

Se suprime el apartado 6 del artículo 17.

Hay que señalar que en virtud de esta supresión del apartado 6 del artículo 17 se suprimirá la disposición actual que permite a los Estados miembros mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva.

En consecuencia, las reglas habituales (previstas en los apartados 1 a 5 del artículo 17) se aplicarán a todos los gastos no explícitamente contemplados por los nuevos artículos 17 bis y 17 ter.

Ad punto 2

Los artículos 17 bis, 17 ter y 17 quarter están incluidos en la Sexta Directiva IVA.

El artículo 17 bis prevé disposiciones en la materia de limitación del derecho a la deducción.

El primer párrafo del apartado 1 del artículo 17 bis tiene por objeto introducir un régimen facultativo de limitación de la deducción en lo que se refiere a los gastos relativos a los automóviles de turismo cuya utilización no sea exclusivamente profesional. Dicho régimen consiste en la fijación de un límite de deducción que tenga en cuenta la utilización no profesional cuyo control plantee demasiadas dificultades. El límite debe establecerse en al menos un 50% del impuesto soportado.

El régimen en cuestión se aplica a todo gasto relativo a los automóviles de turismo: compra, arrendamiento financiero, alquiler, mantenimiento, reparación, adquisición de combustible, etc.

Ejemplo: el Estado miembro A fija el límite máximo de deducción de los gastos relativos a los automóviles de turismo en un 50% y el Estado miembro B no utiliza la facultad otorgada por el apartado 1 del artículo 17 bis.

Un sujeto pasivo del Estado miembro A compra un vehículo de turismo: puede deducir el 50% del impuesto que grava los gastos de compra.

Un sujeto pasivo del Estado miembro B compra un vehículo de turismo: puede deducir el impuesto que ha gravado los gastos de adquisición según las normas generales del apartado 2 del artículo 17.

El segundo párrafo del apartado 1 del artículo 17 bis contempla los casos en que los automóviles de turismo constituyen el objeto de la actividad de los sujetos pasivos o un medio estrictamente necesario para el ejercicio de su actividad profesional. El vínculo entre los bienes en cuestión y la actividad de los sujetos pasivos justifica la aplicación de las normas generales de deducción, siempre y cuando la utilización no profesional de los vehículos resulte desdeñable, es decir, inferior al 10%.

El tercero y cuarto párrafo del apartado 1 del artículo 17 bis prevé las definiciones de los términos "automóvil de turismo" y "gastos relativos a los automóviles de turismo".

El segundo apartado del artículo 17 bis establece una deducción global para los gastos de alojamiento, alimentos y bebidas. No obstante, se precisa que ninguna limitación del derecho de deducción se refiere al alojamiento, los alimentos y las bebidas (hostelería, restauración, industria y comercio alimentarios), siempre y cuando los gastos de

alojamiento, alimentos y bebidas se efectúen en el marco de entregas o prestaciones de servicios a título oneroso.

Por otra parte, esta excepción a la limitación global del derecho de deducción no excluye la aplicación de las disposiciones contempladas en el apartado 6 del artículo 5 y en el apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva cuando, por ejemplo, un restaurador utiliza bebidas de su restaurante para una fiesta privada.

El artículo 17 ter estipula las disposiciones en materia de exclusiones del derecho a la deducción

La letra a) del apartado 1 del artículo 17 ter estipula que el IVA que grava los gastos relativos a los automóviles de turismo no es deducible cuando la utilización profesional de estos bienes es inferior al 10%. En efecto, en este supuesto el desglose entre utilización profesional y utilización no profesional implicaría dificultades de control no justificadas por los resultados. Esta disposición es obligatoria para todos los Estados miembros, es decir, se aplica independientemente de que un Estado miembro haya decidido o no hacer uso de la opción contemplada en el primer párrafo.

Como esta exclusión se refiere al IVA correspondiente a operaciones que conllevan, en principio, el derecho a la deducción, el sujeto pasivo podrá regularizar la deducción cuando en años posteriores el vehículo de turismo se utilice en una proporción superior al 10% con fines profesionales, en la medida en que con ello desaparece la condición que implica la exclusión.

En efecto, se trata de una exclusión prevista en aras de la simplificación de la gestión administrativa del régimen del IVA. Por lo tanto, cuando la utilización profesional de un vehículo empieza a ser demasiado importante, está claro que no tiene sentido mantener los efectos de esta exclusión.

La letra b) de apartado 1 del artículo 17 ter excluye todo derecho a deducción para los gastos de lujo, recreo o representación.

No parece oportuno buscar una definición exacta de qué se entiende por gastos de lujo, de recreo o de representación a efectos de la presente directiva.

Se considera preferible llegar a interpretaciones comunes a través de medidas de aplicación. A este respecto, la Comisión recuerda su propuesta dirigida a modificar la consideración jurídica del Comité del IVA para transformarlo en comité de reglamentación.

Por ello, procede limitarse, en la fase actual, a algunas indicaciones genéricas sobre el alcance de esos términos.

“Gastos de lujo” serían aquellos que por su naturaleza o importe no puedan considerarse gastos normales de funcionamiento. Por ejemplo: un contable adquiere una alfombra oriental por un importe de 50.000 ecus para decorar su despacho.

“Gastos de recreo y de representación” serían aquellos cuya finalidad es dar a los clientes o clientes potenciales una imagen positiva del sujeto pasivo y de su actividad, así como aquellos gastos efectuados con la única finalidad de predisponer a los clientes favorablemente para la realización de transacciones, y a los empleados para el desempeño

de sus actividades. Ejemplo: un sujeto pasivo adquiere 100 entradas para un partido de fútbol al objeto de distribuirlas gratuitamente.

El artículo 17 quarter, mediante una disposición transitoria, establece que el nuevo régimen de limitación de la deducción relativa a los automóviles de turismo y los gastos de alojamiento, alimentos y bebidas, así como de exclusión del derecho a la deducción para los gastos de lujo, recreo o representación, no tendrá en cuenta las situaciones originadas mientras la legislación anterior estaba vigente (es decir, la exclusión de la deducción), sino tan sólo las operaciones efectuadas posteriormente.

En efecto, el derecho a la deducción de los bienes de inversión nace en el momento de su adquisición por el sujeto pasivo pero, en virtud del artículo 20 de la 6ª Directiva, se regulariza cada año durante el período de regularización. Así pues, en el caso de un cambio de legislación que introduzca un derecho de deducción, aunque éste sea parcial, los bienes de inversión darían lugar a una regularización de la deducción en función de los años que queden hasta el final del período de regularización, lo que podría tener repercusiones presupuestarias muy importantes para los Estados miembros que no concedían ningún derecho de deducción.

Ad punto 3

La extensión de la aplicación del apartado 3 del artículo 20 tiene por objeto resolver la eventualidad de una doble imposición en caso de reventa de un vehículo de turismo que tenga derecho a una deducción limitada con arreglo al apartado 6 del artículo 17 bis.

No obstante, con el fin de prevenir los riesgos de evasión fiscal, el importe de la regularización no podrá sobrepasar el importe del impuesto obtenido aplicando a la base impositiva de la reventa el tipo del impuesto vigente para los automóviles de turismo.

En ausencia de esta medida, la evasión fiscal podría producirse en caso de reventa de un vehículo de empresa, tras apenas unos meses de uso, a un particular a un precio artificialmente bajo. En virtud de esta medida, el importe de la regularización no podrá sobrepasar el límite del impuesto adeudado por la reventa, o, en la medida en que la reventa esté exenta (por ejemplo, una entrega intracomunitaria), al importe del impuesto que se adeudaría si la reventa no estuviera exenta.

Ad punto 4

El punto 4 estipula las modificaciones del artículo 28 séptimo.

Ad punto 4 a)

Esta modificación tiene por objeto excluir del apartado 3 del artículo 17, en su versión modificada por el artículo 28 séptimo, el principio del derecho a la devolución del IVA pagado en un Estado miembro en el que el sujeto pasivo no esté establecido, en la medida en que dicho sujeto pasivo esté establecido en la Comunidad.

Ad punto 4 b)

Se introducen nuevos apartado 3 bis, 3 ter y 3 quater en el artículo 17, en su versión modificada por el artículo 28 séptimo, que establece, por lo que se refiere a los sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, un derecho a la deducción del IVA pagado en un Estado miembro que no sea el de establecimiento.

El primer párrafo del apartado 3 bis establece el principio de la deducción.

El segundo párrafo tiene por objeto precisar el Estado miembro en que el sujeto pasivo puede deducir el IVA, cuando disponga de un número de identificación del IVA en varios Estados miembros. Obviamente, esta disposición sólo tiene importancia si es efectivamente la misma persona (la misma entidad jurídica) la que dispone de un número de identificación del IVA en varios Estados miembros.

Ejemplo: un sujeto pasivo tiene la sede de su actividad en el Estado miembro A. Por otro lado, tiene establecimientos permanentes a partir de los cuales efectúa operaciones imponibles en los Estados miembros B y C. El IVA pagado en el Estado miembro D, que grava los gastos de hotel del personal del establecimiento permanente ubicado en el Estado miembro B, es deducible en el Estado miembro B según las normas vigentes en ese Estado miembro.

El primer párrafo del apartado 3 ter contiene la definición de un sujeto pasivo no establecido. Esta definición es la contemplada en el artículo 1 de la octava Directiva, completada por el dispositivo que la Directiva 92/111/CEE añadió al apartado 4 del artículo 17.

El segundo párrafo del apartado 3 ter incluye una disposición sobre el tipo de cambio que debe utilizarse para calcular el IVA deducible. Está claro que esta disposición sólo se aplicará en la medida en que bien el importe del IVA pagado se indique en la moneda de un país que no utilice el euro como moneda nacional (IVA facturado en dólares), bien el Estado miembro en que se efectúe la deducción no haya incorporado el euro como moneda nacional.

Como la utilización de las disposiciones comunitarias sobre el valor en aduana no es un principio ajeno al régimen común del IVA, la utilización de estas disposiciones para la aplicación del apartado 3 bis parece la solución más conveniente.

Por último, el tercer párrafo del apartado 3 ter establece una disposición llamada a garantizar que la falta de armonización a escala comunitaria de las informaciones necesariamente presentes en las facturas no impida el ejercicio del derecho a deducción por un sujeto pasivo.

En efecto, un sujeto pasivo que tenga una factura expedida según las normas aplicables en el Estado miembro de adquisición no podrá ser privado del ejercicio de su derecho a deducir por el hecho de que esta factura no contenga todas las menciones que la legislación del Estado miembro de deducción impone.

A la espera del examen de esta materia en el marco de la recomendación hecha a este respecto en el marco del ejercicio SLIM, los Estados miembros deberán adoptar las medidas necesarias para garantizar que la Administración del Estado miembro de deducción acepte que un sujeto pasivo ejerza su derecho de deducción cuando se halle en posesión de una factura que contenga al menos las informaciones mencionadas en la letra b) del apartado 3 del artículo 22.

El apartado 3 quater prevé que el Consejo adoptará las medidas relativas al sistema de restitución y las medidas de cooperación administrativa necesarias para el funcionamiento del régimen de deducción contemplado en los apartados 3 bis y 3 ter.

Esas medidas constituyen el objeto de la propuesta de reglamento que se presenta al mismo tiempo que la presente propuesta de directiva.

Ad punto 4 c)

El apartado 4 del artículo 17 de la sexta Directiva, en su versión modificada por el artículo 28 séptimo de dicha Directiva, se modifica a efectos de que tan sólo contenga referencias al procedimiento de devolución previsto por la decimotercera Directiva, en la medida en que toda referencia al procedimiento de la octava Directiva carece ahora de sentido.

Ad punto 5

La introducción de un derecho a la deducción del IVA pagado en un Estado miembro en que el sujeto pasivo no esté establecido requiere la introducción de una nueva obligación en el artículo 22 de la sexta Directiva, en su versión modificada por el artículo 28 nono de dicha Directiva.

Por razones de funcionamiento del sistema de restitución entre los Estados miembros, así como por razones de control, al apartado 4 del artículo 22 se le añade la letra d). Dicha letra establece la obligación para el sujeto pasivo que ejerce un derecho de deducción por un IVA pagado en un Estado miembro en el que no está establecido de completar su declaración periódica a través de un documento específico.

En este documento, el sujeto pasivo debe indicar, desglosado por Estado miembro, la cuota tributaria deducible. Con el fin de justificar estos importes, deberá adjuntarse a este documento específico una copia de las facturas o de los documentos de importación.

La utilización de un documento específico para estas operaciones permite evitar un aumento inútil de los formularios de declaración en todos los casos en que el sujeto pasivo no haya efectuado, durante el período fiscal, ningún gasto en los Estados miembros en que no esté establecido.

Dicho documento deberá también contener, por razones de control, una certificación escrita por parte del sujeto pasivo en el sentido de que no dispone de un número de identificación del IVA en ninguno de los Estados miembros en que haya pagado un IVA en relación con el cual ejerce su derecho de deducción a través del documento en cuestión.

4. PRESENTACIÓN DE CADA UNA DE LAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO

Ad artículo 1

Este artículo define el ámbito de aplicación del Reglamento.

Ad artículo 2

El apartado 1 define algunos términos utilizados en el Reglamento.

El apartado 2 establece que cada Estado miembro deberá definir qué autoridad o autoridades tendrán competencia en cuanto a la aplicación del presente Reglamento y comunicarán la lista a los restantes Estados miembros y a la Comisión.

Ad artículo 3

El artículo 3 define las medidas de control que deberán adoptarse en el momento de la presentación de la declaración periódica en que se efectúa la deducción.

El Estado miembro de deducción regularizará cualquier irregularidad constatada en esta verificación.

Además de la regularización necesaria, el Estado miembro de deducción informará al Estado miembro interesado en el caso de que dicha verificación revele la existencia de operaciones impositivas en el territorio de otro Estado miembro. En efecto, en tal caso, no se cumplen las condiciones de deducción sobre la base del apartado 3 bis del artículo 17 de la sexta Directiva, dado que al sujeto pasivo en cuestión ya no se le considera como un sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de adquisición.

Esta verificación en el momento de la presentación de la declaración permite a las Administraciones fiscales reaccionar de manera rápida frente a las irregularidades detectadas y excluir inmediatamente el IVA correspondiente a esas transacciones del sistema de restitución entre Estados miembros.

Ad artículo 4

El primer apartado sienta el principio de que, por lo que se refiere al importe del IVA deducible en virtud del apartado 3 bis del artículo 17, es el Estado miembro de deducción el que obtiene la restitución de este IVA del Estado miembro de adquisición.

Las regularizaciones realizadas a raíz de las irregularidades constatadas en la verificación a que se refiere el artículo 3 quedan obviamente excluidas de los importes de las restituciones.

El segundo apartado establece que cada Estado miembro deberá comunicar, cada seis meses, a todos los demás Estados miembros el importe, en euros, del impuesto a cuya restitución tiene derecho según el principio establecido en el primer apartado.

Está previsto que esta comunicación se haga en euros con el fin de poder imputar el importe a restituir a un determinado Estado miembro sobre el importe a restituir por este Estado miembro.

El tercer apartado prevé, para los Estados miembros que no hayan introducido el euro como moneda nacional, que el importe de IVA en moneda nacional cuya restitución puede obtener un Estado miembro deberá convertirse en euros con arreglo a las disposiciones comunitarias vigentes para calcular el valor en aduana, las cuales ya se aplican en el régimen común del IVA.

Ad artículo 5

Las comunicaciones contempladas en el artículo 4 permiten determinar, de manera bilateral, un saldo entre los Estados miembros.

Este saldo es no obstante provisional en la medida en que aún puede ser objeto de correcciones resultantes de la aplicación del procedimiento establecido en los artículos 6, 7 y 8.

Ad artículo 6

El primer apartado establece el principio de que algunas operaciones, por las que se ejerce un derecho de deducción en virtud del apartado 3 bis del artículo 17, es decir las operaciones susceptibles de presentar un riesgo de fraude, deberán ponerse en conocimiento del Estado miembro de deducción por el Estado miembro de adquisición.

El envío de estas comunicaciones está previsto para el 15 del mes siguiente al mes de la presentación de la declaración periódica con el documento específico y las copias de las facturas o documentos de importación anejos, lo que deberá permitir al Estado miembro de adquisición intervenir en breve plazo.

Por razones de eficacia del control, es preciso que los criterios elegidos para determinar las transacciones que deben ser objeto de una comunicación no sean conocidos de los operadores y puedan modificarse mediante un procedimiento rápido y flexible cuando las experiencias prácticas de los Estados miembros demuestren la necesidad.

Por estas razones, el segundo apartado del artículo 6 establece que esta competencia corresponde al Comité permanente de cooperación administrativa en materia de fiscalidad indirecta, que en esta materia, en el marco del procedimiento de comitología, actúa de Comité de reglamentación.

El tercer apartado concede a los Estados miembros la facultad de establecer, mediante acuerdos bilaterales, criterios suplementarios.

El cuarto apartado obliga a los Estados miembros a comunicar a la Comisión cualquier información relativa a la utilización de las informaciones intercambiadas, que la Comisión considere necesaria para la elaboración del informe contemplado en el artículo 12.

Ad Artículo 7

Cuando las informaciones recibidas en aplicación del artículo 6 permitan al Estado miembro de adquisición establecer que la operación que ha dado lugar a una deducción con arreglo al apartado 3 bis del artículo 17 es irregular, dicho Estado miembro deberá informar al Estado miembro de deducción en un plazo de tres meses a partir de la fecha de recepción de la información.

Se trata más concretamente de los casos en que el Estado miembro de adquisición constata bien que la operación en cuestión es ficticia (sujeto pasivo ficticio o sujeto pasivo existente pero operación que no se corresponde con su actividad económica), bien que el sujeto pasivo en cuestión efectúa operaciones imponibles en su territorio. En este último caso, la deducción en virtud del apartado 3 bis del artículo 17 deberá denegarse, aun cuando se trate efectivamente de un gasto realizado en el marco de la actividad económica del sujeto pasivo. En efecto, esta negativa es un medio eficaz que tiene el Estado miembro de adquisición para obligar al sujeto pasivo en cuestión a realizar las preceptivas formalidades en materia de identificación, declaración y pago del impuesto.

En cambio, la simple constatación de que el impuesto adeudado por la operación en cuestión no se ha ingresado en el Tesoro no basta para cuestionar la regularidad de la operación que haya dado lugar a una deducción del impuesto en otro Estado miembro.

Ad Artículo 8

En la medida en que el Estado miembro de adquisición informe al Estado miembro de deducción sobre las irregularidades constatadas en el plazo de tres meses establecido al efecto, el correspondiente importe no será objeto de restitución por el Estado miembro de adquisición al Estado miembro de deducción.

Esto significa en la práctica que la carga financiera de la no recaudación del importe pendiente recae en el Estado miembro de deducción.

Por el contrario, una vez vencido ese plazo de tres meses, el Estado miembro de adquisición ya no tendrá derecho a reducir la cuota tributaria cuya restitución le pide el Estado miembro de deducción mediante la deducción del impuesto vinculado a las operaciones irregulares.

Ad artículo 9

El primer apartado fija las fechas en que debe determinarse el saldo definitivo entre los Estados miembros.

En la medida en que el saldo provisional todavía no esté fijado en el momento en que el Estado miembro de adquisición informe de una irregularidad, en el plazo requerido, al Estado miembro de deducción, dicho saldo no incluirá el importe del impuesto vinculado a dicha irregularidad.

En cambio, cuando el saldo provisional ya esté fijado en el momento en que el Estado miembro de adquisición informe de una irregularidad, en el plazo requerido, el Estado miembro de deducción, el saldo provisional deberá corregirse.

Esta es la razón por la que está previsto que el saldo se determine a 30 de abril y a 31 de octubre, dejando así un plazo de cuatro meses entre el final del período en que se presentan las declaraciones y la determinación del saldo definitivo.

El segundo apartado fija la fecha para el pago efectivo del saldo, 15 días después de la determinación del saldo definitivo.

El tercer apartado establece que este pago se efectúe en euros, dado que ya el saldo se determinó en esta moneda.

El cuarto apartado estipula que los Estados miembros tendrán la facultad de acordar otros plazos. En particular, dos Estados miembros cuyos importes de restitución sean de escasa importancia, pueden estar interesados en simplificar el procedimiento administrativo, decidiendo, por ejemplo, arrastrar el saldo hasta el momento en que alcance un determinado límite.

Ad artículo 10

Este artículo prevé nuevas competencias para el Comité permanente de cooperación administrativa en materia de fiscalidad indirecta, creado en virtud del artículo 10 del Reglamento (CEE) nº 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992.

Todas las medidas necesarias para la aplicación del presente Reglamento se discutirán en el seno de dicho Comité, que actúa de comité de reglamentación en esta materia. Cabe

señalar que los apartados 3 y 4 del artículo 10 del Reglamento 218/92 prevén ya que el Comité actúe de comité de reglamentación en relación con determinados aspectos de la aplicación de ese reglamento.

Ad artículo 11

Este artículo establece que los Estados miembros que celebren acuerdos bilaterales en aplicación de los artículos 6 y 9 del presente Reglamento deberán informar de ello a la Comisión.

Ad artículo 12

Este artículo establece que la Comisión deberá presentar al Consejo, antes de finalizar el segundo año de aplicación de las medidas complementarias de control, un informe sobre su justificación y necesidad, así como sobre el desarrollo de la cooperación entre los Estados miembros en el ámbito del control, eventualmente acompañado de propuestas sobre la derogación de las medidas complementarias.

Ad artículo 13

Este artículo fija el 1 de enero de 1999 como fecha de aplicación del presente Reglamento.

Propuesta de
DIRECTIVA DEL CONSEJO
por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE
en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción
del Impuesto sobre el Valor Añadido

98/0209 (CNS)

EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y, en particular, su artículo 99,

Vista la propuesta de la Comisión¹,

Visto el dictamen del Parlamento Europeo²,

Visto el dictamen del Comité Económico y Social³,

Considerando que las modalidades de devolución del impuesto a los sujetos pasivos no establecidos contempladas en la Octava Directiva IVA (79/1072/CEE) del Consejo de 6 de diciembre de 1979⁴, modificada en último lugar por el Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de Noruega, de la República de Austria, de la República de Finlandia y del Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se basa la Unión Europea, plantean en la práctica considerables problemas tanto para los operadores como para las Administraciones nacionales de los Estados miembros;

Considerando que el informe de la Comisión relativo a la segunda fase de la iniciativa SLIM recomienda estudiar las posibilidades y los medios de reformar a fondo las modalidades de devolución actualmente establecidas por la octava Directiva;

Considerando que la única modificación que puede realmente simplificar de manera significativa el régimen común del IVA en general y el procedimiento de devolución en particular consiste en autorizar al sujeto pasivo a deducir el IVA pagado en un Estado miembro en el que no esté establecido mediante deducción directa del importe de IVA que adeudare en un Estado miembro en el que haya efectuado operaciones que conlleven el derecho a la deducción;

Considerando que, con el fin de garantizar a todo sujeto pasivo establecido en la Comunidad el derecho a la deducción del IVA pagado en un Estado miembro en el que no esté establecido, procede modificar en particular el artículo 17 de la sexta Directiva (77/388/CEE) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de

¹ DO n° C

² DO n° C

³ DO n° C

⁴ DO n° L 331, de 27.12.1979, pág. 11.

negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme⁵;

Considerando que esta modificación requiere la introducción de un sistema de restitución entre los Estados miembros que permita al Estado miembro de establecimiento del sujeto pasivo recuperar el importe de IVA deducido en el Estado miembro donde se haya pagado dicho IVA;

Considerando que, para responder a las necesidades del sistema de restitución y de control, es conveniente establecer la obligación, para los sujetos pasivos, de presentar un documento específico a adjuntar a sus declaraciones periódicas en el que consten, desglosados por Estado miembro, los importes de IVA pagados en otros Estados miembros con respecto a los cuales ejercen su derecho de deducción, así como la obligación de adjuntar a esta declaración específica una copia de las facturas o documentos de importación;

Considerando que, frente a esto, todas las formalidades administrativas contempladas por la octava Directiva pierden su razón de ser y que, por lo tanto, esta nueva obligación no pone en entredicho el objetivo de simplificación del conjunto del procedimiento, ni la oportunidad de derogar la Octava Directiva actual;

Considerando que así se simplifican notablemente los trámites que los operadores deben realizar para recuperar el IVA en un Estado miembro en el que no estén establecidos;

Considerando que también se simplifica la gestión administrativa, ofreciendo al mismo tiempo mejores posibilidades de control;

Considerando, no obstante, que estas modificaciones sólo tienen un carácter temporal, puesto que dejarán de tener sentido con la entrada en vigor del nuevo sistema común del IVA, basado en el principio de un único lugar de imposición y de deducción;

Considerando que, en aras de la neutralidad del impuesto, es conveniente que la simplificación del procedimiento de recuperación del impuesto pagado en otro Estado miembro en el que el sujeto pasivo no esté establecido se realice paralelamente a una aproximación de las normas en materia de limitación del derecho de deducción;

Considerando que la recomendación hecha en el informe de la Comisión relativo a la iniciativa SLIM también establece un vínculo entre ambos aspectos;

Considerando que algunos gastos, incluso cuando se han producido en el marco del funcionamiento normal de la empresa, están a menudo susceptibles de cubrir también necesidades privadas y revisten, por lo tanto, el carácter de un consumo final;

Considerando que el desglose entre la parte profesional y la parte privada de estos gastos no puede ser siempre objeto de un control preciso, lo que implica riesgos de abuso o de fraude fiscal;

⁵ DO n° L 145, de 13.6.1977, pág. 1. Directiva modificada en último lugar por la Directiva 96/95/CE (DO n° L 338, de 28.12.1996, pág. 89)

Considerando que, en la situación actual, las exclusiones así como las limitaciones del derecho de deducción existentes en los Estados miembros son muy dispares, lo que puede ser fuente de distorsiones de la competencia;

Considerando que esta diversidad no es ninguna novedad, pero que el funcionamiento del mercado interior desde 1993 ha evidenciado el hecho de que esta diversidad puede implicar distorsiones de la competencia en los intercambios internacionales, en la medida en que sus efectos se reflejan en el precio de los bienes y servicios;

Considerando que el problema de la naturaleza profesional o privada de los gastos y las dificultades de control que de ello se derivan se plantean en particular en cuanto a los gastos que se refieren a los automóviles de turismo, los gastos de alojamiento, alimentos y bebidas, así como a los gastos de lujo, recreo o representación;

Considerando que, dadas las distintas posibilidades de afectación del gasto a las necesidades profesionales y las diferentes dificultades de control, es preciso establecer regímenes diferenciados para las categorías de gastos previamente mencionadas, pero que, por el contrario, las reglas normales de deducción se aplican a todos los gastos para los que la presente directiva no estipula reglas específicas;

Considerando que, con respecto a los gastos relativos a los automóviles de turismo, es conveniente establecer un régimen facultativo que permita a los Estados miembros que lo deseen calcular de manera simplificada la parte de la utilización no profesional de los automóviles de turismo, dejándoles no obstante un cierto margen de apreciación en el marco de dicho régimen facultativo;

Considerando que, por lo que se refiere a los gastos de alojamiento, alimentos y bebidas, se ha considerado que una limitación global del derecho a la deducción sería la más adecuada para tener en cuenta el carácter simultáneamente profesional y privado que pueden tener estos gastos;

Considerando que deben ser excluidos del derecho de deducción los gastos de lujo, recreo o representación, dado que estos gastos no tienen un carácter estrictamente profesional;

Considerando que la aproximación de las legislaciones nacionales relativas a los gastos contemplados en la presente Directiva tiene por objeto confirmar el régimen general del derecho de deducción resultante de la Directiva 77/388/CEE, limitando exclusivamente a los casos expresamente considerados cualquier excepción al mencionado régimen;

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA :

Artículo 1

La Directiva 77/388/CEE se modifica del siguiente modo :

- 1) Se suprime el apartado 6 del artículo 17.
- 2) Se incluyen los artículos 17 bis, 17 ter y 17 quarter siguientes :

" Artículo 17 bis

Limitaciones al derecho a la deducción

1. Por lo que se refiere a los gastos relativos a los automóviles de turismo susceptibles de utilizarse simultáneamente con fines profesionales y con fines privados, los Estados miembros podrán establecer que la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava dichos gastos se determine dentro de un límite máximo que los Estados miembros deberán fijar en al menos un 50% del citado impuesto.

Las disposiciones contempladas en el párrafo anterior no se aplicarán a los automóviles de turismo que constituyan medios de explotación del sujeto pasivo ni a los estrictamente necesarios para el ejercicio de la actividad profesional, como tampoco a los bienes y servicios relacionados con estos vehículos cuando su utilización no profesional sea inferior al 10%.

Se considerará "vehículo de turismo" todo vehículo de transporte por carretera, incluido su remolque, distinto de los que, por su tipo de construcción o su equipamiento, se destinan exclusivamente al transporte de mercancías o a una utilización de carácter industrial o agrícola, o que contengan más de nueve asientos, incluido el asiento del conductor.

Se considerarán "gastos relativos a los automóviles de turismo", en particular, los gastos relativos a la adquisición, inclusive mediante contratos por encargo y similares, fabricación o importación, arrendamiento financiero o alquiler, utilización, transformación, reparación y mantenimiento, así como los gastos relativos a las adquisiciones efectuadas o a los servicios prestados en relación con los mencionados vehículos.

2. Por lo que respecta a los gastos de alojamiento, alimentos y bebidas distintos de los soportados por un sujeto pasivo en relación con el suministro a título oneroso de alojamiento, alimentos y bebidas, el derecho de deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido que gravará estos gastos se fija en un 50% del mencionado impuesto.
3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 se aplicarán sin perjuicio del apartado 5 del artículo 17.

Artículo 17 ter

Exclusión del derecho a la deducción

1. Están excluidos del derecho a la deducción los gastos siguientes :
 - a) Los gastos referentes a los automóviles de turismo, tal y como se definen en el apartado 1 del artículo 17 bis, cuyo uso profesional sea inferior al 10%.
 - b) Los gastos de lujo, recreo o representación.

Artículo 17 quater

Disposición transitoria

Las disposiciones contempladas en los artículos 17bis y 17 ter sólo se aplicarán al Impuesto sobre el Valor Añadido exigible tras la entrada en vigor de dichas disposiciones en ese Estado miembro.”

- 3) En el apartado 3 del artículo 20 se insertan un tercer y cuarto párrafos :

“La regularización contemplada en el primer párrafo se aplicará asimismo en caso de reventa de un vehículo de turismo cuya adquisición, fabricación o importación haya estado sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al que el sujeto pasivo haya sido autorizado a deducir conforme al párrafo primero del apartado 1 del artículo 17 bis.

En cualquier caso, la regularización a que se refiere el párrafo anterior no podrá rebasar el importe obtenido aplicando a la base impositiva de la reventa el tipo vigente para los automóviles de turismo.”

- 4) El artículo 28 séptimo se modificará como sigue :

- a) La frase introductoria del apartado 3 del artículo 17 se sustituye por el siguiente texto :

“Salvo lo dispuesto en el apartado 3 bis, los Estados miembros concederán asimismo a todo sujeto pasivo la deducción o la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el apartado 2 en la medida en que los bienes y servicios se utilicen a efectos de :”

- b) Se añaden los apartados 3 bis, 3 ter y 3 quater al artículo 17 :

“3 bis. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para efectuar operaciones gravadas o alguna de las operaciones mencionadas en el apartado 3, los Estados miembros concederán también a todo sujeto pasivo el derecho a la deducción de :

- a) El Impuesto sobre el Valor Añadido adeudado o pagado en un Estado miembro donde dicho sujeto pasivo no esté establecido por los bienes que le sean o le vayan a ser suministrados y por los servicios que le sean o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo.
- b) El Impuesto sobre el Valor Añadido adeudado o pagado por los bienes importados en un Estado miembro en el que dicho sujeto pasivo no esté establecido.

Cuando el sujeto pasivo disponga de un número de identificación del IVA en varios Estados miembros, el derecho a la deducción se concederá en el Estado miembro en el que se efectúen las operaciones gravadas o las operaciones citadas en el apartado 3 para las que se utilizan los bienes y servicios. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen en el marco general de la actividad económica del sujeto pasivo y no sea posible una afectación a operaciones gravadas o a las operaciones citadas en el apartado 3, el derecho a la deducción se concederá en el Estado miembro en el que el sujeto pasivo tenga establecida la sede de su actividad económica.

3 ter A efectos de la aplicación del apartado precedente, se considerará sujeto pasivo no establecido dentro del país al sujeto pasivo que no tenga en tal país ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente a partir del cual se efectúen entregas de bienes o prestaciones de servicios, ni, a falta de sede o establecimiento permanente, su domicilio o su residencia habitual, y que no haya efectuado ninguna entrega de bienes o prestación de servicios que pueda considerarse como situada en dicho país, excepto por lo que se refiere a :

- a) Las prestaciones de transportes y servicios accesorias a estas prestaciones de transporte, exentas con arreglo a la letra i) del apartado 1 del artículo 14, del artículo 15 o de las letras B, C y D del apartado 1 del artículo 16.
- b) Las entregas de bienes o prestaciones de servicios para las cuales se haya designado al destinatario de estas operaciones como el deudor del impuesto de acuerdo con lo establecido en la letra a) del punto 1 del artículo 21.
- c) Las prestaciones de servicios en el caso de que el impuesto recaiga exclusivamente en el destinatario de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 21.

Cuando el IVA que el sujeto pasivo esté autorizado a deducir en virtud del apartado 3 bis se exprese en una moneda distinta de la del Estado miembro en el que haya nacido el derecho de deducción, y en la medida en que uno de los dos Estados que emiten estas monedas no utilice el euro como moneda nacional, el tipo de cambio se determinará en el momento en que se produzca el hecho imponible, con arreglo a las disposiciones comunitarias vigentes para calcular el valor en aduana.

A efectos de la aplicación del apartado 3 bis del primero y segundo párrafo del presente apartado, los Estados miembros se asegurarán de que no privan a un sujeto pasivo de ejercer su derecho a deducción cuando éste disponga de

una factura que contenga al menos todas las menciones citadas en la letra b) del apartado 3 del artículo 22.

3 quater: El Consejo, pronunciándose con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 99 del Tratado, adoptará las medidas relativas al sistema de restitución y las medidas de cooperación administrativa necesarias para el funcionamiento del régimen de deducción contemplado en los apartados 3 bis y 3 ter.”

c) El apartado 4 del artículo 17 se sustituye por el siguiente texto :

“4. La devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el apartado 3 se efectuará, en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el territorio de la Comunidad, con arreglo a las normas fijadas por la Directiva 86/560/CEE.

Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE y que sólo hayan efectuado dentro del país entregas de bienes o prestaciones de servicios para las cuales se haya designado al destinatario de dichas operaciones como deudor del impuesto, de acuerdo con lo establecido en la letra a) del punto 1 del artículo 21, se considerarán asimismo para la aplicación de la citada directiva como sujetos pasivos no establecidos en el interior de la Comunidad.

La Directiva 86/560/CEE no se aplicará a las entregas de bienes exentas, o que puedan resultar exentas en virtud del artículo 28 quater del Título A, cuando los bienes suministrados hayan sido expedidos o transportados por el comprador o por su cuenta.”

5) El artículo 28 nono se modificará como sigue :

Se añade al apartado 4 del artículo 22 la letra d) siguiente :

“d) En la medida en que el sujeto pasivo ejerza un derecho a deducción nacido en virtud del apartado 3 bis del artículo 17, el sujeto pasivo deberá completar la declaración mediante un documento específico en el que deberá figurar el importe de las deducciones a operar, desglosado por Estados miembros.

Con el fin de justificar estos importes, el sujeto pasivo deberá adjuntar a este documento específico una copia de las facturas o de los documentos de importación.

El sujeto pasivo deberá certificar en el documento específico, citado en el primer párrafo, que no dispone del número de identificación del Impuesto del Valor Añadido en los Estados miembros en que adeude o haya abonado el IVA deducible en virtud del apartado 3 bis del artículo 17.”

Artículo 2

La Directiva 79/1072/CEE queda derogada con efectos a partir del 1 de enero de 1999.

Artículo 3

1. Los Estados miembros pondrán en vigor, el 1 de enero de 1999, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para adaptarse a la presente Directiva. Asimismo informarán inmediatamente a la Comisión.

Al adoptar estas disposiciones, los Estados miembros incluirán en ellas una referencia a la presente Directiva o harán que vayan acompañadas de tal referencia en su publicación oficial. Incumbirá a los Estados miembros decidir las modalidades de dicha referencia.

2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las disposiciones de derecho interno que adopten en el campo regulado por la presente Directiva.

Artículo 4

La presente Directiva entra en vigor el vigésimo día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas.

Artículo 5

Los destinatarios de la presente Directiva son los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, a dede 1998.

“Por el Consejo,
el Presidente”

Propuesta de
REGLAMENTO (CE) DEL CONSEJO
sobre las medidas de control,
las medidas relativas al sistema de restitución
y las medidas de cooperación administrativa
necesarias para la aplicación de la Directiva 98/xxx/CE

(presentada por la Comisión)

98/0210 (CNS)

EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, y, en particular, su artículo 99,

Vista la propuesta de la Comisión¹,

Visto el dictamen del Parlamento Europeo²,

Visto el dictamen del Comité Económico y Social³,

Considerando que la modificación de la Sexta Directiva IVA por la que se permite a un sujeto pasivo deducir el IVA adeudado o pagado en un Estado miembro en que no esté establecido requiere la introducción de un sistema de restitución y de compensación bilateral de las deudas entre los Estados miembros que permita al Estado miembro en que, en virtud del apartado 3 bis del artículo 17 de la sexta Directiva, se efectúe la deducción pedir la restitución de esta suma al Estado miembro en que dicho IVA se adeude o se haya pagado;

Considerando que el funcionamiento práctico de este sistema de restitución y compensación de las deudas requiere la aplicación de normas comunes, especialmente en lo que se refiere al tipo de cambio y a la fecha de determinación entre dos Estados miembros del saldo de los importes que deben restituirse entre ellos, así como al momento del pago efectivo del saldo;

Considerando que los Estados miembros pueden celebrar acuerdos bilaterales, en que se establezcan disposiciones especiales derogatorias para los dos Estados miembros contratantes relativas al plazo para el pago del saldo, así como al volumen de documentos transmitidos con fines de control;

Considerando que la cooperación entre los Estados miembros en el ámbito del control aún no ha alcanzado ni la calidad ni la amplitud necesarias para permitir un control eficaz

¹ DO n° C

² DO n° C

³ DO n° C

de la deducción ejercida en virtud del apartado 3 bis del artículo 17 de la Sexta Directiva IVA (77/388/CEE); que es, por lo tanto, necesario establecer temporalmente una serie de procedimientos complementarios de control;

Considerando que dichos procedimientos complementarios de control reducen el efecto de simplificación resultante de la modificación del régimen del derecho a la deducción del IVA pagado en un Estado miembro en el que el sujeto pasivo no esté establecido introducida por la Directiva 98/xxx/CE del Consejo, de xx/xx/1998; que interesa el prever una revisión regular de estos procedimientos con el fin de apreciar la necesidad y justificación;

Considerando que la Comisión presentará al Consejo antes de finalizar el segundo año de aplicación de estos procedimientos un informe sobre su justificación y necesidad, así como sobre el desarrollo de la cooperación entre los Estados miembros en materia de control, acompañado, en su caso, de propuestas sobre la supresión de estos procedimientos complementarios; que los Estados miembros deberán comunicar a la Comisión toda la información necesaria al efecto;

Considerando que es conveniente el conferir a la Comisión, asistida por el Comité permanente de cooperación administrativa en materia de fiscalidad indirecta, instituido con arreglo al artículo 10 del Reglamento (CEE) n° 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, el poder adoptar las medidas de aplicación del presente Reglamento;

HA ADOPTADO EL PRESENTE REGLAMENTO:

Artículo 1

Objeto

El presente Reglamento establece los procedimientos de control, las reglas y los procedimientos relativos al sistema de restitución y los procedimientos de cooperación administrativa entre los Estados miembros, necesarios para la aplicación de la Directiva 98/xxx/CE.

Artículo 2

Definiciones

1. A los efectos del presente Reglamento, se entenderá por :
 - “Estado miembro de deducción” : el Estado miembro en el cual un sujeto pasivo ejerce su derecho a deducción en virtud del apartado 3 bis del artículo 17 de la Sexta Directiva.
 - “Estado miembro de adquisición” : el Estado miembro en el cual se adeude o se haya abonado el IVA que conlleve derecho a deducción en virtud del apartado 3 bis del artículo 17.
2. Cada Estado miembro comunicará a los restantes Estados miembros y a la Comisión las autoridades responsables a los efectos de la aplicación del presente Reglamento.

Artículo 3

Verificación por el Estado miembro de deducción

1. El Estado miembro de deducción llevará a cabo, en el momento de la presentación de la declaración periódica y del documento específico y las copias de las facturas o documentos de importación anejos, una primera verificación centrada en la correcta aplicación de las limitaciones del derecho a la deducción y, cuando proceda, de la regla de prorata. Comprobará asimismo si la naturaleza y el carácter de los gastos no hacen suponer que el sujeto pasivo efectúa operaciones impositivas en el territorio del Estado miembro de adquisición por las que deba abonar el impuesto.
2. En la medida en que se constaten irregularidades, el Estado miembro de deducción procederá inmediatamente a las regularizaciones necesarias.
3. Cuando el Estado miembro de deducción considere que los gastos exxpuestos por el sujeto pasivo revelen la existencia de operaciones impositivas en el territorio del Estado miembro de adquisición, se informará inmediatamente a dicho Estado miembro.

Artículo 4

Compensación entre los Estados miembros

1. El Estado miembro de deducción tendrá derecho a la restitución del importe del IVA deducido, atendiendo a las regularizaciones resultantes de la verificación contemplada en el artículo 3, por parte del Estado miembro de adquisición.
2. Cada Estado miembro comunicará a los restantes Estados miembros el importe global, en euros, del IVA que debe restituirse en virtud de lo dispuesto en el apartado anterior. Esta comunicación se hará a más tardar el 31 de julio de cada año por lo que se refiere al IVA deducido en las declaraciones presentadas durante el primer semestre del año, y a más tardar el 31 de enero de cada año por lo que se refiere al IVA deducido en las declaraciones presentadas durante el segundo semestre del año anterior.
3. Cuando proceda, el tipo de cambio se determinará a 31 de enero y a 31 de julio de cada año según las disposiciones comunitarias vigentes para calcular el valor en aduana.

Artículo 5

Saldo provisional

Sobre la base de las comunicaciones realizadas con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 4, los Estados miembros fijarán bilateralmente, con fecha de 31 de enero y de 31 de julio, el saldo provisional entre los importes cuya restitución deban obtener y los importes que deban hacer efectivos.

Artículo 6

Intercambio de información

1. El Estado miembro de deducción informará al Estado miembro de adquisición de operaciones imponibles para las que se ejerza la deducción del IVA en virtud del apartado 3 bis del artículo 17 de la Sexta Directiva y que sean susceptibles de presentar un riesgo de fraude. Dicha información se enviará a más tardar el 15 del mes siguiente al mes de la presentación de la declaración periódica con el documento específico y las copias de las facturas o documentos de importación anejos.
2. Los criterios para seleccionar las operaciones cuya información deba notificarse serán determinados según el procedimiento del artículo 10.
3. No obstante, los Estados miembros podrán, mediante acuerdos bilaterales, acordar criterios suplementarios.
4. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión cualquier información relativa a la utilización de la información intercambiada que la Comisión considere necesaria para la elaboración del informe a que se refiere el artículo 12.

Artículo 7

Verificación por el Estado miembro de adquisición

En los tres meses siguientes a la recepción de la información contemplada en el artículo 6, el Estado miembro de adquisición informará al Estado miembro de deducción de los casos en que haya constatado irregularidades que le permitan considerar, bien que la operación imponible en cuestión era ficticia, bien que la operación se había realizado en el marco de actividades imponibles efectuadas por el sujeto pasivo en su territorio.

En el segundo caso, el sujeto pasivo puede ejercer el derecho a la deducción previsto en el apartado 3 bis del artículo 17 de la Sexta Directiva.

Artículo 8

Plazo para modificar el saldo provisional

1. En la medida en que se cumpla el plazo de tres meses a que se refiere el artículo 7, el importe del IVA relativo a las operaciones en relación con las cuales el Estado miembro de adquisición haya constatado irregularidades quedará excluido del importe cuya restitución puede obtener el Estado miembro de deducción en virtud de lo dispuesto en el artículo 4.

2. Una vez transcurrido el plazo de tres meses contemplado en el artículo 7, el Estado miembro de deducción no podrá exigir una modificación del importe que debe restituirse.

Artículo 9

Pago del saldo entre los Estados miembros

1. El saldo definitivo se fijará con fecha de 30 de abril y de 31 de octubre. En la medida en que el saldo provisional ya esté determinado, se corregirá este último deduciendo el IVA relativo a las irregularidades constatadas mediante aplicación del procedimiento previsto en los artículos 6 y 7.

2. El saldo definitivo que un Estado miembro deba restituir a otro se abonará a más tardar el 15 de mayo por lo que se refiere al saldo definitivo fijado con fecha de 30 de abril, y a más tardar el 15 de noviembre por lo que se refiere al saldo definitivo fijado con fecha de 31 de octubre.

3. El pago del saldo se efectuará en euros.

4. No obstante, los Estados miembros podrán, mediante acuerdos bilaterales, introducir excepciones al presente artículo. Podrán, concretamente, acordar otro plazo para el pago del saldo o aplazar el pago del saldo en determinadas condiciones.

Artículo 10

Medidas de aplicación

1. Las medidas necesarias para la aplicación del presente Reglamento serán adoptadas por la Comisión con arreglo al procedimiento previsto en los apartados 3 y 4 del artículo 10 del Reglamento (CEE) nº 218/92 del Consejo de 27 de enero de 1992.
2. A estos efectos, la Comisión estará asistida por el Comité permanente de cooperación administrativa, creado en virtud del apartado 1 del artículo 10 del citado Reglamento.

Artículo 11

Comunicación de los acuerdos bilaterales

Los Estados miembros informarán a la Comisión de los acuerdos bilaterales adoptados en las materias de los artículos 6 y 9.

Artículo 12

Informe

La Comisión presentará al Consejo, antes de finalizar el segundo año de aplicación de las medidas de control contempladas en los artículos 6 y 7, un informe sobre su justificación y necesidad, así como sobre el desarrollo de la cooperación entre los Estados miembros en el ámbito del control, acompañado, en su caso, de propuestas de derogación de las citadas medidas.

Artículo 13

Disposiciones finales

El presente Reglamento entrará en vigor el vigésimo día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas.

Será aplicable a partir del 1 de enero de 1999.

El presente Reglamento será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

Hecho en Bruselas, a de 1998.

“Por el Consejo,
el Presidente”

ISSN 0257-9545

COM(98) 377 final

DOCUMENTOS

ES

09 01 06

N° de catálogo : CB-CO-98-387-ES-C

ISBN 92-78-37189-0

Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas

L-2985 Luxemburgo