Dictamen del Comité Económico y Social sobre la «Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta a la determinación del deudor del impuesto sobre el valor añadido»

(1999/C 116/04)

El 22 de diciembre de 1998, de conformidad con el artículo 99 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, el Consejo decidió consultar al Comité Económico y Social sobre la propuesta mencionada.

La Sección de Unión Económica y Monetaria y Cohesión Económica y Social , encargada de preparar los trabajos en este asunto, aprobó su dictamen el 8 de febrero de 1999 (ponente: Sr. Walker).

En su 361º Pleno de los días 24 y 25 de febrero de 1999 (sesión del 24 de febrero) el Comité Económico y Social ha aprobado por 64 votos a favor, 6 votos en contra y 6 abstenciones el presente Dictamen.

1. **Introducción**

1.1. El sistema actual del IVA está concebido de tal modo que la cuota tributaria sea recaudada directamente por el Estado miembro en cuyo territorio se presume que ha tenido lugar el consumo de los bienes o servicios vendidos. Al objeto de garantizar esta atribución directa del impuesto se han ideado normas complejas para determinar el lugar en que se supone tiene lugar el consumo de un determinado tipo de entrega de bienes o prestación de servicios y en el que debe, por consiguiente, gravarse.

1.2. Debido a los mecanismos así establecidos, los operadores que desarrollan actividades económicas intracomunitarias se ven con frecuencia sujetos a obligaciones fiscales de identificación, presentación de declaraciones y pago en varios Estados miembros. Estas obligaciones se suelen percibir como un obstáculo para la libre circulación de bienes y servicios, que es un principio fundamental del mercado único.

1.3. En virtud del principio enunciado en el artículo 21 de la Sexta Directiva del IVA, un operador que efectúe transacciones sujetas al impuesto en un determinado país es, a su vez, deudor del impuesto frente al Tesoro de dicho país.

1.3.1. Este principio general viene mitigado por dos excepciones importantes en relación con el comercio intracomunitario: en las operaciones triangulares([1]), el destinatario de la entrega es obligatoriamente el deudor del impuesto; asimismo, en determinados tipos de prestaciones de servicios (servicios de contabilidad, estudios, prestaciones de abogados, servicios de transporte intracomunitario de bienes, etc.), también se considera deudor al destinatario del servicio.

1.3.1.1. Al margen de estas salvedades, el principio general indica que el deudor del impuesto es el sujeto pasivo que efectúa la operación imponible, con independencia de que esté o no establecido en el país.

1.4. Ahora bien, si ese sujeto pasivo no está establecido en el Estado miembro en el que realiza operaciones imponibles, el artículo 21 faculta a los Estados miembros para considerar deudor del impuesto a otra persona. En particular, podrá designarse a tal fin a un representante fiscal o al destinatario de la entrega de bienes o prestación de servicios.

1.4.1. Esta facultad obedece a una doble motivación: por un lado, se pretende permitir a aquellos sujetos pasivos no establecidos que no conocen la normativa, el idioma, la estructura y los procedimientos administrativos del país en el que operan, delegar en un tercero o en el destinatario de la entrega o prestación las obligaciones derivadas de la legislación relativa al IVA; por otro lado, de esta forma el Estado miembro afectado puede obtener garantías de que se cumplen efectivamente dichas obligaciones.

1.5. El artículo 21 permite además a los Estados miembros atribuir la responsabilidad solidaria del pago del impuesto a una persona distinta del deudor.

1.6. Así pues, las principales características de las actuales normas de determinación del deudor del impuesto son, por una parte, su enorme complejidad y, por otra, dadas las múltiples opciones ofrecidas a los Estados miembros, la heterogeneidad de su aplicación práctica.

1.7. La primera fuente de dificultades radica en la identificación del deudor en cada operación, ya que éste depende tanto del tipo de operación efectuada como del Estado miembro en el que se efectúa tal operación.

1.7.1. La segunda fuente de dificultades estriba en las obligaciones sumamente diversas a las que está sujeto el representante fiscal, cuando el Estado miembro exige su designación. En algunos Estados miembros, este representante fiscal debe recibir la aprobación de la Administración y, además, se le exige en ocasiones el pago de una fianza. El propio concepto de representante fiscal se entiende de manera muy diversa según el Estado miembro, atribuyéndosele, en consecuencia, obligaciones concretas distintas.

([1]) Se habla de operación triangular cuando una empresa A establecida en el Estado miembro A vende bienes a una empresa B establecida en el Estado miembro B, que, a su vez, los vende a una empresa C establecida en el Estado miembro C y dichos bienes se transportan directamente del Estado miembro A al Estado miembro C. En tal caso, y siempre que se cumplan determinadas condiciones, la empresa B queda exenta de la obligación de identificación a efectos de IVA en el Estado C, siendo entonces la empresa C la responsable del pago del impuesto.

1.7.2. Por último, el coste económico que supone para un operador la designación de un representante fiscal no es desdeñable, ya que este último sólo accederá a asumir las obligaciones y responsabilidades de aquél a cambio de una retribución.

1.8. Aunque estas dificultades no constituyen ninguna novedad, sí suponen, en el contexto del mercado único, un obstáculo importante para el desarrollo del comercio intracomunitario, además de representar una carga especialmente pesada para las pequeñas y medianas empresas. Por otro lado, desde que suprimieron los controles en las fronteras ha aumentado la frecuencia con la que los Estados miembros exigen la designación de un representante fiscal.

1.9. Por este motivo, la Comisión, en un documento de trabajo con fecha de 14 de mayo de 1997, indicó que las obligaciones del IVA constituían un área que debía examinarse en la segunda fase de la iniciativa SLIM (Simplificación de la Legislación relativa al Mercado Interior). La Comisión consideró que debía comenzarse ya a reflexionar sobre posibles medidas de simplificación para reducir las obligaciones de las empresas a corto plazo.

1.9.1. Los resultados de los trabajos realizados se recogen en el informe de la Comisión sobre la iniciativa SLIM, aprobado por el Consejo de Mercado Interior del 27 de noviembre de 1997. Entre otras recomendaciones, este informe preconiza una modificación de las normas en materia de representación fiscal.

2. **Propuestas de la Comisión**

2.1. La propuesta de Directiva analizada se ajusta a la idea de que sólo debe haber un deudor por cada tipo de operación, con independencia del Estado miembro en que se haya efectuado tal operación.

2.1.1. Se establece como norma general que el deudor del impuesto ha de ser el sujeto pasivo que realice la operación, esté o no radicado en el territorio del Estado miembro en el que se lleva a cabo dicha operación.

2.1.2. La Comisión señala que la principal ventaja será la simplicidad de una legislación comunitaria más armonizada y accesible a todos los operadores, que no tendrán ya que plantearse el problema de la determinación del deudor. Asimismo, la Comisión indica que supondrá un avance considerable hacia la reducción de las obligaciones a las que están sujetas las empresas y, en particular, las PYME.

2.2. Además, la supresión de la posibilidad de designar al destinatario de la entrega o prestación como deudor del impuesto responde a la voluntad, expresada insistentemente por la Comisión, de no desarrollar el sistema de la inversión del sujeto pasivo, contrario al principio de los pagos fraccionados.

2.2.1. Sin embargo, hay excepciones a esta norma general:

a) los destinatarios de operaciones triangulares a que se refiere el apartado 3 de la parte E del artículo 28 quater,

b) los destinatarios de los servicios contemplados en la letra e) del apartado 2 del artículo 9, y

c) los destinatarios, identificados a efectos del IVA en el interior del país, de los servicios a que se refieren las partes C, D, E y F del artículo 28 ter.

Se considerarán deudores del impuesto.

2.2.2. Además, tampoco se suprime la posibilidad de que los Estados miembros atribuyan a una persona distinta del deudor la responsabilidad solidaria del pago del impuesto. La propuesta se limita a precisar que esta facultad no debe traducirse en la adopción de disposiciones que desfavorezcan específicamente a los sujetos pasivos no establecidos.

2.3. La existencia de un marco jurídico que regula la asistencia mutua entre Estados miembros —definido por las Directivas 76/308/CEE y 77/799/CEE— quita justificación al mantenimiento de disposiciones que transfieran el conjunto de obligaciones del sujeto pasivo no establecido a un tercero representante fiscal. La Comisión reconoce que los Estados miembros no recurren sino escasamente a tales mecanismos de asistencia. Por ello, presentó recientemente una propuesta para mejorar de manera considerable su funcionamiento[1]. Ello deberá facilitar la recaudación de las cuotas tributarias adeudadas por sujetos pasivos no establecidos.

2.3.1. Los Estados miembros podrán exigir la designación de un representante fiscal en una serie limitada de casos debidamente justificados. En el caso de los sujetos pasivos no establecidos residentes en países con los que el Estado miembro no ha acordado procedimientos de asistencia mutua similares a los existentes dentro de la Comunidad, que se definen en las Directivas 76/308/CEE y 77/799/CEE, los Estados miembros conservarán la facultad de exigir la designación de un representante fiscal como responsable del pago del impuesto en lugar del sujeto pasivo no establecido. Sin embargo, esta posibilidad no se considerará justificada cuando ese sujeto pasivo sólo realice actividades exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 13 y 15 de la Sexta Directiva, es decir, en el caso de que no esté en juego la recaudación efectiva de una deuda tributaria.

2.4. La norma con arreglo a la cual habrá de considerarse deudor del impuesto al sujeto pasivo no establecido no obsta para que este último (al igual que los sujetos pasivos establecidos) pueda designar a un mandatario que se encargue de cumplir en su nombre las obligaciones previstas en el artículo 22 de la Sexta Directiva, si él mismo no puede hacerlo porque las barreras lingüísticas, administrativas u organizativas se lo impiden. Con fines de transparencia, se establece la obligación de comunicar a la Administración la identidad de dicho mandatario, cuyos actos ante aquella vinculan al sujeto pasivo.

---

[1] COM(1998) 364 final de 25.6.1998.

3. **Observaciones generales**

3.1. El Comité ha reiterado en sucesivos dictámenes su apoyo a la iniciativa SLIM. Manifiesta una vez más esta posición y, por lo tanto, acoge con satisfacción la propuesta de la Comisión, que coincide totalmente con los objetivos del proyecto SLIM.

3.2. El Comité también ha expresado a menudo su preocupación por el hecho de que, debido a las diversas formas de aplicar y gestionar el IVA en los diferentes Estados miembros, el mercado único esté segmentado de forma efectiva en quince zonas fiscales distintas. Asimismo, el Comité ha señalado en numerosas ocasiones que las divergencias en los procedimientos y en la interpretación y aplicación del sistema común de IVA entre los Estados miembros crean más dificultades para las empresas y constituyen un mayor obstáculo al comercio intracomunitario que las variaciones en los tipos impositivos del IVA.

3.2.1. Por esta razón, el Comité considera positiva cualquier propuesta que, como la actual, tenga por objeto corregir, aunque sea mínimamente, esta situación.

3.3. Tales medidas reducen los costes que las empresas soportan para cumplir sus obligaciones y, al introducir un grado más alto de uniformidad, también generan un clima de mayor seguridad tanto para los operadores como para las administraciones de los Estados miembros. Por lo tanto, contribuyen al desarrollo del mercado único.

3.4. El CES acepta la propuesta de que el sujeto pasivo que efectúe una transacción sujeta al impuesto deba asumir lógicamente la responsabilidad del pago del impuesto. Asimismo, considera que lo ideal es que haya el menor número posible de excepciones a esta norma general.

4. **Observaciones específicas**

4.1. De conformidad con la propuesta de Directiva, el destinatario de los bienes o el receptor de servicios ya no podrá ser designado como deudor del impuesto, excepto en determinadas circunstancias específicas.

4.1.1. El Comité no plantea objeciones a este principio general, pero destaca el interés de la Comisión en que no se desarrolle el sistema de la inversión del sujeto pasivo y la importancia que la misma concede al mantenimiento del «principio de los pagos fraccionados».

4.1.2. El Comité, en el dictamen sobre «Un sistema común de IVA — Programa para el Mercado Único»[1], declaró que «estima que, aunque finalmente se tome la decisión de conservar el sistema de pago fraccionado, deberían examinarse otras alternativas, especialmente si se tiene en cuenta que algunas podrían llegar a aumentar los fondos generados de las PYME.» El Comité reitera esta posición.

4.1.3. La autorización de realizar transacciones entre operadores registrados exentas de IVA simplificaría los trámites y facilitaría la reducción de las cargas que soportan las empresas más que cualquier otra reforma imaginable. El Comité es consciente de que habría que solucionar importantes problemas para establecer un sistema con suficientes garantías y reconoce que tales dificultades podrían resultar insuperables en último término. No obstante, considera que ello no debe darse por sentado y cree que hay que examinar de forma detenida todas las alternativas factibles antes de adoptar una decisión definitiva.

4.1.4. Es probable que muchas de las dificultades previstas si se abandona el principio de los pagos fraccionados se reducirían, o incluso se eliminarían, con una mayor armonización de los tipos impositivos del IVA. Habida cuenta de que, en todo caso, la armonización será un requisito previo esencial del nuevo sistema común de IVA basado en la imposición en el país de origen, parece posible que tal medida pueda incluirse el nuevo sistema común de IVA; por lo tanto, el Comité exhorta a la Comisión a estudiar a fondo esta posibilidad llegado el momento.

4.2. El Comité reconoce que son necesarias las excepciones que la Comisión ha establecido al principio general de que el destinatario de los bienes o el receptor de servicios ya no podrá ser designado como el deudor del impuesto; asimismo, coincide con la Comisión en que, dado que estas excepciones se definen de forma clara y tienen carácter obligatorio para los Estados miembros, es improbable que impidan indebidamente la aplicación armonizada de la legislación.

4.3. El Comité opina que la gran mayoría de los operadores que realizan transacciones imponibles en un país en que no están establecidos tendrán que seguir contratando a un mandatario para cumplir sus obligaciones con las autoridades tributarias en dicho país, debido a su desconocimiento de la lengua, usos, procedimientos, normativa y estructura administrativa. Esto es especialmente válido en el caso de las PYME.

4.3.1. Dado que, en general, el mandatario designado deberá ser residente en el país en el que se han efectuado las transacciones, los operadores seguirán soportando gastos y cargas administrativas adicionales por ello; no obstante, el Comité reconoce que estas cargas serán inferiores a las actuales, que implican la designación de un representante fiscal que asuma las responsabilidades del operador.

4.4. El Comité considera positivo el hecho de que los Estados miembros ya no podrán exigir el nombramiento de un representante fiscal, excepto en circunstancias limitadas y debidamente justificadas, pero señala que todavía podrán designar a una persona distinta del deudor del impuesto como responsable solidaria del pago del impuesto. La única limitación que se impone es una declaración de que esta facultad no debe traducirse en la adopción de disposiciones que desfavorezcan específicamente a los sujetos pasivos no establecidos.

[1] DO C 296 de 29.9.1997, p. 51.

4.4.1. El Comité cuestiona la necesidad de mantener esta opción y espera que los Estados miembros no la aprovechen para contrarrestar los efectos de la propuesta de Directiva estipulando que, cuando un operador designe a un mandatario, independientemente de que sea una persona física o jurídica, para cumplir en su nombre las obligaciones ante las autoridades responsables del IVA, este mandatario será responsable solidario del pago del impuesto, independientemente de que el operador esté establecido o no en el territorio de ese Estado miembro.

4.4.2. Asimismo, el Comité considera que el margen concedido a los Estados miembros para designar a una persona distinta del deudor del impuesto como responsable solidario del pago del impuesto es bastante amplio y debería delimitarse de forma más clara.

4.5. El Comité aprueba el hecho de que la propuesta de Directiva no pretenda menoscabar la libertad de los Estados miembros a la hora de determinar el deudor del impuesto en las operaciones de importación.

5. **Conclusiones**

5.1. El CES acoge favorablemente la propuesta de Directiva ya que constituye una mejora fundamental de la situación existente, que reducirá las cargas que soportan las empresas para cumplir sus obligaciones, facilitará el desarrollo del mercado único, generará un clima de mayor seguridad tanto para operadores como para las administraciones nacionales y allanará el camino para la introducción de un nuevo sistema común de IVA.

5.2. No obstante, el CES manifiesta cierta inquietud por el hecho de que estas mejoras puedan vean contrarrestadas o anuladas si los Estados miembros ejercen la facultad de designar a una persona distinta del deudor del impuesto como responsable solidaria del pago del impuesto de tal manera que se convierta en un requisito general para todos los operadores, establecidos o no, que hayan nombrado a un mandatario para cumplir en su nombre las obligaciones legales. El Comité confía en que los Estados miembros no obrarán de esta manera.

5.3. El Comité, aunque apoya la propuesta analizada al constituir una mejora de la situación actual, reitera la posición expresada en numerosos dictámenes de que las modificaciones del sistema transitorio vigente no son más que soluciones provisionales de problemas que sólo podrán resolverse de forma completa y concluyente por medio de la instauración de un nuevo sistema de IVA definitivo. El Comité manifiesta una vez más su preocupación por la tardanza en aprobar dicho sistema e insta a los Estados miembros a que adopten un enfoque constructivo y de colaboración en la reforma del sistema de IVA.

Bruselas, el 24 de febrero de 1999.

La Presidenta

del Comité Económico y Social

Beatrice RANGONI MACHIAVELLI