



PROPUESTAS DE FUTURO PARA EL IVA EN ESPAÑA

31 DE MAYO DE 2016



CUESTIONES GENERALES

CUESTIONES GENERALES

DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE (I)

EMPRESARIO O PROFESIONAL. El concepto en sí mismo genera problemas que sería necesario abordar, como son los siguientes:

- ✓ El tratamiento de las operaciones a la finalización de la actividad, tanto en lo que se refiere a ventas como a deducciones pendientes.
- ✓ Las actividades u operaciones de pequeño importe o esporádicas, cuya sujeción al tributo es controvertida.
- ✓ La tenencia de valores y, en particular:
 - La percepción de dividendos, que debería ver garantizada su no consideración como contraprestación de operaciones sujetas al tributo.
 - El concreto alcance del derecho a la deducción, ámbito en el que debería darse entrada de manera expresa a la condición de sujeto pasivo dual (como ya se hace a otros efectos), a la vez que se garantiza la inocuidad a estos efectos de las operaciones de reestructuración.

DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE (II)

La consideración de las **ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA** como sujetos pasivos es fuente de constantes controversias en aspectos como:

- La relación de estas entidades con sus miembros o partícipes.
- Su constitución o disolución.
- La deducción del IVA soportado y, en particular, el cumplimiento de las obligaciones formales.

CUESTIONES GENERALES

DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE (III)

Otro ámbito de importante controversia es el de las **OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN** o transmisión de unidades económicas autónomas:

- Es discutible si la autonomía de funcionamiento debe apreciarse en relación con el transmitente o con el adquirente.
- Relacionado con la anterior cuestión, debería admitirse la no sujeción cuando la transmisión se realiza por un grupo de entidades, especialmente cuando se está aplicando el régimen especial de grupos en el IVA.
- Aspectos como la transmisión de inmuebles o la posterior prestación de servicios al adquirente deberían aclararse.
- En cualquiera de los escenarios, debería eliminarse la sujeción a la modalidad de TPO del ITPAJD de los inmuebles incluidos en las unidades económicas autónomas.

DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE (IV)

Las **OPERACIONES GRATUITAS**, o aparentemente gratuitas, suscitan dudas igualmente:

- Las operaciones realizadas con los empleados (retribuciones en especie) deberían ver aclarado su tratamiento, garantizando que el gravamen se limita al uso privado de los bienes o servicios en cuestión.
- En supuestos de cambio de uso dentro de la actividad, el gravamen del autoconsumo interno podría sustituirse por algún procedimiento de regularización.
- La entrega gratuita de productos perecederos debería contemplarse para procurar la minimización de su gravamen.

DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE (V)

OTROS ASPECTOS del hecho imponible que habrían de visitarse son:

- La correcta delimitación del patrimonio empresarial, del que únicamente deberían excluirse bienes o servicios de uso privado.
- El tratamiento de las operaciones complejas o comprensivas de varias entregas de bienes y prestaciones de servicios.
- El régimen de responsabilidades correspondiente a los sujetos pasivos que intervienen en operaciones cuyo tratamiento a los efectos del IVA depende de manifestaciones de sus destinatarios, que incide en ámbitos tales como exenciones, tipos impositivos o deducciones.

CUESTIONES GENERALES

EXENCIONES Y DEVENGO

EXENCIONES

- La exención de los servicios sanitarios está suscitando problemas en relación con determinadas prácticas, como la cesión de quirófanos, que habrían de revisarse.
- Otro tanto cabe decir con la correspondiente a las estructuras de reparto de costes y la "*necesariedad*" de los servicios prestados para que sea aplicable la exención. No parece razonable contratar la prestación de servicios no necesarios.
- Finalmente, la exención aplicable a los servicios prestados por colegios profesionales puede distorsionar la competencia en su perjuicio, lo cual está fuera de toda lógica.

DEVENGO

- En este caso, sería necesario adecuar la norma española a la comunitaria y establecer la distinción entre devengo y exigibilidad, como ya prevé la Ley General Tributaria.

CUESTIONES GENERALES

BASE IMPONIBLE (I)

El tratamiento de las **SUBVENCIONES** pretendidamente vinculadas al precio está suscitando una controversia creciente, que sería conveniente atajar.

La **FIDELIZACIÓN DE LA CLIENTELA** es igualmente fuente de controversia:

- Resulta chocante la flexibilidad que existe en relación con la no sujeción de la prestación gratuita de servicios para fines empresariales o la entrega gratuita de muestras comerciales y la limitación en cuanto la misma no sujeción cuando se entrega objetos publicitarios.
- La modificación de la base imponible en los supuestos de concesión de descuentos debería abarcar a cualquier empresario o profesional que actúe de este modo, aunque no forme parte de la cadena de producción o distribución.

CUESTIONES GENERALES

BASE IMPONIBLE (I)

La modificación de la base imponible por **IMPAGO** se enfrenta a numerosos problemas:

- Por lo estricto de los plazos que la configuran.
- Por la existencia de otros requisitos que la limitan.
- Por lo dificultoso del procedimiento.
- Por su imposible aplicación en los supuestos de cesión de los créditos a terceros.

OTROS ELEMENTOS se podrían revisar son la valoración de las operaciones cuya contraprestación es no dineraria (por falta de claridad) o las operaciones entre personas o entidades vinculadas, especialmente cuando son gratuitas y es dudoso cual es la regla que se debe aplicar.

SUJETOS PASIVOS Y REPERCUSIÓN (I)

SUJETOS PASIVOS. Los supuestos de inversión del sujeto pasivo, que resultan especialmente convenientes tanto para los contribuyentes como para la administración, suscitan problemas constantes:

- Por la relativa indefinición existente en relación con algunos de ellos (entregas de inmuebles vinculados a la existencia de garantías o ciertas ejecuciones de obra), que se deberían precisar.
- Por la necesaria interacción con la contraparte, pero sin ninguna garantía o exención de responsabilidad en caso de incorrecta apreciación de las partes.
- Por lo farragosa, en ocasiones, documentación de las operaciones.

SUJETOS PASIVOS Y REPERCUSIÓN (II)

REPERCUSIÓN Y RECTIFICACIÓN DE LA REPERCUSIÓN. En este caso, los problemas se refieren a los siguientes aspectos:

- Las dificultades para la repercusión extemporánea del impuesto.
- El inconsistente tratamiento de la devolución de ingresos indebidos cuando de IVA se trata.
- La necesidad de acometer una revisión más general que, por la vía de la rectificación de la repercusión y deducción del impuesto, evite situaciones de cuotas de IVA ingresadas a la administración no recuperadas por la vía que proceda.

CUESTIONES GENERALES

DEDUCCIONES (I)

El derecho a la deducción es una **PIEZA FUNDAMENTAL** en el funcionamiento del impuesto, tal y como ha indicado la jurisprudencia de forma reiterada. Sería conveniente la elevación a rango legal de este principio.

En cuanto a los **REQUISITOS GENERALES** del derecho a la deducción, los principales aspectos de controversia son los siguientes:

- La correcta delimitación de las operaciones generadoras del derecho a la deducción, abordando, en particular, el tratamiento de las operaciones no sujetas como consecuencia de supuestos específicos de no sujeción y, más concretamente, el de las transmisiones de unidades económicas autónomas.
- La adecuación de la norma interna a la comunitaria en lo que se refiere al requisito de la afectación a la actividad empresarial, quizá acompañado por algún tipo de presunción que haga operativa la norma.
- Otro tanto cabría decir de las atenciones a clientes, que deberían adecuarse igualmente al tratamiento existente en otros ámbitos de nuestro sistema tributario.
- Finalmente, habría de revisarse el papel de los requisitos formales, cuyo incumplimiento no puede impedir el ejercicio de derechos materiales, según reiterada jurisprudencia

CUESTIONES GENERALES

DEDUCCIONES (II)

SECTORES DIFERENCIADOS. La técnica de los sectores diferenciados debería revisarse para extenderse a ámbitos como los de las operaciones financieras o inmobiliarias no accesorias, evitando efectos desmedidos en el derecho a la deducción, así como a las de seguros o las retribuciones en especie, por idéntica razón. Del mismo modo, una reubicación de su regulación sería conveniente.

RÉGIMEN DE PRORRATA. En este caso, los aspectos por visitar serían los siguientes:

- La definitiva configuración de la regla de prorrata especial como regla de uso general.
- La mejor delimitación de las operaciones financieras o inmobiliarias que no han de computarse para el cálculo de la prorrata general.
- La posibilidad de acudir a criterios de afectación real para la determinación del IVA deducible por los sujetos pasivos mixtos, acompañados por los elementos que se consideren necesarios en aras de la adecuada dosis de "*previsibilidad*".

CUESTIONES GENERALES

DEDUCCIONES (III)

OTROS ASPECTOS que se deberían analizar son los siguientes:

- El concepto de bien de inversión, en el que se debería dar cabida a los intangibles.
- Los supuestos de inicio, interrupción o finalización de la actividad, que siguen suscitando controversias.
- El procedimiento de rectificación de deducciones, incompleto y que genera disfunciones que pueden ser relevantes.
- El procedimiento de devolución para no establecidos, en el cual elementos tales como la determinación precisa del procedimiento que hay que seguir o el requisito de reciprocidad suscita controversias constantes.

CUESTIONES GENERALES

COMERCIO INTERNACIONAL

LOCALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES. En este ámbito, los principales elementos de controversia son los siguientes:

- El concepto mismo de establecimiento permanente y su necesaria intervención en las operaciones para la repercusión del impuesto.
- La regla de utilización o disfrute, que quizá habría de limitarse a supuestos en los que efectivamente hay un quebranto para la Hacienda pública, además de hacerse bilateral.

COMERCIO INTRACOMUNITARIO, en el que los problemas fundamentales se plantean en relación con:

- La vinculación de la exención de las entregas intracomunitarias a la disposición de un NIF-IVA por parte del cliente, que se ha descartado ya por la jurisprudencia.
- La responsabilidad en la que incurre el proveedor de buena fe al que inducen a error.
- Determinadas medidas de simplificación en relación con figuras tales como los depósitos en consignación, adoptadas en otros países pero no en España.

COMERCIO INTERNACIONAL, en el que el régimen de no anticipo del IVA a la importación, loable en sí mismo, habría de revisarse para dar un tratamiento más equilibrado a los supuestos de error.

CUESTIONES GENERALES

REGÍMENES ESPECIALES

Habría de valorarse la posibilidad de permitir el cobro de la compensación agraria en el **REGIMEN DE AGRICULTURA** en los supuestos de destrucción de cosechas, así como de introducir en nuestro ordenamiento el régimen de **FRANQUICIA**.

RÉGIMEN DE GRUPOS DE ENTIDADES. En relación con este régimen especial, debería acometerse una revisión sosegada del mismo, procurando su mejor a su regulación comunitaria, para lo cual:

- Deberían desvincularse sus niveles básico y avanzado.
- En el nivel avanzado, además de la no toma en consideración de las operaciones intragrupo, debería referirse el derecho a la deducción al total del grupo.
- El perímetro subjetivo habría de revisitarse, teniendo en cuenta la perspectiva internacional del mismo, los regímenes forales o la intervención de entidades que carezcan de la condición de empresario o profesional.

CUESTIONES GENERALES

OBLIGACIONES FORMALES

FACTURACIÓN, ámbito en el que se suscitan dudas constantes, la más relevante de las cuales, probablemente, es la determinación de las condiciones en las que se puede acudir a medios electrónicos para ello.

NIF-IV, que amén de las dificultades para su obtención, genera problemas cuando compañías que operan a través de establecimientos permanentes efectúan igualmente operaciones sin intervención de los mismos.

AUTOLIQUIDACIONES PERIÓDICAS, en las que habría de revisarse la inclusión de operaciones carentes de efectos en cuanto a la liquidación del tributo.

DECLARACIONES INFORMATIVAS, que igualmente deberían revisarse para limitar su contenido a la información realmente útil para el control del tributo.



SECTOR INMOBILIARIO

CONTROVERSIAS DE PARTIDA

- ✓ Interacción entre el IVA y las distintas modalidades del ITPAJD.
- ✓ Disfunciones en la tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias.
- ✓ Exenciones en el IVA limitativas del derecho a la deducción.

PROCESOS URBANÍSTICOS

- ✓ **Objetivo:** asegurar la sujeción y no exención al IVA de aquellas operaciones destinadas a constituir inputs empresariales en posteriores operaciones.
- ✓ Cuestiones a abordar:
 - Objetivación y ampliación del concepto de empresario/urbanizador. Revisión de las condiciones para la adquisición de la condición de empresario y de los medios de prueba para su acreditación.
 - Ampliación del concepto de afectación de terrenos incursos en procesos urbanísticos.
 - Limitación del alcance de la exención en la transmisión de terrenos.
 - Mayor delimitación del alcance de la inversión del sujeto pasivo.
 - Revisión del tratamiento de los derechos de aprovechamiento urbanístico y de las cesiones obligatorias por Ayuntamientos.

PROMOCIÓN, CONSTRUCCIÓN Y REHABILITACIÓN

- ✓ Objetivación y ampliación del concepto de empresario-promotor (especial reflexión sobre la autopromoción de viviendas).
- ✓ Incorporación del concepto de "*primera ocupación*" para que aplique la exención en las segundas transmisiones de edificaciones para evitar sobrecostes en casos de sucesivas transmisiones de viviendas sin que las mismas hayan sido ocupadas efectivamente.
- ✓ Revisión y ampliación del concepto de rehabilitación de edificaciones, para dar cabida a operaciones reales de "*transformación*" de inmuebles.

OPERACIONES CON VALORES

- ✓ Reflexión sobre el alcance y aplicación práctica de la norma anti-abuso regulada en el artículo 314 de la Ley de Sociedades de Capital.
- ✓ Mayor seguridad y restricción de la misma, en especial en operaciones realizadas en el ámbito del IVA en que la neutralidad del impuesto supone que las situaciones en que subyazca un ánimo defraudatorio sean limitadas.

EXPLOTACIÓN INMOBILIARIA

- ✓ Reflexión sobre el impacto en el sector hotelero de las nuevas formas de explotación de inmuebles a través de plataformas de comercio colaborativo.



SECTOR FINANCIERO-SEGUROS

SECTOR FINANCIERO-SEGUROS

IDEAS DE PARTIDA

- ✓ Dos razones han justificado la exención generalizada de las operaciones financieras:
 - Abaratamiento del crédito al consumo.
 - Dificultades para el cálculo de la base imponible sometida a gravamen.

- ✓ Sin embargo... la exención generalizada de las operaciones financieras y de seguros:
 - Genera un coste por IVA "*oculto*", agravado por la externalización de funciones.
 - Afecta negativamente a la competitividad del sector.
 - Es fuente constante de conflictos.

- ✓ Reducir el impacto del IVA no deducible se identifica como una de las prioridades para la modernización del régimen IVA de los servicios financieros y de seguros.

REVISIÓN DE LA TRIBUTACIÓN EN EL IVA

- ✓ Plano nacional vs. Plano comunitario.
- ✓ Áreas de estudio:
 - Ámbito objetivo, clarificación de los supuestos de exención.
 - Renuncia a la exención y cálculo de la base imponible.
 - Derecho a la deducción.
 - Grupos de entidades.

ÁMBITO OBJETIVO, SUPUESTOS DE EXENCIÓN

- ✓ Mayor seguridad jurídica permitiría reducir la carga administrativa y la litigiosidad; importancia de la dimensión comunitaria en aras de la uniformidad.
- ✓ Aspectos importantes a tener en cuenta:
 - La exención debe aplicar a cualesquiera elementos que formen un conjunto diferenciado y tengan las características específicas y esenciales del servicio de que se trate (TJUE); de especial relevancia en caso de externalización de funciones.
 - Definición de los servicios de mediación, ajustada a los criterios TJUE.
 - Revisión de los servicios relativos a IIC en sus ámbitos subjetivo y objetivo (TJUE).
- ✓ Lista detallada vs. Enunciados generales.

RENUNCIA A LA EXENCIÓN Y CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE

- ✓ La opción por la tributación de los servicios financieros en entorno B2B ofrece indudables ventajas, aunque difícil medir el impacto neto en la recaudación.
- ✓ Cuestiones relevantes:
 - Condición del destinatario, ¿B2B? ¿B2C? ¿Todos?
 - Ámbito objetivo, ¿todas las operaciones? ¿algunas?
 - Ámbito geográfico, ¿doméstico? ¿transfronterizo?
 - Modo de ejercicio, ¿global? ¿operación por operación? ¿período mínimo?
- ✓ Cálculo de la BI especialmente complejo en casos de remuneración implícita.
- ✓ Revisión de las reglas de cálculo actuales en caso de operaciones financieras complejas.
- ✓ Importancia de las herramientas tecnológicas y evolución en sistemas IT.

DERECHO A LA DEDUCCIÓN

- ✓ Determinación del derecho a deducción en función de otros parámetros, distintos del volumen de operaciones, previstos en la Directiva, p.e. utilización real.
- ✓ Actualización de las reglas de cómputo, necesidad de adecuación a la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España.
- ✓ De nuevo, importancia de las herramientas tecnológicas y evolución en sistemas IT.

GRUPO DE ENTIDADES

- ✓ En vigor desde 2008, de especial utilidad en el sector financiero-seguros.
- ✓ Falta de alineamiento con la norma comunitaria que propugna un sujeto pasivo único, eliminación de operaciones y régimen de deducción único.
- ✓ Ha llegado el momento de proceder a su revisión con base en la experiencia acumulada y los pronunciamientos del TJUE sobre la materia.