



COMISIÓN EUROPEA

Bruselas, 10.5.2012
SWD(2012) 126 final

DOCUMENTO DE TRABAJO DE LOS SERVICIOS DE LA COMISIÓN

RESUMEN DE LA EVALUACIÓN DE IMPACTO

que acompaña al documento

**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 tratamiento de los bonos

{COM(2012) 206 final}

{SWD(2012) 127 final}

1. Definición del problema

Cada día se realizan más operaciones de adquisición de bienes o servicios en las que se utilizan bonos. Estos pueden adoptar muy diversas formas, entre ellas, créditos telefónicos prepagados, cupones recortables que ofrecen un descuento, códigos electrónicos que dan derecho a recibir determinados bienes o servicios, o algo tan tradicional como un vale de regalo. Tienen en común que el bono no constituye, en sí mismo, el objeto principal de la operación, sino que está destinado a facilitar la compra de otros bienes o servicios.

Los bonos pueden alterar la naturaleza de la operación subyacente a efectos fiscales. Ello puede afectar al momento de realización de la operación, al lugar en el que se realiza y al valor que ha de asignarse al intercambio entre el vendedor y el comprador. Todos estos factores pueden, a su vez, influir en las repercusiones en materia de IVA de la operación y, como consecuencia de ello, en los ingresos fiscales de los Estados miembros. Habida cuenta de la creciente complejidad y sofisticación de muchas operaciones comerciales (en particular las que se ven facilitadas por la tecnología), este es un fenómeno en expansión.

La Directiva del IVA¹, en la que está basado el sistema común del IVA de los Estados miembros, no contiene disposición alguna que se refiera a los bonos. Esto se debe, en gran parte, a la fecha a la que se remonta la legislación, que entró en vigor en 1977, cuando los bonos se consideraban marginales y no se temía que dieran lugar a ninguna particular complicación en relación con el IVA. Las primeras tarjetas prepagadas de telecomunicaciones no aparecieron hasta principios de los años ochenta, y los servicios de telecomunicaciones móviles solo se generalizaron en la década de los noventa.

Aunque los bonos se utilizan ampliamente en las operaciones comerciales, los servicios prepagados de telecomunicaciones son, con mucho, la categoría particular más importante en términos económicos. En el marco de la preparación de la presente evaluación de impacto, un estudio² estimó que los ingresos anuales por abono prepagado de telecomunicaciones (en la actualidad electrónico, y no representado por tarjetas, en la inmensa mayoría de los casos) podían cifrarse en 36 000 millones de euros. El valor total anual estimado de todos los demás tipos de bonos representa, aproximadamente, la mitad de esa cifra.

El importe de la tributación en juego es claramente importante. La falta de normas comunes en la Directiva del IVA ha supuesto que, a lo largo del tiempo, los Estados miembros hayan desarrollado sus propias prácticas nacionales para garantizar la correcta tributación de la operación subyacente. Lamentablemente, lo han hecho de forma descoordinada. Una dicotomía fundamental es la que existe entre los Estados miembros que tratan sistemáticamente de gravar el valor del bono cuando se emite y los que aplican el impuesto en el momento del canje, lo cual da lugar a incongruencias en la tributación que, a su vez, pueden redundar, bien en una doble imposición, bien en una total falta de imposición. Aunque la doble imposición es probablemente bastante excepcional (de no

¹ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347 de 11.12.2006, p. 1).

² «Study of the VAT treatment and quantification of vouchers at an EU level for the provision of economic analysis in the area of taxation», informe final de Deloitte de 14 de julio de 2010 (revisado). Este estudio se adjunta a la evaluación de impacto.

ser así, sería de esperar que hubiera más reclamaciones), en realidad, la mayor parte de las veces, destruye pura y simplemente el mercado, sin dejar ningún rastro estadístico mensurable. Sin embargo, los casos de los que se tiene conocimiento apuntan fuertemente a que se trata de un problema sistémico para las empresas que intentan desarrollar modelos de negocio paneuropeos utilizando bonos. La no imposición no siempre queda patente a primera vista y es difícil encontrar datos macroeconómicos. Con todo, durante los trabajos preparatorios se hallaron pruebas suficientes de que algunos operadores del sector de las telecomunicaciones aprovechan sistemáticamente la no imposición, por ver en ella una oportunidad de obtener una ventaja de precios injustificada o simplemente para incrementar los beneficios. Esta información procede de las Administraciones fiscales, que descubren pérdidas de ingresos no siempre fáciles de contener, así como de empresas que se quejan de la competencia desleal. Al mismo tiempo, otros operadores, que se muestran deseosos de cumplir con sus obligaciones tributarias, se abstendrán simplemente de tomar parte en negocios, especialmente los transfronterizos, cuando las consecuencias fiscales no estén claras.

2. Subsidiariedad

Dentro de los límites de los datos disponibles, la evaluación de impacto (especialmente en su versión revisada) justifica la necesidad de una actuación a nivel de la UE para resolver estos problemas. Las distorsiones en el funcionamiento del mercado interior y la inquietud que suscita entre los agentes del sector la competencia desleal quedan documentadas en informes de empresas establecidas que se consideran fiables.

Dado que la causa de los problemas radica en las lagunas de la legislación de la UE (Directiva del IVA), que solo pueden rectificarse mediante una actuación a nivel de la UE, los Estados miembros no pueden, obrando de forma autónoma, resolver la situación y alcanzar el objetivo de una aplicación uniforme del impuesto.

3. Objetivos

Al margen de la necesidad de corregir las divergencias tributarias mencionadas anteriormente, la incertidumbre en cuanto al tratamiento fiscal correcto ha dado lugar a que se planteen ante el TJUE toda una serie de asuntos relacionados con los bonos, al recurrir las Administraciones fiscales nacionales o las empresas a la vía judicial en busca de clarificación. Esta evolución ha venido motivada por problemas derivados del cálculo del IVA en los descuentos, del tratamiento del impuesto soportado, de los regalos promocionales vinculados a bonos y de los pagos a cuenta en general, así como del cómputo de la base imponible en las operaciones con bonos. La distribución de bonos a través de cadenas de distribuidores, una práctica comercial sumamente extendida que, a menudo, adquiere dimensiones transfronterizas, plantea particulares problemas. Si bien han sido útiles, ninguna de las resoluciones del Tribunal de Justicia ha despejado por completo la situación y, a falta de una clarificación más fundamental y sistemática, es inevitable que se siga recurriendo al TJUE para plantear cuestiones relativas al tratamiento de los bonos a efectos del IVA. La finalidad de la propuesta es corregir esta situación.

Al aumentar las aplicaciones de los bonos, en particular con los créditos prepagados de telefonía móvil, se ha ido difuminando la línea divisoria entre los bonos y los sistemas de pago innovadores. A fin de asegurar una correcta aplicación del impuesto, es necesario definir claramente esta línea y garantizar la neutralidad.

4. Opciones de actuación y evaluación de impacto

Se han determinado tres opciones posibles de actuación ante estos problemas.

No tomar medida alguna supondría que los problemas persistieran y probablemente se acrecentaran, dado que no pueden resolverse sin una actuación a nivel de la UE. Con ocasión de la consulta, los interesados se manifestaron enérgicamente en contra de este planteamiento. No hacer nada a nivel de la UE resultaría profundamente insatisfactorio, puesto que las actuales dificultades no irían sino en aumento, lo que daría lugar a una mayor incertidumbre y a un mayor número de pleitos. Los Estados miembros no disponen realmente de las herramientas precisas para corregir unilateralmente las incongruencias tributarias, sobre todo si se tiene en cuenta que la Directiva del IVA vigente no proporciona orientaciones para llegar a un tratamiento coherente.

El recurso a medidas no vinculantes, tales como notas orientativas o instrumentos similares, tiene verdaderamente una utilidad solo cuando las disposiciones legislativas de partida son sólidas. Este no es el caso, puesto que los problemas detectados pueden, en general, atribuirse a la falta de normas claras en la Directiva del IVA. Aunque intentar resolver la situación sin emprender una auténtica reforma legislativa –quizá mediante el uso de instrumentos no vinculantes, como directrices– puede de partida parecer un enfoque interesante, se considera finalmente inadecuado para solucionar un problema fiscal básico. En el ámbito de la fiscalidad, las medidas no vinculantes serán siempre menos acertadas que una solución legislativa y, en general, solo son útiles para complementar o explicar lo que ya está previsto en la legislación. En este caso, el problema fundamental es una laguna de la Directiva del IVA, lo cual no puede solucionarse mediante medidas no vinculantes.

Los problemas detectados ponen de manifiesto la necesidad de modernizar varios artículos de la Directiva del IVA. Los objetivos definidos solo pueden alcanzarse mediante una modificación de dichos artículos y la introducción de otras enmiendas consecutivas a esos cambios en la Directiva.

5. Evaluación de impacto

El impacto varía según las funciones de los diferentes agentes y la naturaleza de los problemas con los que ahora se enfrentan.

Para las Administraciones fiscales, la principal finalidad del ejercicio es subsanar las lagunas del sistema tributario que posibilitan o facilitan los mecanismos destinados a eludir la imposición, lo que se traducirá en una reducción de la evasión fiscal o de la no imposición involuntaria. Entre las ventajas secundarias, con efectos positivos también para las empresas, cabe citar la supresión de la doble imposición y de las consecuencias económicas negativas que conlleva, así como una reducción de la incertidumbre en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Aquellos Estados miembros que han declarado sufrir pérdidas de ingresos debido a incongruencias tributarias derivadas de las normas actuales dejarán de sufrir tales pérdidas. Tal como se indica en el texto principal, el beneficio probable es difícil de cuantificar dado que dichos Estados miembros se muestran reacios a suministrar datos específicos sobre las pérdidas fiscales.

Aunque el ahorro real en los costes de cumplimiento resulte difícil de cuantificar, ello no significa que sea insignificante. Si bien no se considera que la incidencia en los costes recurrentes normales de cumplimiento de las normas en materia de IVA vaya a ser un

factor importante, se espera que el efecto sobre los costes únicos o intermitentes asociados a la incoherencia y complejidad de las normas fiscales redunde en un ahorro.

Las soluciones por la vía contenciosa, que son una característica de la problemática actual, son costosas y a menudo insatisfactorias para las partes interesadas. Reducir la necesidad de recurrir a los tribunales representaría un importante ahorro económico, si bien difícilmente cuantificable.

Para las empresas más en general, lograr que estas normas fiscales estén coordinadas y sean coherentes en todo el mercado interior eliminará obstáculos a la innovación comercial. Si bien es difícil medir aquí el impacto, los beneficios económicos pueden evaluarse en términos más cualitativos. Una normativa tributaria clara y coherente ofrecerá, a los sectores de telecomunicaciones en particular, pero también a los operadores de la distribución minorista, un entorno que les permita aprovechar mejor las ventajas económicas del mercado interior.

El impacto económico que cabe esperar en los principales operadores del mercado y en la estructura del mercado se presenta en términos cualitativos, dada la falta de cuantificación del problema de evasión fiscal. No obstante, el análisis en el que se sustenta se basa en un razonamiento económico comúnmente admitido y en el conocimiento del sector obtenido durante el trabajo de investigación.

El impacto previsto de una propuesta legislativa será en cierta medida asimétrico. La ubicación de las empresas dependerá más de factores económicos y competitivos que de un arbitraje fiscal. Cabe esperar que la reducción del grado de fragmentación del mercado interior vaya unida a beneficios tales como una mayor eficiencia del mercado, más amplias posibilidades de elección para los consumidores y mayores economías de escala. Algunos operadores pequeños y marginales, cuyo modelo de negocio se basa por completo en el arbitraje fiscal, podrían tener que adaptarse para poder sobrevivir en este entorno.

No se esperan realmente repercusiones sociales marcadas. Las empresas que podrían verse perjudicadas son pequeñas, muy poco numerosas y no representan un volumen de empleos significativo. Los proveedores de bonos prepagados de telecomunicaciones que se guían ante todo por el arbitraje fiscal operan, con frecuencia, por medios electrónicos y tienen una presencia física insignificante. Por el contrario, la mejora en el entorno del mercado traerá consigo sin duda reducciones de precios, especialmente en las telecomunicaciones internacionales, en beneficio de los consumidores que utilizan los servicios prepagados.

6. Comparación de las opciones

De lo anterior se deduce que la única forma de hallar una solución sólida y duradera consiste en modernizar las disposiciones de la Directiva del IVA. Este proceso debería incluir la definición de los distintos tipos de bonos, la aclaración del tratamiento fiscal de las cadenas de distribución y el establecimiento de normas sobre el cálculo de la base imponible y el momento de imposición, así como de las consecuencias para el derecho a deducción.

En ocasiones, los problemas relacionados con el IVA que plantean los bonos pueden ser extremadamente técnicos. Por ello, durante los trabajos preparatorios se mantuvieron amplias consultas con los Estados miembros y las empresas afectadas. En lo que respecta

a estas últimas, dichas consultas fueron mucho más allá de la simple consulta pública y, en la práctica, se llevaron a cabo a lo largo de todo el proyecto. Se ha puesto particular esmero en tener en cuenta las implicaciones de las prácticas innovadoras y en asegurar, al menos en cierta medida, que la propuesta resista la prueba del tiempo. En consecuencia, el enfoque recomendado se basa en un amplio consenso entre las partes interesadas en cuanto a lo que se necesita. Sin embargo, una de las implicaciones de cualquier propuesta será probablemente el reconocimiento de que algunos servicios, en particular los ofrecidos por los operadores de telecomunicaciones y que tienen su origen en los bonos, han evolucionado y se han transformado en algo que compite con los servicios de pago más tradicionales, y de que, en aras de la neutralidad, se requieren ahora condiciones de competencia equitativas a efectos fiscales.

7. Seguimiento y evaluación

Es práctica habitual de la Comisión hacer un seguimiento de la aplicación por los Estados miembros de la legislación y así está previsto en este caso. No se prevén otras medidas.