

PLAN DE ACCIÓN SOBRE EL IVA DE LA COMISIÓN EUROPEA

Plan de Acción de la Comisión Europea sobre el IVA

En enero de 2018 la Comisión ha adoptado las últimas propuestas del paquete de reforma del IVA, conocido como el Plan de Acción sobre el IVA, tal y como se comprometió en 2016. Las propuestas, algunas de las cuales ya han sido aprobadas por el Consejo, buscan crear un espacio único europeo del IVA, modernizar el régimen y hacerlo más sencillo, menos vulnerable al fraude y más favorable a las empresas. Las medidas propuestas, con horizonte de aplicación entre 2019 y 2022, abarcan cinco ámbitos distintos del impuesto: adaptación del IVA a la economía digital, régimen de tributación de operaciones transfronterizas en la UE, cooperación administrativa, política de tipos impositivos y el régimen de pequeñas y medianas empresas.

PALABRAS CLAVE

Impuesto sobre el Valor Añadido, Plan de Acción sobre el IVA, Reforma IVA, Directiva IVA, Mercado Único

European Commission's Action plan on VAT

In January 2018 the Commission adopted last proposals of the VAT reform package, known as VAT Action Plan, as per its commitment in 2016. The proposals, some of which have already been approved by the Council, seek to create a single EU VAT area, modernize the system and make it simpler, more fraud-proof and business-friendly. The proposed measures, with the application horizon between 2019 and 2022, cover five different areas of the tax: adaptation of VAT to the digital economy, taxation of the cross-border transactions within the EU, administrative cooperation, tax rates policy and scheme for small enterprises.

KEY WORDS

Value Added Tax, VAT Action Plan, VAT Reform, VAT Directive, Single Market

Fecha de recepción: 26-10-2017

Fecha de aceptación: 30-10-2017

INTRODUCCIÓN

En enero de 2018 la Comisión Europea ha adoptado las últimas propuestas dentro del paquete integral de reforma del Impuesto sobre el Valor Añadido (el «IVA») que se anunció en abril de 2016 en su *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un plan de acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE – Es hora de decidir* (COM(2016) 148 final). El proceso de elaboración de este paquete de reforma se inició en diciembre del 2010 con el lanzamiento del *Libro Verde sobre el futuro del IVA* (COM(2010) 695 final), que abrió el debate entre los operadores económicos y entre las instituciones de la UE sobre el funcionamiento del sistema del IVA actual con el fin de llevar a cabo una revisión crítica del impuesto. La conclusión de la consulta pública, de las opiniones de expertos y de las instituciones fue unánime: el IVA necesita una reforma urgente.

En este contexto, desde finales de 2016 hasta enero de 2018 la Comisión ha adoptado distintas propuestas de modificación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (la «Directiva de IVA») y de otras disposiciones de su aplicación y desarrollo, con el objetivo de establecer un espacio único europeo del IVA, modernizar el régimen del IVA en la UE y hacerlo

más sencillo, menos vulnerable al fraude y más favorable a las empresas. El paquete de reformas propuesto, que se analiza con más detalle en este foro, abarca cinco ámbitos distintos del impuesto:

- Se lleva a cabo una modificación y ampliación del sistema de declaración, liquidación y pago denominado «Mini Ventanilla Única» con el objetivo de adaptar el IVA a las necesidades de la economía digital. Las propuestas adoptadas por la Comisión en diciembre de 2016 ya han sido aprobadas por el Consejo en diciembre de 2017 (Directiva 2017/2455, Reglamento (UE) 2017/2454 y Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459) y, por tanto, ya se trata de medidas definitivas. Las modificaciones del régimen actual comenzarán a aplicarse a partir del 1 de enero de 2019, mientras que la ampliación del sistema se hará efectiva a partir del 1 de enero de 2021.
- En octubre de 2017, la Comisión abordó el régimen de tributación de intercambios transfronterizos dentro de la Unión (2017/0251 (CNS) y 2017/0249 (NLE)). La Comisión parte de la conclusión de que el régimen actual (en el que una entrega intra-UE se divide en una entrega exenta en el Estado de partida de los bienes y una adquisición intracomunitaria en el Estado de entrega) es complejo para el creciente número de empresas que operan a escala trans-

fronteriza y supone una de las mayores fuentes de fraude en el IVA. Con efectos a partir de 1 de enero de 2019, la Comisión propone crear la figura de sujeto pasivo certificado, que será un requisito para algunas normas de simplificación y en particular para algunas de las «soluciones rápidas» a los problemas concretos detectados en el régimen actual incluidas en la propuesta a instancia del Consejo. Por último, en este bloque de medidas se introducen los pilares del régimen definitivo del IVA para el comercio transfronterizo dentro de la UE, basado en el principio de imposición en el Estado de destino de las mercancías; régimen que —se anuncia— será objeto de desarrollo a través de ulteriores propuestas que podríamos esperar a lo largo del 2018.

- En noviembre de 2017 se adoptó otro paquete de medidas para reforzar la cooperación administrativa entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros y dotarlas de mejores herramientas en la lucha contra el fraude en el IVA (2017/0248 (CNS)). Según esta propuesta, la mayor parte de las medidas empezarán a aplicarse a partir de la entrada en vigor del instrumento y algunas a partir de 1 de enero de 2020 o 2021. Esta propuesta tiene estrecha relación con otras adoptadas a nivel europeo (aunque no estrictamente en el marco de Plan de Acción sobre el IVA), en materia de lucha contra el fraude, entre las que destaca la creación de la Fiscalía Europea.
- Entre diciembre de 2017 y enero de 2018 la Comisión adoptó otras dos propuestas para la modernización de la política de tipos impositivos en la UE —en línea con la propuesta de implementación del principio de destino— (2017/0349 (CNS) y 2018/0005 (CNS)). La primera de las propuestas convierte en permanente el tipo, hasta ahora temporal, del 15 % —con aplicación propuesta a partir de 1 de enero de 2019— y la segunda pretende armonizar la aplicación de tipos impositivos en la UE y dotar a los Estados miembros de mayor libertad en esta materia —con efectos propuestos para cuando empiece la aplicación de las disposiciones del régimen definitivo de tributación de los intercambios en la UE (aún por definir)—.
- Como último paso de su compromiso, en enero de 2018 la Comisión adoptó la propuesta de modificación de Directiva de IVA relativa al régimen de tributación de pequeñas y medianas

empresas (2018/0006 (CNS)). Las medidas propuestas pretenden simplificar el régimen e introducir una normativa más uniforme a nivel de la Unión. Su aplicación está propuesta para el 1 de julio de 2022.

El Plan de Acción sobre el IVA cuenta con un amplio apoyo de las instituciones de la UE, y las medidas que lo componen se han incluido en la carta de intenciones del presidente Juncker que acompañaba el discurso sobre el Estado de la Unión de 2017 entre las iniciativas que se completarán antes de que finalice 2018, instando su «pronta adopción». No obstante, a día de hoy se trata, principalmente, de propuestas de la Comisión que deberán seguir, en su mayoría, el procedimiento legislativo de consulta y habrá que estar al contenido y los plazos de aplicación que se incluyan en los instrumentos que finalmente se aprueben.

MODIFICACIÓN Y AMPLIACIÓN DE MINI VENTANILLA ÚNICA

El sistema de Mini Ventanilla Única (o MOSS, por *Mini One Stop Shop*) es un sistema especial de declaración, liquidación y pago del IVA operativo en la UE desde el 1 de enero de 2015 para los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión, televisión o de servicios electrónicos. Debido a la regla de localización de estos servicios (en el Estado miembro del consumidor), los proveedores deben, en un principio, identificarse en cada uno de los Estados miembros en los que se prestan tales servicios y presentar allí las declaraciones de IVA. La Mini Ventanilla Única supone una alternativa que permite que los proveedores —tanto no establecidos en la UE como los que sí lo están, pero no en el Estado miembro de consumo— declaren y paguen el IVA devengado en los diferentes Estados miembros en un único punto en el portal web de su Estado de identificación.

El primer instrumento del paquete relativo a Mini Ventanilla Única, propuesto por la Comisión en diciembre de 2016, ya ha sido aprobado por el Consejo: la *Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes* (la «**Directiva 2017/2455**»). Esta Directiva introduce una serie de modificaciones al actual sistema y lo amplía a otro tipo de prestaciones.

Modificación del sistema actual

Entre las modificaciones del sistema actual (con efectos a partir de 1 de enero de 2019), podemos destacar la introducción —como una medida de simplificación— de un umbral de 10.000 euros anuales a escala europea que da opción a alterar la regla de localización actual de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o electrónicos. Los proveedores que no rebasen esta cifra de prestaciones podrán optar por que estos servicios sigan estando sujetos a IVA en el Estado miembro de su establecimiento (por tanto, el IVA se repercutirá al tipo vigente en dicho Estado y la declaración y liquidación del impuesto se hará de forma ordinaria, prevista en su Estado miembro de establecimiento). También se autoriza expresamente a los sujetos pasivos no establecidos en la Unión, pero identificados a efectos del IVA en un Estado miembro, a utilizar el régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Unión Europea (con la normativa actual no tenían acceso ni al sistema de la Unión ni al sistema previsto para los no establecidos).

Ampliación de la Mini Ventanilla Única

La Directiva 2017/2445 prevé también una significativa ampliación del uso de la Mini Ventanilla Única y algunas mejoras técnicas, que operarán a partir de 1 de enero de 2021:

(a) El uso del sistema abarcará *todos los servicios prestados a consumidores finales que estén sujetos a IVA en el Estado miembro del establecimiento del consumidor*. Dado que la modificación no altera las reglas de localización de servicios en vigor, el sistema podrá ser utilizado para aquellos servicios que, de acuerdo con las reglas de localización actuales, se entiendan situados en un Estado miembro distinto al del establecimiento del proveedor y, por tanto, este tenga la obligación de identificarse, declarar y pagar el IVA en ese Estado miembro. El uso de la Mini Ventanilla Única permitirá declarar y pagar el IVA en un único punto en el Estado de identificación del proveedor.

(b) La Mini Ventanilla Única operará también para las «ventas intracomunitarias a distancia de bienes» a particulares, un nuevo concepto definido en la Directiva 2017/2455 que quedará sujeto a IVA en el Estado miembro en el que se haga entrega de los bienes. Este nuevo concepto sustituye el actual régimen de ventas a distancia de bienes del artículo

34 de la Directiva de IVA, bajo el cual la localización de tales ventas depende del umbral establecido por cada Estado miembro, que queda eliminado (y con él la obligación de expedir factura en estas ventas). Respecto de esta nueva modalidad también operará el umbral de 10.000 euros, por debajo del cual los Estados miembros darán la opción a los contribuyentes de alterar la regla de localización, permitiendo que las ventas a distancia tributen en el Estado de establecimiento del proveedor.

(c) El sistema operará también en el nuevo *régimen especial para las ventas a distancia de bienes importados de terceros países o terceros territorios*. Este régimen se aplicará, a opción del sujeto pasivo, a las ventas de bienes expedidos directamente a un cliente de la Unión desde un tercer territorio o un tercer país, siempre que el valor intrínseco del envío no exceda de 150 euros (cantidad a partir de la cual se exige una declaración completa en aduana en el momento de la importación). Esta nueva modalidad en el uso de la Mini Ventanilla Única sigue la misma estructura y se basa en los mismos principios que las modalidades anteriores: las ventas tributarán en el lugar de entrega al cliente y el IVA se liquidará en un único punto en el Estado miembro de identificación del proveedor. Para los casos en los que no se utilice la Mini Ventanilla Única, la Directiva 2017/2455 introduce el *régimen especial para la declaración y liquidación del IVA a la importación* para envíos con valor intrínseco por debajo de 150 euros, también opcional. En este sistema será la persona que presente las mercancías en la aduana europea la que recaudará el IVA de la persona a la que vayan destinadas las mercancías (la responsable del pago del IVA) y efectuará el pago a las autoridades en un sistema de declaración electrónica mensual. La Directiva 2017/2455 prevé también que en los envíos que no se acojan a ninguno de los dos sistemas de declaración previstos, los Estados miembros podrán disponer que se aplique el tipo impositivo normal en las importaciones (sin distinción de cuál sería el tipo aplicable en el tráfico nacional). Con la introducción de estos regímenes especiales, *se suprime la exención a la importación de productos en pequeños envíos de escaso valor que prevé la Directiva 2009/132/CE*.

(d) Tanto para los casos de ventas intracomunitarias a distancia de bienes en la UE como aquellos importados de terceros países o territorios se introduce un nuevo supuesto de responsabilidad por el pago de IVA: se considerará que los sujetos pasivos titulares de una interfaz electrónica que facilitan la venta a distancia de bienes mediante el uso de

dichas interfaces electrónicas son las personas que han recibido y suministrado ellos mismos estos bienes y se les impone una serie de obligaciones formales.

(e) Por último, se introducen determinadas mejoras técnicas en el sistema de Mini Ventanilla Única, tal y como queda modificado: se amplía el plazo de presentación de las declaraciones de veinte a treinta días y se permite que las rectificaciones de las declaraciones del IVA anteriores se hagan en una declaración posterior.

Otros instrumentos

Además de la Directiva 2017/2455, dentro del paquete de medidas relativo a la adaptación del IVA a la economía digital, el Consejo aprobó dos reglamentos con los que se complementan las medidas de modificación y ampliación expuestas:

Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) n° 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, por el que se introducen disposiciones necesarias para adaptar a la ampliación del sistema las comunicaciones e intercambio de información entre las autoridades de los Estados miembros, que se aplicarán a partir de 1 de enero de 2021; y

Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación del a Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que introduce algunas simplificaciones en cuanto a la presunción de la ubicación del cliente para determinar el lugar de prestación de servicios de telecomunicación, de radiodifusión y televisión, y de servicios prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que serán de aplicación a partir de 1 de enero de 2019.

Por último, el bloque de medidas relativo al comercio electrónico contenía otra propuesta: la *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a los tipos del impuesto sobre el valor añadido aplicados a los libros, los periódicos y las revistas* (2016/0374 (CNS)), en la que la Comisión planteaba, en esencia, permitir a los Estados miembros aplicar a las publicaciones suministradas por vía electrónica los mismos tipos

del IVA que se aplican actualmente a las publicaciones impresas, lo que incluiría los tipos reducido y nulo (quedando la definición de publicaciones en manos de los Estados miembros). No obstante, la tramitación de esta iniciativa se encuentra parada debido al dictamen negativo del Comité Económico y Social Europeo de 5 de julio de 2017 [ECO/421], que considera que tal modificación suscitaría muchas dificultades de interpretación e iría en contra de la doctrina del Tribunal de Justicia.

MEDIDAS RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN DE OPERACIONES TRANSFRONTERIZAS EN LA UNIÓN

El segundo bloque de medidas propuesto por la Comisión en el marco de Plan de Acción sobre el IVA se refiere al régimen transitorio de imposición de los intercambios entre los Estados miembros y se recoge, principalmente, en la *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros* [2017/0251 (CNS)] (la «Propuesta 2017/0251»), de 10 de octubre de 2017. La aplicación de las medidas se propone para el 1 de enero de 2019. Esta propuesta introduce una nueva figura de «sujeto pasivo certificado», adopta algunas «soluciones rápidas» —como las denomina la Comisión— al régimen actual e introduce los pilares del régimen definitivo de tributación de los intercambios en la Unión.

Sujeto pasivo certificado

La Propuesta 2017/0251 introduce el concepto de sujeto pasivo certificado, que será una condición para la aplicación de determinadas medidas de simplificación y, en particular, de las medidas dirigidas a resolver ciertos problemas detectados en el régimen actual, adoptadas a instancia del Consejo (véase *Conclusiones del Consejo, de 8 de noviembre de 2016, sobre la mejora de las normas vigentes de la UE sobre el IVA aplicables a las operaciones transfronterizas*, n° 14257/16 FISC 190 ECOFIN 1023). En la justificación de esta propuesta la Comisión anuncia que esta figura también será esencial en el régimen transitorio hacia el régimen definitivo de tributación de intercambios transfronterizos en la UE, cuyo desarrollo se ha anunciado para el 2018.

Esta figura de «*sujeto pasivo certificado*» permitirá certificar que una determinada empresa puede ser considerada globalmente como un sujeto pasivo fiable. Los criterios que, de forma cumulativa, deben cumplirse para la concesión del estatuto por un Estado miembro —que será válido en toda la Unión— son: (i) inexistencia de infracción grave o reiterada de la legislación aduanera y de la normativa fiscal, así como de condena por un delito grave en relación con la actividad económica del solicitante; (ii) demostración de un alto nivel de control de sus operaciones y del flujo de los bienes —bien mediante sus propios sistemas de gestión de los registros, bien mediante un informe de auditoría interna fiable o certificada—; (iii) prueba de la solvencia financiera del solicitante, que se considerará acreditada, bien cuando el solicitante tenga una capacidad financiera adecuada que le permita cumplir sus compromisos, teniendo debidamente en cuenta las características de la actividad de que se trate, bien mediante la presentación de garantías por empresas de seguros u otras entidades financieras, o por otras terceras partes económicamente fiables. Los criterios presentan un paralelismo evidente con los exigidos para la concesión del estatuto del operador económico autorizado a efectos aduaneros, tanto que los que tengan este estatuto se entenderá que cumplen los requisitos para ser sujeto pasivo certificado. Los que no tengan la consideración de sujetos pasivos, los agricultores, las pymes exentas, otros sujetos pasivos exentos sin derecho a deducción y los sujetos pasivos ocasionales no tendrán acceso a esta certificación. En la justificación de la Propuesta 2017/0251, la Comisión anuncia que la efectiva adopción de esta medida exigirá más desarrollo en 2018 (p. ej., medidas para garantizar que el procedimiento para su concesión sea normalizado en la UE y que tal estatuto se refleje correctamente en el VIES).

«Soluciones rápidas» al régimen actual

En el contexto de la Propuesta 2017/0251 la condición de sujeto pasivo será condición para la aplicación de algunas de las modificaciones (denominadas por la Comisión «soluciones rápidas») en el actual régimen de tributación se los intercambios en la UE:

(a) *Tributación de las denominadas «existencias de reserva»*. Las «existencias de reserva» (*call-off stock*) se refieren a las situaciones en las que un sujeto pasivo transporta sus mercancías a otro Estado

miembro, para tenerlas a disposición de su cliente —cuya identidad ya conoce habitualmente— con el fin de entregarle estas mercancías en una fase posterior. Bajo la Directiva de IVA este tipo de operativa da lugar a tres operaciones distintas (una entrega, una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria —con la consiguiente obligación de identificarse en el Estado miembro de destino— y una entrega interior), lo que resulta especialmente complejo. La solución propuesta consiste en considerar que estas operaciones dan lugar a una única entrega en el Estado miembro de partida y a una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro en que están las mercancías a disposición del cliente, siempre que en la operación participen dos sujetos pasivos certificados.

(b) *Tributación de las operaciones en cadena*. Se abordan también las denominadas operaciones en cadena (entendidas como entregas sucesivas de una misma mercancía cuando los bienes entregados son objeto de un único transporte intracomunitario entre dos Estados miembros). El nuevo artículo 138 *bis* pretende introducir una mejora legislativa a fin de aumentar la seguridad jurídica de los operadores a la hora de determinar la entrega a la que, dentro de la cadena de operaciones, debe imputarse el transporte intracomunitario (que es la entrega que disfrutará de la exención). Estas normas se aplicarán, únicamente, cuando el proveedor intermediario y el sujeto pasivo que efectúa la entrega sean sujetos pasivos certificados; de no ser así, seguirá correspondiendo al sujeto pasivo demostrar que el transporte y la exención están vinculados a esa entrega concreta.

(c) *Requisitos para la exención de las «entregas intracomunitarias»*. Los requisitos de identificación a efectos del IVA y declaración recapitulativa para la aplicación de exención en «entregas intracomunitarias» —hasta ahora considerados como requisitos formales sin que su incumplimiento permitiese denegar la exención en sí— se convierten en requisitos de naturaleza material. De no cumplirse, podrían conducir al rechazo por parte de la Administración tributaria de una exención ya aplicada.

(d) *Prueba del transporte intracomunitario*. Por último, como un instrumento separado (al afectar a un reglamento y no a la Directiva de IVA), la Comisión ha adoptado una *Propuesta de Reglamento de Ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n° 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias [2017/0249 NLE]*, con el fin de establecer

una serie de presunciones sobre la prueba de transporte intracomunitario de las mercancías, que pivotarán sobre el estatuto de sujeto pasivo certificado. Estas modificaciones serán aplicables a partir de 1 de enero de 2019.

Pilares del régimen definitivo de intercambios en la UE

Por otro lado, la Propuesta 2017/0251 sienta las bases para la implementación del régimen definitivo de intercambios transfronterizos en la Unión. La modificación del artículo 402 de la Directiva de IVA incorpora en la regulación de este impuesto la mención a que el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros será sustituido por «un régimen definitivo basado en los principios de tributación de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios en el Estado miembro de destino; de sujeción al IVA del proveedor o del adquirente en caso de que sea un sujeto pasivo certificado; y de un sistema de registro único par la declaración, liquidación y deducción del impuesto».

Aunque lo anterior sea la única medida efectivamente incluida en la Propuesta 2017/0251, la Comisión, tanto en la propia propuesta como en otras comunicaciones ha delineado como se implementaría este régimen definitivo. En la *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa al seguimiento del Plan de Acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE. Es hora de decidir* (COM(2017) 566 final), la Comisión señalaba que la implementación del sistema definitivo se planteará de forma gradual, en dos fases.

La adopción de la Propuesta supone el primer paso de la primera fase legislativa, que se desarrollara a lo largo del 2018. En la justificación de la Propuesta 2017/0251, la Comisión adelanta en esa próxima propuesta de 2018 se introducirá un nuevo hecho imponible único denominado «entrega dentro de la Unión» —en sustitución del actual tratamiento bifásico— que estará localizado en el Estado miembro de destino de los bienes. El proveedor será el responsable del pago del IVA por la entrega dentro de la Unión a menos que el adquirente sea un sujeto pasivo certificado, en cuyo caso el sujeto pasivo certificado asumirá en su declaración del IVA la liquidación de este impuesto. En los casos en que el deudor del IVA no esté establecido en el Estado miembro en que se adeude el impuesto, este tendrá la posibilidad de cumplir con sus obligaciones de

declaración y pago a través del «sistema de ventanilla única». Este sistema también podrá utilizarse para la deducción del IVA soportado.

En una segunda fase legislativa, el nuevo régimen del IVA se ampliaría a todas las entregas transfronterizas (abarcará también las prestaciones de servicios) y se pondrá en marcha después del periodo de evaluación de cinco años de la aplicación de la primera fase (véase COM(2017) 566 final).

MEDIDAS PARA REFORZAR LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA DE IVA

El 30 de noviembre de 2017 la Comisión adoptó la *Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n° 904/2010 en lo que respecta a las medidas para reforzar la cooperación administrativa en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido* [2017/0248 (CNS)]. El conjunto de medidas contenidas en esta propuesta pretende mejorar la cooperación entre los Estados miembros para combatir el fraude que tanto afecta al IVA.

Las medidas propuestas, que seguidamente exponemos, parten de otros instrumentos ya aprobados —no estrictamente en el marco del Plan de Acción sobre el IVA— en el ámbito de la lucha contra el fraude. Entre estas medidas merece ser destacada la creación de Fiscalía Europea (EPPO, por *European Public Prosecutor's Office*) mediante el *Reglamento (UE) 2017/1939 del Consejo de 12 de octubre de 2017 por el que se establece una cooperación reforzada para la creación de la Fiscalía Europea*, como una medida de cooperación reforzada a la que, por ahora, se han sumado 20 Estados miembros, entre ellos España. Las funciones de la Fiscalía Europea serán investigar, procesar y llevar a juicio a los autores de los delitos contra los intereses financieros de la Unión con arreglo a la *Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo de 5 de julio de 2017 sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal*, así como los delitos que están indisolublemente vinculados con ellos (en lo que al IVA se refiere se trataría, en particular, del fraude de IVA relacionado con el territorio de dos o más Estados miembros que implique un perjuicio total de al menos 10 millones de euros).

En cuanto a las medidas concretas que se incluyen en esta propuesta, la mayor parte se aplicarían al día siguiente de la entrada en vigor del instrumento. Entre estas destaca la posibilidad de intercambio

de información sin solicitud previa entre las Administraciones europeas y las auditorías conjuntas entre distintos Estados miembros en determinados supuestos. También se introduce una regulación más específica sobre el tratamiento y el análisis conjunto de datos en el marco de Eurofisc (una red para el intercambio rápido de información selectiva entre los Estados miembros, establecida en el Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010) para la coordinación de investigaciones sobre su análisis de riesgos. Se introduce una regulación de los canales y supuestos de comunicación de Eurofisc con la Europol, la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude y la recién creada Fiscalía Europea. Eurofisc tendría un mayor acceso a la información, como por ejemplo los antecedentes penales o los datos del VIES antes inaccesibles. También se introducen modificaciones en los procedimientos de cooperación administrativa la devolución del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución.

Otras medidas, como la puesta en común entre los Estados miembros de información sobre determinados procedimientos aduaneros más susceptibles al fraude y la matriculación de vehículos, se aplicarían a partir de 1 de enero de 2020. Por último, con efectos previstos desde 1 de julio de 2021, se proponen algunas medidas para facilitar la correcta aplicación del IVA en las operaciones transfronterizas —acorde con la implementación del propuesto régimen definitivo del IVA— para poner a disposición de los sujetos pasivos información adicional, en particular sobre los tipos impositivos y las medidas aplicadas a las pequeñas empresas.

MODIFICACIONES RELATIVAS AL TIPO IMPOSITIVO

Las propuestas de modificación relativa a los tipos impositivos fueron adoptadas por la comisión entre diciembre de 2017 y enero de 2018.

La primera medida, la *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que se refiere a la obligación de respetar un tipo normal mínimo* [2017/0349 (CNS)], de 19 de diciembre de 2017, propone la modificación del artículo 97 de la Directiva de IVA. La modificación convierte el tipo del 15 % —hasta ahora temporal— en tipo definitivo mínimo con carácter permanente. Esta medida entraría en vigor al día siguiente al de su publicación.

El 18 de enero de 2018, como segunda medida, la Comisión ha adoptado la *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos del impuesto sobre el valor añadido* [2018/0005 (CNS)]. Esta propuesta tendría efectos a partir de la entrada en vigor del régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros (aún indeterminada). Estas modificaciones pretenden introducir una normativa más armonizada sobre los tipos impositivos y derogan las disposiciones transitorias del capítulo 4 del título VIII de la Directiva de IVA que permiten apartarse temporalmente de la normativa general a distintos Estados miembros, que seguirán aplicables hasta la adopción del régimen definitivo (no obstante, se autoriza a Portugal a seguir aplicando tipos regionales más bajos en las regiones autónomas de las Azores y Madeira, porque esta excepción se concedió con carácter permanente, pero Portugal deberá garantizar que en estas regiones se respeta el tipo normal mínimo del 15 %).

Según esta propuesta, los Estados miembros tendrán más libertad a la hora de fijar los tipos impositivos: además de los dos tipos reducidos de al menos 5 % y una exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior (autorizados actualmente), se introduce otro tipo reducido que oscilará entre el 5 % y 0 %. No obstante, el tipo medio ponderado del IVA —todos los tipos del IVA en vigor se ponderarán con la parte del valor de las operaciones a las que se aplica— de cada Estado miembro tendrá que ser, en todo caso, superior al 12 %. La mayor libertad de los Estados miembros para fijar tipos impositivos se verá también favorecida por la eliminación de la larga lista de bienes y servicios a los que pueden aplicarse los tipos reducidos; el Anexo III de la Directiva de IVA se sustituiría por una lista negativa de bienes y servicios a los que no pueden aplicarse tales tipos.

RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS

El último bloque de medidas fue adoptado por la Comisión el 18 de enero de 2018, en la *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al régimen especial de las pequeñas empresas* [2018/0006 CNS], con efectos a partir de 1 de julio de 2022.

En la actualidad, la Directiva de IVA prevé que los Estados miembros pueden establecer procedimientos simplificados para la imposición y recaudación del IVA y eximir de repercutir y deducir el IVA a las pymes cuyo volumen de negocios anual sea inferior a un determinado umbral (la denominada franquicia para las pymes). Como constata la Comisión en su propuesta, a día de hoy el régimen aplicado a pymes ha quedado obsoleto y el objetivo de las modificaciones es revisarlo y crear un régimen moderno y simplificado, concretamente:

(a) Se incluye una definición de «pequeña empresa» a nivel de la Unión. Comprenderá a todas las empresas cuyo volumen de negocios anual en la Unión dentro del mercado único no fuera superior a 2.000.000 de euros. Esta definición permitirá aplicar medidas de simplificación a las empresas que, aunque no puedan acogerse a la franquicia —cuyos umbrales seguirán definiendo los Estados miembros—, se considerarían «pequeñas».

(b) Se elimina la modalidad de bonificación degradativa del impuesto para pymes y se incluye la posibilidad de que las empresas de la UE que no estén establecidas en el Estado miembro en el que realicen los suministros sujetos al IVA puedan acogerse a la franquicia allí.

(d) El régimen de franquicia, que seguirá siendo optativo para los Estados miembros, seguirá sujeto a los umbrales que definirá cada Estado miembro

(que no podrá exceder de 85.000 euros). Las empresas no establecidas en un Estado miembro concreto deberán, además de respetar los umbrales nacionales, no superar el límite de 100.000 euros de volumen de negocios global en el mercado único. También se fija un periodo transitorio para las pymes que se acojan a la franquicia y cuyo volumen de negocios supere el umbral previsto en un año determinado: podrán seguir aplicando el régimen en relación con ese año, siempre que su volumen de negocios no supere el umbral aplicable a las pymes en más del 50 %.

(f) En cuanto a las simplificaciones, la propuesta distingue entre pequeñas empresas beneficiarias de la franquicia y aquellas que no apliquen dicho régimen especial, pero tengan la consideración de «pequeña empresa». A las primeras, los Estados miembros podrán dispensar de la obligación de declarar el comienzo de su actividad y de identificarse mediante un número individual, de la obligación de expedir factura, de todas o algunas obligaciones en materia de contabilidad, así como de determinadas obligaciones de declaración. Las segundas podrán beneficiarse de un procedimiento simplificado para obtener un número de identificación individual y de obligaciones simplificadas respecto de la conservación de facturas y de un periodo de declaración anual.

DARYA BUDOVA*

* Abogada del Área de Fiscal de Uría Menéndez (Madrid).