

Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios»

(COM(2003) 822 final – 2003/0329 (CNS))

(2004/C 117/06)

El 13 de enero de 2004, de conformidad con el artículo 262 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, el Consejo de la Unión Europea decidió consultar al Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios» (COM(2003) 822 final – 2003/0329 (CNS)).

La Sección Especializada de Unión Económica y Monetaria y Cohesión Económica y Social, encargada de preparar los trabajos en este asunto, aprobó su dictamen el 14 de abril de 2004 (ponente: Sr. BURANI).

En su 408º Pleno de los días 28 y 29 de abril de 2004 (sesión del 28 de abril), el Comité Económico y Social Europeo ha aprobado por 99 votos a favor, 1 voto en contra y 1 abstención el presente Dictamen.

1. Introducción

1.1 El 23 de diciembre de 2003, la Comisión presentó una propuesta de directiva del Consejo ⁽¹⁾ por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, llamada Sexta Directiva, por lo que se refiere al lugar de prestación de los servicios.

1.2 Esta propuesta de directiva, encaminada a modificar el lugar de imposición de las prestaciones de servicios cuando estas operaciones tienen lugar entre sujetos pasivos, se inscribe en el programa de trabajo de la Comisión destinado a mejorar el funcionamiento del mercado interior.

1.3 El 7 de julio de 2000, la Comisión Europea aprobó una comunicación en la que presentaba su estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior ⁽²⁾. Esta estrategia prevé la elaboración de un programa de acción para lograr cuatro objetivos principales:

- la simplificación de las normas existentes;
- la modernización de las normas existentes;
- una aplicación más uniforme de las disposiciones actuales;
- una cooperación administrativa más intensa.

La propuesta objeto del dictamen del CESE corresponde al segundo objetivo.

1.4 Otras iniciativas de la Comisión han permitido avanzar en la realización de estos objetivos. Así pues, por lo que se refiere a la simplificación, el Consejo aprobó la Directiva 2000/65/CE de 17 de diciembre de 2000 por la que se suprime, a partir del 1 de enero de 2003, la posibilidad que los Estados miembros tenían de imponer la designación de un representante fiscal a los operadores intracomunitarios que realizaban operaciones en un Estado miembro que no fuera el Estado en que están establecidos.

1.5 En este sentido, cabe citar, únicamente para recordarlas, iniciativas como la posibilidad de que disponen todos los sujetos pasivos de cumplir sus obligaciones por vía electrónica, la armonización del contenido de las facturas, la aceptación de una factura electrónica y la Directiva referente al comercio electrónico.

2. Síntesis de la propuesta de directiva

2.1 Situación actual

2.1.1 En su artículo 9, la Sexta Directiva define el lugar de prestación de los servicios a efectos del IVA. La particularidad de este artículo es que establece una regla general, cuya aplicación es cada vez más limitada (apartado 1 del artículo 9), y que prevé excepciones en las que se incluye un número cada vez más elevado de operaciones (apartados 2 y 3 del artículo 9):

- el apartado 1 del artículo 9 establece como lugar de prestación de un servicio el lugar donde está establecido el proveedor del servicio. El principio general es, pues, gravar las prestaciones de servicios en el país de establecimiento del proveedor del servicio;
- el apartado 2 del artículo 9 define un gran número de excepciones a este principio:
 - en la letra a) precisa que las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles se gravarán en el país donde radiquen dichos bienes;
 - en la letra b) precisa que el lugar de las prestaciones de servicios de transporte será el lugar donde se realice el transporte, en función de las distancias recorridas;
 - en la letra c) precisa que el lugar de las prestaciones de servicio que tengan por objeto actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes recreativas o similares será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas. Lo anterior es también válido para los trabajos e informes periciales referentes a bienes muebles corporales;

⁽¹⁾ COM(2003) 822 final – 2003/0329 (CNS).

⁽²⁾ Dictamen CESE: DO C 193 de 10.7.2001, p. 45.

- en la letra e) proporciona la lista de prestaciones para las cuales el país de imposición es el país de establecimiento del destinatario cuando éste sea un sujeto pasivo establecido en un país de la Unión distinto del prestador del servicio, o cuando esté establecido fuera de la Unión. La lista completa de estas prestaciones, llamadas en general «prestaciones intangibles», figura en el anexo al presente documento;
- en la letra f) precisa que para las prestaciones contempladas en el último guión del apartado e), es decir, los servicios prestados por vía electrónica a personas establecidas en un Estado miembro que no tengan la condición de sujeto pasivo, el lugar de la imposición será el país de la Unión en que dichas personas estén establecidas. Se tiene en cuenta así el artículo 1 de la Directiva 2002/38/CE de 7 de mayo de 2002 por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE.

2.2 Razones de la situación actual

2.2.1 El actual régimen relativo al lugar de imposición de las prestaciones de servicios consiste en una regla general (la prestación se grava en el país de establecimiento del prestador del servicio) poco aplicada y una serie de excepciones (la prestación se grava en el país en que se realiza la prestación o en el país de establecimiento del destinatario). Esta situación se debe a las opciones realizadas en el momento de la aprobación de la sexta Directiva.

2.2.2 Durante los trabajos preparatorios de este texto, la Comisión señaló haberse encontrado ante la dificultad de armonizar las distintas legislaciones de los Estados miembros que establecían de manera divergente el lugar de las prestaciones de servicios a efectos de imposición. Algunos Estados consideraban el lugar de establecimiento del prestador del servicio y otros el del destinatario.

2.2.3 Con la aprobación de la sexta Directiva, que representó un gran paso adelante en la realización del mercado único, la Comisión, obviamente, tuvo que unificar el lugar de las prestaciones de servicios a efectos de imposición para limitar, o incluso eliminar, los riesgos de la doble imposición o de no imposición de algunas operaciones. La opción realizada por la Comisión en 1978, y aprobada por todos los Estados miembros, fue función de las distintas legislaciones entonces vigentes y de la naturaleza de los servicios prestados con más frecuencia en esa época.

2.3 Consecuencias de la situación actual

2.3.1 Según el Comité —que comparte la opinión general—, la situación actual implica dos tipos de consecuencias que pueden menoscabar el desarrollo del mercado único:

2.3.1.1 Las normas vigentes son de una gran complejidad y contrarias al indispensable espíritu de simplificación en que debe basarse la normativa del IVA. Frenan la acción de las empresas comunitarias, en particular de las PYME, y contrastan claramente con la voluntad manifiesta de la Comisión de

simplificar las obligaciones a cargo de los operadores económicos y de los ciudadanos en general.

2.3.1.2 Las normas vigentes conducen a situaciones de no imposición o de doble imposición no equitativas que pueden favorecer a las empresas establecidas fuera de la Unión en detrimento de las comunitarias. La razón principal de este problema reside en el hecho de que la letra e) del apartado 2 del artículo 9 se aplica exclusivamente a una serie limitada de excepciones específicamente enumeradas y que la ampliación de esta lista requiere modificar la Directiva, lo que implicaría un procedimiento largo y laborioso.

2.3.2 Ahora bien, en virtud de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 es posible gravar las prestaciones en el país del destinatario, incluso cuando el prestador de servicios tiene su sede fuera de la UE y, contrariamente, también es posible exonerar servicios hechos por prestadores establecidos en el territorio de la Unión cuando los destinatarios están establecidos fuera de la UE. Un sistema tal permite respetar la neutralidad del impuesto y poner en pie de igualdad a las empresas de la Unión prestadoras de estos servicios con las empresas extracomunitarias.

2.3.3 Además, esta norma no es vinculante: si un Estado miembro decide no aplicarla, en particular cuando el servicio de que se trate no figura en la lista citada más arriba, los servicios «exportados» por las empresas europeas deberán estar sujetos al IVA (en el lugar del prestador de servicios) mientras que los servicios «importados» no lo estarán, lo que rompe la neutralidad del impuesto y representa un agravio comparativo para las empresas establecidas en el territorio de la Unión Europea.

2.4 Las propuestas de la Comisión

2.4.1 Para remediar esta situación, la Comisión ha presentado la propuesta de directiva objeto del presente dictamen en la cual:

- propone modificar (artículo 9) el lugar de imposición de las prestaciones entre sujetos pasivos. El principio general será en adelante que las prestaciones de servicios se graven en el país del destinatario de las mismas;
- aprovecha la ocasión para dejar claro (apartado 1 del artículo 1) que los servicios prestados dentro de una misma entidad jurídica (por ejemplo, servicios prestados por la sociedad matriz a una sucursal) no se considerarán prestaciones de servicios.

2.4.1.1 En opinión de la Comisión, la aplicación de esta regla general permitiría poner remedio a los inconvenientes mencionados más arriba, estableciendo el principio según el cual las prestaciones entre sujetos pasivos deben gravarse en el lugar de su consumo efectivo, que coincide generalmente con el lugar de establecimiento del destinatario.

2.4.1.2 Por lo que se refiere a los servicios prestados a sujetos no pasivos, el lugar de la imposición sigue siendo el país donde esté establecido el proveedor del servicio.

2.4.2 Por último, por lo que se refiere a los sujetos pasivos que realicen prestaciones tanto imposables como exentas del IVA, la Comisión propone considerarlos como sujetos pasivos a todos los efectos respecto de los servicios que les sean prestados, a excepción de los destinados a su consumo final.

2.4.2.1 Según la Comisión, esta nueva redacción del artículo 9 de la Sexta Directiva permite remediar en gran parte los inconvenientes mencionados anteriormente.

2.4.3 La propuesta de directiva prevé además una serie de excepciones:

- se mantiene el lugar de imposición para las prestaciones de servicios relativas a un bien inmueble, a saber, el país donde esté situado;
- igualmente, los servicios hoteleros así como los peajes de autopista se gravarán también en el país donde se encuentre el hotel o la autopista;
- para los servicios de transporte de pasajeros, el lugar de imposición será el país en el que se efectúe el transporte a prorrata de la distancia recorrida;
- en relación con las prestaciones de servicios para actividades culturales, artísticas, deportivas, recreativas o similares, se considerará como lugar de imposición el país de ejecución material de la prestación. Esta excepción al principio se ajusta a la economía general del impuesto y permite evitar que las empresas prestadoras de servicios establezcan su sede en países con tipos bajos.

2.4.4 No obstante, en la nueva redacción del artículo no están incluidas entre las excepciones las actividades científicas y docentes, lo que tiene como efecto volver a integrarlas en el ámbito del principio general. Según la Comisión, esto tiene por objeto simplificar las obligaciones de las empresas que operan en sectores clave del desarrollo económico como la investigación científica y la enseñanza, para las que el riesgo de deslocalización dentro de la Unión únicamente por razones de diferencias en los tipos de IVA es mínimo.

3. Observaciones y propuestas

3.1 El Comité está de acuerdo con los objetivos de la propuesta de directiva y, en general, con la formulación de la nueva normativa. No obstante, sigue pareciendo más bien complicada y suscita las reservas y solicitudes de aclaración que se indican a continuación. Por otra parte, el Comité reconoce que el asunto es complejo y que las normas generales no pueden solucionar siempre los distintos casos particulares que deben afrontar las empresas diariamente.

3.2 Transporte de pasajeros (artículo 9 ter)

3.2.1 La propuesta de la Comisión señala que «el lugar de la prestación de servicios de transporte de pasajeros será aquél donde se realice el transporte, en proporción a las distancias recorridas». Esta regla es difícil de interpretar: por una parte, el

concepto de lugar «donde se realice el transporte» no queda claro (¿lugar de partida? ¿lugar de llegada?), en particular en el caso del transporte aéreo; y por otra parte, cabe preguntarse si habrá que aplicar tantos tipos de IVA como Estados haya en el trayecto («en proporción a las distancias recorridas»). Si ya resulta difícil establecer criterios para el transporte terrestre, los problemas de interpretación y aplicación son más graves aún en el caso de los transportes aéreo y marítimo. El Comité considera que es imprescindible reformular este artículo con mayor claridad y sobre todo revisarlo para armonizar las normas relativas al transporte de pasajeros con las del transporte de bienes (véase artículo 9 *sexies*).

3.2.2 La Comisión señala que no ha habido innovaciones respecto de la situación existente. El CESE llama no obstante la atención sobre el hecho de que las normas que deben aplicarse son, como ya se ha indicado, extremadamente complicadas. Y no sólo eso, sino que en la práctica dan lugar a interpretaciones diversas según los casos, con la consiguiente incertidumbre sobre su interpretación y sobrecarga de trabajo para los sujetos imposables y para la administración. Se trata de un sector en el que se precisa más claridad y simplicidad. El CESE sugiere que la normativa sea objeto de una revisión radical en cuanto a la forma y, si fuera necesario, de su contenido.

3.3 Prestación de servicios específicos a sujetos pasivos (artículo 9 *quinquies*)

3.3.1 La Comisión propone gravarlos en el país del proveedor del servicio, siempre que se cumplan tres condiciones simultáneamente:

- las prestaciones deben tener lugar en el Estado miembro en el que el proveedor esté establecido;
- las prestaciones han de requerir la presencia física del proveedor del servicio o la presencia material de los medios de prestación del servicio, además de la presencia física del destinatario del mismo;
- los servicios se han de prestar directamente al destinatario para su consumo inmediato.

3.3.2 En lo que se refiere a la tercera condición, si por «destinatario» se entiende aquí toda persona física que pertenece a una organización sujeta al IVA, la norma resulta razonable. No obstante, en ese caso, el Comité considera que sería útil derogar la octava Directiva sobre el IVA e instaurar un derecho a deducción transfronterizo con el fin de reducir las obligaciones de los operadores.

3.3.3 Las operaciones de alquiler y de arrendamiento de larga duración (más de 30 días) no están incluidas en esta categoría de excepciones. Estas operaciones se gravarían, pues, en el país del destinatario, contrariamente a lo que sucede en la actualidad. Se impediría así que algunos destinatarios se beneficiaran de las normas de derecho a deducción del país del prestador del servicio, cuando éstas sean más favorables que las de su propio país.

3.3.3.1 El CESE señala no obstante que esta categoría incluye operaciones de elevado importe económico, como el alquiler con opción de compra de aviones y el alquiler de barcos; el traspaso de los ingresos de un país a otro puede conllevar beneficios importantes para las empresas, lo que podría fomentar su deslocalización.

3.4 Transporte de bienes a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo (artículo 9 *sexies*)

3.4.1 Según el artículo 9 *sexies*, se considerará como lugar de las prestaciones de estos servicios el lugar de partida. En opinión del Comité, conviene clarificar la coherencia entre el trato dado al transporte de pasajeros, que no distingue entre sujetos pasivos y no pasivos y que prevé como lugar de imposición el lugar «donde se realice el transporte en proporción a las distancias recorridas», y el presente artículo, que se refiere claramente a los transportes efectuados exclusivamente por cuenta de particulares.

3.4.2 El apartado 2 de este artículo prevé que los Estados miembros podrán considerar exenta la parte del transporte intracomunitario de bienes que corresponda a los trayectos efectuados por aguas que no formen parte del territorio de la Comunidad. Tal vez sea lógica esta exención, pero el Comité se opone firmemente a que se reconozca a los Estados miembros la «facultad» (presente también en de otros artículos) de conceder o no exenciones. En un ámbito como la fiscalidad, donde la armonización está en ciernes, la libre opción puede agravar aún más las diferencias que existen actualmente en el tratamiento de los contribuyentes.

3.4.3 En cuanto a la aplicación de la norma, son válidas también aquí las observaciones y sugerencias formuladas en el punto 3.2.2.

3.5 Prestación de servicios por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo (artículo 9 *octies*)

3.5.1 Este artículo dispone que las prestaciones de servicios efectuadas por un sujeto pasivo que tenga la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad se entenderán realizadas en el lugar de residencia del no sujeto pasivo. La Comisión precisó que los prestadores de servicios no comunitarios deberán registrarse para el IVA en el país del destinatario, recuperar el impuesto y devolverlo al Estado miembro del destinatario. Esta disposición se aplicaría hasta el 30 de junio de 2006. Además del hecho, evidente, de que el período mencionado es extremadamente corto y que la Comisión no da ninguna información sobre las decisiones que se tomarán a continuación, el Comité señala que una disposición de este tipo tal vez pueda ser considerada por los «grandes» prestadores de servicios electrónicos, pero que se presta fácilmente a que hagan caso omiso de ella los «pequeños» u ocasionales prestadores de servicios a particulares.

3.6 Otras disposiciones

3.6.1 Las otras excepciones se refieren a personas que no tienen la condición de sujeto pasivo y que el texto debe tener en cuenta en la medida en que modifica el conjunto del artículo 9. Las normas actuales se mantienen y no suscitan observación

alguna. El CESE destaca que si bien es oportuno que las normas de imposición para sujetos pasivos y no pasivos se armonicen en una etapa posterior, también es conveniente que ello no sobrecargue los trámites que han de soportar los prestadores de servicios o los consumidores. Esta evolución debería permitir una generalización de la ventanilla única, a semejanza de la que ya existe para los servicios prestados por vía electrónica.

4. Conclusiones

4.1 Como consideración de carácter general, el Comité señala que, por lo que se refiere a los sujetos pasivos, la propuesta de directiva permite uniformar en buena medida las normas que regulan el lugar de imposición de bienes y las que se aplican a las prestaciones de servicios. Esta evolución permitirá simplificar las obligaciones de los operadores y, en algunos casos, restablecer la paridad entre las empresas comunitarias y las establecidas fuera del territorio de la Unión, como es el caso actualmente con el régimen de import-export de bienes. El Comité no puede sino suscribir este enfoque.

4.1.1 El Comité espera que en esta ocasión se proceda a una correcta evaluación de la diversidad de la prestación de servicios, estableciendo una distinción entre los servicios de interés general con carácter universal y los servicios de carácter privado.

4.2 No obstante, deben clarificarse varias partes de la propuesta de la Directiva. Además, conviene reducir al mínimo el número de «excepciones a las excepciones», en la medida en que pueden complicar aún más una materia ya de por sí suficientemente compleja. En definitiva, las nuevas normas se sitúan aún lejos del objetivo general de simplificación que persigue la Comisión. Sería también necesario revisar el texto con el fin de eliminar en la medida de lo posible el margen de interpretación de las disposiciones que tienen los Estados miembros así como el margen de autonomía decisoria de las administraciones fiscales.

4.3 Las nuevas normas reducen al mínimo los casos en los cuales el prestador de servicios se ve obligado a registrarse a efectos del IVA en el Estado de destino, y favorecen por lo tanto el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, es decir, el pago por el sujeto pasivo y el consiguiente derecho a deducción por las actividades imponibles.

4.3.1 El mecanismo de inversión del sujeto pasivo plantea el problema de los controles. Para garantizarlos, la Comisión propone extender también a los servicios el sistema electrónico de intercambio de información sobre el IVA (VIES) instituido en 1993 para las mercancías; ahora bien, es notorio, y la Comisión lo admite, que los resultados de este sistema no son satisfactorios a pesar de que funciona desde hace más de diez años. La Comisión considera que la introducción en este sistema de los datos relativos a los servicios añadiéndolos a los ya previstos para las mercancías «no supondrá una carga excesiva para las Administraciones». El CESE no comparte este punto de vista. No sólo la carga sería considerable, sino que caben dudas también sobre la posibilidad de respetar la fecha prevista para la puesta en práctica de esta extensión (2008), habida cuenta de las dificultades que se observan actualmente.

4.4 Como conclusión, el CESE desea formular dos consideraciones finales: la primera es que el IVA es el impuesto que más se evade en la Unión y que la evasión fiscal favorece el fraude a gran escala, del que se nutre en particular la delincuencia organizada, pero exige también de los Estados miembros un despliegue considerable de medidas para luchar contra la misma. El coste de la recaudación de este impuesto no se conoce, pero es sin duda muy elevado. Conviene añadir que esta situación no es imputable a las normas sino más bien al sistema en sí. Ya es hora de que los expertos empiecen a pensar en sistemas alternativos que garanticen ingresos al menos iguales a los ingresos actuales pero que sean menos costosos para la colectividad en su conjunto y más eficaces desde el punto de vista de la recaudación. El CESE considera que ha

llegado el momento, para la Comisión y para los Estados miembros, de crear un grupo de reflexión integrado por expertos, economistas, especialistas en fiscalidad y técnicos para alcanzar una solución innovadora y audaz.

4.4.1 La segunda consideración es de naturaleza socioeconómica: la aplicación del IVA, con todos los defectos que se han señalado, crea en el mercado interior disparidades de tratamiento entre los ciudadanos / consumidores que son precisamente lo contrario de esa política de cohesión de la que tanto se habla pero que todavía arrastra un elevado número de excepciones a la regla. Es necesario, pues, proceder a una revisión también desde este punto de vista.

Bruselas, 28 de abril de 2004.

El Presidente
del Comité Económico y Social Europeo
Roger BRIESCH

ANEXO

Lista de las prestaciones citadas en la letra c) del apartado 2 del artículo 9

- c) el lugar de las prestaciones de servicio que tengan por objeto
- actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o similares, incluidas las de los organizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades;
 - las actividades accesorias propias de los transportes, tales como carga, descarga, mantenimiento y similares;
 - informes periciales sobre cosas muebles corporales;
 - trabajos relacionados con cosas muebles corporales;
- será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas;

Lista de las prestaciones citadas en la letra e) del apartado 2 del artículo 9

- e) el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:
- las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales y otros derechos similares,
 - las prestaciones de publicidad,
 - las prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares, así como el tratamiento de datos y el suministro de informaciones,
 - las obligaciones de no ejercer total o parcialmente una actividad profesional o uno de los derechos mencionados en este apartado e),
 - las operaciones bancarias, financieras y de seguro, incluidas las de reaseguro, a excepción del alquiler de cajas de seguridad,
 - las prestaciones consistentes en cesiones de personal,
 - las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúan en nombre y por cuenta de otro, cuando éstos intervengan en el suministro de las prestaciones de servicios enunciadas en este apartado e),
 - el arrendamiento de bienes muebles corporales, con la excepción de cualquier medio de transporte,
 - servicios de telecomunicaciones. Se considerará que los servicios de telecomunicaciones son servicios relativos a la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza mediante hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluida la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión o recepción;
 - los servicios de telecomunicaciones en el sentido de la presente disposición incluirán asimismo la disposición de acceso a las redes de información mundiales;
 - los servicios de radiodifusión y de televisión;
 - las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, entre otras las que se citan en el Anexo L.