

PERSPECTIVAS del SISTEMA FINANCIERO

82

Armonización fiscal



FUNDACIÓN DE LAS CAJAS DE AHORROS

PERSPECTIVAS del SISTEMA FINANCIERO

82

2 0 0 4



FUNDACIÓN DE LAS CAJAS DE AHORROS

PATRONATO

JUAN RAMÓN QUINTÁS SEOANE
(Presidente)
JOSÉ MARÍA MÉNDEZ ÁLVAREZ-CEDRÓN
(Secretario)
JOSÉ M.^a BUENO LIDÓN
JULIO FERNÁNDEZ GAYOSO
DIDAC HERRERO AUTET
RAFAEL JENÉ VILLAGRASA
ROBERTO LÓPEZ ABAD
ANTONIO MARTÍN JIMÉNEZ
JESÚS MEDINA OCAÑA
ATILANO SOTO RÁBANOS

Presidente de honor
ENRIQUE FUENTES QUINTANA

PERSPECTIVAS DEL SISTEMA FINANCIERO

Director
VICTORIO VALLE SÁNCHEZ

Coordinadores
JOSÉ ANTONIO ANTÓN PÉREZ
SANTIAGO CARBÓ VALVERDE

Redactor-Jefe
FERNANDO GONZÁLEZ OLIVARES

Coordinación gráfica
PILAR LÓPEZ ISARRÍA

Portada
Bravo-Lofish

Edita
Fundación de las Cajas de Ahorros
Padre Damián, 48; 28036-Madrid

Imprime
Raíz Técnicas Gráficas, S.L.
Calle Gamonal, 19; Polígono Industrial de Vallecas
28031-Madrid

SUMARIO

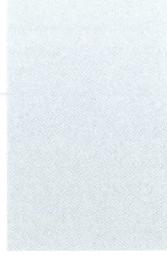
■ INTRODUCCIÓN.....	V
■ LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA Y SU INCIDENCIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL. <i>Fernando de la Hucha Celador</i>	1

LEGISLACIÓN COMUNITARIA

■ CONSTITUCIÓN EUROPEA:	
PROYECTO DE TRATADO POR EL QUE SE INCLUYE UNA CONSTITUCIÓN PARA EUROPA (VERSIÓN ENTREGADA AL PRESIDENTE DEL CONSEJO EUROPEO EN ROMA EL 18 DE JULIO DE 2003).....	43
■ IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS:	
DIRECTIVA 2003/48/CE DEL CONSEJO DE 3 DE JUNIO DE 2003 EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LOS RENDIMIENTOS DEL AHORRO EN FORMA DE PAGO DE INTERESES.....	47
DECISIÓN DEL CONSEJO DE 19 DE JULIO DE 2004 RELATIVA A LA FECHA DE APLICACIÓN DE LA DIRECTIVA 2003/48/CE.....	59
■ IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:	
DIRECTIVA DEL CONSEJO DE 23 DE JULIO DE 1990 RELATIVA AL RÉGIMEN FISCAL COMÚN APPLICABLE A LAS FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES DE ACTIVOS Y CANJES DE ACCIONES REALIZADOS ENTRE SOCIEDADES DE DIFERENTES ESTADOS MIEMBROS.....	61
DIRECTIVA DEL CONSEJO DE 23 DE JULIO DE 1990 RELATIVA AL RÉGIMEN FISCAL COMÚN APPLICABLE A LAS SOCIEDADES MATRICES Y FILIALES DE ESTADOS MIEMBROS DIFERENTES.....	67
■ IMPUESTOS INDIRECTOS:	
DIRECTIVA DEL CONSEJO DE 17 DE JULIO DE 1969 RELATIVA A LOS IMPUESTOS INDIRECTOS QUE GRAVAN LA CONCENTRACIÓN DE CAPITALES.....	73
SEXTA DIRECTIVA DEL CONSEJO DE 17 DE MAYO DE 1977 EN MATERIA DE ARMONIZACIÓN DE LAS LEGISLACIONES DE LOS ESTADOS MIEMBROS RELATIVAS A LOS IMPUESTOS SOBRE VOLUMEN DE NEGOCIOS-SISTEMA COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: BASE IMPONIBLE UNIFORME.....	79
DIRECTIVA 92/12/CEE DEL CONSEJO DE 25 DE FEBRERO DE 1992 RELATIVA AL RÉGIMEN GENERAL, TENENCIA, CIRCULACIÓN Y CONTROLES DE LOS PRODUCTOS OBJETO DE IMPUESTOS ESPECIALES.....	151

OPINIONES

- FRANCISCO JAVIER BERRUGUETE REVUELTA. *Director del Servicio de Información Fiscal de la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE)* 171
- FRANCISCO CASTELLANO REAL. *Jefe de la Asesoría Fiscal de la Confederación Española de Cajas de Ahorros (CECA)* 171
- RAMÓN FALCÓN Y TELLA. *Catedrático de la Universidad Complutense de Madrid (UCM)* 173
- PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA. *Profesor titular de la Universidad Complutense de Madrid y Vocal Asesor del Instituto de Estudios Fiscales* 175



Introducción

La ampliación de la Unión Europea a veinticinco estados miembros, la probable aprobación de una Constitución para Europa y la creciente importancia de la internacionalización de las actividades económicas, y muy especialmente en el seno de la Unión, parecen constituir elementos que avalan la oportunidad de hacer un balance respecto de la situación de la armonización fiscal europea.

Es bien sabido que ha sido en el ámbito de la imposición indirecta, y más concretamente en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido y los impuestos especiales, donde el proceso armonizador ha sido más intenso. Ello es así, sin duda, por cuanto son estos tributos los que más pueden incidir en la que fue, y continúa siendo, la base del proceso unificador europeo: la creación de un mercado único, en el que mercancías, personas y capitales puedan moverse libres de trabas.

Pero justamente esa libertad de movimientos ha ido poniendo de manifiesto la creciente necesidad de atender a los problemas que ha suscitado la libre circulación de capitales. Así, la reciente Directiva 2003/48/CE, de tres de junio, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro, ha de ser objeto de atención, del mismo modo que aquellas otras que afectan al Impuesto sobre Sociedades.

El tratamiento de estas cuestiones constituye el objeto del trabajo del profesor **Fernando de la Hucha**, catedrático de la Universidad Pública de Navarra, con amplia experiencia en el estudio de los problemas tributarios surgidos en el seno de la Unión Europea. También a él se debe la cuidada selección de los textos normativos que se incluyen en este volumen de *Perspectivas*. Su reproducción pretende que este número de la revista constituya un elemento útil de trabajo en cuanto que no es frecuente contar con una recopilación semejante. Se ha optado, buscando su máxima operatividad, por incluir los textos consolidados, cuando ello ha sido posible, para facilitar así una información más cómoda.

Por último, hemos de agradecer a los cuatro expertos que nos han facilitado sus opiniones sobre las cuestiones recogidas en el cuestionario que se les envió. Han sido éstos, **Francisco Javier Berruguete** (director del Servicio de Información Fiscal de la CEOE), **Francisco Castellano** (catedrático de la UNED y jefe de la Asesoría Fiscal de la CECA), **Ramón Falcón** (catedrático de la Universidad Complutense de Madrid y abogado) y **Pedro Manuel Herrera** (vocal asesor del IEF y profesor titular de la Universidad Complutense de Madrid). Sus opiniones es seguro que ofrecerán nuevos elementos de juicio para la formación del criterio personal de nuestros lectores.



La armonización fiscal en la Unión Europea y su incidencia en el Sistema Tributario Español

Fernando de la Hucha Celador

I. INTRODUCCIÓN

Desde la incorporación de nuestro país a la entonces Comunidad Económica Europea (CEE) —ahora Unión Europea (UE)— en 1986, uno de los temas recurrentes ha sido el examen del proceso de armonización fiscal llevado a cabo por las instituciones comunitarias y su incidencia en los sistemas tributarios de los estados miembros. La transposición de las directivas comunitarias fue particularmente intensa en los primeros momentos tras la adhesión en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y, más tarde, en el caso de los impuestos especiales, teniendo en cuenta los avances habidos en estos subsectores de la imposición indirecta, consecuencia de la preeminencia que otorgaba el Tratado de la CEE a la armonización de los tributos que gravan el consumo, en cuanto la existencia de disparidades en la legislación de los Estados miembros puede conllevar obstáculos para el cumplimiento de los fines enunciados en el art. 2 del Tratado de la CEE de 25 de marzo de 1957 (1). *Stricto sensu*, la armonización, conforme el art. 93 (redactado conforme el Tratado de la Unión), sólo se refiere a los impuestos sobre el volumen de negocios, sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos «en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior». Obviamente, las perturbaciones en el funcionamiento del mercado interior y en el cumplimiento de los fines de la UE no vienen sólo de las eventuales disparidades en la imposición indirecta de los estados miembros, sino que esas perturbaciones pueden venir provocadas también por las divergencias en la imposición directa, con especial incidencia en el caso del Impuesto sobre Sociedades.

Para este sector de la imposición es conveniente recurrir al concepto de «aproximación de legislaciones» regulado en los arts. 94 y ss. del Tratado de la Unión, que constituye el título competencial invocado por las

instituciones comunitarias para impulsar las escasas directivas que se han producido en el Impuesto sobre Sociedades (IS). No obstante, el procedimiento —sea de aproximación, sea de armonización— comunitario no difiere en exceso teniendo en cuenta la regla de la unanimidad consagrada en el art. 94 del Tratado de la Unión; en el caso de la aproximación de legislaciones, el art. 95.2 excepciona a las disposiciones fiscales del procedimiento especial previsto en el art. 95.1, que habilita al Consejo Europeo para —por mayoría cualificada y siguiendo el procedimiento previsto en el art. 251 (2) del propio Tratado— adoptar las medidas relativas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y funcionamiento del mercado interior.

Dos notas preliminares destacan de esta exposición previa: por un lado, que la armonización y la aproximación de legislaciones no constituyen un fin en sí mismas de la UE, sino un mecanismo o instrumento para la remoción de los obstáculos que se opongan a la consecución del mercado interior; y de otro, que en materia fiscal rige la regla de la unanimidad (veremos más adelante si esta regla se mantiene en el proyecto de Constitución Europea), lo que explica muchas de las paralizaciones y retrasos en la adopción de directivas, sobre todo en el campo de la imposición directa (3).

Además, no cabe olvidar que dos de las patas principales sobre las que se asienta la política económica de cualquier Estado —la política fiscal y la política monetaria— corren el riesgo de desaparecer como consecuencia de la transferencia limitada de soberanía a las instituciones comunitarias. En el caso de la política monetaria, esa transferencia ha sido completa para los países de la Unión integrados en la zona euro, donde la fijación de los objetivos de dicha política corresponden al Banco Central Europeo (BCE) y no a los bancos

centrales nacionales ni a sus autoridades económicas. Resulta impensable, por ejemplo, que España pueda determinar el tipo de interés o que pueda fijar el incremento de activos líquidos en manos del público. Incluso la política presupuestaria se ve constreñida por la existencia del denominado Pacto de Estabilidad, que, teóricamente (4), sanciona a los Estados que presenten un déficit excesivo o que pongan en peligro los objetivos de estabilidad de precios (5) determinados por el Banco Central Europeo.

Sin política monetaria autónoma, muy limitada la política de gasto público —en la conexión de ésta con el endeudamiento—, la política fiscal quedaría como el reducto último de la soberanía económica de los Estados miembros. Aceptando éstos, por imperativo del Tratado, la armonización de los impuestos indirectos (aunque, como veremos, ello no supone homogeneización absoluta de las cuotas tributarias ni en el caso del IVA ni en el caso de los impuestos especiales), las mayores dificultades se presentan en la imposición directa, en la cual ni siquiera a través del proceso de aproximación de legislaciones se han logrado resultados mínimamente presentables (6). Excluido el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), respecto del cual no hay ninguna iniciativa comunitaria, al entender que su existencia no perturba el funcionamiento del mercado interior, y postergado el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) (sólo existe una recomendación relativa a las rentas de los trabajadores transfronterizos, a la que ha venido a unirse recientemente en 2003 la Directiva sobre fiscalidad del ahorro, que todavía no ha entrado en vigor), queda el Impuesto sobre Sociedades, cuyos primeros trabajos en aras de una armonización de tipos de gravamen datan de 1975, sin que hasta la fecha se haya llegado a puerto alguno, salvo en lo relativo al régimen especial de sociedades matrices y filiales y a las operaciones de reestructuración empresarial (fusiones, escisiones y aportaciones de activos). En fechas recientes (2003) sí se ha conseguido la aprobación de directivas relacionadas con el difuso concepto de la fiscalidad del ahorro (intercambio de información y/o retención en la fuente sobre intereses, y determinación del régimen fiscal común de los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros).

Curiosamente, en la segunda de las directivas se incorpora por parte del Consejo de la Unión Europea un principio relativamente novedoso —que se invoca en el preámbulo como título habilitante—, cual es el de subsidiariedad, en cuya virtud, si determinados objetivos no pueden ser alcanzados de forma satisfactoria por y entre los Estados miembros, se impone la actuación subsidiaria de la UE, respetando en todo caso el principio de proporcionalidad que se encuentra igualmente recogido en el art. 5 del Tratado de la Unión.

De esta manera se abriría paso —junto a la armonización y a la aproximación de legislaciones, en el sentido que ambas expresiones tienen en el Tratado— un tercer concepto de cara a la integración de normativas fiscales de los Estados miembros: la actuación subsidiaria de la UE en defecto de coordinación legislativa de los estados. Ello abre una tercera vía de difuso carácter jurídico en cuanto a la conveniencia de su utilización, ya que, sobre todo en el caso de la imposición directa, cabe plantearse cuáles son los criterios en cuya virtud las instituciones comunitarias optan por la vía de la aproximación de legislaciones o por la invocación del artículo 5 del Tratado (principio de subsidiariedad) (7).

En todo caso, no debemos obviar un hecho diferencial adicional entre la imposición directa y la imposición indirecta que puede coadyuvar a explicar el diferente ritmo de la armonización fiscal (8); en efecto, mientras que una parte de la recaudación nacional del IVA constituye un recurso propio de la UE —lo que, *ex necessitate*, implica una mínima armonización de la estructura del impuesto, a fin de evitar aportaciones dispares de los Estados miembros—, no sucede lo mismo en el caso de la imposición directa (salvo promesas electorales de creación de un IRPF europeo), de forma que la necesidad de homogeneizar las estructuras del IS son, bajo este punto de vista, inexistentes, puesto que no influirán en la financiación de la Unión Europea.

Existe además otro dato que conviene tener en cuenta, y es la creciente utilización por parte de los Estados miembros del IS como instrumento al servicio de políticas extrafiscales. En efecto, a través sobre todo de deducciones, bonificaciones y otro tipo de beneficios fiscales, el IS se ha convertido (y ello no es exclusivo de España) en un instrumento al servicio de la política de creación de empleo, de fomento de las exportaciones, de incentivación de la política de I+D, de protección del medio ambiente, de fomento de la pequeña y mediana empresa, etc. Ninguna de estas políticas nacionales debería suscitar objeciones desde el plano comunitario, salvo cuando los beneficios fiscales contravengan el ordenamiento de la Unión por constituir ayudas de Estado indirectas, por introducir discriminaciones entre sociedades residentes y no residentes (que, a su vez, lo sean en otro estado miembro) o por distorsionar el libre establecimiento de personas, servicios, establecimientos o capitales.

El problema, empero, se traslada desde el plano normativo al plano jurisdiccional o, dicho en otros términos, la ausencia de legislación comunitaria tendente a la aproximación de legislaciones en el IS no debe ser confundida por los Estados miembros con la inexistencia de límites a su política fiscal, la cual deberá guiarse por la inexistencia de contradicciones con los principios, fines y libertades reconocidos por el Tratado de la

Unión. Y son precisamente las sentencias del Tribunal de Luxemburgo las que, en ausencia de directivas comunitarias, están marcando relativamente la política legislativa de los Estados miembros en el Impuesto sobre Sociedades (9).

Por razones elementales, y aunque ello guarde más relación con aspectos procedimentales que con cuestiones sustantivas (10), habremos de referirnos a la incidencia que la futura Constitución Europea tendrá sobre los procesos de armonización fiscal y de aproximación de legislaciones. Cabrá plantearse si en una Europa de veinticinco estados tiene o no sentido la regla de la unanimidad para la adopción de medidas fiscales o si aquélla ha de ser sustituida por la regla de las mayorías cualificadas; puesto que el proceso de ratificación del proyecto de Constitución Europea (11) aún no ha comenzado en ningún Estado miembro, plantaremos la cuestión de forma preliminar sobre la base del citado proyecto.

Por último, y para finalizar esta introducción, habremos de esbozar el proyecto de nuestro trabajo, que se ciñe al estado actual de la armonización (aproximación de legislaciones) europea y su traslación (no exenta de polémicas) al ordenamiento español. Desde esta perspectiva, nos centraremos en las distintas directivas vigentes —y su recepción en nuestro sistema tributario—, los proyectos de directivas más relevantes —con las consecuencias que ello tendrá en nuestro ordenamiento fiscal—, y haremos una referencia a las cuestiones litigiosas planteadas por la Comisión o que ya están residenciadas ante el Tribunal de Luxemburgo. Por razones de espacio, nos concentraremos en aquellos aspectos que mayor relevancia puedan tener para nuestro sistema financiero, obviando otras cuestiones que, con ser importantes, no tienen cabida en un trabajo de estas dimensiones. Ello será particularmente relevante en el caso del IVA y de los impuestos especiales, cuya importancia para el sector financiero es menor que la que suscita la armonización de la fiscalidad del ahorro, la aproximación de legislaciones en las operaciones de concentración empresarial o el tratamiento de los dividendos, cánones y *royalties* pagados por sociedades radicadas en distintos estados miembros. Este criterio de selección se extiende a las directivas y propuestas que se acompañan en la parte dedicada a legislación de esta publicación, siendo exclusivamente imputable al autor la corrección o no de la selección realizada.

II. ARMONIZACIÓN FISCAL Y APROXIMACIÓN DE LEGISLACIONES EN EL PROYECTO DE CONSTITUCIÓN EUROPEA

Conforme señalábamos en la introducción, tanto el Tratado constitutivo de 1957 como el Tratado de la Unión

partían de la regla de la unanimidad del Consejo para poder aprobar directivas en materia fiscal. Este principio ha supuesto innumerables problemas para lograr avances sustanciales por la existencia de intereses contrapuestos de los Estados miembros en la mayor parte de las cuestiones objeto de armonización. Por otro lado, y aunque se haya corregido parcialmente, el texto originario del Tratado de la CEE consideraba que los obstáculos al mercado interior y al logro de los fines de la CEE provenían, básicamente, de la disparidad existente en la imposición indirecta de los Estados miembros, obviando las cuestiones que podía suscitar la imposición directa sobre el beneficio societario (12).

Lo primero que cabe destacar es que el mercado interior (a cuya preservación sirve instrumentalmente la armonización y la aproximación de legislaciones en el plano fiscal) no constituye una competencia exclusiva de la Unión, sino compartida con los Estados miembros, conforme dispone el art. 13.2 del PCE, lo que introduce un factor diferencial respecto del Tratado vigente cuyas consecuencias no pueden ser desconocidas.

Junto a ello, debemos tener presente que la futura Constitución operará una variación en la terminología del Derecho derivado, cuya enumeración se contiene en el art. 32, donde se distingue entre actos legislativos —ley europea y ley marco europea (13)— y actos no legislativos —reglamento europeo y decisión europea—, a los que hay que añadir las recomendaciones y dictámenes, que no tienen, en ningún caso, carácter vinculante. La trascendencia del proyecto de Constitución afecta a los actos legislativos, a través de los cuales habrá de llevarse a cabo el proceso de armonización y/o de aproximación de legislaciones, teniendo en cuenta que se adoptarán conjuntamente por el Consejo y el Parlamento europeos a propuesta de la Comisión, pero, y esto es lo decisivo, si ambas instituciones no llegan a un acuerdo, el acto no podrá ser aprobado (artículo 33), lo que introduce una novedad fundamental respecto del actual procedimiento de aprobación de las directivas.

Por último, en esta enumeración de las modificaciones en el Derecho derivado de la Unión, conviene resaltar la atribución a la Comisión de la facultad de dictar reglamentos delegados, pudiéndose llevar a cabo la delegación bien a través de una ley europea, bien a través de una ley marco europea (14), es decir, a través de actos legislativos de la Unión.

En esta breve aproximación al proyecto de Constitución, conviene destacar otros pronunciamientos que tienen incidencia en el objeto de nuestro trabajo:

a) La definición del mercado interior como un espacio sin fronteras interiores en el que la libre circulación

de mercancías, personas, servicios y capitales está garantizada.

b) Las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y que tengan su sede social, administración central o centro de actividad principal dentro de la Unión no pueden ser objeto de discriminación respecto de cualesquiera de las libertades y derechos reconocidos a las personas físicas. Los Estados deberán aplicar a los socios de otros Estados miembros de la Unión el mismo trato jurídico que el dispensado a sus nacionales (15).

c) Se ratifica la prohibición de imponer derechos a la importación o a la exportación, así como exacciones de efecto equivalente, en las transacciones comerciales o industriales entre los diferentes Estados miembros de la Unión.

d) Si bien se prohíben las restricciones a los movimientos de capitales y de pagos entre diferentes Estados miembros y entre éstos y terceros países, se reconoce a los Estados miembros la posibilidad de aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera en función de su lugar de residencia y en función de los lugares donde localicen su inversión, siempre que no constituyan una restricción encubierta a la libre circulación de capitales.

e) Se ratifica la incompatibilidad de las ayudas otorgadas por los Estados miembros, o mediante fondos estatales, que falseen o amenacen falsear la competencia favoreciendo determinadas empresas o producciones (16). Esta incompatibilidad afecta tanto a las ayudas directas vía gasto público (subvenciones, avales, inyecciones de capital, etc.) como a las indirectas vía tributaria (bonificaciones, exenciones, etcétera).

Novedades importantes presenta el proyecto de Constitución en el ámbito de la armonización fiscal y de la aproximación de legislaciones. Como medida positiva, debe destacarse el hecho de que se hable, por primera vez en el Derecho originario de la Unión, del Impuesto sobre Sociedades, reconociendo de forma explícita que las distorsiones a las libertades y a los fines de la Unión no sólo pueden venir derivadas de la imposición indirecta, sino que también juega un papel fundamental el gravamen de los beneficios de las sociedades. Sin embargo, la respuesta ha sido parca y limitada; en efecto, el art. III-63 señala que cuando el Consejo de Ministros (por unanimidad y a propuesta de la Comisión) establezca que determinadas medidas relativas al IS se refieren a la cooperación administrativa o a la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal ilegal, adoptará (por mayoría cualificada) una ley europea

o una ley marco europea estableciendo dichas medidas, siempre que éstas sean necesarias para garantizar el funcionamiento del mercado interior y para evitar distorsiones en la competencia.

Dejando de lado los aspectos procedimentales, la actuación de las instituciones comunitarias se antoja limitada por las restricciones del propio proyecto constitucional; en efecto, se exige un doble requisito sustantivo: por un lado, la relación de las medidas a adoptar en el IS con la cooperación administrativa entre Estados miembros y/o el fraude fiscal y, por otro, y esto constituye un verdadero concepto jurídico indeterminado, que esas medidas sean *necesarias* para los fines antedichos. La concatenación de ambos requisitos y la indefinición de alguno de ellos constituye, a priori, un lastre para la actuación de las instituciones comunitarias, lastre que se ve acrecentado por la exigencia de previa unanimidad por parte del Consejo de Ministros de la Unión para promover la aprobación del acto legislativo correspondiente (ley o ley marco).

En el caso del marco típico de la armonización (IVA, impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en especial los que gravan la concentración de capitales), el proyecto es continuista respecto del actual Tratado, en cuanto el art. III-62 impone la regla de la unanimidad del Consejo de Ministros a la hora de adoptar las leyes y/o leyes marco precisas. La competencia del Consejo de Ministros está supeditada a que las medidas armonizadoras sean necesarias para garantizar el funcionamiento del mercado interior y evitar distorsiones en la competencia (17).

Por su parte, la aproximación de legislaciones —mecanismo utilizado para homogeneizar la imposición directa de los Estados miembros— no experimenta variaciones sustanciales respecto del vigente Tratado. En efecto, la regla de la unanimidad sigue rigiendo para la aprobación de leyes o de leyes marco que aproximan legislaciones tributarias de los Estados miembros. No obstante, se aprecia en la sección correspondiente una cierta confusión terminológica, al utilizarse indistintamente las expresiones «aproximación de legislaciones» y «armonización». Lo que resulta obvio, en esta lectura somera del proyecto de Constitución, es que, al menos en materia de armonización fiscal y de aproximación de legislaciones, el papel del Parlamento europeo no se asimila al de los parlamentos nacionales, puesto que si bien ha reforzado sus competencias, éstas no han llegado al extremo de poder obstaculizar las pretensiones del Consejo. Así pues, el mantenimiento de iure y de facto de la regla de la unanimidad, unido al hecho de la ampliación a veinticinco Estados miembros, augura un camino difícil para la armonización fiscal en Europa.

III. LA APROXIMACIÓN DE LEGISLACIONES EN EL MARCO DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA

1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Teóricamente, el IRPF no constituye un tributo susceptible de ser armonizado, y en él difícilmente convergen las premisas establecidas por los tratados para justificar una acción de las instituciones comunitarias tendente a remover obstáculos derivados de la diversidad de legislaciones entre los Estados miembros que afecten a la consecución del mercado interior. Ello no es óbice para que muchos aspectos relacionados con la fiscalidad del ahorro puedan tener relación con el IRPF, como lo demuestra la Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio (18), en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, específicamente dirigida a las personas físicas, y que, como veremos, trata de resolver los problemas de fraude o de elusión fiscal derivados de la integración en la base imponible de los intereses percibidos en un Estado miembro por una persona física residente en otro Estado miembro.

Las escasas actuaciones de las instituciones europeas, previas a la Directiva antedicha, se centraron en lograr que la libre circulación de trabajadores no pudiera verse obstaculizada por la existencia de discriminaciones tributarias cuando se producía una divergencia entre el Estado miembro donde residía el trabajador (o el profesional) y aquél otro donde obtenía de forma exclusiva o mayoritaria sus rentas. Obsérvese que no se trataba de abordar el problema de deslocalización de rentas generales dentro de la UE, sino que se ceñía a las rentas del trabajo y a las dimanantes de actividades profesionales. De forma muy simple, se trata de evitar que un trabajador, por el hecho de ser no residente en el Estado donde obtiene la mayor parte de sus ingresos, soporte en el país de residencia, al que se le reconocería el derecho a gravar su renta con un impuesto personal y subjetivo, un gravamen superior por la vía de no reconocerle el derecho a la deducción total de las retenciones practicadas en la fuente, o por el hecho de no permitirle la deducibilidad de determinados gastos al haber sido realizados en el Estado miembro donde no es residente.

Por razones históricas, merece destacarse la propuesta de Directiva 79/737/COM, de 13 de diciembre de 1979 (19), que trataba de eliminar las distorsiones en la libre circulación de trabajadores en relación con aquéllos que, residiendo en un Estado miembro, realizaban sus actividades laborales en otro distinto (20). En el fondo de la propuesta latía también una consideración sobre la necesidad de proteger la libertad de establecimiento de entidades aseguradoras y financieras dentro de la

CEE, sobre la base de permitir la deducibilidad de las aportaciones a aquéllas, cualquiera que fuera el estado miembro donde tuvieran su sede. Aunque esta última cuestión latía en la propuesta señalada, conviene resaltar que no afecta sólo a los trabajadores fronterizos, sino que se ha extendido a cualesquier tipo de sujetos pasivos del IRPF, como lo demuestra la existencia de denuncias contra España en 2004 por parte de la Comisión Europea a las que haremos referencia ulterior.

Decaída la propuesta de directiva por distintas vicisitudes, encontramos como norma con eficacia jurídica limitada, dado su rango dentro del Derecho derivado, la Recomendación 94/79/CEE, de 21 de diciembre de 1993 (23), relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquél en el que residen. Sin embargo, esta recomendación y las modificaciones en los sistemas tributarios nacionales se vieron reforzadas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, especialmente con ocasión de las sentencias *Wielockx* y *Schumacker* de 11 de agosto y de 14 de febrero de 1995, respectivamente (22). En el caso *Schumacker*, el alto tribunal entiende que el art. 48 (sin consolidar) del Tratado se opone a la aplicación de una normativa de un Estado miembro que grava a un trabajador nacional de otro Estado miembro que reside en éste, pero que trabaja en aquél, con mayor rigor que a un trabajador residente en el territorio del primer Estado y que desempeñe en él el mismo empleo cuando el nacional del segundo Estado obtiene sus ingresos total o casi exclusivamente de la actividad desempeñada en el primer Estado, y en el segundo no obtiene ingresos suficientes para estar sujeto a un impuesto que permita tener en cuenta su situación personal y familiar.

Por su parte, el caso *Wielockx* invoca el art. 52 (sin consolidar) del Tratado para concluir que vulnera éste la norma de un Estado que permite a los residentes en él la deducción de las cantidades aportadas a un fondo de pensiones, pero que deniega dicho beneficio fiscal a sujetos pasivos no residentes (pero nacionales de otro Estado miembro) que obtienen en el primero de ellos la totalidad o la casi totalidad de las rentas derivadas de la actividad empresarial.

En fechas más recientes —y puede ser trascendente de cara a la adaptación de la legislación española, y se trae a colación porque se aparta de la doctrina sentada en el caso *Schumacker*—, hay que tener en cuenta la sentencia de 12 de junio de 2003 (23) —caso *Gerritse*—, que, en relación con un impuesto similar al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) español, sostiene que el gravamen de los rendimientos íntegros por parte de Alemania de un no residente en su territorio, sin permitir la deducción de los gastos en que pueda haber incurrido en territorio alemán para la

obtención de ingresos, vulnera el derecho comunitario a la libre prestación de servicios. La sentencia es relevante porque innova la tributación de los no residentes en el sentido de aproximarla a la existente para los residentes en los distintos Estados miembros. Por un lado, porque considera que la tributación de los no residentes debe recaer sobre rendimientos netos y no sobre rendimientos integros (es decir, habrá que permitir la deducción de los gastos originados en el Estado de la fuente de la misma manera y con las mismas condiciones que a los residentes) y, por otro, porque considera que el tipo de gravamen aplicable a los no residentes no puede ser más elevado que el aplicable a los residentes, siempre que se trate de ciudadanos comunitarios (24).

Por su parte, la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 15 de julio de 2004 (asunto 242/03) ha considerado contraria a los arts. 56.1 y 58.1.a) del Tratado la disposición legislativa de un Estado miembro que excluye la concesión de una reducción en la base imponible del IRPF por la adquisición de acciones en el capital de sociedades domiciliadas en otros Estados miembros (25).

La transposición al ordenamiento español de la Recomendación citada y de la jurisprudencia (en ocasiones errática) comunitaria se llevó a cabo con la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del IRNR, cuyo art. 33 (26) establecía un régimen opcional para los contribuyentes personas físicas residentes en otros Estados miembros de la UE (salvo que se trate de paraísos fiscales) y que hayan obtenido en España, sólo por rendimientos del trabajo y de actividades económicas, el 75 por 100 como mínimo de la totalidad de su renta mundial. El citado régimen, básicamente, permite a dichos contribuyentes optar por tributar en el IRNR o en el IRPF. La solución española ofrece muchas dudas por los errores y confusiones en que incurre, como ha señalado nuestra doctrina (27), errores y confusiones que perviven, como no podría ser menos, en el vigente art. 46 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (28).

Conviene, en primer lugar, tener presente que el problema de los trabajadores, profesionales y empresarios transfronterizos se va a resolver casi siempre mediante la aplicación de los convenios de doble imposición entre España y el Estado miembro de residencia del contribuyente y que, por tanto, la aplicación del artículo 46 del RDLeg 5/2004 será, en la práctica muy difícil, dada la suscripción de los meritados convenios con la práctica totalidad de los países que integran la UE (29). De tal manera que el problema se desplazaría del ordenamiento interno al ordenamiento internacional o, dicho en otros términos, los Estados miembros de la Unión, al suscribir convenios de doble imposición, deberían tener presente la recomendación de la

Comisión y la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo a la hora de recoger el régimen opcional de los trabajadores y empresarios transfronterizos.

La solución interna española es, sin perjuicio de su escasa aplicabilidad por las razones antedichas, confusa y errónea. En efecto, el art. 46.6 del Texto Refundido del IRNR (TRIRNR) señala que las personas a las que resulte de aplicación el régimen opcional no perderán su condición de contribuyentes por el IRNR, de forma que asistimos con perplejidad a un supuesto de contribuyente por dos impuestos diferentes y con hechos imponibles similares. Item más, como ha señalado Tejerizo López (30), el supuesto es en muchas ocasiones inaplicable; así, si un empresario no residente obtiene en España más del 75 por 100 de su renta mundial, parece evidente que no procede la concesión de opción alguna, ya que será contribuyente por el IRPF al considerar que radica en nuestro país la base de sus actividades o intereses económicos, conforme el art. 9.1.b) del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del IRPF (TRIRPF). Por otro lado, si ejerce la opción, encontramos un contribuyente del IRPF *sui generis*, ya que no queda gravado por la renta mundial, sino exclusivamente por la obtenida en España (31), determinada por sus importes netos conforme a las reglas del IRPF; sin embargo, para calcular el tipo medio de gravamen (32) habrá que tomar las rentas mundiales (y determinar la cuota sobre la base liquidable determinada por las rentas obtenidas en España). De tal manera que asistimos a una situación peculiar, en la cual un contribuyente por un impuesto que en muchas ocasiones será instantáneo (si obtiene rentas en España en la cuantía señalada por el legislador, pero sin mediación de establecimiento permanente) puede pasar a ser contribuyente por un impuesto periódico cuya estructura y reglas son completamente diferentes.

Ocurre, empero, que la opción del contribuyente no es previa a la autoliquidación, sino posterior. Es decir, en primer lugar, y de forma inexcusable, tendrá que presentar declaración por el IRNR (33), y tras ello solicitar la opción por tributar en el IRPF. El Reglamento del IRNR no fija de forma clara el plazo de presentación de la solicitud, pero sí sienta de modo preciso los efectos del silencio de la Administración (34). Por último, si, concluido el expediente, resulta una cantidad a pagar por el IRPF inferior a la ya satisfecha por el IRNR, la Administración procederá a la devolución del exceso, utilizando unas reglas similares a las establecidas para las declaraciones-liquidaciones a devolver en el IRPF (35). Parece evidente que, dados los tipos de gravamen en el IRNR, sólo las personas físicas no residentes en nuestro país pero que lo sean en otro Estado comunitario, y que obtengan más del 75 por 100 de su renta mundial (derivada de rendimientos del trabajo y de actividades económicas) en España, teniendo un tipo medio

de gravamen en el IRPF inferior al del IRNR, pueden tener algún interés en ejercitarse la opción. Sin embargo, y como hemos reiterado, las cuestiones conflictivas que plantea nuestra legislación y la de otros Estados miembros deberá ser resuelta, si se quiere cumplir la normativa comunitaria, acudiendo a las reformas oportunas en los convenios de doble imposición, que, por lo general, atribuyen el derecho de imposición exclusiva al país de residencia.

Dos últimas consideraciones suscita la Recomendación de la Comisión: por un lado, los Estados miembros pueden introducir disposiciones fiscales más favorables para los contribuyentes que las previstas en dicha recomendación (cosa que España no ha hecho); por otro, que el Estado de residencia del contribuyente puede denegar o limitar los beneficios o ventajas fiscales para los trabajadores, profesionales y empresarios transfronterizos si han disfrutado total o parcialmente de los mismos en el Estado de la fuente, donde hayan obtenido un porcentaje igual o superior al 75 por 100 de su renta mundial (siempre que provenga de rendimientos del trabajo y/o de actividades económicas).

Esta restricción autorizada por la Recomendación no se contempla en nuestra legislación y, teniendo en cuenta la futura y previsible evolución del régimen fiscal de las personas físicas transfronterizas, a la luz de la jurisprudencia reciente del Tribunal de Luxemburgo, puede constituir un motivo de preocupación.

Los problemas de la tributación de personas físicas residentes en la Unión Europea no se agotan con la exposición de la Recomendación de 1993, puesto que habremos de extraer algunas conclusiones de la doctrina jurisprudencial, en especial en lo que atañe a la discriminación evidente de nuestro sistema tributario entre residentes y no residentes que lo sean en otro Estado miembro. Cabe, en efecto, plantearse hasta qué punto respeta el TRIRNR las consecuencias tributarias anudadas al principio comunitario de libre circulación de trabajadores cuando, de conformidad con su art. 24, los rendimientos del trabajo, por ejemplo, tributan por su importe íntegro, sin aplicación de las deducciones por gastos previstas en el art. 18 del TRIRPF, introduciéndose una discriminación contraria al Tratado de la Unión, según jurisprudencia que se va consolidando.

Y evidentemente ello ocurrirá en aquellos supuestos en los que el contribuyente no residente en España que, sin embargo, lo sea en otro Estado miembro no pueda optar por el régimen previsto en el art. 46 del TRIRNR, al no suponer los ingresos obtenidos en España más del 75 por 100 de su renta mundial. Si los derroteros del Tribunal de Luxemburgo siguen la tendencia expuesta últimamente y se parte de la comparación, criticable en muchos aspectos, entre tributación de las rentas sala-

riales de residentes y no residentes, haciendo abstracción de la diferente estructura del IRPF en el Estado comunitario de residencia y en aquél donde obtiene parte de sus rendimientos, podemos encontrarnos con problemas de adaptación que no lo serán a directivas comunitarias, sino a doctrinas jurisprudenciales, por muy criticables que sean en muchos casos. Desde el punto de vista de España, habrá que empezar a pensar en reformar el IRPF para limitar los beneficios fiscales a las personas físicas que obtengan rentas del trabajo o de actividades económicas en otros Estados miembros de la Unión si en éstos se les concede un tratamiento que permita, total o parcialmente, la deducción de determinados gastos o la consideración de determinadas circunstancias personales o familiares como factores determinantes a la hora de calcular la cuota tributaria en el Estado de la fuente.

En este sentido, cabe augurar la necesidad de que el tratamiento de las rentas del trabajo y de actividades económicas obtenidas en nuestro país por no residentes que lo sean en otro Estado miembro sean tratadas de igual manera que las obtenidas por los sujetos pasivos del IRPF, sin necesidad de que tengan que optar por la aplicación de este último impuesto. Y cuando hablamos de igual tratamiento no nos estamos refiriendo a la tarifa o a la aplicación de reducciones o deducciones que buscan acomodar el tributo a la verdadera capacidad económica del contribuyente, ya que ello sólo es posible en el Estado de residencia; sí parece, en cambio, inevitable que el IRNR deje de gravar las rentas brutas o íntegras de estos contribuyentes y pase a gravar rendimientos netos, es decir, tenga en cuenta los gastos deducibles en la misma medida y con los mismos requisitos que los establecidos en el IRPF, con la salvedad de que dichos gastos, cuya deducibilidad habrá de permitirse, serán exclusivamente los relacionados con los rendimientos obtenidos en territorio español.

Relacionado con lo anterior, aunque constituye un problema diferente, se encuentra el relativo a la deducibilidad o no de las aportaciones financieras (seguros, planes de pensiones, etc.) a entidades domiciliadas en otros Estados miembros de la Unión. Se trata de una cuestión que afecta con mayor intensidad a los sujetos pasivos del IRPF, aunque puede tener incidencia también para los no residentes que obtengan rendimientos del trabajo en nuestro país. En concreto, se trata de determinar la concordancia o no con el Derecho comunitario de normas tributarias que supeditan la reducción en la base imponible de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (art. 60 del TRIRPF) al hecho de que el fondo de pensiones esté constituido en España, y que cumpla todos los requisitos establecidos en los artículos 11 y siguientes del Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones (36).

La interpretación concorde de la normativa tributaria del IRPF y de la normativa mercantil de los fondos de pensiones lleva a concluir que un contribuyente no puede practicar reducción alguna en la base imponible del citado impuesto si realiza aportaciones a un fondo de pensiones no constituido en nuestro país (37). Tampoco el contribuyente por el IRNR que obtenga rentas del trabajo en nuestro país y que haya suscrito un fondo de pensiones en España podrá deducir las cantidades aportadas a efectos de determinar su base imponible (38). Téngase en cuenta que aquí la norma fiscal española no afecta ni vulnera la libre circulación de trabajadores, puesto que no establece ningún régimen diferenciado en función de la residencia en España o en otro Estado comunitario; por el contrario, y así lo ha entendido la Comisión, la norma en cuestión vulneraría la libertad de establecimiento y la libertad de circulación de capitales si discrimina fiscalmente las aportaciones a fondos y planes de pensiones constituidos o establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea.

En este sentido, en julio de 2004, la Comisión ha decidido recurrir contra España ante el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, aunque paradójicamente nuestro país considere correcta la posición de la Comisión. La aparente contradicción se funda en el hecho de que nuestro país asume la supresión de la discriminación entre fondos de pensiones españoles y fondos constituidos en otros Estados de la Unión, pero no adoptará, y así se transmitió formalmente a la Comisión en diciembre de 2003, las medidas precisas antes del 23 de septiembre de 2005, fecha en que expira el plazo para transponer la Directiva 2003/41/CE, de 3 de junio (39), relativa a las actividades y supervisión de los fondos de pensiones de empleo (cfr. art. 22 de la Directiva). Al estimar la Comisión insuficiente la respuesta (40) y dilatado el plazo, teniendo en cuenta la rápida adaptación de otros Estados (41), se ha optado por acudir a la vía jurisdiccional. En concreto, la Comisión estima que la discriminación vulnera los arts. 39 (libre circulación de trabajadores), 49 (prohibición de restricciones a la libre prestación de servicios) y 56 (prohibición de restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre éstos y terceros países) del Tratado de la Unión.

A la vista de los pronunciamientos jurisprudenciales, la posición de la Comisión parece sólida y, a la inversa, la española carece de fundamento, ya que no tiene sentido la invocación del plazo previsto en la Directiva 2003/41/CE, que se refiere más a la necesidad de adaptar la legislación mercantil sobre fondos de pensiones que a la supresión de la evidente discriminación fiscal que opera en nuestro sistema en función del Estado de domiciliación del fondo de pensiones. Es decir, el sistema tributario español vulnera, en este punto, el Tratado

de la Unión (42), y la Directiva invocada no determina la fecha de 23 de septiembre de 2005 como límite para la supresión de las discriminaciones, simplemente porque no entra a regular esta materia.

A este respecto, puede invocarse, sin ánimo de exhaustividad, la sentencia *Ramstedt-Skandia* del Tribunal de Luxemburgo, de 26 de junio de 2003 (43), sobre no admisión de la deducibilidad en el IS por parte de la Hacienda sueca de las aportaciones de la empresa Skandia a un seguro de pensiones complementario a favor de un empleado concertado con tres aseguradoras extranjeras (danesa, alemana y británica), en tanto que se admite la deducción si la empresa aseguradora fuera sueca. El Tribunal sentó que dicha discriminación fiscal vulneraba el art. 49 del Tratado en lo que atañe a la libre prestación de servicios.

En sentido similar, la sentencia *Danner* de 3 de octubre de 2002 (44), que guarda similitudes con la anterior. Aquí el Tribunal señala la importancia que tiene a la hora de suscribir un seguro de jubilación la posibilidad de obtener deducciones fiscales, señalando que la no deducibilidad (criterio de la legislación finlandesa) de las aportaciones a aseguradoras residentes en otros Estados miembros, o la exigencia de requisitos más estrictos al contribuyente cuando contrata con aseguradoras no residentes que cuando lo hace con entidades domiciliadas en Finlandia, pueden disuadir a los interesados de suscribir pólizas con entidades no residentes, constituyendo una restricción a la libre prestación de servicios consagrada en el art. 49 del Tratado (45).

Aunque podríamos multiplicar las sentencias sobre esta cuestión, creemos que la evolución de la jurisprudencia es clara, apreciándose un claro apartamiento de la doctrina anterior, sentada, entre otras, en la sentencia *Bachmann* de 28 de enero de 1992 (asunto 240/90), que admitía la posibilidad de que se justificasen, por razones distintas, normas internas que vulneraban el principio de libre circulación de trabajadores o de libre prestación de servicios (46). Como hemos señalado y se advierte a la vista de las sentencias habidas en los primeros años del presente siglo, el Tribunal de Luxemburgo admite cada vez menos las excepciones nacionales y/o desmonta las presuntas justificaciones alegadas por los Estados interesados.

Evidentemente, la posición de la Comisión y del Tribunal de Luxemburgo trasciende del ámbito del IRPF y tiene también relevancia en el IS, de tal manera que la legislación española no podrá negar el carácter de gasto deducible de las aportaciones de sujetos pasivos del IS a fondos de pensiones, entidades aseguradoras, etc., por el hecho de que la entidad en cuestión no esté domiciliada y/o tenga su sede en territorio español, siempre que esté radicada en otro Estado miembro de la Unión.

Una vez vistas las cuestiones suscitadas por los trabajadores transfronterizos y las relativas a los requisitos para la deducción en el IRPF de las aportaciones a seguros, fondos de pensiones, etc., conviene examinar la única Directiva que, en puridad, afecta al IRPF, en concreto, la 2003/48/CE, de 3 de junio, sobre fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses y cuyos destinatarios directos son las personas físicas, quedando, por tanto, excluida su aplicación a los sujetos pasivos del IS. Haremos un resumen somero de la misma (ya que, por lo demás, puede consultarse en el apéndice normativo adjunto) para, a continuación, comprobar la transposición a nuestro ordenamiento y los problemas que pueden suscitarse.

Por no retrotraernos a antecedentes más remotos, conviene citar que la necesidad de garantizar que el Estado de residencia de las personas físicas sea quien grave efectivamente los rendimientos del ahorro en forma de intereses obtenidos en otro estado miembro ya se atisbaba en la Directiva 88/361/CEE, de 24 de junio, sobre liberalización de los movimientos de capitales (47), cuyo art. 6.5 instaba a la Comisión a presentar, antes del 31 de diciembre de 1988, las propuestas tendentes a suprimir o atenuar los riesgos de fraude o de evasión fiscal ligados a la diversidad de los regímenes nacionales sobre la fiscalidad del ahorro y al control de su aplicación (48). Como se ha señalado (49), la propuesta formaba parte del denominado «paquete fiscal» que comprendía tres elementos: la propuesta de Directiva sobre exención de retención de los pagos de intereses y cánones entre empresas asociadas, el código de conducta sobre la fiscalidad empresarial y la mencionada propuesta de directiva sobre fiscalidad del ahorro (50). Este paquete fiscal había sido acordado en las conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal (51), pese a las reticencias de algunos Estados plasmadas en los anexos. Pese a la intención de aprobar la propuesta antes de 2002, surgieron desacuerdos derivados fundamentalmente de la falta de garantías sobre el intercambio de información por parte de terceros países (Suiza y Estados Unidos eran claves) y del hecho de que países de la Unión que aún mantienen el secreto bancario (Bélgica, Luxemburgo y Austria) se oponían a intercambiar información, aunque aceptaban establecer una retención en la fuente sobre los intereses percibidos en su territorio por residentes en otros Estados miembros.

Las cuestiones litigiosas se desbloquearon de la siguiente forma: por un lado, los Estados miembros que mantenían el secreto bancario gozarían de un período transitorio durante el que no intercambiarían información, pero aplicarían una retención en la fuente de la que transferirían al 75 por 100 al Estado miembro de residencia del perceptor de los intereses. Por otro lado, se acordó que la Unión negociara con terceros países (52)

medidas similares a las establecidas en la propuesta de Directiva sobre la fiscalidad del ahorro, y a tal fin, el ECOFIN de 13 de diciembre de 2001 aprobó un proyecto de directiva para las negociaciones con estos terceros países. Suiza se negó a cualquier negociación que no abarcara otros aspectos, y ello ha motivado que, aceptando las pretensiones helvéticas, se haya presentado una propuesta de decisión del Consejo de 10 de febrero de 2004 (53) relativa a la celebración de un acuerdo entre la Unión Europea y la Confederación Helvética por el que se prevén medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio (54).

La Directiva parte de una constatación evidente: que la falta de coordinación de los sistemas tributarios de los Estados de la Unión propicia el que sigan siendo frecuentes los casos de residentes que consiguen eludir toda tributación en su Estado de residencia por los intereses percibidos en otro Estado miembro distinto. Por lo tanto, el objetivo final de la Directiva, anunciado en el preámbulo y proclamado en el art. 1.1, es «permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado miembro a los beneficiarios efectivos que son personas físicas residentes en otro Estado miembro, puedan estar sujetos a imposición efectiva de conformidad con la legislación de este último Estado miembro».

Obsérvese cómo la Directiva se refiere, exclusivamente, a los intereses percibidos por personas físicas que sean beneficiarios efectivos (55) de aquéllos y que sean residentes en un Estado miembro distinto de aquél donde reside el agente pagador, de forma que la delimitación del ámbito subjetivo es clara.

En cuanto al agente pagador —sobre quien pesa el deber de identificar los beneficiarios efectivos y su lugar de residencia de acuerdo con la normativa que establezca el Estado miembro donde esté radicado—, simplificando la prolífica definición del art. 4 de la Directiva, es el operador económico que paga intereses al beneficiario efectivo o le atribuye el pago de intereses para su disfrute inmediato (56).

El ámbito objetivo de la Directiva se proyecta sobre los intereses, cuya definición se contiene en el art. 6, y que están constituidos por:

a) Los intereses pagados o contabilizados relativos a créditos de cualquier clase, estén o no garantizados por una hipoteca e incorporen o no una cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de valores públicos y de bonos y obligaciones, excluyéndose los recargos por mora en el pago.

b) Los intereses devengados o capitalizados obtenidos en el momento de la cesión, el reembolso o el rescate de los créditos señalados en la letra anterior.

c) Los rendimientos distribuidos por instituciones de inversión colectiva invertidos en activos de renta fija.

d) Los rendimientos obtenidos en el momento de la cesión, reembolso o rescate de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva de capitalización cuando tengan al menos un 40 por 100 de sus activos invertido en productos de renta fija (57).

Existen algunas excepciones que los Estados pueden introducir en su legislación nacional y que permiten excluir del concepto de pago de intereses determinadas operaciones financieras (*vid. art. 6.6*). Igualmente, dentro del régimen transitorio al que haremos referencia, se prevé la posibilidad (art. 15) de excluir, hasta el 31 de diciembre de 2010, del concepto de créditos que generan el pago de intereses sujetos a la Directiva las obligaciones nacionales e internacionales y los instrumentos de deuda negociables emitidos originariamente antes del 1 de marzo de 2001, siempre que se cumplan determinados requisitos, cuya prolijidad nos exime de profundizar en su consideración.

En puridad, y una vez obtenidos los datos por el agente pagador y comunicados a la Hacienda del Estado de residencia, ésta comunicará automáticamente toda la información a la Hacienda del Estado de residencia del beneficiario efectivo de los intereses (58).

La incorporación al Derecho nacional debía producirse antes del 1 de enero de 2004 (posteriormente veremos la traslación efectuada por España), pero las disposiciones trasladadas sólo se aplicarán a partir del 1 de enero de 2005, siempre que se cumplan dos condiciones, la primera de las cuales es difícil que se cumpla en el plazo previsto, a saber, que Suiza, Liechtenstein, San Marino, Mónaco y Andorra apliquen a partir de dicha fecha medidas equivalentes a las contenidas en la Directiva. Como hemos visto líneas atrás, Suiza es el principal escollo, y cabe dudar que la propuesta de acuerdo de febrero de 2004 entre la Unión y dicho país esté aprobada antes de finalizar el año. La segunda condición es, en principio, más asequible, porque supone que los territorios dependientes o asociados (Islas del Canal, Isla de Man y territorios asociados o dependientes del Caribe) aplicarán a partir de la misma fecha (1 de enero de 2005) el mecanismo del intercambio automático de información o una retención a cuenta durante el período transitorio (59), con lo que corresponde a sus metrópolis (Reino Unido y Holanda, fundamentalmente) imponer el cumplimiento de las condiciones de igualdad.

Para determinados Estados (en concreto, Bélgica, Luxemburgo y Austria, donde se mantiene el secreto bancario) se prevé un período transitorio durante el cual no tendrán obligación de suministrar información tributaria sobre los intereses abonados por agentes paga-

dores radicados en su territorio a personas físicas residentes en otros Estados de la UE (60). Mientras dure dicho período transitorio, los tres Estados citados practicarán una retención fiscal a cuenta sobre los intereses pagados a personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión, retención que se articula de forma creciente: 15 por 100 durante los tres primeros años del período transitorio, 20 por 100 en el trienio subsiguiente y 35 por 100 posteriormente. De las cantidades retenidas, se transferirá el 75 por 100 al Estado de residencia del perceptor de los intereses, reteniendo las haciendas belga, luxemburgesa y austriaca el 25 por 100 restante.

No obstante, los tres Estados en cuestión habrán de incorporar a su ordenamiento un mecanismo que permita a los beneficiarios efectivos de los intereses solicitar la exención de la retención, procedimiento que, básicamente, parte de la idea de que el beneficiario autorice al agente pagador para que facilite la información tributaria de acuerdo con el procedimiento previsto para el resto de Estados miembros (61). Teniendo en cuenta que los intereses se integran en la base imponible general del IRPF español, no hace falta gran perspicacia para concluir que, salvo que el tipo medio efectivo de gravamen de dicho contribuyente en nuestro país sea inferior —hasta, al menos, el 1 de enero de 2012, aunque la fecha puede variar, como veremos al tratar de la duración del régimen transitorio— al 20 por 100, será conveniente soportar la retención en origen a cambio de no incorporar a la base imponible general el importe de los intereses percibidos en Bélgica, Austria o Luxemburgo (62).

Teóricamente, los intereses percibidos en otros Estados miembros deberían incorporarse a la base imponible del IRPF del Estado de residencia de la persona física. Evidentemente, las posibilidades de evasión o fraude disminuyen en el caso de información automática, pero subsisten en el caso de intereses percibidos por agentes pagadores radicados en los tres Estados a los que afecta el régimen transitorio, dado que la retención en el Estado de la fuente excluye la transmisión de información al Estado de residencia. Además, en el supuesto de intercambio automático de información, teóricamente no existe doble imposición, aunque ello no resulte claro de la Directiva, en la cual no se prohíbe expresamente la sujeción en el Estado de la fuente. En efecto, el art. 14 de la Directiva sólo se preocupa de la eliminación de la doble imposición en el caso de las retenciones a cuenta, imponiendo al Estado de residencia la obligación de reconocer en el IRPF un crédito fiscal igual al importe de la retención (63); si la retención a cuenta es superior a la cuota adeudada en el Estado de residencia, éste devolverá al beneficiario la diferencia retenida (64).

El problema del período transitorio consiste en que todavía no conocemos cuál es la fecha inicial y cuál

será la fecha final. En cuanto a la fecha inicial, porque ésta se determinará cuando se apliquen las disposiciones de la Directiva de acuerdo con las previsiones del art. 17, al que hemos hecho referencia anteriormente (y dudamos incluso que pueda cumplirse la nueva fecha del 1 de julio de 2005). En cuanto a la fecha final del período transitorio, porque el art. 10.2 establece un mecanismo complicado en cuya virtud expirará dicho período al finalizar el primer año fiscal completo en que entren en vigor determinados acuerdos con terceros países —básicamente Estados Unidos y algunos paraísos fiscales (65). Lógicamente, al finalizar el período transitorio los tres Estados autorizados para practicar retenciones a cuenta dejarán de aplicarlas y se sumarán al procedimiento general de intercambio automático de información. No obstante, el artículo 10.3 prevé la posibilidad de que, sin haber expirado el período transitorio, Austria, Bélgica o Luxemburgo opten por aplicar el procedimiento general de intercambio de información, momento en el que, evidentemente, se procederá a la supresión de la retención y dejarán de participar en el porcentaje de ésta que no transfieren al Estado de residencia (66).

Descrita someramente la Directiva sobre fiscalidad del ahorro, procede examinar su transposición al ordenamiento español, aun cuando su aplicación efectiva, como hemos visto, se deferirá en el tiempo de manera previsible. En teoría, la transposición afectaría a dos normas básicas: las leyes del IRPF y del IRNR. En el caso de este último impuesto, y supuesto que España no está acogido a ningún régimen transitorio, la adaptación llevaría la exclusión del sometimiento a retención de los intereses percibidos en España por personas físicas residentes en otros estados comunitarios, con independencia de que obtengan rentas en nuestro país con o sin la mediación de un establecimiento permanente. A nuestro juicio, la Directiva no prohíbe la sujeción al IRNR de tales intereses y, por tanto, no puede considerarse contraria a la misma la previsión del art. 14.1.c) del TRIRNR, que declara exentos los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión (67). Hay que tener en cuenta, además, que el art. 31.4 del TRIRNR exime de la obligación de practicar retención sobre las rentas exentas en virtud del art. 14 o en virtud de un convenio de doble imposición. Empero, el art. 10.3.3º del Reglamento del IRNR sí establece la obligación de practicar retención sobre las rentas derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, lo que, a nuestro juicio, chocaría, cuando se aplique la Directiva, con lo previsto en la normativa comunitaria siempre que se produjera la concurrencia

de dos circunstancias: en primer lugar, que dichas rentas puedan ser subsumidas en el concepto de intereses que establece el art. 6 de la Directiva, y en segundo lugar, que el perceptor sea una persona física residente en otro Estado de la Unión Europea. Resulta, sin embargo, obvio que, para poder cumplir con las obligaciones derivadas del intercambio automático de información, habrá de mantenerse el deber de declarar impuesto al agente pagador en España aun respecto de los intereses exentos o respecto de los que no proceda practicar retención, deber que mantiene el art. 31.4.a) en relación con el art. 31.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

La verdadera adaptación española al intercambio automático de información a que obliga la Directiva se ha producido, desde el punto de vista procedural, con el Real Decreto 1778/2004, de 30 de julio (BOE de 7 de agosto), conforme destaca su preámbulo (68). Entre otras cuestiones, el citado RD modifica el Real Decreto 2281/1998, de 23 de octubre, así como el Reglamento de planes y fondos de pensiones y el Decreto 2027/95, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de relaciones con terceras personas. En concreto, se añade un nuevo capítulo VI en el primero de los decretos citados donde se establecen obligaciones de información respecto de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

Las características básicas del régimen de suministro de información son las siguientes:

a) El deber de suministro de información se impone a las personas jurídicas y entidades (incluidas aquéllas en régimen de atribución de rentas), así como a las personas físicas que en el ejercicio de una actividad económica abonen o medien en el pago de determinadas rentas a personas físicas residentes en otro Estado de la Unión (69). Se establecen determinadas exenciones subjetivas al deber de suministro de información cuando al agente pagador pueda probar que el beneficiario efectivo de los intereses no está sujeto al ámbito de aplicación de la Directiva, en los términos vistos al examinar ésta.

b) Las rentas sujetas al deber de suministro de información (art. 14) coinciden con las establecidas en el artículo 6 de la Directiva, y por tanto no vamos a reiterarlas.

c) Los sujetos obligados a suministrar información deberán facilitar los siguientes datos: identidad y residencia de la persona física perceptora de las rentas, número de cuenta del perceptor de las rentas, identificación del crédito que origina las rentas y cuantía de éstas (70).

d) La declaración deberá presentarse por los sujetos obligados en el mes de marzo de cada año con respecto a la información relativa al año natural inmediato anterior.

e) Se prevé que, a solicitud del contribuyente por el IRPF que obtenga intereses en algún Estado miembro que tenga establecida una retención a cuenta de conformidad con el art. 11 de la Directiva, la Administración tributaria española expida el pertinente certificado, válido por un período de tres años (71).

f) Por último, se exime del deber de información respecto de las rentas derivadas de obligaciones nacionales e internacionales y demás instrumentos de deuda emitidos con anterioridad al 1 de marzo de 2001, siempre que no se hayan producido nuevas emisiones de dichos instrumentos de deuda desde el 1 de marzo de 2002 (72).

Por su parte, y como era previsible, también el IRPF ha tenido que transponer los preceptos de la Directiva que afecten a los contribuyentes por este impuesto que obtengan rentas en forma de intereses en otros Estados miembros de la Unión.

La transposición se efectuó mediante la modificación de la Ley 40/1998, operada por el art. 1 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre (73). Curiosamente, la disposición final 19^a no exceptúa estas modificaciones de la fecha general de entrada en vigor de la Ley 62/2003 (el 1 de enero de 2004), algo que no se ajustaba a la Directiva y que, como veremos, ha sido corregido por el vigente TRIRPF, que será la norma por cuyo articulado nos guiarímos, toda vez que ha recogido la legislación precedente.

Conviene realizar una observación preliminar, y es que el concepto de intereses no sido adaptado por nuestro legislador al prefijado por la normativa comunitaria, algo que debía haberse llevado a cabo previa modificación del art. 23 del TRIRPF (74), lo que puede originar cuestiones conflictivas a la vista del art. 6 de la Directiva, ya que determinadas rentas obtenidas en otros Estados miembros por residentes en España pueden calificarse como intereses de conformidad con la Directiva y, sin embargo, pueden tener otra calificación conforme nuestro ordenamiento, circunstancia especialmente relevante en el caso de las transmisiones o reembolsos de participaciones o acciones en determinadas instituciones de inversión colectiva, que se tipificarían en España como ganancias patrimoniales, y no como intereses. Por tanto, sería conveniente que el legislador español adaptara plenamente el concepto de intereses de la Directiva a fin de evitar distorsiones no deseables que afectan no sólo al IRPF, sino también al IRNR, dada la remisión que el TRIRNR hace al art. 23 del TRIRPF (75).

Igualmente, sería preciso que se modificase la enumeración de paraísos fiscales, en especial en lo que atañe a su relevancia respecto de la tributación de los socios o partícipes en instituciones de inversión colectiva (art. 96 y disposición transitoria 12^a del TRIRPF), y ello porque cuando las Islas del Canal o la Isla de Man o las Antillas holandesas se comprometan al intercambio de información carece de sentido mantener el régimen especial previsto por nuestro legislador (76).

La disposición final única del TRIRPF corrige el error en que incurrió la Ley 62/2003 respecto de la entrada en vigor de la transposición española de la Directiva 2003/48/CE, señalando que los preceptos correspondientes entrarán en vigor el 1 de enero de 2005, que es lo que señala el art. 17.2 de la Directiva (prescindamos del previsible incumplimiento de las condiciones ya examinadas para la entrada en vigor y tengamos en cuenta la Decisión del Consejo que lleva dicha fecha al 1 de julio de 2005).

Las modificaciones expresas introducidas en nuestra legislación para adaptarla a la Directiva 2003/48/CE se concentran en los arts. 80.e) y 101.11 del TRIRPF. Este último tipifica como pagos a cuenta las retenciones a cuenta efectivamente practicadas por Bélgica, Austria y Luxemburgo sobre intereses percibidos por personas físicas contribuyentes por el IRPF español; por su parte, el art. 80.e) se limita a reconocer que dichas retenciones realizadas por los citados Estados de la Unión son deducibles, sin limitación alguna, de la cuota líquida del impuesto a fin de calcular la cuota diferencial; esto supone cumplir escrupulosamente con lo establecido por el artículo 14 de la Directiva (77). Lógicamente, para el resto (78) de países de la Unión carece de sentido incorporar el carácter deducible de las retenciones sobre los intereses, ya que éstas no existen, al ser sustituidas por el intercambio de información.

Conviene también reseñar algunos de los procedimientos de infracción abiertos contra España que afectarían tanto al IRPF como al IS; así, en 2002 (último año publicado de los informes de la Comisión) se dirigió dictamen motivado por la falta de conformidad con los artículos 49 y 56 del Tratado de la Unión, sobre la normativa tributaria en materia del gravamen de las plusvalías derivadas de la transmisión de acciones, al diferenciar según se hayan vendido en mercados bursátiles españoles o en mercados bursátiles de otros Estados miembros (79).

Con estas consideraciones damos por concluido el epígrafe destinado el IRPF, dada la inexistencia de proyectos de directiva que puedan incidir en el medio plazo sobre la regulación nacional del citado tributo. La legislación española tiene problemas concretos en el caso de las aportaciones a fondos de pensiones, seguros y

otros instrumentos financieros gestionados por agentes o entidades domiciliadas en otros Estados miembros y puede tener problemas, si se consolida la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Luxemburgo, respecto del gravamen íntegro de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas por no residentes, sujetos pasivos del IRNR, que no opten o que no puedan optar por tributar en el IRPF. Igualmente será preciso modificar el concepto de intereses contemplado en el TRIRPF a fin de ajustarlo a la Directiva 2003/48/CE cuando ésta entre en vigor. Éstas serían las asignaturas pendientes para la legislación española en este impuesto.

2. El Impuesto sobre Sociedades

Si los resultados de la aproximación de legislaciones en el IRPF pueden calificarse de modestos, similares consideraciones hay que realizar en el caso del IS, aun cuando, como veremos, en este tributo se pueden exponer un mayor número de directivas. En todo caso, el sueño de un IS homogéneo en el ámbito comunitario —que se planteó en los años setenta— ha decaído (dejando de lado las periódicas recomendaciones del ECOFIN, la última de septiembre de 2004, y las comunicaciones de la Comisión, a las que nos referiremos posteriormente) por las dificultades que ello entraña, y las medidas efectivamente adoptadas se ciñen a la eliminación de las dobles imposiciones intracomunitarias, en especial cuando se trata de sociedades asociadas. Conviene, empero, no desdeñar la tarea de la Comisión y del Tribunal de Luxemburgo a la hora de controlar la teórica libertad de los Estados miembros en materia de incentivos fiscales en este tributo, con las lógicas limitaciones que impone el Tratado, basadas en la transgresión de alguna de las libertades básicas de la Unión, aspecto éste al que habrá que referirse.

Sin ánimo de profundizar en los proyectos fallidos, pero con la intención de ofrecer una visión general (80), conviene señalar que los primeros intentos de aproximar legislaciones se remontan a 1969, con la presentación de sendas propuestas de directiva: la relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activos entre sociedades residentes en distintos estados miembros, y la relativa al régimen fiscal de sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, que, tras diversos avatares y modificaciones, se aprobarían más de veinte años después.

El 1 de agosto de 1975, la Comisión presenta su propuesta de directiva relativa a la armonización de los sistemas del Impuesto sobre Sociedades y de los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos, cuyo error fundamental consistió en pretender comenzar la casa por el tejado, propugnando, a semejanza de lo que ocurriría en el IVA, horquillas de tipos de grava-

men entre las que deberían moverse los Estados miembros, pero obviando que no puede haber armonización sólo de tipos si la estructura del impuesto (base imponible, deducciones, régimen de amortizaciones, etc.) es disímil (81). Por otro lado, tampoco cabía obviar que la aproximación de legislaciones en el IS debería ir precedida o ser coetánea a la armonización del Derecho de Sociedades, puesto que en este ámbito existían diferencias importantes entre los Estados miembros (82).

Los esfuerzos iniciados en 1969 se plasman en 1990 con la aprobación de sendas directivas: la 90/434/CEE, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, y la 90/435/CEE, de la misma fecha, relativa al régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

A un nivel inferior, dados sus efectos jurídicos, debemos situar, en esta enumeración previa de las normas vigentes, la Recomendación de la Comisión 94/390/CEE, de 25 de mayo, relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas (83).

Habrámos de esperar al nuevo siglo para contar con otra Directiva que tenga influencia directa sobre el IS; nos referimos a la Directiva 2003/49/CE, de 3 de junio, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (DOCE L 157, de 26 de junio). Comoquiera que las directivas señaladas anteriormente han sido objeto de innumerables artículos, monografías y comentarios (84), en especial con ocasión de su transposición al ordenamiento español, nos concentraremos en esta última a fin de perfilar sus características y comprobar su traslación al ordenamiento español.

No obstante lo anterior, es menester referirse a las modificaciones introducidas en la Directiva sobre régimen común de sociedades matrices y filiales, por la novedad que puede suponer (85); estas novedades, contenidas en la Directiva 2003/123/CE de 22 de diciembre (86), sobre el régimen originario de la Directiva 90/435/CEE, pueden sintetizarse del siguiente modo:

a) Se amplia el ámbito objetivo y subjetivo, extendiéndolo a las distribuciones de beneficios percibidas por establecimientos permanentes situados en un Estado miembro procedentes de filiales radicadas en algún Estado de la Unión distinto de aquél donde radique el establecimiento (87); la finalidad es equiparar el tratamiento de la distribución de beneficios entre establecimientos permanentes y sociedades filiales al existente

entre éstas y las sociedades matrices, incluyendo el supuesto de que ambas sociedades estén radicadas en el mismo Estado miembro y el establecimiento permanente en otro distinto.

b) Se redefine el concepto de establecimiento permanente a efectos de la Directiva 90/435/CEE (88).

c) Se reduce, progresivamente, el porcentaje de participación en el capital de otra entidad situada en otro Estado miembro para que la primera sea considerada como sociedad matriz y la segunda como sociedad filial. El porcentaje mínimo pasa a ser del 20 por 100; a partir del 1 de enero de 2007 se reduce al 15 por 100 y a partir del 1 de enero de 2009 se reduce al 10 por 100; todo ello con el propósito confeso de ampliar el alcance de las ventajas de la Directiva 90/435/CEE a un mayor número de entidades.

d) Se establece de forma rotunda que los beneficios distribuidos por la sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de retención en el Estado de origen.

e) Por último, hay que tener en cuenta que la transposición a los ordenamientos nacionales habrá de tener lugar antes del 1 de enero de 2005 y, por tanto, no podemos señalar aún la traslación efectuada por el legislador español, ya que en el momento de redacción de estas líneas no se ha producido. Sin embargo, de la mera lectura de los puntos anteriores se desprende la necesidad de efectuar modificaciones no sólo en el IRNR —en especial en la tributación de establecimientos permanentes que pertenezcan a sociedades matrices o filiales situadas en otro Estado miembro de la Unión—, sino también en el IS, aun cuando en este impuesto nuestro país cumple sobradamente las exigencias de la Directiva, puesto que se prevé un porcentaje del 5 por 100 para aplicar la deducción del 100 por 100 por doble imposición interna o internacional (89).

Efectuada esta consideración sobre la modificación de la Directiva 90/435/CEE, es momento de concentrarnos en el examen de la Directiva 2003/49/CE, la cual parte de la idea de que las transacciones de determinadas rentas entre sociedades de distintos Estados miembros no deben estar sujetas a condiciones tributarias más onerosas que las que se aplican cuando dichas sociedades están domiciliadas en el mismo Estado miembro. Tras constatar que dicha circunstancia no concurre en el caso de pagos de intereses y cánones, donde las legislaciones nacionales y los convenios bilaterales no siempre garantizan la eliminación de la doble imposición, se propone que la tributación corresponda en exclusiva al Estado de la sociedad perceptora de los cánones e intereses, siempre que se trate de sociedades asociadas (o que los pagos se produzcan entre esta-

blecimientos permanentes de dichas entidades), en el sentido que, como veremos, tiene esta expresión en la Directiva. En suma, se propone suprimir la tributación sobre cánones e intereses en el Estado en que se generan, cualquiera que sea la forma en que se lleve a cabo la misma (retención en la fuente, etc.). Por razones de índole presupuestaria, se establecen períodos transitorios de aplicación para tres Estados miembros: España (90), Grecia y Portugal. A diferencia de lo que sucedía con la Directiva sobre fiscalidad del ahorro, la que ahora nos ocupa no prevé el cumplimiento de requisito alguno para su entrada en vigor y, de conformidad con lo dispuesto en el art. 7, los Estados miembros habrán debido de efectuar la transposición de la normativa comunitaria antes del 1 de enero de 2004; en nuestro país, como veremos, la transposición se llevó a cabo mediante la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, mediante la adición de una letra i) al art. 24.1 de la Ley 41/1998, del IRNR (91).

El ámbito subjetivo de la Directiva afecta a sociedades asociadas y a establecimientos permanentes domiciliados en cualquier Estado miembro de la Unión. La sociedad ha de cumplir tres requisitos:

a) revestir cualquiera de las formas jurídicas consignadas en el anexo de la Directiva (92);

b) que se considere domiciliada en un Estado miembro con arreglo a la legislación fiscal de éste;

c) que esté sujeta, sin posibilidad de exención, al Impuesto sobre Sociedades o a un impuesto similar.

Una sociedad que reúna los requisitos anteriores se considera *sociedad asociada* a los efectos de la Directiva si cumple cualquiera de los siguientes requisitos:

a) que tenga una participación directa de, al menos, el 25 por 100 en el capital de otra sociedad;

b) que la otra sociedad tenga una participación directa mínima del 25 por 100 en el capital de aquélla;

c) que una tercera sociedad tenga una participación directa mínima del 25 por 100 en el capital de cada una de ellas (93).

Nuestro ordenamiento —art. 25.1.i del TRIRNR— no ha hecho uso de la opción de sustituir porcentajes de participación en el capital por porcentajes mínimos de derechos de voto, pero supedita la condición de sociedades asociadas a que dicho porcentaje en el capital se haya mantenido ininterrumpidamente durante el año anterior al día en que se haya realizado el pago o, en su defecto, deberá mantenerse durante el tiempo preciso para completar el plazo del año (94).

Por último, la Directiva considera establecimiento permanente un centro de actividades fijo situado en un Estado miembro a través del cual se realice una parte o la totalidad de las actividades empresariales de una sociedad domiciliada en otro Estado miembro (95).

El ámbito objetivo de la Directiva exige delimitar los conceptos de intereses y de cánones; el primero de ellos guarda similitud con el contemplado en la Directiva sobre fiscalidad del ahorro, pero es más restringido, al considerar como tales el rendimiento de créditos de cualquier clase (estén o no garantizados por hipoteca o por cláusula de participación en beneficios del deudor) y, en particular, el rendimiento de bonos y obligaciones, incluidas las primas vinculadas a éstos (96). El concepto de cánones es más prolífico, y se refiere a las cantidades percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de cualquier derecho de autor o de derechos de equipos industriales, comerciales o científicos (97). Ambas definiciones no presentan problemas en su contraste con la definición ofrecida por la legislación española a la vista de lo dispuesto en el art. 13.1.f). 2º y 3º del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

No obstante, el art. 4 de la Directiva faculta al Estado miembro de origen (es decir, aquél en que está domiciliada la sociedad o establecimiento permanente que efectúa el pago de intereses y/o de cánones) para inaplicar las previsiones de ésta y no garantizar las ventajas que se derivan de ella en los siguientes supuestos:

- a) pagos que se traten como distribución de beneficios o como reembolso de capital conforme a la legislación del Estado de origen (98);
- b) pagos procedentes de créditos que comprendan un derecho a participar en los beneficios del deudor (99);
- c) pagos procedentes de créditos que autoricen al acreedor a cambiar su derecho a intereses por un derecho a participar en los beneficios del deudor (100);
- d) pagos derivados de créditos que no contengan disposiciones sobre la devolución del principal, o cuya devolución sea devengable más de cincuenta años después de la fecha de emisión;
- e) por último, el apartado 2 del art. 4 contiene una norma que nos recuerda a las operaciones vinculadas y a las reglas de valoración de éstas; en efecto, señala que cuando, debido a la existencia de una especial relación entre pagador y beneficiario efectivo de los intereses o cánones, o entre ambos y un tercero, el importe de los pagos por intereses o cánones sea superior al que habrían convenido de no mediar dicha relación, la Directiva se aplicará, de forma exclusiva, a este último (101).

Examinados los ámbitos subjetivo y objetivo de la Directiva, procede examinar el objeto material de ésta, que es fácilmente deducible a la luz de su finalidad, anteriormente señalada. En efecto, como regla general, la norma comunitaria impone que los pagos por intereses y cánones abonados por sociedades o establecimientos permanentes domiciliados o radicados en un Estado miembro estén exentos de cualquier tributación en dicho Estado (se recaude ésta mediante retenciones a cuenta o mediante cualquier tipo de estimación en la base imponible), siempre que el beneficiario efectivo de dichos pagos sea una sociedad asociada o un establecimiento permanente domiciliado en otro Estado miembro (102). La exención en el Estado de procedencia del pagador se supedita a que el beneficiario efectivo de dichos pagos, que ha de ser una sociedad asociada o establecimiento permanente, resida en otro Estado de la Unión, de tal manera que el art. 1 de la Directiva se endereza a perfilar dicho concepto, de forma similar, *mutatis mutandis*, a lo establecido en la Directiva sobre fiscalidad del ahorro respecto de las personas físicas. Cuando el destinatario del pago sea una sociedad, es preciso que reciba los pagos por intereses o cánones en su propio beneficio y no, por tanto, en calidad de intermediario (agente, depositario, mandatario, etc.). Para que un establecimiento permanente sea considerado como beneficiario efectivo, es menester la concurrencia de dos requisitos: por un lado, que los créditos o derechos tengan relación efectiva con dicho establecimiento y, por otro, que dichos pagos por intereses o cánones estén sujetos, en el Estado de residencia del establecimiento permanente, al IS o, en el caso de España, al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

La Directiva deja en libertad a los Estados miembros donde tenga su domicilio la sociedad asociada o el establecimiento permanente perceptor de los intereses o cánones para regular, dentro de su sistema tributario, el gravamen de tales rentas en el IS, de forma que las limitaciones impuestas por la Directiva (con el período transitorio previsto para España al que hemos hecho alusión) sólo afectan al ordenamiento fiscal del Estado de residencia de la sociedad o establecimiento permanente pagador de los intereses y cánones, y no al Estado de domiciliación del beneficiario efectivo de dichas rentas.

De igual modo, se faculta a los Estados para que puedan exigir el cumplimiento de los requisitos objetivos y subjetivos de la Directiva en el momento del pago de los intereses y cánones mediante la presentación del correspondiente certificado (103). La Directiva contempla una serie de reglas procedimentales (104) sobre la exigibilidad del certificado por parte del Estado de origen de los pagos, que previsiblemente habrá de ser traspuesta a nuestro ordenamiento bien siguiendo el procedimiento previsto para la adaptación

de la Directiva 2003/48/CE, anteriormente examinado, bien mediante la inserción de dichos requisitos procedimentales en el Reglamento del IRNR, bien mediante una norma ad hoc. Si la sociedad o el establecimiento permanente pagadores de los intereses o cánones hubiera tributado en el Estado de origen, no obstante cumplir los requisitos para estar exento, podrá solicitar la devolución del impuesto pagado o de la retención practicada (105).

Aunque, a la luz de la exposición anterior sobre las características de la Directiva, hemos dejado caer algunas consideraciones sobre su traslación al ordenamiento español —teniendo en cuenta el período transitorio que afecta, entre otros, a nuestro país, permitiéndole la sujeción de los pagos de cánones (no de intereses)—, debemos completar dicho examen, señalando que el artículo 25.1.i) del TRIRNR establece un tipo de gravamen del 10 por 100 sobre los cánones o regalías pagados por una sociedad o un establecimiento permanente residentes en España a una sociedad o a un establecimiento permanente radicados en otro Estado miembro de la Unión, siempre que se cumplan los requisitos subjetivos (consideración de sociedad asociada, etc.) establecidos por la Directiva comunitaria y que no vamos a reproducir. En general, la transposición es correcta (con las dudas ya reseñadas sobre el período temporal mínimo de participación en el capital de la asociada, que, a nuestro juicio, debería ser de dos años y no de uno como señala nuestra legislación). Igualmente cabe mencionar, a fin de matizar una afirmación anterior en cuya virtud España no ha hecho uso de la posibilidad brindada por la Directiva de considerar porcentajes sobre los derechos políticos y no sobre la participación en el capital, que el último párrafo del art. 25.1.i) del TRIRNR declara inaplicable el régimen especial (que, en puridad, afecta al tipo de gravamen, que pasaría del 10 al 25 por 100) impuesto por la Directiva cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad perceptora de los cánones pertenezca, de forma directa o indirecta, a personas físicas o jurídicas no residentes en Estados miembros de la Unión Europea (106).

Evidentemente, los pagos de intereses por parte de entidades españolas a sociedades asociadas o a establecimientos permanentes radicados en otros Estados de la Unión están exentos en el IRNR, y no cabe siquiera la posibilidad de sujeción a retención. A la inversa, cabe destacar que los rendimientos, bajo la forma de intereses o de cánones, percibidos por sociedades domiciliadas en nuestro país o por establecimientos permanentes radicados en él, y que procedan de sociedades asociadas o establecimientos permanentes domiciliados en otros Estados de la Unión, no habrán soportado ningún tipo de tributación (ni siquiera retención) en el estado de origen, salvo que se trate de rentas de este tipo provenientes de Grecia o de Portugal.

En este último caso, el IS o el IRNR (si el perceptor es un establecimiento permanente) español deberán permitir al contribuyente la deducción del impuesto o de la retención satisfecha en dichos países, aunque sea posible introducir modulaciones al amparo de lo dispuesto en el art. 6.3 de la Directiva, modulaciones que permitan limitar la deducibilidad del impuesto satisfecho en dichos países.

La incorporación de nuevos estados miembros a partir del 1 de mayo de 2004 ha obligado a modificar la Directiva 2003/49/CE, cosa que se ha realizado a través de la Directiva 2004/76/CE, de 29 de abril (107). La modificación no afecta a todos los nuevos Estados (sólo a Chequia, Eslovaquia, Letonia, Lituania y Polonia) y contiene alguna novedad, sobre todo respecto del régimen transitorio, respecto de países ya integrados en la Unión, entre ellos España. Básicamente, la novedad consiste en que Chequia viene a disfrutar de un régimen transitorio similar al español y que se respeta la posibilidad de mantener retenciones inferiores a las establecidas en la Directiva 2003/49/CE (incluida España), siempre que ello derive de acuerdos bilaterales celebrados entre los países a quienes afecta el período transitorio y el resto de Estados miembros sujetos al régimen general.

Aunque no constituya transposición de directivas, sí conviene reseñar que nuestra legislación está adaptada a los criterios jurisprudenciales del Tribunal de Luxemburgo en materia de subcapitalización. El citado Tribunal, en su sentencia de 12 de diciembre de 2002 (108), entre otras, al resolver una cuestión prejudicial sobre la compatibilidad de las normas de subcapitalización alemanas con el derecho de establecimiento recogido en el Tratado de la Unión, debido a la existencia de una posible discriminación por parte de Alemania, al no ser de aplicación las citadas normas en la retribución de fondos ajenos de sociedades del mismo Estado, concluyó que el art. 43 del Tratado se opone a la existencia de normas discriminatorias, como sucede cuando se impide la deducción de intereses procedentes de financiaciones otorgadas por sociedades no residentes frente a la admisión de la deducción establecida para los intereses pagados a entidades residentes en el mismo Estado (109).

En cuanto al Derecho propuesto en materia del IS, debemos hacer referencia a la propuesta de Directiva del Consejo de 17 de octubre de 2003 —COM (2003) 613 final—, que modifica (110) la Directiva 90/434/CEE relativa al régimen fiscal común de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, y cuya aprobación determinaría la necesidad de modificar el correspondiente régimen especial español, previsto en los arts. 83 a 96 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades.

Las características básicas de la propuesta pueden sistematizarse del siguiente modo:

a) Se crea un nuevo tipo de operación societaria susceptible de acogerse al régimen previsto en la Directiva de 1990, denominada segregación (*split-off*), que, en puridad, constituye una escisión parcial, ya prevista en nuestra legislación.

b) Manteniéndose la libertad de los Estados para calificar determinadas sociedades como transparentes (patrimoniales, en nuestro caso) con arreglo a su normativa interna, se prevé la posibilidad de que, pese a lo anterior, las operaciones de concentración empresarial intracomunitarias se beneficien del régimen fiscal común de la Directiva sobre fusiones, no obstante la participación en la misma de sociedades y/o entidades que sean transparentes o patrimoniales.

c) Se resuelven los problemas interpretativos que suscita la Directiva 90/434/CEE en lo que atañe a la aplicación, o no, del régimen común cuando se produce una transformación de la sucursal o del establecimiento permanente de una sociedad radicada en otro Estado miembro en sociedad filial. La propuesta pretende eliminar las dudas interpretativas cobijando bajo su manto de forma expresa esta posibilidad.

d) Se establece una conexión entre esta Directiva y la Directiva sobre sociedades matrices y filiales, que antes no existía. Básicamente, la propuesta pretende extender los principios de neutralidad fiscal que inspiran las operaciones de concentración empresarial a supuestos en los que se encuentra implicada una sociedad que posee *participación suficiente* en el capital de la afectada por la fusión o escisión y, como consecuencia de ello, recibe beneficios no distribuidos por su aplicación a reservas. Lo que se pretende es la sincronización entre el concepto de *participación suficiente*, de acuerdo con esta Directiva, y el concepto de sociedad matriz-filial, de acuerdo con la modificación introducida en la Directiva correspondiente en 2003; en suma, que se reduzcan de forma gradual las exigencias de participación desde el 25 al 10 por 100, tal y como hemos visto anteriormente al examinar las modificaciones introducidas por la Directiva 2003/123/CE.

e) Se intentan evitar los riesgos de doble imposición —jurídica en un caso y económica en otro— que plantean determinados supuestos de operaciones de aportaciones de activos y/o de canje de valores, en especial como consecuencia de la libertad de las legislaciones nacionales para determinar la valoración de las acciones o participaciones recibidas como consecuencia de estas operaciones; al tiempo se intenta cohonestar esto con la posibilidad de que los Estados puedan rechazar la aplicación de las medidas del régimen común cuando existan indicios racionales de fraude fiscal.

f) Se extiende, mediante la adición de un capítulo específico, la aplicación de la Directiva a la *sociedad anónima europea* (111) y a la *sociedad cooperativa europea* (112).

g) Por último, una disposición específica prevé la exención de los socios de todo tipo de gravamen conexo como consecuencia del cambio de residencia de la sociedad dentro de la Unión Europea —en virtud de un proceso de reestructuración empresarial—, lo que responde a la necesidad de preservar el principio de libertad de establecimiento. Ello es compatible con la sujeción a gravamen de las plusvalías derivadas de la ulterior transmisión de los títulos.

La posición de las instituciones comunitarias sobre la futura evolución de las legislaciones nacionales del IS y la necesidad de la adopción de medidas tendentes a la aproximación de legislaciones en el citado tributo se reflejan en la Comunicación de la Comisión de 24 de noviembre de 2003 (113) —com (2003) 726 final. Intentando resumir un documento extenso y volviendo a poner el acento en la necesaria armonización de la base imponible, la Comisión propone experimentar la existencia de una base imponible consolidada para la sociedad anónima europea, considerando que, si no hay normas fiscales comunes para ésta, quizás el propio Estatuto de la SE, al que hemos hecho referencia con anterioridad, posiblemente no tenga utilidad práctica. Como cuestiones pendientes a corto plazo (se habla de 2004, pero este plazo se superará previsiblemente), se alude a la necesidad de abordar cuestiones como la compensación transfronteriza de pérdidas y los acuerdos de doble imposición. En cuanto al largo plazo, la Comisión es pesimista en la adopción de acuerdos globales, inclinándose por medidas concretas, entre otras el proyecto piloto de imposición conforme las normas tributarias del Estado de origen para las PYME comunitarias.

IV. LA ARMONIZACIÓN COMUNITARIA EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

Como señalábamos en la introducción, el concepto de armonización tiene, desde el Tratado de la Unión, sentido y relevancia precisas en el campo de la tributación indirecta. La tarea armonizadora se ha concentrado en tres grupos de impuestos fundamentales: los impuestos generales sobre las ventas empresariales (114); los impuestos sobre consumos específicos (o impuestos especiales en nuestra terminología), y los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, que se referirían en nuestro sistema al

Impuesto sobre Operaciones Societarias sobre todo, aunque no de forma exclusiva.

Al igual que sucede en el marco de la imposición directa, no creemos que tenga sentido efectuar una exposición prolífica y detallada de la armonización habida en estos tres grupos y de las actuaciones de transposición efectuadas por nuestro legislador, salvo que, en algún caso, subsistan dudas sobre la adecuación al ordenamiento comunitario. Por el contrario, creemos de mayor utilidad, sin obviar el estado actual de la armonización, centrarnos en las perspectivas futuras de la labor comunitaria y en la incidencia que dichas perspectivas, caso de materializarse, tendrían en nuestro sistema tributario. Ya veremos cómo en el caso del IVA las perspectivas son pesimistas en lo que se refiere a dos cuestiones fundamentales: la adopción del principio de tributación en el estado de origen y la unificación de los tipos impositivos. Por razones de relevancia en la fiscalidad de las operaciones financieras, dedicaremos menor extensión al proceso armonizador en el marco de los impuestos sobre consumos específicos. Hechas estas consideraciones, procederemos al examen de la cuestión, diferenciando entre los grandes bloques de la imposición indirecta.

1. Los impuestos que gravan la concentración de capitales y el Impuesto sobre Operaciones Societarias

Originariamente, la armonización de estos impuestos obedece al criterio defendido por varios de los Estados que firmaron el Tratado de Roma de mantenerlos, pese a los criterios favorables a su supresión (Informe Neumark), sobre todo de los que originaron distorsiones intracomunitarias a la libre circulación de capitales, pudiendo pervivir aquellos otros que no produjeron las citadas distorsiones; junto a ello, se defendía la transformación en tasas de los impuestos que gravasen el registro de los actos jurídicos relacionados con las concentraciones de capitales, aunque esta transformación en la clase de tributo debería ir acompañada de una armonización de las mencionadas tasas a escala comunitaria (115).

Eliminada la opción de la eliminación de los citados impuestos (no obstante su escasa incidencia recaudatoria en el presupuesto de ingresos de los Estados miembros), las labores armonizadoras se completaron en un tiempo razonable y se plasmaron en la Directiva 69/335/CEE de 17 de julio (116), que, con algunas modificaciones ulteriores (117), constituye la norma comunitaria básica (118).

Aunque no con tanta intensidad como en el caso del IVA, también en este impuesto es apreciable la existen-

cia de una armonización de segundo grado, según frase acertada de Burgio, entendiendo por tal la llevada a cabo en virtud de la jurisprudencia comunitaria, y ello pese a que la Directiva de 1969 constituye la primera medida comunitaria que implica una armonización integral de un impuesto (sea directo o indirecto), puesto que afecta tanto a la estructura (hecho imponible y base imponible, fundamentalmente) como a los tipos impositivos.

Básicamente la Directiva delimita, por un lado, el ámbito objetivo del hecho imponible y su ámbito subjetivo. En cuanto al ámbito objetivo, se efectúa mediante una triple delimitación entre operaciones imperativamente sujetas, operaciones potestativamente sujetas y operaciones no sujetas. En cuanto al ámbito subjetivo, el impuesto recaerá sobre las operaciones de concentración empresarial realizadas por sociedades de capital (119). En cuanto al ámbito espacial, la Directiva se ocupa de precisar que la exacción del derecho de aportación corresponderá al Estado miembro donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la sociedad y que, en caso de discordancia entre aquél y el Estado de radicación del domicilio social, éste podrá someter a tributación las operaciones sólo si el Estado donde tenga la sede de dirección efectiva es un país no perteneciente a la Unión Europea (120).

Las operaciones de concentración empresarial sujetas de forma imperativa son las siguientes:

- a) La constitución de una sociedad de capital (121).
- b) La transformación en sociedad de capital de cualquier asociación, sociedad o persona jurídica que no tenga dicha condición.
- c) El aumento de capital de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza.
- d) El incremento del patrimonio social de cualquier sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza en contrapartida no de partes representativas del capital, sino de otros beneficios de idéntica naturaleza a los de los socios, tales como derecho de voto, participación en beneficios o a la distribución del remanente en caso de liquidación.
- e) Los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de capital, aunque con determinados requisitos y condiciones. Así, el traslado de la sede de dirección efectiva desde un país no comunitario a un Estado miembro, aunque el domicilio social permanezca en el primero; a la inversa, el traslado del domicilio social desde un tercer país a un Estado miembro, aunque la sede de dirección efectiva permanezca en el primero. Por último, se sujetan los

traslados intracomunitarios de domicilio social y/o de sede de dirección efectiva, donde la novedad consiste en que la sociedad, persona o asociación estará sometida a gravamen en el Estado miembro al que se traslada si éste la considera como sociedad de capital aunque no tuviera dicha consideración en el Estado miembro desde el que se produce el traslado (122).

Los Estados pueden someter voluntariamente a gravamen las siguientes operaciones (123):

a) El aumento de capital de una sociedad mediante la capitalización de beneficios o reservas (permanentes o provisionales).

b) El incremento de patrimonio social de una sociedad mediante prestaciones efectuadas por un socio que no supongan aumento de capital social, sino que tengan como contrapartida una modificación de los derechos sociales o bien supongan un incremento de las participaciones sociales.

c) El empréstito que contrate una sociedad de capital si el acreedor tuviera derecho a una cuota-parte de los beneficios de la sociedad.

d) El empréstito que contrate una sociedad de capital con un socio, con el cónyuge o con un hijo de un socio, así como el contratado con un tercero cuando esté garantizado por un socio, siempre que el empréstito cumpla la misma función que el incremento de capital social.

En principio, los Estados no pueden percibir impuestos distintos del derecho de aportación (art. 10 de la Directiva), salvo determinados tributos y otros derechos o exacciones que tengan carácter remunerativo (tasas, derechos de inscripción en los registros públicos, etc.). En lo que se refiere a los tributos que pueden coexistir con el derecho de aportación, el art. 12 de la Directiva menciona, entre otros, el IVA, los impuestos que gravan la transmisión de acciones o participaciones, los derechos de inscripción en el Registro (Mercantil o de la Propiedad), los impuestos que gravan la aportación de bienes a la sociedad como contrapartida de cualquier beneficio diferente a una participación en el capital social y los impuestos que gravan la constitución, cancelación o inscripción de hipotecas o cualquier otro privilegio.

La jurisprudencia comunitaria ha determinado, de forma precisa, los impuestos y demás derechos compatibles con el derecho de aportación y aquéllos cuya exacción vulnera el art. 10 de la Directiva (124), haciendo especial hincapié en la delimitación del concepto de carácter remunerativo (125) de los derechos compatibles con la norma comunitaria (126), lo cual puede ser

relevante de cara a fijar los aranceles y derechos a percibir por notarios y registradores (127).

El tributo que, en nuestro país, constituye transposición de los derechos de aportación es el Impuesto sobre Operaciones Societarias (IOS) cuya regulación se contempla en los arts. 19 a 26 del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre; sin embargo, conviene tener presentes, por su incidencia sobre el régimen de prohibición-autorización parcial establecido en los arts. 10 y 12 de la Directiva, los otros dos impuestos que se regulan en la citada norma —Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITP) y Actos Jurídicos Documentados (IAJD)—, partiendo de una premisa previa cual es la incompatibilidad expresa entre el IOS y el ITP, ordenada por el art. 1.2 del RDLeg 1/1993; de donde se colige la plena compatibilidad entre el IOS y el IAJD, con matices en lo que se refiere a la cuota gradual o variable de éste. Habrá que hacer también mención al IVA, puesto que, como hemos visto, el artículo 12 de la Directiva permite (o, mejor dicho, no prohíbe) la exacción conjunta del derecho de aportación (IOS) y del IVA. Llegados a este punto, y antes de examinar la compatibilidad de nuestro IOS con la Directiva 69/335/CEE, forzoso es examinar las relaciones y consecuencias de las operaciones societarias dentro de la imposición indirecta en nuestro sistema tributario. De forma sistemática, pueden resumirse del siguiente modo:

a) Las aportaciones no dinerarias a sociedades de capital como consecuencia de actos sujetos al IOS, efectuadas por personas que no tienen la condición de empresario o profesional y no son sujetos pasivos del IVA, no están sujetas al ITP (128) y, por tanto, la operación (sea para la constitución, sea para la ampliación de capital, etc.) sólo tributará por el concepto de «operaciones societarias» (129), sin perjuicio de la tributación por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

b) Las aportaciones no dinerarias a sociedades de capital como consecuencia de actos comprendidos bajo la delimitación objetiva del hecho imponible del IOS, efectuadas por personas que tengan la condición de empresarios o profesionales y, por tanto, sean sujetos pasivos del IVA, están, en nuestro ordenamiento, sometidas a ambos tributos (IVA e IOS), de conformidad con lo dispuesto en el art. 8.2.2º de la Ley del Impuesto sobre el Valor añadido (130).

c) Las dos soluciones son correctas desde el plano comunitario, pero sorprende la bifurcación seguida por nuestro legislador, según estemos en presencia de aportaciones no dinerarias efectuadas por sujetos pasivos del IVA o por personas que no tengan dicha condición.

d) La compatibilidad entre IOS e IAJD requiere, sin embargo, alguna matización, dada la existencia de una cuota fija y de una cuota variable dentro de éste último.

No hay duda alguna de la compatibilidad en el caso de la cuota fija (art. 31.1 del RDLeg. 1/1993), pero sí en lo que se refiere a la cuota variable respecto de las primeras copias de escrituras y actas notariales que tengan por objeto cantidad o cosa valiosa y que documenten negocios jurídicos sujetos al IOS, ya que en este caso el art. 31.2 de la norma citada sienta la no sujeción a la cuota variable (131).

La concreción del hecho imponible en el art. 19 del Texto Refundido del ITP y AJD revela algunas discrepancias respecto de la delimitación de las operaciones de concentración empresarial obligatoria u optativamente sujetas por los estados miembros. Ninguna objeción puede predicarse respecto de la sujeción de las operaciones de constitución, fusión y escisión de sociedades, pero alguna observación hay que realizar respecto de la subsunción en el hecho imponible de las operaciones de disminución de capital social y de disolución de sociedades. En las operaciones que, en principio, no suscitan objeción importante hay que hacer, empero, dos observaciones. Por un lado, que en las operaciones de aumento de capital con prima de emisión la base imponible estará constituida por el nominal de las nuevas acciones o participaciones con adición de las primas de emisión, lo que explica el supuesto de no sujeción del artículo 19.2 —ampliación de capital con cargo a la reserva constituida *exclusivamente* por la prima de emisión de acciones (132)—; en este caso, nuestro legislador *anticipa* el hecho imponible primando el momento temporal de la aportación económica de los socios respecto de la plasmación jurídico-mercantil de la ampliación de capital (133). Por otro lado, que las operaciones de fusión y/o escisión se califican por referencia a la transposición española de la Directiva 90/434/CEE, efectuada por la Ley 29/1991, de forma que si les es de aplicación el régimen especial previsto en la norma comunitaria y en nuestra legislación del Impuesto sobre Sociedades, dichas operaciones estarán sujetas pero exentas, al amparo de lo dispuesto en el art. 45.B). 10 del propio Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La normativa española, sin embargo, modifica, aunque hay base para ello, el propósito de la Directiva en las operaciones de constitución de sociedades y aumento de capital social, por cuanto el gravamen no recae sobre el desplazamiento patrimonial socio-sociedad, que es lo exigido por la Directiva al delimitar la base imponible —art. 5.1 (134)—, sino que la base imponible coincide con el importe nominal en que el capital se haya fijado inicialmente o ampliado (135), de donde se colige que el impuesto se girará con independencia del efectivo desembolso íntegro en el momento del devengo, que será el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen (art. 49 de la norma española); y, desde luego, ninguna mención se contiene, a la hora de delimitar la

base imponible, a la deducción de los gastos y obligaciones, que constituye norma comunitaria imperativa para determinar la citada magnitud de la obligación tributaria, por mucho que la Ley 29/1991 justificase la inexistencia de deducción en las previsiones del art. 5.2 de la Directiva comunitaria. Curiosamente, sí se contempla la reducción de las cargas y gastos en el caso de aportaciones de los socios para reponer pérdidas sociales, de conformidad con lo dispuesto en el art. 25.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Como señalábamos hace catorce años (136), la sujeción de las operaciones de disolución de sociedades y de reducción o disminución de capital social (137) contravienen frontalmente la Directiva comunitaria, que permite el gravamen de los desplazamientos patrimoniales socio-sociedad pero no los supuestos inversos; y el silencio de la misma no puede interpretarse como una autorización implícita para que los Estados graven dichas operaciones. En contra de este razonamiento, con argumentos respetables, pero no convincentes, se manifiestan algunos autores al señalar que la Directiva 69/335/CEE sólo armoniza los impuestos que gravan la concentración de capitales pero no aquellos percibidos a consecuencia de su disgregación, añadiendo como argumento (¿?) que otros países comunitarios someten a gravamen los mismos actos societarios de reducción de capital y de disolución de sociedades (138).

De igual manera, hay que mostrarse crítico con la sujeción efectuada por España de las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales (139), por mucho que el art. 25.2 del Texto Refundido del ITP y AJD maquille la sujeción mediante una delimitación de la base imponible que tiene en cuenta el valor neto de la aportación. El problema no consiste en determinar si la sujeción es o no compatible con la Directiva 69/335/CEE (dado que posiblemente encajaría en el artículo 4 de la misma), sino en determinar si existe o no un aumento de patrimonio societario como consecuencia de la mencionada aportación, ya que, caso contrario, la operación debería estar exenta o, al menos, su base imponible deberá ser cero (140), puesto que la finalidad de la Directiva es clara al respecto, ya que identifica el objeto del impuesto con incrementos reales, y no puramente nominales, del patrimonio societario debido a aportaciones de los socios (141).

Creemos que el IOS está abocado a su desaparición en el ámbito comunitario, aunque ello no parece factible a corto plazo, puesto que no existe ninguna propuesta de Directiva en este sentido y parece que las instituciones comunitarias confían más en el voluntarismo de los Estados miembros que en la imposición de la supresión. Ello no es óbice, sin embargo, para señalar que la supresión, al menos en nuestro país, no

es la solución deseable, al menos mientras se mantenga el entramado y las interrelaciones entre los tres impuestos contemplados en el RDLeg. 1/1993 e incluso entre éstos y el IVA. Recapitulando ideas expuestas anteriormente, la supresión (que, a nuestro juicio, debería ser sustituida, salvo imperativo comunitario, por la ampliación de las exenciones, la redefinición del hecho imponible y la variación de determinadas reglas de fijación de la base imponible) dejaría en el aire, al menos, dos cuestiones pendientes:

a) Implicaría la sujeción de muchas operaciones societarias a la cuota variable o gradual del IAJD, circunstancia que ahora no se produce, dada la incompatibilidad entre esta modalidad del concepto actos jurídicos documentados y el Impuesto sobre Operaciones Societarias.

b) Determinaría la sujeción de las aportaciones no dinerarias de socios que no tengan la condición de empresario o profesional al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

Sin embargo, estas reflexiones no deben hacernos olvidar las dudas que mantenemos sobre la compatibilidad con la normativa comunitaria de nuestra vigente legislación del IOS, que se sintetizan en dos puntos básicos: supresión del gravamen de las operaciones de reducción de capital y de disolución de sociedades, y reformulación de alguna de las reglas de determinación de la base imponible. En el primero de los puntos, esta supresión debería ir acompañada, de forma inexorable, por una reformulación del hecho imponible del IAJD, a fin de evitar que el remedio (lograr la compatibilidad con la Directiva 69/335/CEE) sea peor que la enfermedad (que la operación tribute por la cuota gradual o variable de aquél).

2. El Impuesto sobre el Valor Añadido

El IVA es el tributo sobre el que, por autonomía, se ha proyectado la labor armonizadora en el seno de la Unión Europea y en el que se ha logrado una unificación, con mayores o menores matices, de la total estructura del impuesto, no obstante subsistir algunas diferencias entre los Estados miembros como consecuencia de las generosas y vigentes excepciones y autorizaciones que introdujeron muchas de las directivas vigentes. El Informe Neumark preconizaba la supresión de los impuestos sobre las ventas en cascada (el modelo del derogado IGTE español) y defendía que la adopción de un modelo de impuesto sobre el volumen de ventas dependía de la solución a un problema previo (que todavía, y por eso se trae a colación, sigue vigente): saber si se quiere mantener la tributación en el país de destino o se considera conveniente su sustitución por la tributación en el país

de origen. Aun optando por la segunda opción, se consideraba inviable la sustitución mientras existieran divergencias —tras la implantación por parte de los Estados miembros del modelo IVA— en la estructura del impuesto, de tal manera que sólo cuando la armonización se hubiera extendido a dicha estructura cabría plantear la meritada sustitución en cuanto al país donde debe situarse espacialmente la tributación (142).

La labor armonizadora comienza con las dos primeras directivas de 11 de abril de 1967 (67/227/CEE y 68/228/CEE); la primera se enderezaba a ordenar la sustitución de los impuestos sobre el volumen de negocios en cascada por el IVA, en tanto que la segunda armonizaba determinados elementos estructurales del nuevo impuesto, aun cuando dejaba un amplio margen de discrecionalidad a los Estados, de tal manera que sólo con muchos matices cabe hablar de que la misma implique una armonización parcial de la estructura del IVA, algo que sólo llegará con la Sexta Directiva de 1977.

Uno de los factores que contribuyeron de forma decisiva a impulsar el proceso armonizador del IVA fue la modificación del mecanismo de financiación del presupuesto comunitario, hasta entonces basado en las contribuciones de los Estados miembros —que no diferenciaba a la Comunidad Europea de cualquier otra organización internacional tradicional en este punto—, que pasó a ser sustituido por un sistema de recursos propios en aplicación de la previsión contenida en el entonces art. 201 del Tratado de Roma. La configuración del IVA como recurso nacional, pero también comunitario, efectuada como consecuencia de la Decisión 70/243/CECA/CEE/CEEA, de 21 de abril de 1970, «exigía necesariamente la armonización de los elementos estructurales del mismo si no se quería que la aportación por el recurso IVA por parte de los Estados miembros estuviera absolutamente distorsionada» (143); de forma específica, habría que comenzar por la armonización de la base imponible para que el recurso comunitario IVA no fuera falseado por las divergencias en dicho parámetro existentes en las legislaciones de los Estados miembros.

Con mayores o menores retrasos, se dicta la Sexta Directiva, de 17 de mayo de 1977 (77/388/CEE), que procura la introducción de una base imponible común en todos los Estados, aun cuando sería falsear la realidad el pensar que su alcance es sólo ese y que la Directiva en cuestión es consecuencia única de la Decisión de 1970. En efecto, aunque con muchas lagunas por el margen de libertad concedido a los Estados, la Sexta Directiva regula íntegramente los elementos estructurales del impuesto, puesto que de nada serviría armonizar sólo la base imponible del IVA si subsistieran diferencias importantes en materia de exenciones, sistema de deducciones, etc. Quedaba, sin

embargo, el problema de la armonización de los tipos de gravamen, problema que la Sexta Directiva afronta de forma muy tímida.

Nuestro país, incluso antes de su incorporación a la Comunidad el 1 de enero de 1986, intentó la implantación del IVA en nuestro sistema tributario mediante la presentación de sendos proyectos de ley, en 1978 y en 1981 (144), que hoy sólo tienen valor histórico. La incorporación española determinó que los deseos de sustituir el IGTE (impuesto plurifásico en cascada) se transformaran en imperativo legal y, a tal efecto, se promulgó la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA, que constituye la primera transposición del sistema armonizado de imposición general sobre las ventas en nuestro país, planteando algunos problemas de adaptación en puntos concretos, cuyo examen aquí sería completamente ocioso.

En el ámbito comunitario se produjo la aprobación de distintas directivas con incidencia directa en el IVA no sólo entre 1977 y 1986, sino también con posterioridad a la incorporación española a la Comunidad, determinando estas últimas las pertinentes transposiciones al ordenamiento interno, previa modificación de la Ley de 1985.

La segunda mitad de la década de los ochenta supone cambios trascendentales, de entre los cuales el más importante, aunque no el único, fue el introducido como consecuencia de la aprobación del Acta Única Europea (145), que estableció un mandato (que谢piraría el 31 de diciembre de 1992) a la Comunidad para que adoptara las medidas destinadas a establecer progresivamente el mercado interior. Junto a ello, hay que tener en cuenta la aprobación de las directivas 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario, y 92/77/CEE, sobre armonización de tipos impositivos. Estos cambios en la normativa comunitaria, y singularmente la creación del mercado interior el 1 de enero de 1993, determinaron la sustitución de la Ley de 1985 por la vigente Ley 37/1992, de 28 de diciembre, que constituye (con sus múltiples modificaciones) el texto fundamental del IVA en España. Teóricamente, el mercado interior supone la abolición de las fronteras fiscales y la supresión de controles en frontera, lo que exige regular las operaciones intracomunitarias como las realizadas en el interior del propio Estado, aplicando el principio de tributación en origen; no obstante, problemas estructurales del IVA entre Estados y la diferencia de tipos impositivos entre éstos determinaron que este objetivo sólo se alcanzase después de superado un período transitorio (que, en principio, era de cuatro años) durante el cual se mantendría la tributación en el país de destino (146). Dicho período transitorio se asentaba sobre cuatro pilares fundamentales:

- a) La creación del hecho imponible «adquisiciones intracomunitarias de bienes».
 - b) Las exenciones de las entregas intracomunitarias de bienes.
 - c) El establecimiento y/o modificación de determinados regímenes especiales del IVA (147).
 - d) El reforzamiento de las obligaciones formales como consecuencia de la supresión de los controles en frontera, a fin de garantizar una mayor cooperación administrativa entre los Estados miembros.
- Por su parte, la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, aunque no supone una armonización *stricto sensu* del tipo impositivo del IVA, implicó la concreción de una serie de objetivos, sintetizables del siguiente modo:
- a) Los Estados miembros deberán aplicar un tipo general igual o superior al 15 por 100 (148), y podrán aplicar uno o dos tipos reducidos, iguales o superiores al 5 por 100, para determinados bienes y servicios en atención a su carácter social o cultural. La lista de estos bienes y servicios a los que resulta posible aplicar uno o dos tipos reducidos es una lista cerrada o de máximos y, por tanto, no puede ser alterada por los estados miembros (149). No obstante, a partir de 1994, la Comisión puede, cada dos años, revisar la lista de bienes y servicios sobre los que los Estados pueden aplicar los tipos reducidos.
 - b) Se reconocen los derechos adquiridos a favor de Estados que vinieran aplicando el tipo cero o tipos inferiores al reducido (150).
 - c) Se admiten ciertas facultades para aquellos otros Estados (entre ellos España) que se vean obligados a subir más de dos puntos su tipo normal a fin de cumplir con las exigencias de la armonización.
 - d) Se prohíbe la existencia de tipos incrementados (tipo que existía en España, con la Ley de 1985 para determinados bienes de lujo, con una alícuota del 33 por 100).
- Finalmente, el establecimiento del mercado interior implicaba cambios importantes a la hora de regular las operaciones comerciales con terceros países, puesto que la abolición de las fronteras fiscales determina que el hecho imponible «importaciones» sólo se produce respecto de bienes procedentes de Estados no comunitarios, mientras que la recepción de bienes de países de la Unión configura el hecho imponible «adquisiciones intracomunitarias de bienes». Esta modificación conllevó también la de la tributación de las entradas de bienes para ser introducidos en áreas exentas o al amparo de regímenes suspensivos y la modificación de

las exenciones relativas a las exportaciones, al no poder calificarse como tales la entrega de bienes destinados a otros Estados miembros de la Unión.

No cabe ninguna duda de que el plazo mínimo, pero revisable, del período transitorio a cuya finalización se produciría la sustitución de la tributación en el país de destino por la tributación en el país de origen ha sido ampliamente superado (expiraba el 31 de diciembre de 1996); no existe ninguna previsión concreta sobre el momento en que el Consejo declarará extinguido el período transitorio —circunstancia que, previsiblemente, se retrasará como consecuencia de la ampliación de la Unión Europea a veinticinco Estados, verificada el 1 de enero de 2004 y de las previsiones de incorporación de nuevos países en 2007 (151)—, aunque, como veremos, el plazo se presume largo.

Desde 1992 hasta la fecha no ha habido normas comunitarias relevantes, puesto que la mayoría se han centrado en la concesión de autorizaciones a determinados Estados miembros para establecer determinadas excepciones en su legislación nacional al amparo de determinados preceptos de la Sexta Directiva que atañen a los aspectos más variopintos (152); incluso la propia Comisión, ante la avalancha de solicitudes de excepción a la aplicación de determinados preceptos, ha considerado la posibilidad de que la excepción se generalice, en función de los fundamentos alegados por el Estado solicitante, de tal manera que se convierta en general.

Ello no implica que en doce años (1993-2004) no se hayan producido algunos avances en el proceso armonizador del IVA, si bien con muy escasa influencia de cara al objetivo final de sustitución del principio de tributación en el país de destino por el de gravamen en el país de origen, que será cuando se cierre el mercado interior en este sector de la imposición indirecta.

Así, tenemos que citar el Reglamento del Consejo 1798/2003, de 7 de octubre, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del IVA (153), que considera incluidos, dentro de la armonización fiscal del IVA, la cooperación administrativa y el intercambio de información dirigidos a prevenir el fraude y la evasión fiscal, y que pretende acabar con la dualidad que presentaba la cooperación administrativa en este impuesto y la general regulada en la Directiva 77/799/CEE (154), relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos. La transposición de la Directiva 2003/93/CE, que trae su causa del Reglamento del Consejo antes citado, se ha efectuado en fechas recientes mediante el Real Decreto 1408/2004, de 11 de junio, que modifica el Real Decreto 1326/87, de 11 de septiembre, que constituye la normativa reglamentaria básica en la materia.

Igualmente, cabe reseñar —no por la trascendencia, sino por su significado simbólico— la Decisión del Consejo 2000/185/CE, de 28 de febrero, por la que se autoriza a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido del IVA a algunos servicios de gran intensidad de mano de obra (155), modificando, por tanto, el anexo K de la Sexta Directiva y poniendo de relieve que la intención de las instituciones comunitarias de restringir las entregas de bienes y prestaciones de servicios sometidas a tipos reducidos se ve superada por la realidad.

Mayor importancia tiene la Directiva 2000/65/CE, de 17 de octubre, que suprimió, desde el 1 de enero de 2003, la posibilidad de que los Estados miembros impusieran a los operadores intracomunitarios la obligación de designar un representante fiscal para las operaciones realizadas en otro Estado distinto de aquél en el que están establecidos. Igualmente, hay que mencionar la Directiva relativa a los servicios prestados por vía electrónica (2002/38/CE, de 7 de mayo) que obliga a los Estados miembros a que concedan facilidades a los sujetos pasivos del IVA, estén o no establecidos en su territorio, a fin de que puedan cumplir por vía electrónica sus obligaciones de registro y de declaraciones tributarias.

Es menester citar, asimismo, la Directiva 2001/115/CE, de 20 de diciembre (156), sobre facturación, que crea un marco legal para la facturación y almacenamiento electrónico de las facturas, al tiempo que establece normas armonizadas sobre el contenido de las facturas, la subcontratación de servicios de facturación y la auto-facturación (157). Igualmente, dentro de este paquete (porque la transposición se efectuó a través de la Ley de Acompañamiento de 2002) cabe citar la Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo, por la que se modifica el régimen del IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión, y algunos servicios prestados por vía electrónica (158).

Con relevancia sectorial, pero con incidencia en el impuesto que nos ocupa, hay que mencionar la Directiva 2003/92/CE, de 7 de octubre, sobre normas relativas al lugar de entrega en los mercados del gas y de la electricidad, que pretende garantizar que el Estado de la imposición coincida con el territorio donde se produce el consumo; a tal efecto, siempre que el comprador adquiera el gas o la electricidad para su reventa, el lugar de imposición será donde esté establecido aquél; cuando la venta de gas o electricidad se realice de cara al consumo final, el lugar de imposición será el lugar de consumo.

Tampoco el examen de las propuestas de la Comisión pendientes de aprobación invita al optimismo, dada su escasa trascendencia. Así sucede con la propuesta modificada de Directiva de 8 de julio de 2004 —COM (2004) 468 final—, que se refiere al IVA en los servicios

postales y busca suprimir la exención de este impuesto para los servicios *públicos* postales, dada la liberalización de los servicios postales y la entrada de operadores privados que sí están sometidos al tributo, aconsejando el establecimiento de un tipo de gravamen reducido para la mayoría de los envíos: los inferiores a diez kilos (159).

Por su parte, la propuesta de directiva de 23 de diciembre de 2003 —COM (2003) 822 final— pretende modificar la Sexta Directiva en lo que se refiere a las reglas de determinación del lugar de prestación de los servicios. Básicamente, su pretensión es lograr la eliminación de las excepciones que se oponen (o que permiten a los Estados oponerse en virtud de la transposición de la normativa comunitaria) al objetivo de que el lugar o territorio de imposición de los servicios ha de ser el de consumo de éstos, es decir, el Estado donde tenga su residencia o radique el destinatario de la actividad económica que recibe el servicio, e igual criterio hay que seguir para el supuesto de que el destinatario del servicio sea una persona o entidad que no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA (160).

Mayor interés —no por la novedad intrínseca que vaya a suponer su aprobación—, en cuanto coadyuva a lograr un ordenamiento comunitario claro y preciso, tiene la propuesta de la Comisión tendente a la elaboración de un texto refundido (por utilizar la terminología de nuestro ordenamiento interno) de la Sexta Directiva, que se ha visto modificada por infinidad de normas ulteriores. A tal efecto, la Comisión presentó el 15 de abril de 2004 su propuesta —COM (2004) 246 final— donde sugiere mejorar la técnica legislativa y suprimir disposiciones obsoletas (por referirse a períodos transitorios ya extinguidos); caso de prosperar la propuesta, se notará al menos en el aspecto formal, puesto que la refundición implica pasar de los 53 artículos actuales a 402, salto que se explica porque se incorporarían no sólo las modificaciones expresas, sino también las implícitas, y en concreto las derivadas de las actas de adhesión de los países que, desde 1977, se han incorporado a la Unión Europea. Igualmente, se propone una homogeneización lingüística, dadas las discrepancias que a veces se producen en las propias traducciones oficiales y que pueden tener relevancia para la determinación de la obligación tributaria. Y sí es trascendente que la propia Comisión, manteniendo ideas que sostiene desde el año 2000, señale en el preámbulo de la propuesta que «el sistema definitivo [de imposición en el Estado miembro de origen de las operaciones que dan origen al consumo en la Comunidad] aún sigue siendo un objetivo comunitario a largo plazo».

Interés tiene conocer, fuera de las propuestas presentadas, la posición de las instituciones comunitarias en torno a la futura evolución de la armonización del IVA

y, en este sentido, hay que referirse al programa *Fiscalis*, de carácter quinquenal, y cuya primera manifestación se plasmó con la Decisión del Consejo y del Parlamento 888/98, de 30 de marzo, relativa a la adopción de un programa de acción comunitaria destinado a mejorar los sistemas de fiscalidad indirecta del mercado interior. En los momentos actuales está vigente el programa *Fiscalis* (2003-2007), aprobado mediante Decisión 2235/2002, del Parlamento y del Consejo, de 3 de diciembre de 2002 (161), y, salvo una novedad trascendente (que el programa se aplica también a los impuestos directos y no sólo a los indirectos como sucedía con su precededor), las acciones sugeridas en el IVA son parcas y se centran casi exclusivamente en el control del fraude mediante el reforzamiento de la cooperación administrativa entre los Estados; incluso se ha suprimido de la Decisión la propuesta de la Comisión que abogaba, además, por la simplificación y modernización del régimen actual del impuesto, velando por la aplicación uniforme del régimen actual.

Donde mejor se refleja la posición actual de las instituciones europeas es en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento y al Consejo Económico y Social de fecha 20 de octubre de 2003 —COM (2003) 614 final— intitulada *Balance y actualización de las prioridades de la estrategia en materia del impuesto sobre el valor añadido*, cuyo interés es relevante, y por ende procuraremos sistematizar sus conclusiones. Esta comunicación tiene su origen en la Comunicación de la Comisión de junio de 2000 —COM (2000) 348 final—, donde se exponía el programa estratégico para mejorar el funcionamiento del IVA en el mercado interior. El citado programa partía de una constatación elemental: teniendo en cuenta las reticencias de los Estados, era improbable que en un futuro próximo se lograra avanzar en el establecimiento de un régimen común del IVA basado en la imposición en el Estado miembro de origen. De tal manera que, sin poner en entredicho el objetivo final, la estrategia a corto plazo se orientaba a la consecución de mejoras concretas e indispensables en el régimen de tributación vigente, interrogándose sobre cuál sería el mejor régimen común del IVA adaptado a veinticinco Estados miembros.

Las medidas a adoptar pasan, a juicio de la Comisión, por simplificar la legislación del mercado interior mediante la utilización de nuevas tecnologías (la Directiva sobre comercio electrónico se orienta a esta finalidad); junto a ello, y como medidas concretas, sugeridas o transformadas en propuestas, merecen ser destacadas, a corto plazo, las siguientes:

a) La propuesta sobre aplicación de tipos reducidos —COM (2003) 397 final, de 23 de julio—, que pretende posibilitar a todos los Estados la aplicación de éstos en sectores tales como la restauración, la vivienda, el sumi-

nistro de gas y electricidad y los servicios de cuidados a domicilio, intentando que el anexo H de la Sexta Directiva se convierta en la lista de referencia única de todas las excepciones a la aplicación del tipo normal del Impuesto sobre el Valor añadido.

b) Sin propuesta presentada, la Comisión recomienda la adopción de medidas concretas para solventar los problemas de doble imposición individual en el IVA que todavía se producen como consecuencia de las diferentes legislaciones de los Estados miembros en materia, por ejemplo, de exenciones, y la relación de éstas con las deducciones por los IVA soportados.

c) Racionalización de las excepciones existentes en la Sexta Directiva, que podría consistir en ampliar a todos los Estados miembros aquéllas que, aplicadas a uno o varios, hayan resultado particularmente eficaces.

d) Aunque prevista para 2004, aún no se ha adoptado ninguna propuesta en torno a la redefinición de la aplicación del IVA para entes públicos (régimen de exenciones, tratamiento de subvenciones y ejercicio del derecho a la deducción) y para los servicios financieros.

A medio y largo plazo (sin traducción concreta en la presentación de propuestas), las sugerencias de la Comisión contenidas en el documento que venimos analizando se sistematizan del siguiente modo:

a) La Comisión realiza una reflexión sobre la neutralidad fiscal del IVA en función del Estado donde se verifica el consumo de los bienes y servicios sujetos a gravamen. A tal efecto, considera que dicha neutralidad sólo puede garantizarse si la imposición se verifica en el Estado en el que se produce consumo, con independencia del lugar donde esté radicado el sujeto pasivo que produce los bienes o presta los servicios, concluyendo que la libertad de que gozan los Estados miembros al amparo de la Sexta Directiva no puede implicar obstáculo para el logro de esta finalidad.

b) Se prevé el establecimiento de un mecanismo de ventanilla única para el IVA (incluso sin la participación de todos los Estados miembros), cuyos beneficios sólo serían plenos si se acompañan del establecimiento de derechos de deducción transfronterizos, gracias a los cuales un sujeto pasivo del IVA pueda deducir en su Estado de establecimiento el IVA que grava los gastos y adquisiciones realizados en otros Estados.

c) Se anuncian revisiones sobre la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios en el caso de operaciones B2B (entre sujetos pasivos del IVA) pretendiendo que la sujeción en el Estado del destinatario del servicio sea la norma general, sin perjuicio del mantenimiento de excepciones específicas.

d) En el caso de operaciones B2C (empresario-consumidor final), se pone de manifiesto la disparidad de las legislaciones nacionales en punto a los deberes formales a cumplir por los sujetos pasivos, lo que puede afectar sobre todo a las pequeñas empresas, quienes ven frenada su penetración comercial en otros Estados miembros. Ante la imposibilidad (por la falta de voluntad de los países de la Unión) de armonizar las legislaciones nacionales sobre deberes formales en el IVA, se sugiere que el problema puede resolverse a través del mecanismo, ya señalado, de la ventanilla única.

e) Se anuncia una revisión del régimen general de las pequeñas y medianas empresas mediante la fijación de un régimen de franquicia del impuesto para aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no supere una determinada cifra (no cuantificada), a la par que se concedería a los Estados miembros una mayor flexibilidad en punto a la determinación del ámbito de aplicación del régimen (162).

f) La propia Comisión reconoce la incoherencia de alguna de sus propuestas en relación con el objetivo, cada día más teórico, de imposición en el Estado de origen, que debería haberse cumplido el 31 de diciembre de 1996. La imposición en el Estado de origen sólo garantiza el ámbito territorial donde el sujeto pasivo ha de pagar el impuesto, y sólo un sistema de reasignación garantizaría que cada Estado miembro perciba los ingresos correspondientes, dados los efectos de distorsión que pueden producirse como consecuencia de la disociación entre el Estado de radicación del sujeto pasivo y el Estado donde se verifica el consumo final. El problema es que ello exigiría una mayor aproximación de los tipos de gravamen, hasta llegar, prácticamente, a la unificación. El principal obstáculo no es técnico, sino político, de tal manera que mientras subsista la voluntad de los Estados de no abandonar el principio de tributación en el Estado de destino, las mejoras en el régimen común del IVA sólo pueden ir destinadas a garantizar el cumplimiento estricto de la estructura actual. Ello constituye la confirmación, casi definitiva, de que el futuro de la armonización del IVA se va a centrar en retoques técnicos de la Sexta Directiva (con un fuerte impulso a la cooperación interadministrativa), y que hay dos pasos que no se van a dar a medio plazo: por un lado, la transición del principio de tributación en destino al principio de tributación en origen y, por otro, la unificación estricta de los tipos de gravamen. Y esta opinión no sólo se refuerza por el pesimismo de la propia Comisión, sino por el hecho de que dicho pesimismo estaba basado en una Unión con quince Estados, de tal manera que cabe presumiblemente su reforzamiento con una Unión a veinticinco y su posible ampliación en 2007 (163).

En cuanto a la transposición del Derecho comunitario por parte de España en los últimos años, hay que

señalar que la Comisión ha abierto procedimientos de infracción en 2002 —último año publicado (164)— por dos razones: por un lado, considera que la legislación del IVA en materia de subvenciones vulnera los apartados 2 y 5 del art. 17 de la Sexta Directiva, al aplicar la prorrata a un sujeto pasivo que sólo realiza operaciones gravadas y al introducir un límite al derecho de deducción; por otro lado, nuestra legislación permite crear depósitos distintos de los aduaneros, ya que la salida de bienes de los mismos se asimila a una importación, reiterando la Comisión que la Sexta Directiva no permite *crear* un hecho imponible del IVA por la salida de un depósito aduanero. Por el contrario, ese mismo año se cerró el procedimiento de infracción contra España por la aplicación de un tipo reducido del IVA a los peajes de autopista, como consecuencia de la supresión de éste, provocada por la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 18 de enero de 2001 (As. 083/99).

Enlazado con lo anterior está un hecho de especial relevancia en el marco del IVA, cual es el papel de la jurisprudencia comunitaria no sólo a la hora de aclarar la transposición de las directivas europeas por parte de los Estados miembros, sino también a la de vigilar el cumplimiento de la prohibición en el Tratado y en el art. 33 de la Sexta Directiva de tributos generales sobre el volumen de negocios distintos del IVA. Conviene tener presente que la Sexta Directiva ofrece a los Estados miembros muchas posibilidades de actuación dentro del contexto armonizador, de tal manera que la labor de la jurisprudencia comunitaria (sin llegar a constituir una segunda armonización) tiene una relevancia fundamental. Ociooso sería reiterar toda la jurisprudencia comunitaria, de forma que nos centraremos en los aspectos fundamentales, haciendo referencia somera a la posición de nuestra jurisprudencia interna sobre la aplicación preferente del Derecho comunitario. En lo que se refiere a la prohibición de impuestos generales sobre el consumo distintos del IVA, la jurisprudencia es tan abundante como precisa, pudiendo citarse las sentencias de 9 de marzo de 2000 (As. C-437/97) y 8 de julio de 1999 (asuntos acumulados C-338/97, C-344/97 y C 390/97) (165), que vienen a consolidar jurisprudencia anterior. Las líneas básicas de dicha jurisprudencia se orientan a determinar que el art. 33 de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros establecer impuestos indirectos distintos del IVA, pero al tiempo prohíbe tributos que presenten las características de éste y, por tanto, se superpongan al mismo. Las características de un impuesto sobre el volumen de negocios, según la construcción jurisprudencial, son las siguientes:

a) Que el impuesto sea general, es decir, se aplique a todas las transacciones que tengan por objeto entregas de bienes o prestaciones de servicios.

b) Que el impuesto se recaude en todas las fases del proceso de distribución de bienes y servicios.

c) Que incida sobre el valor añadido de manera exclusiva en virtud de la deducción de las cuotas soportadas con carácter previo.

De donde se deduce que los impuestos indirectos, distintos del IVA, que reúnan los requisitos citados son incompatibles con la prohibición establecida por el artículo 33 de la Sexta Directiva y, en particular, y por lo que se refiere a nuestro ordenamiento, ello implica la compatibilidad con el ordenamiento comunitario del Impuesto sobre Primas de Seguros, del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre la Electricidad (estos dos últimos formalmente integrados en la Ley de Impuestos Especiales, aunque materialmente no lo sean, al menos en el sentido que esta expresión tiene desde el ordenamiento comunitario).

En lo que atañe al problema del entendimiento por parte de nuestra jurisprudencia de las directivas comunitarias sobre el IVA, ya tempranamente (sentencia de 28 de abril de 1987) el Tribunal Supremo reconoció que el Derecho Comunitario era de aplicación preferente sobre el ordenamiento interno, pero ha entendido que las directivas no son directamente aplicables, salvo en dos supuestos concretos:

a) Cuando se produce un retraso injustificado en la transposición al ordenamiento interno (166), criterio respaldado por el Tribunal de Luxemburgo, entre otras, en la sentencia de 29 de mayo de 1997 (As. C-389/95).

b) Cuando las disposiciones comunitarias, siendo incondicionales y precisas, resulten incompatibles con una norma de Derecho nacional, criterio que igualmente es amparado por el Tribunal de Luxemburgo (entre otras, sentencia de 10 de septiembre de 2002, As. C-141/00).

3. Los impuestos sobre consumos específicos (impuestos especiales)

Los impuestos sobre consumos específicos (no utilizaremos la expresión «accisa», empleada por el ordenamiento comunitario) presentan una naturaleza dual, puesto que son impuestos sobre la fabricación y sobre el consumo, de tal manera que en 1962 el Informe Neuemark proponía dos alternativas: su incorporación al IVA o su supresión, que se compensaría en términos recaudatorios con una elevación del tipo de gravamen del IVA, creando un tipo incrementado para aquellos productos sujetos a los impuestos sobre consumos específicos suprimidos (167). Otro dilema en relación con estos tributos —que aún perdura, aun cuando creemos que se

mantendrá el *statu quo* actual— es el de la adopción del principio de tributación en el país de origen o en el de destino, si bien con perfiles distintos a los existentes en el IVA, al tratarse de impuestos monofásicos, que gravan sólo la primera fase del proceso de distribución de bienes. Curiosamente, la posición inicial de la Comisión era mantener la tributación en destino, aunque ello implicaría el mantenimiento de las fronteras fiscales, en cuanto respondía a la realidad existente en los Estados miembros y no precisaba, a corto-medio plazo, de una armonización completa de las distintas figuras impositivas. En los momentos actuales, ni se cuestiona ni se replantea el ámbito espacial de localización del hecho imponible.

Los trabajos preparatorios para la armonización, que datan de 1972 —plasmados en cuatro propuestas de Directiva, una de ellas la Directiva-marco, y una de Decisión, todas ellas de 7 de marzo (168)—, exigían la pre-*via* implantación del IVA por los Estados miembros, y se concentraron, con carácter previo, en determinar qué impuestos deberían subsistir y cuáles deberían ser eliminados por los estados. A ello se endereza la Directiva-marco, en tanto que las restantes se orientan a una armonización muy tímida de los impuestos cuya subsistencia se mantenía. Sin entrar en las prolijas razones que justificaban el mantenimiento de unos tributos y la supresión de otros, la propuesta defendía el mantenimiento por los Estados de los impuestos que recayesen sobre:

- a) Aceites minerales (productos derivados del petróleo).
- b) Tabacos manufacturados.
- c) Alcohol (incluidos los productos que incorporasen este componente).
- d) Cerveza.
- e) Vino.

Tras la Directiva-marco, las propuestas subsiguientes se orientaban a armonizar la estructura de los impuestos cuyo mantenimiento se defendía, aun cuando la armonización se descompondría en dos etapas: en la primera, se produciría la armonización de la estructura (salvo la fijación de los tipos) y regularía aspectos tales como el hecho imponible, las exenciones, la base imponible y la elección de tipos específicos o de tipos proporcionales; en la segunda, se produciría la armonización de los tipos de gravamen, que a su vez se llevaría a cabo en distintas fases, lo que no implicaría su completa uniformidad, algo que veremos se ha convertido en una constante inamovible, con la peculiaridad de que no se va hacia un sistema de horquillas

(tipos mínimos y máximos), sino al establecimiento de una imposición mínima sin la fijación de topes máximos de gravamen.

Razones políticas —oposición de los Estados miembros por motivos no sólo recaudatorios— detuvieron el proceso armonizador en determinados impuestos especiales, que sólo se retomará en la década de los noventa. De forma breve, estas razones pueden reducirse a dos:

- a) La existencia de Estados miembros productores de petróleo (Gran Bretaña, incorporada en 1973) frenó la armonización del impuesto sobre hidrocarburos, el de mayor trascendencia desde el punto de vista recaudatorio (169) para los Estados miembros.
- b) La oposición de los Estados vitivinícolas al establecimiento en su sistema tributario de un impuesto sobre el vino hasta entonces inexistente (Francia e Italia), presión que se vería incrementada en 1986 con la adhesión de tres estados alineados en dicha posición, como son España, Grecia y Portugal. Frente a este bloqueo, los países consumidores de cerveza (a la cabeza de todos ellos Alemania) se oponían al impuesto sobre dicho producto si coetáneamente no se implantaba el impuesto sobre el vino, entendiendo que la existencia de uno e inexistencia de otro provocaba distorsiones en los gustos y preferencias de los consumidores.

Por el contrario, no se suscitaron graves problemas en la armonización de los impuestos sobre los cigarrillos y, en consecuencia, se dictaron las directivas 72/464/CEE (disposiciones generales sobre la impuesto sobre el tabaco elaborado y disposiciones especiales sobre la estructura del impuesto sobre los cigarrillos) y 79/32/CEE (donde se contienen las diferentes definiciones de los tipos de tabaco elaborado), aunque ésta haya sido objeto de ulteriores modificaciones.

Tendremos que esperar veinte años desde la presentación de las propuestas para que éstas culminen en directivas (con la salvedad de las referidas al impuesto sobre el tabaco, que hemos reseñado). La primera de ellas es la Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero (170), relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles del los productos objeto de impuestos especiales, que, pese a su denominación, regula los criterios generales de la armonización (salvo en lo que atañe a tipos impositivos y a la estructura de los productos sujetos a imposición). Su art. 3 establece el ámbito objetivo de aplicación, que se extiende a los hidrocarburos, al alcohol, a las bebidas alcohólicas y a las labores del tabaco. Trascendental es el apartado 2 de dicho precepto, que permite a los Estados miembros gravar los citados productos con otros *impuestos indirectos de finalidad específica*, siempre que respeten las normas

comunitarias del IVA y/o de los impuestos especiales en relación con la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto (171). Dentro de las bebidas alcohólicas, la Directiva comprende, de forma expresa, las bebidas espirituosas, los productos intermedios, el vino y la cerveza, de forma que se vuelve, de forma sintética, al espíritu de las propuestas de 1972. Delimita perfectamente el hecho imponible —fabricación e importación de los productos sujetos al gravamen de los impuestos sobre consumos específicos— y contiene reglas específicas sobre las exenciones, entre las materias de mayor calado (172).

Siguiendo un orden puramente cronológico aunque mezclado con el criterio derivado de la tipología de los diferentes impuestos especiales, hay que referirse a la Directiva 92/79/CEE, de 19 de octubre (173), relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos, que busca establecer, a partir del 1 de enero de 1993, un impuesto especial mínimo sobre los cigarrillos (174). Esta imposición mínima parte de la existencia de un impuesto especial calculado sobre dos tipos: un tipo específico por unidad de producto y un tipo proporcional calculado sobre el precio máximo de venta al por menor; a ellos se superpondría un IVA proporcional calculado sobre el precio de venta al por menor. El impuesto especial mínimo global (específico más proporcional, excluido el IVA) se fija en el 57 por 100 del precio de venta al por menor, y no puede ser inferior a 60 € por 1.000 cigarrillos para la categoría más solicitada (175). Como puede observarse, no hay, en puridad, una armonización de tipos impositivos, sino unos tipos mínimos globales, lo que explica las diferencias en el precio final de venta al público de los cigarrillos entre los diferentes Estados miembros y las quejas por parte de algunos de éstos contra España (en concreto, Francia no sólo por los cigarrillos, sino también por las bebidas alcohólicas), injustificadas desde el punto de vista comunitario en cuanto no se produce la contravención de norma alguna.

A esta Directiva relativa a la imposición especial sobre el tabaco hay que añadir la Directiva 95/59/CEE, de 27 de noviembre (176), que parte de una realidad, cual es la existencia de un régimen de libre competencia para la fijación del precio de venta al público del tabaco (tras la supresión ordenada de los monopolios existentes en algunos países), enderezándose a la redefinición de las labores del tabaco, a la determinación de los sujetos pasivos del impuesto y, sobre todo, a establecer dos fases en el proceso de armonización de los tipos de gravamen, sin abandonar el principio de imposición mínima, lo que permite la subsistencia de las divergencias. En la etapa final, todos los Estados deberán establecer la misma relación entre el impuesto especial específico y la suma del impuesto especial proporcional y del IVA (sólo en lo relativo a los cigarrillos, no en lo que atañe a

otras labores del tabaco), de manera que el precio final refleje de forma equitativa el precio de los fabricantes. Puesto que subsisten divergencias importantes en punto a los tipos de gravamen de los impuestos especiales sobre los cigarrillos y en punto al tipo de gravamen del IVA en los Estados miembros, la Directiva no solventa el problema de fondo, que es la consecución de una fiscalidad armonizada y unificada (aun cuando este objetivo no ha sido nunca preferente para la Comisión) sobre estos productos sujetos a imposición especial. Por último, conviene citar la Directiva 2002/10/CE, de 12 de febrero, que volvió a redefinir el concepto de cigarros y cigarritos, habiendo sido transpuesta a nuestro ordenamiento con la modificación del art. 59.1 de la LIE operada con la Ley 53/2002, de 30 de diciembre.

Por su parte, las directivas 92/81/CEE y 92/82/CEE, de 19 de octubre, se enderezaron a armonizar la estructura del Impuesto sobre Hidrocarburos y a establecer tipos mínimos de gravamen sobre los productos derivados del petróleo, en la línea vista anteriormente en relación con otros impuestos especiales. A diferencia de otros productos sujetos a impuestos sobre consumos específicos, las directivas citadas preveían la existencia de exenciones o reducciones en razón de políticas nacionales específicas, cuya definición es tan vaga como imprecisa, viniendo a satisfacer las demandas de la mayoría de los Estados miembros, que deseaban un margen de libertad para fijar los tipos de los productos destinados a determinadas actividades (agricultura, pesca, etc.). Ocurre, empero, que bajo el manto de las autorizaciones de las directivas citadas podrían encubrirse verdaderas ayudas de Estado o subvenciones encubiertas, teniendo en cuenta el carácter de elemento básico para la producción que tienen los productos sujetos al impuesto para buena parte de las empresas. A su vez, la Decisión 1999/880/CE, del Consejo, previó la supresión de las prórrogas automáticas concedidas a los Estados en lo atinente a la aplicación de beneficios fiscales (reducciones en tipos o exenciones) en el Impuesto sobre Hidrocarburos, aunque el sistema expirará definitivamente en 2006.

Por su parte, la Decisión 2001/224/CEE, del Consejo, de 12 de marzo (177), autorizó a los Estados miembros a seguir aplicando, en principio hasta el 31 de diciembre de 2006, tipos reducidos o exenciones, con la particularidad de que tales beneficios fiscales se individualizan, para cada Estado, en los anexos de la citada Decisión, sin prejuzgar la posición de las instituciones comunitarias, y en particular de la Comisión, en torno a la determinación de si dichos beneficios fiscales constituyen ayudas de Estado que puedan distorsionar el mercado único y vulnerar los arts. 87 y 88 del Tratado; al tiempo, se impone a los países que se acojan a la Decisión el deber de comunicar a la Comisión las ayudas estatales que pudieran establecerse (178).

Dentro de la imposición sobre productos energéticos, tiene relevancia la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre (179), que parte de una premisa inexcusable para su entendimiento, cual es la inexistencia de una normativa comunitaria que garantice una imposición mínima para la electricidad y los productos energéticos distintos de los hidrocarburos, lo cual puede ser perjudicial para el buen funcionamiento del mercado interior en la medida en que los avances científicos han propiciado la aparición de fuentes de energía distintas de los combustibles fósiles. Junto a ello, y en atención a razones medioambientales, se prevé la posibilidad de conceder a los Estados la facultad de eximir o reducir los biocarburantes (180). En suma, se trata de ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva 92/12/CEE a nuevos productos energéticos y de electricidad (con excepciones importantes que no vamos aquí a enumerar) garantizando un nivel mínimo de imposición en el ámbito comunitario. Los Estados miembros habrán de comunicar antes del 31 de diciembre de 2004 las medidas fiscales adoptadas, si bien en el caso de España se prevén períodos transitorios de adaptación, conforme el artículo 18.3 de la Directiva (181).

Por su parte, la Directiva 92/83/CEE, de 19 de octubre (182), armoniza la estructura de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas mediante el establecimiento de definiciones comunes de cada uno de los productos cobijados bajo el ámbito de su aplicación (cerveza, vinos tranquilos y espumosos, bebidas fermentadas distintas del vino, productos intermedios y alcohol etílico). Al tiempo, se prevé la concesión de determinadas exenciones, algunas generales (caso del vinagre, fuente de fraudes importantes en nuestro país), y otras específicas, y la aplicación de reducciones en el tipo de gravamen (normalmente hasta el 50 por 100 del tipo general) para determinados productos de carácter y tradición local en cada Estado (183). Por último, se fija para cada producto la base imponible sobre la que se girará el impuesto, que normalmente se expresa en magnitudes no monetarias (grado plato en el caso de la cerveza, alcohol añadido o encabezamiento en los productos intermedios, hectolitro de alcohol puro, etcétera).

Los tipos de gravamen de los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas derivadas se establecieron —bajo la premisa de tipos mínimos al igual que en el resto de los impuestos especiales, con lo que difícilmente puede hablarse de unificación o convergencia de éstos— en la Directiva 92/84/CEE, de 19 de octubre (184). Las presiones de los Estados vitivinícolas determinaron que el tipo mínimo del impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas fuera de cero ecus por hectolitro, lo cual se refleja en nuestra legislación, que, formalmente, contiene un impuesto con tal denominación (arts. 27 a 30 de la LIE) con tipo cero de gravamen (185).

No sucede así con el resto de productos sometidos a la imposición especial sobre alcoholes, cuyos tipos de gravamen se sitúan en la zona baja del mínimo impuesto por la normativa comunitaria (186).

Como se ha anticipado en líneas precedentes, la transposición de los impuestos sobre consumos específicos por parte de España se efectuó, en un primer momento, con la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, con ocasión de la adhesión a la Comunidad y en un momento temporal en el que, en puridad, sólo existían dos directivas relativas a los impuestos sobre el consumo de labores de tabaco. Tras el grueso de la labor armonizadora llevada a cabo en 1992, se dictó la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, que, pese a sus sucesivas modificaciones, sigue constituyendo el texto legal vigente (187). En dicha norma, y junto a los impuestos exigibles y armonizados desde el plano comunitario, se han superpuesto formalmente otros tributos cuya calificación como especiales sólo tiene sentido desde el punto de vista formal, con la salvedad del Impuesto sobre la Electricidad (188), que es un impuesto sobre fabricación, aunque no figure dentro de los impuestos sobre consumos específicos exigibles obligatoriamente por imperativo de la Unión Europea (189); por el contrario, no es un impuesto materialmente especial el denominado sobre Determinados Medios de Transporte, que, como adelantamos líneas atrás, se introdujo para compensar la pérdida de recaudación originada por la supresión del tipo incrementado del IVA aplicable a la transmisión de determinados vehículos.

Las propuestas pendientes de aprobación presentadas por la Comisión no son especialmente relevantes y, desde luego, no van a lograr, ni lo pretenden, la unificación de los tipos impositivos de los impuestos sobre consumos específicos, y ni siquiera el establecimiento de horquillas, por lo que seguirá siendo un lugar común la existencia de diferencias importantes entre los Estados miembros en relación con la carga tributaria soportada por los productos sujetos a impuestos sobre consumos específicos. Centrándonos en las más recientes, hay que señalar la propuesta de 28 de enero de 2004 —COM (2004) 42 final—, que modifica la Directiva 2003/96/CE antes examinada y que ofrece la posibilidad a ciertos Estados miembros de aplicar a los productos energéticos y a la electricidad exenciones o reducciones temporales. Hay que tener en cuenta, además, que muchas de las autorizaciones (para aplicar exenciones o reducciones por motivos estratégicos específicos) concedidas por la Comisión al amparo del artículo 8.4 de la Directiva 92/81/CEE expiran el 31 de diciembre de 2006. En puridad, la propuesta en cuestión es irrelevante para nuestro país, puesto que sólo afecta a los Estados incorporados el 1 de mayo de 2004, tras constatar que muchos de ellos tienen tipos de gravamen inferiores al impuesto mínimo exigido para

los productos energéticos contemplados en la Directiva de 1992 (con la actualización llevada a cabo tras la Directiva 2003/96/CE) y que la exigencia de cumplimiento inmediato de la misma —siquiera sea el 1 de enero de 2007, fecha que para España se mantiene, pese al régimen transitorio para determinados productos— puede provocar efectos indeseados, sobre todo en materia de inflación.

Mayor interés para nuestro país puede tener la propuesta de directiva —COM (2004) 0227 final— que modifica la Directiva 92/12/CEE y que busca que los impuestos sobre consumos específicos se paguen en el Estado miembro de destino cuando sean objeto de traslado intracomunitario y su adquisición tenga una finalidad comercial, mientras que se refuerza la idea del pago en el Estado miembro de adquisición cuando se trate de movimientos no comerciales de productos. Pese a su intrascendencia sustantiva, demuestra que la tributación en el país de origen de fabricación de los productos sujetos a impuestos sobre consumos específicos no se va a producir en el futuro, salvo para los productos adquiridos por consumidores finales.

Algunas instituciones comunitarias, como el Parlamento, han efectuado objeciones sobre el calendario y los objetivos de la armonización de determinados impuestos especiales, con especial incidencia en lo que acaece en el caso de los impuestos sobre bebidas alcohólicas y sobre el tabaco. Así, aquél no comparte la posición de la Comisión, «en particular cuando plantea una armonización al alza mediante el aumento constante de los tipos mínimos de imposición» (190). Otras instituciones, como el Consejo Económico y Social, han formulado reservas sobre la política de la Comisión en torno a la armonización de los impuestos especiales, que, según dicho organismo, se limita a un incremento sistemático y constante de los niveles mínimos de imposición de los alcoholos y del tabaco propiciando distorsiones (legales o ilegales, caso del contrabando) en el mercado interior, aunque mantiene que el nivel de la fiscalidad de los consumos específicos debe seguir en manos de los Estados, por lo que no esperamos a corto-medio plazo medidas normativas que se aparten del establecimiento de mínimos de imposición en la línea seguida desde 1992, aunque estos mínimos irán progresivamente al alza. Más incierto es el futuro de la fiscalidad armonizada de los productos energéticos, puesto que en ella se entremezclan cuestiones no sólo tributarias, sino de competitividad de las empresas, de medio ambiente, etc., que dotan de un carácter políédrico a las decisiones que vayan a adoptar las autoridades comunitarias. En cualquier caso, y a falta de propuestas concretas, sí cabe atisbar una línea común: que la fiscalidad armonizada de hidrocarburos se va a sustituir por una fiscalidad de los productos energéticos —incluyendo, junto a aquéllos, la electricidad, con

excepciones en forma de beneficios fiscales, y, con muchos matices, el gas y otras energías alternativas, salvo que se permita su exención por razones medioambientales o económicas (191)—; que los tributos «verdes» no constituyen una alternativa al cumplimiento de obligaciones internacionales de la Unión Europea (como el Protocolo de Kioto), y que nuestro país debería experimentar, por los muchos períodos transitorios concedidos, una sustancial elevación de los tipos mínimos a que están sujetos la mayoría de los productos gravados por los impuestos especiales.

NOTAS

(1) Salvo indicación en contrario, manejamos el texto y la numeración del Tratado en la versión consolidada publicada en el *DOCE*, serie C núm. 325/33, de 24 de diciembre de 2002.

(2) Por razones de brevedad, no vamos a entrar en el prolífico procedimiento de mayorías cualificadas que exige el citado precepto.

(3) Y, en menor medida, en la armonización de la imposición indirecta, con especial relevancia en el caso de determinados impuestos especiales (caso del Impuesto sobre Hidrocarburos y del Impuesto sobre el Vino), dada la existencia de Estados miembros con posiciones contrapuestas en función de sus respectivos intereses. Sería el ejemplo de Gran Bretaña para el primero de los impuestos citados y de Grecia, Portugal, España, Italia y Francia en el segundo caso.

(4) Decimos teóricamente porque basta examinar el elenco de «sanciones» que establece el art. 104.11 del Tratado para comprobar que la mayoría de ellas son ridículas: así, recomendar al BEI que reconsidera la política de préstamos respecto del Estado en cuestión o exigir que el Estado con déficit excesivo realice un depósito sin interés ante la Comunidad Europea. Por otro lado, los ejemplos recientes de Francia y Alemania (y, en menor medida, Italia) constituyen el paradigma de los resultados a que conduce la apertura del procedimiento por déficit excesivo, no obstante haber sancionado positivamente el Tribunal de Justicia de Luxemburgo la posición de la Comisión Europea.

(5) Conforme el art. 105.1 del Tratado, la estabilidad de precios es el principal objetivo del Sistema Europeo de Bancos Centrales (SEBC), compuesto por el BCE y los bancos centrales nacionales.

(6) De forma recurrente, se alude a la necesidad de armonizar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. La última declaración proviene de la reunión del ECOFIN celebrada en La Haya los días 10 y 11 de septiembre de 2004.

(7) El párrafo segundo del art. 5 señala que «*En los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva*, la Comunidad intervendrá, conforme al principio de subsidiariedad, sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada, a nivel comunitario». La cursiva es nuestra. El principio de subsidiariedad aparece recogido, de forma similar, en el art. 9 del Proyecto de Constitución europea (en adelante PCE), partiendo de la premisa —típica de los Estados federales— en cuya virtud las competencias que no corresponden a la Unión corresponden a los Estados miembros. No obstante, hay que tener en cuenta la existencia de competencias compartidas entre la Unión y los estados miembros que, sin embargo, no siguen exactamente el esquema español de distribución competencial Estado-comunidades autónomas.

(8) Empleamos la expresión de forma unívoca, aunque conviene recordar los diferentes títulos jurídicos que, desde el Tratado de la Unión, habilitan al Consejo para armonizar o para aproximar legislaciones.

(9) Entre otros, *vid. FALCÓN y TELLA, R. «El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea»*, dentro de *YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. (dir.), Sistema fiscal español y armonización europea*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995: 33-54.

(10) Aunque éstas no puedan despreciarse, ya que la mayor parte de los Estados incorporados a la Unión el 1 de mayo de 2004 han logrado, en sus actas de Adhesión o mediante directivas específicas, retrasar transitoriamente la transposición de determinadas directivas (*ad exemplum*, las que se refieren a la fiscalidad del ahorro).

(11) Incluso todavía no existe un texto consolidado del proyecto de Constitución Europea que englobe los documentos CIG 85/04, CIG 81/04 y CIG 50/03. Hay que tener en cuenta que no ha sido oficialmente traducida a todos los idiomas de los países de la Unión Europea y que falta la firma formal por parte de todos los jefes de Estado y de Gobierno (algo que previsiblemente se realizará en octubre-noviembre de 2004). Posteriormente, deberá ser ratificada por los Estados miembros según sus reglas constitucionales (aprobación parlamentaria o referéndum). Con estas salvedades, el texto manejado es el suministrado por la Comisión Europea en su página <http://www.eu2004.ie>.

(12) Como veremos, hasta 1990 no existe ninguna directiva que se refiera al IS, aunque se ciña a aspectos muy concretos y específicos.

(13) La diferencia es similar a la que actualmente existe entre reglamentos y directivas, de forma que la ley europea es obligatoria en todos sus elementos y directamente aplicable en todos los Estados miembros, mientras que la ley marco europea obliga al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado a alcanzar, dejando a las autoridades nacionales la competencia para elegir los medios y la forma.

(14) El art. 35 del proyecto presenta aspectos novedosos respecto de la delegación legislativa española; así, la entrada en vigor del reglamento delegado sólo se producirá si el Consejo o el Parlamento europeos no han formulado objeciones en el plazo fijado en la ley delegante (ley europea o ley marco europea). Mientras que el Parlamento se pronunciará por mayoría de los miembros que lo componen, el Consejo de Ministros lo hará por mayoría cualificada.

(15) Ello tiene no sólo connotaciones tributarias, sino también mercantiles, en las que no vamos a ahondar.

(16) Técnicamente, la incompatibilidad sólo se refiere a las ayudas en la medida en que afecten a las relaciones comerciales con otros Estados miembros; no obstante, la constante jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo y las posiciones de la Comisión permiten comprender el alcance de esta restricción.

(17) Sólo cuando el Consejo de Ministros, por unanimidad, aprecie que las medidas armonizadoras se refieren a la cooperación administrativa y/o a la lucha contra la evasión y el fraude fiscal puede pronunciarse por mayoría cualificada a la hora de adoptar las medidas armonizadoras pertinentes.

(18) *DOCE L 157*, de 26 de junio de 2003.

(19) *DOCE C 21*, de 26 de enero de 1980.

(20) Según la propuesta, los trabajadores serían gravados en el país de residencia, pero debía permitírseles la deducción de las retenciones practicadas en el Estado de la fuente. Los trabajadores transfronterizos que percibieran rentas del trabajo en un Estado miembro distinto al de su residencia no podrían ser sometidos a un gravamen superior que el que les correspondería caso de ser residentes en aquél. Por último, las deducciones correspondientes a pagos o aportaciones realizados a otras personas o entidades (seguros, fondos de pensiones, etc.) no podrían excluirse por el hecho de que dichas personas o entidades fueran residentes o estuvieran establecidas en otro Estado miembro distinto del de residencia.

Un resumen de la proposición de Directiva puede encontrarse en CAYÓN GALIARDO, A.; FALCÓN y TELLA, R.; y de la HUCHA CELADOR, F., *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, IEF, Madrid, 1990: 629-635.

(21) *DOCE L 39*, de 10 de febrero de 1994.

(22) Una síntesis de ambas sentencias puede encontrarse en CAA-MAÑO ANIDO, M.A., y CALDERÓN CARRERO, J.M., *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Ed. La Ley, Madrid, 1996: 89-116.

(23) Un resumen y comentarios a la sentencia citada pueden encontrarse en MARTÍN JIMÉNEZ, A., en *REDF*, Ed. Thomson-Civitas, número 122, Madrid, 2004: 458-462.

(24) Evidentemente, el cálculo del tipo efectivo de gravamen —a efectos de determinar si existe o no discriminación— no puede hacerse teniendo en cuenta en el Estado de la fuente las circunstancias personales y familiares que sólo pueden ser apreciadas en el Estado de residencia, aunque el Tribunal —siguiendo la doctrina establecida en el caso Asscher— parece llegar a una solución opuesta y alambicada. En cualquier caso, se ha abierto una brecha en la doctrina jurisprudencial que consideraba no contraria al Tratado de la Unión la discriminación fiscal entre residentes y no residentes, algo que habrá de ser tenido en cuenta a la hora de afrontar el examen de nuestra Ley del IRNR. Sobre la sentencia en cuestión, puede verse GARCÍA PRATS, F.J., «Asscher o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria» en *REDF*, Ed. Civitas, núm. 94, Madrid, 1997: 215-236.

(25) Aspecto que habrá de ser tenido en cuenta por nuestro sistema, que, de forma asistemática, ha primado en ocasiones con distintos beneficios fiscales la adquisición de acciones por parte de los trabajadores de una empresa. En los momentos actuales, véase el artículo 46.2.a) del DLeg. 3/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido del IRPF, que no considera rendimientos del trabajo en especie la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al de mercado, de acciones o participaciones de la empresa o grupo de empresas en que presten sus servicios con el límite de 12.000 € anuales. Los requisitos se establecen en el art. 41 del RD 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto. Tanto la Ley como el Reglamento plantean algunas dudas, en las que no vamos a ahondar, sobre su adecuación a la jurisprudencia comunitaria.

(26) Manejamos la redacción dada por el art. 83 de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre.

(27) *Vid.*, por todos, TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en AA.VV., *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2003 (19ª edición): 465-466.

(28) Igualmente, ha de tenerse presente la reciente promulgación del Reglamento del IRNR, aprobado por Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE de 5 de agosto) cuyos arts. 21 a 24 regulan los aspectos procedimentales del ejercicio de la opción.

(29) Así, la contestación de la Dirección General de Tributos de 2 de abril de 2002 considera que no es posible ejercitar la opción cuando las rentas son obtenidas en el extranjero y allí deben tributar conforme al convenio de doble imposición.

(30) *Op.cit.*: 466.

(31) Entendemos que, si ejercita la opción, no puede excluir a la hora de calcular la base imponible del IRPF las rentas exentas del IRNR conforme el art. 14 del TRIRNR, salvo aquéllas que coincidan con las rentas exentas del art. 7 del TRIRPF.

(32) Obviamos los problemas de precisar el tramo autonómico de la tarifa del IRPF, aunque entendemos que, al ser no residente en España, habría que aplicar, por defecto, la tarifa autonómica prevista con carácter general en el art. 75 del TRIRPF.

(33) Conforme el art. 21.1.d) del Reglamento del IRNR, es requisito inexcusable que las rentas obtenidas en territorio español hayan tributado efectivamente *durante el período* por el citado impuesto. ¿A qué período se refiere el titular de la potestad reglamentaria, supuesto que en muchos casos el IRNR es un impuesto instantáneo? El propio art. 21.4 aclara la cuestión señalando que el período impositivo coincidirá con el año natural, lo que constituye una aberración tratándose de contribuyentes que obtengan rentas en España sin mediación de establecimiento permanente, para los que hay que *inventar* un período impositivo cuando el impuesto al que están sujetos, *prima facie*, es instantáneo.

(34) Conforme el art. 23.4 del Reglamento, transcurridos seis meses desde la presentación de la solicitud de opción sin haber recibido contestación de la Administración, se entenderá desestimada.

(35) Curiosamente, ni el TRIRNR ni el Reglamento establecen qué ocurre si, por error del contribuyente, por comprobación de las rentas obtenidas en el extranjero (que, como hemos visto, sirven para determinar el tipo medio de gravamen) o por otras circunstancias, la opción supone para el contribuyente el pago en el IRPF de una cuota superior a la ya satisfecha por el IRNR, aunque entendemos que en este supuesto no procedería la exigibilidad de la diferencia y habría que considerar como no realizada la opción.

(36) Con su desarrollo reglamentario, contenido en el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

(37) El art. 20.4 del Texto Refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones permite sólo que las entidades gestoras de fondos de pensiones puedan contratar la gestión de las inversiones de los fondos de pensiones que administran con terceras entidades autorizadas conforme a las directivas 93/22/CEE, de 10 de mayo, 92/96/CEE, de 10 de noviembre, y 2000/12/CEE, de 20 de marzo relativa a entidades de crédito.

(38) Únicamente si el contribuyente en cuestión opta, cumpliendo los requisitos vistos anteriormente, por tributar en el IRPF tendría derecho a reducir su base imponible en el importe de las aportaciones a fondos de pensiones (con las mismas limitaciones y requisitos que los establecidos en el art. 60 del TRIRPF). Sin embargo, ello exigiría que la aportación fuera a un fondo constituido conforme las leyes españolas.

(39) DOCE L 235, de 23 de septiembre.

(40) La posición de la Comisión responde a las premisas sentadas en su Comunicación de 19 de abril de 2001 sobre eliminación de obstáculos fiscales a la prestación transfronteriza de pensiones profesionales.

(41) En concreto, Bélgica, Portugal, Italia y Francia permiten la deducción de las aportaciones a planes y fondos de pensiones aunque estén constituidos y/o domiciliados en otros Estados miembros.

(42) Hace doce años que denunciamos la legislación española en este punto (vigente entonces la Ley 18/1991, del IRPF) por introducir restricciones a la libre circulación de capitales y obstáculos a la libertad de establecimiento de las entidades aseguradoras; *vid.* de la HUCHA CELADOR, F.; RAMALLO MASSANET, J., y ZORNOZA PÉREZ, J., «Aspectos fiscales de la libre circulación de capitales», *Papeles de Economía Española, Suplementos sobre el sistema financiero*, Fundación FIES, número 38, Madrid, 1992: 57-58.

(43) Asunto C-422/2001. La sentencia y su comentario pueden encontrarse en MARTÍN JIMÉNEZ, A., «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», en *REDF*, Ed. Thomson-Civitas, núm. 122, Madrid, 2004: 462-465.

(44) Asunto C-136/2000. Un extracto de la sentencia en MARTÍN JIMÉNEZ, A., *op.cit.*, en *REDF*, Ed. Thomson-Civitas, núm. 120, Madrid, 2003: 778-781.

(45) No obstante, el debate sobre la compatibilidad o incompatibilidad con el Tratado depende de la concurrencia o no de una justi-

fificación que la legitime, y de que la restricción impuesta por la norma fiscal resulta congruente con dicha justificación. Los argumentos invocados por el Gobierno finlandés fueron rechazados (no vamos a entrar en ellos), pero la posición del Tribunal sirve para demostrar que cada vez son menos las ocasiones en que aquél está dispuesto a aceptar las justificaciones de las medidas discriminatorias introducidas por las legislaciones internas de los Estados miembros.

(46) En el fallo se señala que «Los artículos 48 y 59 del Tratado CEE se oponen a que la legislación de un Estado miembro supedite el carácter deducible de las primas de seguro de enfermedad o de invalidez o del seguro de vejez y fallecimiento al requisito de que tales primas se hayan pagado en dicho Estado. No obstante, puede estar justificado este requisito por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario aplicable. Los artículos 67 y 106 del Tratado no se oponen a tal legislación». Un resumen de la sentencia puede verse en CAAMAÑO ANIDO, M.A., y CALDERON CARRERO, J.M., *op.cit.*: 63-68.

(47) DOCE L 178, de 8 de julio.

(48) La Comisión presentó efectivamente la propuesta el 10 de febrero de 1989, pero no prosperó y fue preciso esperar diez años (hasta el 20 de mayo de 1998) para retomar el impulso.

(49) *Vid.* POZA GIL, R., «Fiscalidad de las rentas del capital en el marco de la Unión Europea», dentro de la obra colectiva *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, IEE, Madrid, 2003: 260-264.

(50) Propuesta de 4 de junio de 1998. DOCE C 212, de 8 de julio.

(51) DOCE C 2, de 6 de enero de 1998.

(52) En concreto, con Estados Unidos, Suiza, Mónaco, San Marino, Andorra y Liechtenstein. En el caso de este último país, existe una propuesta de decisión del Consejo (presentada por la Comisión) de 23 de agosto de 2004 —COM (2004) 569 final— de contenido muy similar al régimen transitorio previsto para Bélgica, Luxemburgo y Austria; en el mismo sentido, la propuesta de decisión respecto de Andorra de 17 de agosto de 2004 —COM (2004) 564 final. Por su parte, se acordó que Reino Unido y Holanda negociaran con sus territorios dependientes o asociados la adopción de las mismas medidas que las establecidas por ellos (intercambio de información).

(53) COM (2004) 75 final.

(54) Las pretensiones suizas eran que el acuerdo no se limitara a la fiscalidad del ahorro, sino que se extendiera al régimen fiscal de sociedades matrices y filiales (Directiva 90/435/CEE) y a la Directiva 2003/49/CE, de 3 de junio, sobre régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes estados miembros. Básicamente, la propuesta consiste en que Suiza aplicará una retención en la fuente sobre los intereses abonados por pagadores radicados en su territorio a personas físicas residentes en Estados de la UE, retención que será del 15 por 100 durante los primeros tres años del acuerdo, del 20 por 100 durante los tres siguientes y del 35 por 100 posteriormente. No obstante, se puede suprimir la retención en la fuente si el beneficiario efectivo —persona física— de los intereses autoriza al agente pagador a identificar las rentas percibidas; en este caso, se sustituirá la retención por el intercambio de información con el Estado miembro de residencia del beneficiario. En caso de practicarse la retención, el 25 por 100 pertenece a Suiza, la cual transferirá el 75 por 100 al Estado miembro de la Unión de residencia del beneficiario efectivo. El art. 14 del proyecto establece una norma fundamental en cuya virtud las disposiciones de los convenios de doble imposición entre Suiza y los Estados miembros no impedirán la exacción de la retención. Para concluir, dos observaciones: la aplicación del acuerdo está supeditada a la celebración de acuerdos con Estados Unidos, San Marino, Andorra, Mónaco y Liechtenstein y, por otro, para España, el Acuerdo (si se llega a aprobar) sólo se aplicará a partir de la entrada en vigor de un acuerdo bilateral con Suiza sobre intercambio de información previa solicitud en casos de fraude fiscal y similares con respecto a ingresos no contemplados en el acuerdo.

(55) La definición de beneficiario efectivo es muy prolífica (cfr. art. 2), pero en principio será cualquier persona física que reciba un pago de intereses o en cuyo beneficio se atribuya un pago de intereses, salvo que aporte pruebas de que dicho pago no se ha realizado en su beneficio por concurrir alguna de las siguientes circunstancias: a) que, siendo persona física, actúe en calidad de agente pagador; b) que actúe por cuenta de una entidad jurídica, debiendo comunicar el nombre y la dirección de ésta al operador económico, el cual transmite la información a la autoridad competente del estado miembro, y c) que actúe por cuenta de otra persona física que es el beneficiario efectivo y comunica al agente pagador la identidad de dicha persona.

(56) Y ello con independencia de que sea el propio deudor del capital que devenga los intereses o el agente económico al que el beneficiario efectivo le haya encomendado la tarea de abono de intereses, siempre que dicho agente económico esté establecido en el territorio de la Unión Europea pero fuera del Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo.

(57) Porcentaje que se reducirá al 25 por 100 a partir del 1 de enero de 2011.

(58) El art. 9 de la Directiva establece el principio de intercambio automático de información, la cual se facilitará al menos una vez al año en los seis meses siguientes al final del ejercicio fiscal del Estado miembro del agente pagador, y se referirá a todos los pagos de intereses efectuados durante el año. Los datos proporcionados por el agente pagador y transmitidos por el Estado de residencia de éste se recogen en el art. 8, y comprenden la identidad del beneficiario, nombre y dirección del agente pagador, número de cuenta del beneficiario o identificación del crédito que da lugar al pago de intereses y el importe de los intereses pagados o contabilizados.

(59) Conforme el art. 17.3 de la Directiva, el Consejo, seis meses antes del 1 de enero de 2005, debía decidir por unanimidad si se cumplían o no las condiciones estipuladas para la aplicación de la Directiva y, en caso negativo, determinaría una nueva fecha. La Decisión del Consejo 2004/587/CE, de 19 de julio de 2004 —DOCE L 257, de 4 de agosto— establece el 1 de julio de 2005 como nueva fecha de entrada en vigor de la Directiva 2003/48/CE.

(60) No obstante, a la inversa, dichos Estados sí tienen derecho a recibir información del resto de Estados miembros no afectados por la excepción, según dispone el art. 10.1 de la Directiva.

(61) Así, una persona física residente en España que obtenga intereses en Bélgica puede optar por soportar la retención en origen (sin que la Hacienda belga suministre información a la Hacienda española sobre la identificación del perceptor y sobre la cuantía de los intereses percibidos) o por autorizar al agente pagador radicado en Bélgica para que facilite la información a las autoridades tributarias de este país, las cuales la transmitirán a España según el procedimiento general de intercambio automático que hemos descrito anteriormente. Si opta por la segunda alternativa, conforme el art. 13.2 de la Directiva, la persona física residente en España puede solicitar de la Hacienda española un certificado que recoja su nombre, domicilio y NIF, el nombre y dirección del agente pagador y el número de cuenta del beneficiario efectivo o la identificación del crédito del que deriva la percepción de intereses.

(62) Y, desde el punto de vista de las entidades financieras españolas, a fin de ofrecer productos *atraídos* a determinados clientes, la alternativa es localizar el agente pagador en alguno de los tres Estados que disfrutan del régimen transitorio.

(63) Dicho crédito fiscal puede sustituir el crédito fiscal por el reembolso de la retención.

(64) Evidentemente, dicho crédito fiscal sólo podrá ser disfrutado si el contribuyente ha integrado los rendimientos del capital mobiliario sobre los que ha soportado retención en alguno de los países citados en su base imponible del IRPF. La tentación de renunciar por la vía de hecho al disfrute del crédito fiscal es evidente.

(65) En concreto, el período transitorio finalizará en la última de las fechas siguientes: a) cuando entre en vigor un acuerdo entre la UE y el último de los siguientes países: Suiza, Mónaco, San Marino, Andorra y Liechtenstein, por el que se disponga el intercambio de información previa petición de conformidad con el acuerdo modelo de la OCDE de 18 de abril de 2002; b) cuando el Consejo acuerde que Estados Unidos se compromete a intercambiar información previa petición siguiendo el acuerdo modelo de la OCDE en relación con los pagos de intereses efectuados por agentes pagadores situados en su territorio a beneficiarios efectivos residentes en la Unión Europea.

Como puede observarse, es imposible fijar la fecha inicial y, sobre todo, la fecha final del período transitorio, ya que depende de avatares no predecibles en los momentos actuales.

(66) Realmente, hay que ser ingenuos para pensar que Austria, Bélgica o Luxemburgo van a renunciar a la práctica de retenciones durante el período transitorio, y ello por un doble motivo: por un lado, su régimen transitorio constituye una llamada a la atracción de capitales de personas físicas y, por otro, no cabe olvidar que experimentarían una pérdida de recaudación, dado que retienen una parte de la retención. No obstante, esta última cuestión está sujeta a muchos matices, ya que habría que determinar qué ocurre con la retención retenida (valga la expresión) si cualquiera de los tres Estados sujeta a gravamen, por obligación real o siguiendo el esquema del IRNR español, los intereses pagados en su territorio a no residentes que lo sean en otro Estado miembro de la Unión Europea.

(67) El único problema consiste en que, dada la remisión del artículo 14.1.c) del TRIRNR al art. 23.2 del TRIRPF, habrá que determinar si dicho precepto engloba todos los intereses en el sentido que esta expresión tiene a la luz de la Directiva comunitaria, lo que puede plantear algún problema en el caso de determinados rendimientos obtenidos como consecuencia de la participación en determinadas instituciones de inversión colectiva, dada la persistencia del legislador en configurar un título específico dentro del TRIRPF para las mismas. En otros términos, lo que desde nuestro ordenamiento tributario constituirían ganancias patrimoniales representan intereses desde el punto de vista de la Directiva sobre fiscalidad del ahorro.

(68) Conviene tener presente que las características de la adaptación que señalamos en el texto principal entrarán en vigor el 1 de julio de 2005 —adaptando la fecha a la Decisión del Consejo de 19 de julio de 2004, señalada anteriormente— y se aplicará a todas las rentas sujetas a suministro de información que se abonen a partir de dicha fecha.

(69) En particular, están obligados (art. 15), las entidades financieras en el caso de abono de intereses; el emisor de los valores en el caso de abono de cupones o de amortización, canje o reembolso de aquéllos (salvo que dichas tareas se hayan encomendado a una entidad financiera, en cuyo caso será ésta el destinatario del deber); la entidad financiera que actúe por cuenta del transmitente en el caso de rendimientos obtenidos por la transmisión de activos financieros; la sociedad gestora o la sociedad de inversión en el caso de distribución de resultados de instituciones de inversión colectiva (o la entidad comercializadora o el intermediario facultado en el caso de instituciones domiciliadas en el extranjero); las sociedades gestoras, las de inversión o el intermediario financiero que medie en la transacción en el caso de transmisión o reembolso de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva.

(70) El artículo 17 establece las formas, mecanismos y procedimientos para identificar la identidad y la residencia del perceptor de las rentas persona física residente en otro Estado de la Unión Europea.

(71) Con ello se eliminaría la retención en Austria, Bélgica o Luxemburgo a cambio de que dichos estados transmitiesen información sobre los intereses percibidos por el sujeto pasivo a la Hacienda española.

(72) Si las entidades que se contemplan en el anexo de la Directiva como «asimiladas actuando en calidad de organismo público» (concepto que en España abarca a todas las comunidades autónomas, más

las diputaciones forales vascas, los ayuntamientos de Madrid y de Barcelona, los cabildos insulares de Tenerife y Gran Canaria, el ICO y los institutos Catalán y Valenciano de Finanzas) efectuasen emisiones de deuda negociables a partir de 1 de marzo de 2002, las rentas derivadas de la emisión —sea de la originaria, sea de las sucesivas— se considerarán sujetas al intercambio de información.

(73) Cuya exposición de motivos señala que, como consecuencia de la Directiva 2003/48/CE, «es necesario efectuar los oportunos cambios en relación con las retenciones que hubieran soportado los contribuyentes de este impuesto durante el período transitorio establecido en la directiva, por las rentas obtenidas en Bélgica, Austria y Luxemburgo cuando el beneficiario efectivo resida en un Estado miembro distinto del Estado miembro en que está establecido el agente pagador, las cuales se configuran como un pago a cuenta del impuesto».

(74) Ciertamente, esta adaptación no es exigible hasta el 1 de julio de 2005 y, bajo el plano interno, no puede ser realizada por un decreto legislativo cuya función sea la de refundir disposiciones vigentes.

(75) Por ejemplo, una persona física residente en España tiene participaciones en una SIMCAV domiciliada en Luxemburgo, cuyo agente pagador reside en dicho país. Si dicha institución de inversión colectiva tiene más del 40 por 100 de su activo invertido en productos de renta fija, los rendimientos derivados de la cesión, reembolso o rescate entran dentro del concepto de intereses de la Directiva y, por tanto, Luxemburgo aplicará la retención del 15 por 100 (durante los tres primeros años). En España, sin embargo, dichas rentas tendrían la consideración de ganancia patrimonial.

(76) Lo mismo sucederá cuando se alcancen los acuerdos previstos en la Directiva con otros países que España considera, en su legislación interna, como paraísos fiscales: Andorra, San Marino, Mónaco, etcétera.

(77) Por el contrario, España no ha hecho uso de la posibilidad de sustituir el mecanismo del crédito fiscal por el de reembolso de la retención.

(78) No obstante, existen períodos transitorios para alguno/s de los diez países incorporados a la Unión a partir del 1 de mayo de 2004. A fin de evitar prolifidades, habría que consultar las respectivas actas de adhesión de cada uno de ellos a la Unión.

(79) *Vid. Vigésimo informe anual sobre el control de la aplicación del Derecho comunitario (2002)*, de 21 de noviembre de 2003 —COM (2003) 669 final: 62.

(80) Para examinar la historia armonizadora del IS, puede consultarse CAYÓN GALIARDO, A.; FALCON TELLA, R., y de la HUCHA CELADOR, F., *La armonización fiscal...*, *op. cit.*: 586-629.

(81) Como recientemente ha señalado el Consejo Económico y Social, «cuando la comparación se basa únicamente en los tipos impositivos puede resultar engañosa ya que los modos de calcular la base impositiva pueden variar enormemente. Así, cuando es posible hacer desgravaciones importantes en el momento de calcular la base impositiva, los ingresos fiscales pueden ser reducidos aun cuando el tipo impositivo sea elevado»; dictamen (10 y 11 de diciembre de 2003) sobre «La fiscalidad en la UE: principios comunes, convergencia de normas fiscales y posibilidad de votación por mayoría cualificada», *DOCE C 80*, de 30 de marzo de 2004.

(82) En parte paliadas con la Directiva 78/660/CEE, de 25 de julio, relativa a las cuentas anuales de determinadas sociedades, la Directiva 78/855/CEE, de 9 de octubre, relativa a las fusiones de sociedades anónimas y la Directiva 83/349/CEE, de 13 de junio, sobre cuentas consolidadas. Aunque tenga una incidencia tributaria escasa —al menos de forma directa—, conviene citar también el Reglamento 2137/85, de 25 de julio, sobre la agrupación europea de interés económico, norma que expresamente se invoca por el art. 49 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (TRIS), aprobado por Decre-

to Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a la hora de regular el correspondiente régimen especial en el impuesto sobre sociedades.

(83) Dicha recomendación invitaba a los Estados miembros a adoptar las medidas fiscales necesarias que permitan corregir los efectos disuasorios de la progresividad del IRPF que grava a las empresas individuales y a las sociedades personalistas por lo que se refiere a los beneficios reinvertidos. En particular, estudiarán la posibilidad de conceder a dichas empresas la posibilidad por optar por la tributación en el IS y/o limitar la carga fiscal aplicable a los beneficios reinvertidos a un tipo similar al del Impuesto sobre Sociedades.

(84) Entre otros, véase de la HUCHA CELADOR, F., «El nuevo régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores: estudio de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre», en *Crónica Tributaria*, IEF, Madrid, núm. 62 (1992): 43-64.

(85) Sin perder de vista alguna jurisprudencia comunitaria reciente; así la sentencia de 18 de septiembre de 2003 (As. 168-01) considera que la Directiva 90/435/CEE se opone a una disposición nacional que, con motivo de la liquidación del IS de una sociedad matriz radicada en un Estado miembro, supedita el carácter deducible de los gastos relacionados con la participación en el capital de la filial domiciliada en otro Estado miembro al requisito de que dichos gastos sirvan indirectamente para la obtención de beneficios gravables en el Estado de residencia de la matriz.

(86) *DOCE L 7*, de 13 de enero de 2004.

(87) Se trataría de operaciones triangulares de distribuciones de beneficios, donde juega la sociedad matriz, la sociedad filial y el establecimiento permanente.

(88) Considerándose como tal «el centro de actividades fijo, situado en otro Estado miembro, a través del cual se realice una parte o la totalidad de las actividades empresariales de una sociedad de otro Estado miembro en el que está situado en virtud de un tratado bilateral en materia fiscal o, en su defecto, en virtud de la legislación nacional».

(89) Una cuestión no directamente relacionada con la Directiva en cuestión, pero que puede ser trascendente, es determinar si en el caso de entidades vinculadas, a efectos de determinar las reglas de valoración de las operaciones realizadas entre ellas, habría que modificar el art. 16 del TRIS en lo que se refiere a los porcentajes de participación de las sociedades matrices en las filiales. En cambio, entendemos que la legislación mercantil (en concreto, el art. 42 del Comercio) no se vería afectada por esta circunstancia.

(90) En el caso de España, la concesión del período transitorio se anuda al lanzamiento de un plan de refuerzo del potencial tecnológico y se le faculta para que, durante la duración de dicho plan, no aplique las disposiciones del art. 1 (exención de tributación) exclusivamente a los pagos de cánones (por tanto, respecto de los pagos de intereses habrá de cumplir la regla de la exención). En concreto, conforme el art. 6.1 de la Directiva, España está autorizada a no cumplir lo dispuesto en el art. 1 para el pago de cánones exclusivamente hasta la fecha de aplicación de la Directiva 2003/48/CE sobre fiscalidad del ahorro (que, como hemos visto en el epígrafe destinado al IRPF, se retrasará, como mínimo, al 1 de julio de 2005). Durante un período transitorio de seis años a partir de esta fecha, el tipo del impuesto sobre los pagos de cánones de una sociedad española a una sociedad asociada de otro Estado miembro, o a un establecimiento permanente radicado en otro Estado miembro de una sociedad asociada de un Estado miembro, no podrá superar el 10 por 100. Por último, se estipula que el Estado miembro de residencia de la sociedad asociada que percibe cánones de una sociedad residente en España deberá autorizar a aquélla la deducción de un importe equivalente al impuesto o a la retención liberatoria satisfecha en nuestro país. La misma previsión se establece para Grecia y Portugal referida no sólo a los cánones, sino también a los intereses.

(91) El art. 3 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, fijaba la fecha de entrada en vigor de esta modificación en el IRNR el 1 de enero de 2005. El TRIRNR mantiene la misma fecha de entrada en vigor (cfr. disposición final única en relación con el ahora art. 25.1.i) tras la refundición), lo que contraviene la fecha de inicio del régimen transitorio, que, previsiblemente, habrá de retrasarse al 1 de julio de 2005 como mínimo.

(92) En España, las sociedades anónimas, la sociedad comanditaria por acciones, la sociedad de responsabilidad limitada y los organismos de Derecho público que se rigen por el Derecho privado.

(93) Conviene, empero, resaltar que el art. 3.b) de la Directiva faculta a los Estados miembros para sustituir el criterio de participación mínima en el capital por el de participación mínima en los derechos de voto.

(94) Esta excepción temporal se fundamenta en la Directiva, que permite (art. 1.10) a los Estados la posibilidad de inaplicar la Directiva si los requisitos de participación en el capital no se cumplen durante un período ininterrumpido de, como mínimo, dos años. Conforme aparece redactado el precepto comunitario, entendemos que la solución española es, cuanto menos, discutible en cuanto al período de tiempo elegido, ya que el mínimo impuesto por la Directiva es de dos años, y no de uno como establece el citado precepto del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

(95) Entendemos concorde con esta definición la que ofrece el artículo 13.1.a) del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

(96) Como es tradicional, los recargos por retrasos en el pago de los créditos no se consideran intereses.

(97) Según el art. 2.b) de la Directiva, son cánones «las remuneraciones de cualquier clase percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y los programas y sistemas informáticos, cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Las remuneraciones percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos se considerarán cánones».

(98) Piénsese en el fenómeno de la subcapitalización contemplado en el art. 20 del TRIS, cuando, como consecuencia del exceso de endeudamiento, las cantidades se consideran dividendos y no intereses.

(99) Con alguna matización, serían los denominados créditos participativos.

(100) También con alguna matización, afectaría a los bonos u obligaciones convertibles en acciones.

(101) Se trata, en suma, de aplicar las reglas sobre operaciones y personas vinculadas a la Directiva comunitaria. Teniendo en cuenta el concepto de sociedades asociadas, siempre va a haber vinculación a la luz del art. 16 del TRIS, pero la matización de la Directiva consiste en que la aplicación del precepto se supedita a que el pago de intereses o cánones, respecto de los que la entidad pagadora pretende acogerse a la exención de tributación en el estado de residencia, sea superior al que se hubiera producido de no mediar dicha relación especial. Es decir, si una sociedad residente en España abona por un préstamo concertado con una sociedad asociada residente en Austria un tipo de interés del 8 por 100 cuando con una entidad financiera hubiera conseguido un tipo de interés del 6 por 100, se permite que España no aplique la Directiva sobre el exceso del pago de intereses.

(102) En el caso de los establecimientos permanentes, la exención en el Estado de residencia del mismo se supedita a que los pagos por intereses y/o cánones sean considerados como gasto fiscalmente deducible en dicho Estado.

(103) Caso de no poder demostrarse que el pago se efectúa a una sociedad asociada —con los requisitos exigidos para la consideración como tal— residente en otro Estado miembro, o a un establecimiento permanente, se faculta al Estado de residencia del pagador para establecer la pertinente retención fiscal en origen.

(104) El certificado a presentar con cada pago tendrá una validez mínima de un año y máxima de tres y deberá consignar, entre otros, los siguientes datos: domicilio de la sociedad receptora, condición de beneficiaria efectiva de ésta, cumplimiento de las condiciones establecidas en la Directiva para que la sociedad receptora se considere como sociedad asociada, con expresión del porcentaje de participación en el capital (o en los derechos de voto, aunque España no haya optado por esta posibilidad) y determinación del período de permanencia de la participación.

(105) Aquí también sería menester, a la espera del desarrollo reglamentario de la nueva LGT, y en concreto del procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, tener presente que el art. 1.15 de la Directiva establece un plazo mínimo de dos años, desde que se hayan abonado los intereses o cánones, para solicitar la devolución. Por su parte, el Estado de origen deberá devolver la retención en origen en el plazo de un año desde la presentación de la solicitud.

(106) Con la tradicional falta de técnica jurídica que caracteriza, desde hace años, a nuestro legislador, estamos, en realidad, ante una presunción *iuris tantum*, puesto que la inaplicación ordenada puede ser enervada si la sociedad perceptora de los cánones demuestra que se ha constituido en un Estado de la Unión (aunque la mayoría de los derechos de voto corresponda a personas físicas o jurídicas extracomunitarias) por motivos económicamente válidos y no para disfrutar del régimen especial. Ello puede afectar a muchas empresas, por ejemplo del sector farmacéutico o automovilístico, donde la mayoría de los derechos de voto pertenecen a corporaciones estadounidenses o japonesas, que, sin embargo, localizan su presencia en Europa a través de sociedades domiciliadas en Alemania o en Gran Bretaña, de las cuales son sociedades asociadas las constituidas en España, las cuales pagan cánones a estas últimas y no a la sociedad en última instancia matriz (americana o japonesa).

(107) *DOCE L 157*, de 30 de abril.

(108) Asunto C-324/00 Lankhorst-Hohorst GMBH contra Finanzamt Steinfurt.

(109) En España, el art. 20.4 del TRIS declara no aplicables las normas de subcapitalización cuando la entidad vinculada no resida en España sea residente en otro Estado de la Unión Europea, salvo que resida en un paraíso fiscal. No obstante, hay que tener en cuenta que nuestro país modificó las normas sobre subcapitalización a raíz de esta sentencia, como señala MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., en «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», en *REDF*, Ed. Thomson-Civitas, nº. 120, Madrid, 2003: 785-787. En concreto, el actual art. 20.4 del TRIS trae su causa de la modificación introducida por el art. 2 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, y por tanto su entrada en vigor ha tenido lugar el 1 de enero de 2004.

(110) Ya hubo un intento por parte de la Comisión de modificar, en 1993, la Directiva sobre fusiones y operaciones de concentración empresarial; la presente propuesta es heredera, en cuanto al espíritu, de la anterior, que queda de forma expresa retirada. La propuesta retirada —COM (1993) 293 final— se publicó en el *DOCE C 225*, de 20 de agosto de 1993.

(111) Reglamento 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE) y Directiva 2001/86/CE, de la misma fecha, por la que se completa el Estatuto anterior en lo que se refiere a la participación de los trabajadores (*DOCE L 294*, de 10 de noviembre).

(112) Reglamento 1435/2003, del Consejo, de 22 de julio, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE)

y Directiva 2003/72/CE de la misma fecha, por la que se completa el Estatuto anterior en lo que se refiere a la participación de los trabajadores (DOCE L 207, de 18 de agosto).

(113) Cuyo título es indicativo: *Un mercado interior sin obstáculos vinculados al impuesto sobre sociedades: logros, iniciativas actuales y retos pendientes*.

(114) Utilizamos este circuloquio para destacar que no ha habido armonización alguna en los impuestos que gravan las transmisiones o ventas efectuadas por particulares (caso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en España).

(115) Sobre los orígenes, fundamentos y evolución de la armonización de estos impuestos (hasta 1992) sigue siendo de utilidad CAYÓN GALIARDO, A.; FALCÓN TELLA, R., y DE LA HUCHA CELADOR, F., *La armonización fiscal...*, op.cit.: 541-544.

(116) J.O. L 249, de 3 de octubre.

(117) Modificaciones introducidas por la Directiva 73/79/CEE de 9 de abril (J.O. L 103, de 18 de abril), la Directiva 74/553/CEE, de 7 de noviembre (J.O. L 303, de 13 de noviembre) y la Directiva 85/303/CEE, de 10 de junio (J.O. L 156, de 15 de junio). Algún autor (DE PABLO VARONA, C., *El Impuesto sobre Operaciones Societarias*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995: 35), de forma errónea a nuestro juicio, cree que esta última directiva faculta a los Estados para suprimir en su sistema tributario el derecho de aportación (traducción del *droit d'apport* francés utilizado en las directivas), lo que sólo es cierto respecto de determinadas operaciones, no del impuesto en su conjunto.

(118) Al igual que sucede con otros documentos comunitarios, manejaremos la versión consolidada CONSLEG: 1969L0335, de 1 de mayo de 2004.

(119) En nuestro país, las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones. Sobre el concepto de sociedad de capital, véase la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 12 de noviembre de 1987 (As. 112-86). Se asimila a las sociedades de capital cualquier otra asociación o persona moral (*sic* en la traducción española oficial) que persiga fines lucrativos, aunque se faculta a los Estados miembros para que no las considere como tales a efectos de la exacción del derecho de aportación. En nuestro sistema tributario, (art. 22 del RDLeg. 1/1993, por el que se aprueba el TR del ITP y AJD) se equiparan a las sociedades, a efectos de la exacción del impuesto, las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos, los contratos de cuentas en participación y la copropiedad de buques, la comunidad de bienes constituida por actos inter vivos que realice actividades empresariales y las comunidades de bienes constituidas por actos *mortis causa*, siempre que continúen en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo de tres años. Como un brindis al sol —y se trata de un supuesto no prohibido, pero tampoco expresamente permitido por la normativa comunitaria—, el art. 20 de la norma reguladora del ITP y AJD considera obligadas tributarias (cabe suponer que en calidad de contribuyentes) a las entidades —cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren fuera de la Unión Europea o que, teniendo su sede de dirección y su domicilio en ésta no estén sometidas a un tributo análogo al Impuesto sobre Operaciones Societarias— que, a través de sucursales y/o establecimientos permanentes, realicen operaciones de su tráfico mercantil en territorio español, limitándose el gravamen a la parte de capital que destinen a las operaciones realizadas en nuestro país.

(120) De donde se colige que si la discrepancia entre sede de dirección efectiva y domicilio social se produce entre Estados miembros, el derecho de exacción del impuesto corresponde, en exclusiva, al primero de ellos.

(121) De forma explícita, no se considera constitución de sociedad la modificación de la escritura o de los estatutos, la transformación de la forma jurídica de las diferentes sociedades de capital, el cambio de objeto social o la prórroga del plazo y el cambio de domi-

cilio social o de la sede de dirección efectiva entre diferentes Estados miembros de la Unión, siempre que en los dos Estados tenga la consideración de sociedad de capital.

(122) Recordemos que esta posibilidad existe, dada la facultad que concede la Directiva para que la legislación interna de un Estado no considere a una persona moral o asociación con fines lucrativos como sociedad de capital.

(123) En puridad, esta opción sólo corresponde a los estados que, a 1 de julio de 1984, sometieran, en su legislación interna, a gravamen las operaciones señaladas en el texto principal.

(124) Una relación actualizada de las principales sentencias del Tribunal de Luxemburgo en este punto puede encontrarse en CHECA GONZÁLEZ, C., «Los honorarios percibidos por la inscripción de las escrituras públicas conteniendo acuerdos de ampliación del capital social y el Derecho Comunitario», en *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, Ed. Thomson-Aranzadi, 2004, núm. 6: 15-24.

(125) Así, la sentencia del TJCE de 19 de marzo de 2002, donde se señala que «la distinción entre los impuestos prohibidos por el artículo 10 de la Directiva y los derechos que tengan un carácter remunerativo implica que estos últimos comprenden únicamente las retribuciones cuyo importe se calcule sobre la base del coste del servicio prestado. Una retribución cuyo importe esté totalmente desvinculado del coste de dicho servicio específico o cuyo importe se calcule, no en función del coste de la operación de la que constituye la contrapartida, sino en función de la totalidad de los costes de funcionamiento y de inversión del servicio encargado de dicha operación debe ser considerada como un impuesto al que sólo cabe aplicar la prohibición establecida por el art. 10 de la Directiva 69/335».

(126) Véase la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 24 de junio de 2003, a la que se refiere el comentario de CHECA GONZÁLEZ, C., *ut supra* citado.

(127) No obstante, hay que ser sumamente cuidadosos al manejar la jurisprudencia en este punto, ya que habrá que partir del diferente *status subjetivo* (funcionario, profesional liberal, etc.) y de la catalogación de la retribución (tasa, precio libre, precio fijado administrativamente) en los diferentes Estados, de forma que la sentencia construida sobre la legislación de un concreto país no es trasladable, *sic et simpliciter*, a otro.

(128) Entendemos, sin embargo, que si la aportación no dineraaria tiene como contrapartida por parte de la sociedad un derecho o beneficio distinto de la participación en el capital, cabría plantear la sujeción, que no sería incompatible con la normativa comunitaria.

(129) Según, además, reiterada doctrina del Tribunal Supremo, del TEAC y de la Dirección General de Tributos.

(130) En el mismo sentido, por todos, PEREZ ROYO, F., en AA.VV., *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2003: 552; en el mismo sentido, RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M.P., en AA.VV., *Manual de Derecho Tributario*, Ed. Thomson. Aranzadi, Pamplona, 2004: 657. Por su parte, el TEAC, en Resolución de 22 de octubre de 1999 (00-207-1997), ha sentado la compatibilidad entre el IVA y el IOS en el caso de disolución de una sociedad con entrega de bienes a los socios. Ya veremos los problemas que plantea, a nuestro juicio, someter a gravamen en el IOS las operaciones de disolución de sociedades.

(131) Así, una escritura de ampliación de capital sujeta al IOS tributará por este impuesto y por la cuota fija del AJD (0,30 € por pliego o 0,15 € por folio), pero no tributará al tipo del 0,50 por 100 de la cuota variable del impuesto. Entendemos que a la misma conclusión hay que llegar si la operación societaria está sujeta pero exenta en el Impuesto sobre Operaciones Societarias.

(132) Nótese que cualquier otra ampliación de capital que se realice con cargo a cualquier otra reserva de la sociedad estará sujeta.

(133) Con efectos no deseables en otros impuestos; así el TEAC, en Resolución de 11 de junio de 1998 (00-557-1998), ha declarado sujeta a la cuota gradual del IAJD la escritura de ampliación de capital con cargo a reservas procedentes de prima de emisión, al ser una operación no sujeta al Impuesto sobre Operaciones Societarias.

(134) Donde se establece que el impuesto se liquidará sobre el valor real de los bienes y derechos aportados o que deban aportarse por los asociados, con deducción de las obligaciones y gastos asumidos por la sociedad como consecuencia de la aportación.

(135) Sobre la determinación de la base imponible al amparo del artículo 5 de la Directiva, véase la Sentencia del TJCE de 17 de octubre de 2002 (As. C-339/1999); demasiado tajante es el juicio prospectivo efectuado por MARTÍN JIMÉNEZ, A. en *REDF*, Ed. Thomson-Civitas, Madrid, 2003, n.º 120: 777, donde señala que la sentencia «pone de manifiesto que el artículo 25.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993 (...) vulnera el art. 5.1.a) de la Directiva 69/335/CEE, por cuanto el primero adopta como base imponible en los casos de constitución y aumento de capital el importe nominal del capital, mientras que el segundo toma como base imponible el valor real de los bienes o derechos aportados».

(136) CAYÓN GALIARDO, A.; FALCÓN y TELLA, R., y DE LA HUCHA CELADOR, F, *La armonización fiscal...*, op.cit.: 551.

(137) En contestación de 23 de febrero de 2004 (consulta número 0352/04), la Dirección General de Tributos señala que «en las reducciones de capital y en la disolución de sociedades lo que se pretenden de gravar son las devoluciones de aportaciones a los socios. Ahora bien, ello no implica que faltando tal entrega de bienes o derechos no tenga lugar el hecho imponible contemplado en el art. 19 pues la reducción de capital o la disolución de la sociedad se han producido efectivamente, por lo que estarían sujetas a la modalidad de operaciones societarias, aun cuando la no devolución de bienes o derechos a los socios suponga la inexistencia de base imponible y, en consecuencia, la imposibilidad de girar la correspondiente liquidación». De donde se colegiría que al estar sujeto al IOS con base imponible cero, no tributaría el documento notarial en que se formalizase el acuerdo mercantil por la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

(138) DE PABLO VARONA, C., op.cit.: 320, que considera que las operaciones de reducción de capital o de disolución de sociedades discurrén al margen de la legislación comunitaria, lo que es una interpretación hiperformalista de la Directiva.

(139) La introducción de este hecho imponible diferenciado se produce con la Ley 29/1991.

(140) Aunque no se refiera a este supuesto concreto, introducido en 1991, hay que reseñar el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos en contestación a consulta de 25 de enero de 1985 (téngase en cuenta la antigüedad), al señalar que «la reducción de capital para compensar pérdidas sin devolución de elementos patrimoniales a los socios, está sujeta a la modalidad de operaciones societarias con base imponible cero, por lo que no puede sujetarse a las otras modalidades del impuesto».

(141) La sujeción puede, sin embargo, tener explicación para evitar, en nuestro sistema tributario, un problema que se plantearía en el caso de aportaciones no dinerarias de socios no empresarios o profesionales, ya que, si no se sometiese a gravamen en el IOS, el desplazamiento patrimonial estaría gravado por el ITP (o por el IVA si se tratase de empresarios o profesionales) de acuerdo con la delimitación que hace nuestro legislador. Si se admite esta premisa —y sin entrar en las variopintas operaciones mercantiles que pueden esconderte bajo la definición del legislador tributario—, la propuesta, de *lege ferenda*, sería modificar las reglas de determinación de la base imponible a fin de que se ajustasen a la normativa comunitaria; e incluso, como ha puesto de relieve la Resolución de 23 de febrero de 2004 (citada *ut supra*), la sujeción al concepto operaciones societarias del ITP y AJD, aunque la base imponible sea cero, determina la no suje-

ción a la cuota variable del concepto actos jurídicos documentados, algo que, además, prevé explícitamente el art. 75.4 del Reglamento del impuesto (RD 828/1995, de 28 de mayo).

(142) Los problemas de la sustitución no afectan sólo a la estructura técnica del IVA, sino que pueden provocar distorsiones muy importantes en la recaudación de los Estados como consecuencia de la asimetría entre el objeto del impuesto (el gravamen del consumo) y el hecho imponible (las entregas de bienes y prestaciones de servicios, es decir, el eslabón previo al consumo final). Si el sujeto que soporta definitivamente el impuesto está radicado en un Estado miembro distinto de aquél donde se producen los bienes y servicios que consume aquél, y si es en este último país donde se produce el gravamen, se producirá una inevitable discordancia entre producción, consumo y recaudación.

(143) CAYÓN GALIARDO, A.; FALCÓN y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, F, *op cit.*: 188.

(144) En concreto, los proyectos de ley de 14 de abril de 1978 (BOCG de 20 de julio) y de 5 de junio de 1981 (BOCG de 14 de septiembre); este último, que era el que menores discordancias presentaba con la normativa comunitaria, fue informado por la ponencia y elevado a la Mesa del Congreso para su discusión en el Pleno, pero jamás llegó a aprobarse. Para un examen de estos proyectos, *vid.* CAYÓN GALIARDO, A.; FALCÓN y TELLA, R., y de la HUCHA CELADOR, F, *op cit.*: 192-194.

(145) DOCE L 169, de 29 de junio de 1987.

(146) Al finalizar el período transitorio, el Consejo de las Comunidades debería adoptar las medidas sobre la aplicación del régimen definitivo o la continuación del régimen transitorio.

(147) En concreto, el régimen de viajeros, el de ventas a distancia, el de medios de transporte nuevos y el de personas en régimen especial (agricultores, sujetos pasivos que sólo realicen operaciones exentas y personas jurídicas que no actúen como sujetos pasivos) cuyas compras tributan en origen cuando su volumen anual no supere determinados límites cuantitativos.

(148) Hasta el 31 de diciembre de 2005, el tipo general no podrá ser inferior al 15 por 100, de conformidad con la Directiva 2001/4/CE del Consejo, de 19 de enero. A partir de esa fecha, el Consejo decidirá por unanimidad el nivel del tipo impositivo normal (art. 12.3.a) de la Sexta Directiva en la versión consolidada de la misma CONSLEG 1977L0388 de 1 de mayo de 2004.

(149) De tal manera que habrá que tener en cuenta la normativa comunitaria a la hora de plantear tipos reducidos para determinados artículos (libros, discos, películas, etcétera).

(150) Desde luego no para España en lo que se refiere a los tipos cero, que no fueron incorporados al Acta de Adhesión. Recuérdese que el tipo cero para determinados servicios prestados por profesionales de la abogacía hubo de ser suprimido por nuestro país ante la evidente concurrencia de la Sexta Directiva.

(151) El art. 28 décimotercero de la Directiva 91/680/CEE señala que el plazo de aplicación del período transitorio quedará automáticamente prorrogado hasta la fecha de entrada en vigor del régimen definitivo y, en cualquier caso, mientras el Consejo no haya decidido sobre el régimen definitivo.

(152) *Ad exemplum*, la Decisión del Consejo de 26 de febrero de 2004 (2004/228/CEE, DOCE L 70, de 9 de marzo) autoriza a España a considerar deudor del IVA al destinatario de la entrega de desechos industriales, de cartonaje, etc. En el mismo sentido, y por citar normativa reciente, la autorización a Portugal para aplicar el tipo reducido del IVA a los suministros de gas natural (Decisión de 27 de agosto de 2003 —2003/633/CE— DOCE L 220, de 3 de septiembre).

(153) DOCE L 264, de 15 de octubre; este Reglamento ha derogado el precedente 218/92/CEE, de 27 de enero.

(154) Parcialmente modificada por la Directiva 2003/93/CE, de 7 de octubre, donde se plasman las ideas del Reglamento. La transposición al ordenamiento español de la Directiva de 1977 se efectuó con el Real Decreto 1326/87, de 11 de septiembre, modificado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

(155) En el caso de España, la autorización afecta a servicios de albañilería y peluquería, y la medida, como para el resto de los países, expirará el 31 de diciembre de 2005.

(156) *DOCE L 15*, de 17 de enero de 2002.

(157) La transposición a nuestro ordenamiento se efectuó mediante la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, si bien, en puridad, la citada Ley, según su exposición de motivos, contiene una habilitación al titular de la potestad reglamentaria para que efectúe la transposición efectiva, en la medida en que se trata de modificar deberes formales cuya regulación corresponde a normas de naturaleza reglamentaria.

(158) La citada Ley 53/2002 estableció un nuevo régimen especial en el IVA (arts. 163 bis a quater) aplicable a los servicios prestados por vía electrónica (véase también la Orden Ministerial 1736/2003, de 24 de junio, de desarrollo del citado régimen especial).

(159) Menor interés tiene la propuesta de Directiva de 21 de abril de 2004 —COM (2004) 295 final— que autoriza a los diez Estados incorporados a partir del 1 de mayo a aplicar tipos reducidos del IVA en los servicios con gran intensidad de mano de obra.

(160) No obstante, la propuesta prevé excepciones referidas a servicios relacionados con bienes inmuebles, servicio de transporte de pasajeros, servicios conexos con actividades culturales, artísticas o deportivas y servicios de restauración.

(161) *DOCE L 341*, de 17 de diciembre.

(162) Teóricamente, en nuestro país afectaría al régimen simplificado del IVA, que, en puridad es un régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos. El problema radica en que la Sexta Directiva es muy restrictiva a la hora de permitir que los Estados introduzcan mínimos exentos (en función del volumen de operaciones), de tal manera que los propósitos de la Comisión implicarían su revisión en este punto.

(163) Dependiendo de las negociaciones, con la incorporación, entre otros, de Bulgaria y Rumanía.

(164) *Vigésimo informe...*, *op.cit.*: 63.

(165) La compatibilidad se ha planteado en nuestro ordenamiento, de *lege ferenda*, en relación con algún tributo en concreto, por ejemplo, el Impuesto sobre las Primas de Seguros, introducido en nuestro sistema en 1997. En opinión de TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (AA.VV., *Manual de Derecho...*, *op.cit.*: 481), «la existencia de este tributo no plantea conflictos con el IVA porque las actividades de seguros están exentas». Compartimos la inexistencia de conflictos, pero no por la razón apuntada, sino porque no se trata de un impuesto general. Cuestión distinta es si se trata de un impuesto especial —en sentido no formal— y si las directivas sobre los impuestos especiales permiten que los Estados miembros establezcan impuestos distintos de las *accisas*, o impuestos sobre consumos específicos. El razonamiento del ilustre profesor llevaría a una conclusión no deseada: ¿es posible que los Estados miembros establezcan, sectorialmente, impuestos específicos sobre las actividades exentas en el IVA? La respuesta, a nuestro juicio, debe ser negativa, siempre y cuando los impuestos no reúnan los requisitos señalados por la jurisprudencia para ser considerados como un impuesto general sobre el volumen de negocios.

(166) Entre otras, las STS de 26 y 30 de noviembre de 1990 y 5 de junio y 8 de octubre de 1992, citadas por TEJERIZO LÓPEZ, J.M. *op.cit.*: 480.

(167) Desechada la segunda alternativa, el Informe proponía que se permitiera a las empresas que adquieren, para su proceso pro-

ductivo, bienes sujetos a los impuestos sobre consumos específicos que dedujeran de la cuota del IVA el importe de las cuotas soportadas por dichos tributos, solución que evidentemente no se plasmó en la Sexta Directiva.

(168) Como siempre, para la historia de la armonización, nos remitimos a la monografía ya citada CAYÓN GALIARDO, A.; FALCÓN y TELLA, R., y de la HUCHA CELADOR, F., *La armonización fiscal...*: 402-415.

(169) Éste no era el principal problema, puesto que además se entremezclaban cuestiones ligadas a la utilización de los hidrocarburos en la práctica totalidad de los servicios productivos, traducidas, por ejemplo, en las presiones de los Estados más agrícolas para establecer exenciones o bonificaciones a los derivados del petróleo utilizados en la agricultura, cuestión que hoy, con más de treinta años de perspectiva, se sigue repitiendo.

(170) *DOCE L 176*, de 23 de marzo; puesto que la Directiva ha sido objeto de ulteriores modificaciones manejamos el texto consolidado de 5 de junio de 2003 (CONSLEG 1992L012).

(171) Ello explica la compatibilidad con el ordenamiento comunitario del Impuesto sobre las Ventas de Determinados Hidrocarburos, introducido en nuestro ordenamiento por el art. 9 de la Ley 24/2001, que es un tributo con afectación específica (gastos de naturaleza sanitaria o actuaciones medioambientales).

(172) Creemos que carece de sentido explicar la normativa detallada de la Directiva en aspectos tales como los regímenes suspensivos, los depósitos fiscales, etc., aspectos que también son objeto de regulación por la misma.

(173) *DOCE L 316*, de 31 de octubre; al igual que la anterior ha sido objeto de ulteriores modificaciones y manejaremos el texto consolidado de 20 de diciembre de 2003 (CONSLEG 1992L0079).

(174) Con la concesión de un plazo especial de dos años para España a fin de que su ordenamiento alcanzara el impuesto mínimo. No vamos a entrar en las diferencias entre cigarros, cigarritos, cigarrillos y otras labores del tabaco, prolíjamente definidas en las directivas comunitarias.

(175) A partir de 1 de julio de 2006, la cifra ascenderá a 64 € por cada 1.000 cigarrillos, es decir, 1,28 € por cajetilla de tabaco. En nuestro país, de acuerdo con el art. 60 de la Ley del Impuestos Especiales, el tipo proporcional es del 54 por 100, mientras que el tipo específico es de 3,91 € por cada 1.000 cigarrillos. Hay que tener en cuenta que el art. 2.4 de la Directiva faculta a los estados que, a fecha 1 de julio de 2001, apliquen un impuesto mínimo global inferior a 60 € (caso de España) para aplazar la consecución de este umbral mínimo hasta el 31 de diciembre de 2004.

(176) Modificada en 1999 y en 2002; manejamos el texto consolidado de 8 de marzo de 2002 (CONSLEG 1995L0059).

(177) *DOCE L 84*, de 23 de marzo.

(178) En el caso de España, según el anexo de la Decisión, los beneficios fiscales pueden referirse a los combustibles utilizados en taxis y servicios de transporte público local, a la gasolina sin plomo y a los hidrocarburos usados reutilizables como combustible. Convine, por tanto, que en épocas de alza del precio de los productos petrolíferos y su traslación al consumidor final (con incidencia directa en el tipo proporcional del impuesto correspondiente), las organizaciones sindicales y patronales tuvieran presente las limitaciones impuestas por el ordenamiento comunitario antes de solicitar reducciones en el tipo impositivo.

(179) *DOCE L 283*, de 30 de octubre.

(180) Véase el art. 50 bis de la LIE, introducido por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, que establece un tipo cero para los biocarburantes hasta el 31 de diciembre de 2012 (cumpliendo las previsiones de la Directiva en punto a la revisión de las medidas en ella contenidas), si bien habilita a la Ley de Presupuestos Generales del Estado

para establecer un tipo positivo de gravamen que no excederá del aplicable al carburante convencional equivalente. Nótese que la transposición se adelanta casi un año a la fecha de aprobación de la Directiva (aunque ésta preveía la aplicación retroactiva en este punto al 1 de enero de 2003).

(181) En concreto, hasta el 1 de enero de 2007 para que ajuste los tipos impositivos del gasóleo empleado como carburante al nivel mínimo de 302 € por 1.000 litros; hasta el 31 de diciembre de 2009 podrá aplicar un tipo reducido al gasóleo utilizado como carburante para fines profesionales, siempre que el resultado no sea un tipo inferior a 287 € por 1.000 litros. Se prevén también medidas específicas entre los años 2010 y 2012. Si se adopta el mínimo, es fácil calcular la repercusión en el precio final del gasóleo del impuesto especial.

(182) *DOCE L 316*, de 31 de octubre; aunque dicha Directiva sólo ha sido modificada por las actas de adhesión de los Estados incorporados el 1 de mayo de 2004, también manejamos la versión consolidada de 1 de mayo de 2004 (*CONSLEG 1992L0083*).

(183) El ron elaborado a partir de caña de azúcar (caso de Francia); España puede no considerar producto intermedio —con ciertos límites en cuanto al volumen de alcohol añadido— los vinos producidos en Moriles, Montilla, Tarragona, Priorato y Terra Alta, y así se refleja en el art. 32 de la Ley de Impuestos Especiales, bajo un supuesto de no sujeción.

(184) *DOCE L 316*, de 31 de octubre. No existe texto consolidado ulterior.

(185) El tipo cero del Impuesto sobre el Vino no va a subsistir indefinidamente, de acuerdo con la normativa comunitaria y, por tanto, nuestro país tendrá que afrontar esta cuestión.

(186) De ahí los problemas sempiternos con Francia en punto a la adopción de medidas fiscales que impidan la tradicional peregrinación de ciudadanos residentes en dicho Estado a España con la finalidad de adquirir productos alcohólicos, cuyo precio final al por menor es inferior en nuestro país. No entraremos a examinar la cantidad de botellas que, por razón de las franquicias fiscales establecidas por la Unión Europea, puede introducir en su Estado de residencia una persona física.

(187) Junto con su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

(188) Introducido en España a partir del 1 de enero de 1998 mediante la adición de un nuevo capítulo (IX) a la LIE a través de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre.

(189) Ello no significa que los Estados no puedan establecer impuestos especiales distintos de los imperativamente armonizados por la Unión Europea, ya que el único problema sería de colisión con el art. 33 de la Sexta Directiva y el IVA. Sin embargo, y como veremos más abajo, el Impuesto sobre la Electricidad puede verse afectado por la Directiva 2003/96/CE, sobre tributación de determinados productos energéticos.

(190) *Resolución del Parlamento sobre la Comunicación de la Comisión.... DOCE C 47*, de 27 de marzo.

(191) En opinión de la Comisión, se plantea un dilema entre el gravamen unitario de los productos energéticos y el hecho de que determinadas energías alternativas (biomasa, eólica, etc.) tengan unos costes de generación superiores a los de las energías tradicionales, de forma que la exención o el establecimiento de tipos cero sería una medida económica (no fiscal) para incentivar (o para no gravar en exceso) la producción de estas energías alternativas.



LEGISLACIÓN COMUNITARIA

CONSTITUCIÓN EUROPEA

Proyecto de Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa
(versión entregada al Presidente del Consejo Europeo en Roma el 18 de julio de 2003)

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro
en forma de pago de intereses

Decisión del Consejo de 19 de julio de 2004 relativa a la fecha de aplicación de la Directiva 2003/48/CE

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones,
aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros

Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales
de Estados miembros diferentes

IMPUESTOS INDIRECTOS

Directiva del Consejo de 17 de julio de 1969 relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales

Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas
a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme

Directiva 92/12/CEE del Consejo de 25 de febrero de 1992 relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles
de los productos objeto de impuestos especiales

Proyecto de Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa (versión entregada al Presidente del Consejo Europeo en Roma el 18 de julio de 2003)

PARTE I

TÍTULO V: DEL EJERCICIO DE LAS COMPETENCIAS DE LA UNIÓN

CAPÍTULO I

Disposiciones comunes

Artículo 32. Actos jurídicos de la Unión

1. En el ejercicio de las competencias que le son atribuidas en la Constitución, la Unión utilizará los siguientes instrumentos jurídicos, de conformidad con lo dispuesto en la Parte III: la ley europea, la ley marco europea, el reglamento europeo, la decisión europea, las recomendaciones y los dictámenes.

La ley europea es un acto legislativo de alcance general. Será obligatoria en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

La ley marco europea es un acto legislativo que obliga al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la competencia de elegir la forma y los medios.

El reglamento europeo es un acto no legislativo de alcance general que tiene por objeto la ejecución de actos legislativos y de determinadas disposiciones particulares de la Constitución. Podrá bien ser obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro, o bien obligar al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la competencia de elegir la forma y los medios.

La decisión europea es un acto no legislativo obligatorio en todos sus elementos. Cuando en la decisión se designen los destinatarios de la misma, sólo será obligatoria para éstos.

Las recomendaciones y los dictámenes adoptados por las instituciones no revestirán carácter vinculante.

2. Cuando se les presente una propuesta de acto legislativo, el Parlamento Europeo y el Consejo de Ministros se abstendrán de adoptar actos no previstos por el presente artículo en el ámbito de que se trate.

Artículo 33. Actos legislativos

1. Las leyes y leyes marco europeas serán adoptadas conjuntamente por el Parlamento Europeo y el Consejo de Ministros, a propuesta de la Comisión, conforme a las reglas del procedimiento legislativo ordinario contempladas en el artículo III-302. Cuando ambas instituciones no lleguen a un acuerdo, el acto no se adoptará.

En los casos específicamente previstos en el artículo III-165, las leyes y leyes marco europeas podrán adoptarse por iniciativa de un grupo de Estados miembros con arreglo al artículo III-302.

2. En los casos particulares previstos en la Constitución, la adopción de las leyes y leyes marco europeas corresponderá al Parlamento Europeo con la participación del Consejo de Ministros, o a éste con la participación del Parlamento Europeo, con arreglo a procedimientos legislativos especiales.

Artículo 34. Actos no legislativos

1. El Consejo de Ministros y la Comisión adoptarán reglamentos europeos o decisiones europeas en los casos contemplados en los artículos 35 y 36, así como en los casos específicamente previstos en la Constitución. El Consejo Europeo adoptará decisiones europeas en los casos previstos expresamente en la Constitución. El Banco Central Europeo adoptará reglamentos europeos y decisiones europeas cuando la Constitución así lo autorice.

2. El Consejo de Ministros y la Comisión adoptarán recomendaciones, así como el Banco Central Europeo cuando la Constitución lo autorice.

Artículo 35. Reglamentos delegados

1. Las leyes y leyes marco europeas podrán delegar en la Comisión la competencia para promulgar reglamentos delegados que completen o modifiquen determinados elementos no esenciales de la ley o ley marco.

Las leyes y leyes marco europeas delimitarán de forma expresa los objetivos, el contenido, el alcance y la duración de la delegación. No podrán delegarse los elementos esenciales de un ámbito; su regulación estará reservada a la ley o ley marco europea.

2. Las leyes y leyes marco europeas determinarán de forma expresa las condiciones de aplicación a las que estará sujeta la delegación. Tales condiciones podrán consistir en las siguientes posibilidades:

— El Parlamento Europeo o el Consejo de Ministros podrán decidir revocar la delegación.

— El reglamento delegado sólo podrá entrar en vigor si el Parlamento Europeo y el Consejo de Ministros no han formulado objeciones en el plazo fijado en la ley o ley marco europea.

A los efectos del párrafo anterior, el Parlamento Europeo se pronunciará por mayoría de los miembros que lo componen y el Consejo de Ministros lo hará por mayoría cualificada.

Artículo 36. Actos de ejecución

1. Los Estados miembros adoptarán todas las medidas de Derecho interno necesarias para la ejecución de los actos jurídicamente obligatorios de la Unión.

2. Cuando se requieran condiciones uniformes de ejecución de los actos obligatorios de la Unión, dichos actos podrán atribuir competencias de ejecución a la Comisión, o en casos específicos debidamente justificados y en los previstos en el artículo 39 al Consejo de Ministros.

3. Las normas y principios generales relativos a los regímenes de control, por parte de los Estados miembros, de los actos de ejecución de la Unión se establecerán previamente mediante leyes europeas.

4. Los actos de ejecución de la Unión adoptarán la forma de reglamento europeo de ejecución o de decisión europea de ejecución.

Artículo 37. Principios comunes de los actos jurídicos de la Unión

1. Cuando no lo prevea expresamente la Constitución, las instituciones decidirán —respetando los procedimientos aplicables— el tipo de acto que deberán adoptar en cada caso con arreglo al principio de proporcionalidad contemplado en el artículo 9.

2. Las leyes europeas, las leyes marco europeas, los reglamentos europeos y las decisiones europeas deberán ser motivados y se referirán a las propuestas o dictámenes previstos en la Constitución.

Artículo 38. Publicación y entrada en vigor

1. Las leyes y leyes marco europeas adoptadas por el procedimiento legislativo ordinario serán firmadas por el Presidente del Parlamento Europeo y por el Presidente del Consejo de Ministros. En los demás casos, serán firmadas por el Presidente del Parlamento Europeo o por el Presidente del Consejo de Ministros. Las leyes y las leyes marco europeas se publicarán en el *Diario Oficial de la Unión Europea* y entrarán en vigor en la fecha que ellas mismas fijen o, a falta de ella, a los veinte días de su publicación.

2. Los reglamentos europeos, así como las decisiones europeas que no indiquen destinatario o que tengan como destinatarios a todos los Estados miembros, serán firmados por el Presidente de la institución que las adopte, se publicarán en el *Diario Oficial de la Unión Europea* y entrarán en vigor en la fecha que ellos mismos fijen o, a falta de ella, a los veinte días de su publicación.

3. Las demás decisiones se notificarán a sus destinatarios y surtirán efecto a partir de tal notificación.

PARTE III

DE LAS POLÍTICAS Y EL FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN

CAPÍTULO I

Mercado Interior

Sección 6. Disposiciones fiscales

Artículo III-59

Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.

Artículo III-60

Los productos exportados de un Estado miembro al territorio de otro Estado miembro no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente.

Artículo III-61

En cuanto a los tributos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos, no se podrán conceder exoneraciones ni reembolsos a las exportaciones a los demás Estados miembros ni imponer gravámenes compensatorios a las importaciones procedentes de los Estados miembros, a menos que las disposiciones proyectadas hubieren sido previamente aprobadas por una decisión europea

adoptada por el Consejo de Ministros, a propuesta de la Comisión, para un período de tiempo limitado.

Artículo III-62

1. Se establecerán mediante ley o ley marco europea del Consejo de Ministros las medidas referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, siempre que dicha armonización sea necesaria para garantizar el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia. El Consejo de Ministros se pronunciará por unanimidad, previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, cuando el Consejo de Ministros determine, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, que las medidas contempladas en el apartado 1 se refieren a la cooperación administrativa o a la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal ilegal, se pronunciará por mayoría cualificada al adoptar la ley o ley marco europea que establezca dichas medidas.

Artículo III-63

Cuando el Consejo de Ministros determine, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, que determinadas medidas relativas al impuesto sobre sociedades se refieren a la cooperación administrativa o a la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal ilegal, adoptará por mayoría cualificada una ley o ley marco europea que establezca dichas medidas, siempre que las mismas sean necesarias para garantizar el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.

Dicha ley o ley marco se adoptará previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social.

Sección 7. Aproximación de las legislaciones

Artículo III-64

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo III-62, se establecerán mediante ley marco europea del Consejo de Ministros las medidas encaminadas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior. El Consejo de Ministros se pronunciará por unanimidad, previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social.

Artículo III-65

1. Salvo que la Constitución disponga otra cosa, se aplicará el presente artículo para la consecución de los objetivos enunciados en el artículo III-14. Las medidas relativas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y admi-

nistrativas de los Estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior se establecerán mediante leyes o leyes marco europeas, que se adoptarán previa consulta al Comité Económico y Social.

2. El apartado 1 no se aplicará a las disposiciones fiscales, a las disposiciones relativas a la libre circulación de personas ni a las relativas a los derechos e intereses de los trabajadores por cuenta ajena.

3. La Comisión, en sus propuestas presentadas con arreglo al apartado 1 referentes a la aproximación de las legislaciones en materia de salud, seguridad, protección del medio ambiente y protección de los consumidores, se basará en un nivel de protección elevado, teniendo en cuenta especialmente cualquier novedad basada en hechos científicos. En el marco de sus respectivas competencias, el Parlamento Europeo y el Consejo de Ministros procurarán también alcanzar ese objetivo.

4. Si, tras la adopción de una medida de armonización mediante ley o ley marco europea o reglamento europeo de la Comisión, un Estado miembro estimare necesario mantener disposiciones nacionales, justificadas por alguna de las razones importantes contempladas en el artículo III-43 o relacionadas con la protección del medio de trabajo o del medio ambiente, dicho Estado miembro notificará a la Comisión dichas disposiciones así como los motivos de su mantenimiento.

5. Asimismo, sin perjuicio del apartado 4, si tras la adopción de una medida de armonización en virtud de una ley o ley marco europea o de un reglamento europeo de la Comisión, un Estado miembro estimara necesario establecer nuevas disposiciones nacionales basadas en novedades científicas relativas a la protección del medio de trabajo o del medio ambiente y justificadas por un problema específico de dicho Estado miembro surgido con posterioridad a la adopción de la medida de armonización, notificará a la Comisión las disposiciones previstas así como su motivación.

6. La Comisión adoptará, en un plazo de seis meses a partir de las notificaciones a que se refieren los apartados 4 y 5, una decisión europea que apruebe o rechace las disposiciones nacionales mencionadas, después de haber comprobado si se trata o no de un medio de discriminación arbitraria o de una restricción encubierta del comercio entre Estados miembros y si constituyen o no un obstáculo para el funcionamiento del mercado interior.

Si la Comisión no hubiere adoptado una decisión en el citado plazo, las disposiciones nacionales a que se refieren los apartados 4 y 5 se considerarán aprobadas.

Cuando esté justificado por la complejidad del asunto y no haya riesgos para la salud humana, la Comisión podrá notificar al Estado miembro afectado que el plazo mencionado en este apartado se amplía por un período adicional de hasta seis meses.

7. Cuando, de conformidad con el apartado 6, se autorice a un Estado miembro a mantener o establecer disposiciones nacionales que se aparten de una medida de armoniza-

ción, la Comisión estudiará inmediatamente la posibilidad de proponer una adaptación a dicha medida.

8. Cuando un Estado miembro plantea un problema concreto relacionado con la salud pública en un ámbito que haya sido objeto de medidas de armonización previas, deberá informar de ello a la Comisión, la cual examinará inmediatamente la conveniencia de proponer las medidas adecuadas.

9. Como excepción al procedimiento previsto en los artículos III-265 y III-266, la Comisión y cualquier Estado miembro podrán recurrir directamente al Tribunal de Justicia si consideran que otro Estado miembro abusa de las facultades previstas en el presente artículo.

10. Las medidas de armonización mencionadas en el presente artículo incluirán, en los casos apropiados, una cláusula de salvaguardia que autorice a los Estados miembros a adoptar, por uno o varios de los motivos no económicos indicados en el artículo III-43, disposiciones provisionales sometidas a un procedimiento de control de la Unión.

Artículo III-66

En caso de que la Comisión compruebe que una divergencia entre las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros falsea las condiciones de competencia en el mercado interior y provoca una distorsión que deba eliminarse, consultará a los Estados miembros interesados.

Si tales consultas no permitieren llegar a un acuerdo, la distorsión de que se trate se suprimirá mediante leyes marco europeas. Podrán adoptarse cualesquiera otras medidas apropiadas previstas en la Constitución.

Artículo III-67

1. Cuando exista motivo para temer que la adopción o la modificación de una disposición legal, reglamentaria o administrativa nacional pueda provocar una distorsión en el sentido definido en el artículo III-66, el Estado miembro que pretenda adoptar tales medidas consultará a la Comisión. Después de haber consultado a los Estados miembros, la Comisión dirigirá a los Estados interesados una recomendación sobre las medidas apropiadas para evitar tal distorsión.

2. Si el Estado miembro que pretendiere adoptar o modificar disposiciones nacionales no se atiende a la recomendación que la Comisión le haya dirigido, no podrá pedirse a los demás Estados miembros, en aplicación del artículo III-66, que modifiquen sus disposiciones nacionales para eliminar dicha distorsión. Si el Estado miembro que no ha tenido en cuenta la recomendación de la Comisión provocare una distorsión únicamente en perjuicio propio, no será aplicable el artículo III-63.

Artículo III-68

En el ámbito de la realización del mercado interior, se establecerán mediante leyes o leyes marco europeas las medidas relativas a la creación de títulos europeos para garantizar una protección uniforme de los derechos de propiedad intelectual en la Unión y al establecimiento de regímenes de autorización, coordinación y control centralizados a escala de la Unión.

El régimen lingüístico de los títulos europeos se establecerá mediante ley europea del Consejo de Ministros. Éste se pronunciará por unanimidad, previa consulta al Parlamento Europeo.

Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses

EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de la Comunidad Europea, y en particular su artículo 94,

Vista la propuesta de la Comisión (1),

Visto el dictamen del Parlamento Europeo (2),

Visto el dictamen del Comité Económico y Social Europeo (3), Considerando lo siguiente:

1. Los artículos 56 a 60 del Tratado garantizan la libre circulación de capitales.

2. Los rendimientos del ahorro consistentes en pagos de intereses de créditos constituyen rentas imponibles para los residentes de todos los Estados Miembros.

3. En virtud del apartado 1 del artículo 58 del Tratado, los Estados miembros pueden aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital, y adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal.

4. De conformidad con el apartado 3 del artículo 58 del Tratado, las disposiciones del Derecho fiscal de los Estados miembros destinadas a combatir los abusos o el fraude no deben constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos, tal y como la define el artículo 56 del Tratado.

5. Dado que no están coordinados los sistemas impositivos nacionales relativos a la tributación de los rendimientos del ahorro en forma de pagos de intereses, particularmente los intereses percibidos por no residentes, siguen siendo todavía frecuentes los casos de residentes que consiguen eludir toda tributación en su Estado miembro de residencia por los intereses percibidos en un Estado miembro distinto del de su residencia.

6. Esta situación genera, en los movimientos de capital entre los Estados miembros, distorsiones que son incompatibles con el mercado interior.

(1) DO C 270 E de 29.5.2001, p. 259.

(2) DO C 47 E de 27.2.2003, p. 553.

(3) DO C 48 de 21.2.2002, p. 55.

7. La presente Directiva se apoya en el consenso alcanzado en el Consejo Europeo de Santa María da Feira de los días 19 y 20 de junio de 2000 y de las posteriores sesiones del Consejo ECOFIN de los días 26 y 27 de noviembre de 2000, 13 de diciembre de 2001 y 21 de enero de 2003.

8. El objetivo final de la presente Directiva consiste en permitir que los rendimientos del ahorro, en forma de intereses pagados en un Estado miembro a los beneficiarios efectivos, que son personas físicas residentes fiscales en otro Estado miembro puedan estar sujetos a imposición efectiva de conformidad con la legislación de este último Estado miembro.

9. La mejor manera de alcanzar el objetivo de la presente Directiva es centrándose en los pagos de intereses efectuados por operadores económicos establecidos en los Estados miembros, o garantizados por ellos, a los beneficiarios efectivos que son personas físicas residentes en otro Estado miembro, o en su beneficio.

10. Dado que el objetivo que persigue la presente Directiva no puede ser alcanzado de manera suficiente por los Estados miembros debido a la falta de coordinación entre los regímenes nacionales de tributación de los rendimientos del ahorro y que, por consiguiente, puede lograrse mejor a nivel comunitario, la Comunidad puede adoptar medidas de acuerdo con el principio de subsidiariedad consagrado en el artículo 5 del Tratado. De conformidad con el principio de proporcionalidad enunciado en dicho artículo, la presente Directiva se limita al mínimo imprescindible para alcanzar dicho objetivo y no excede de lo necesario para conseguirlo.

11. El agente pagador es el operador económico que paga intereses al beneficiario efectivo, o le atribuye el pago de intereses para su disfrute inmediato.

12. Las definiciones de los conceptos de pago de intereses y de régimen del agente pagador se referirán, según convenga, a la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM) (4).

13. El ámbito de aplicación de la presente Directiva debe limitarse a la tributación de los rendimientos del ahorro en

(4) DO L 375 de 31.12.1985, p. 3; Directiva cuya última modificación la constituye la Directiva 2001/108/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 41 de 13.2.2002, p. 35).

forma de pagos de intereses de créditos, con la exclusión, entre otras cosas, de las cuestiones vinculadas a la imposición de pensiones y prestaciones de seguros.

14. El objetivo final de permitir la imposición efectiva de los pagos de intereses en el Estado miembro de residencia fiscal del beneficiario efectivo puede lograrse mediante el intercambio de información entre los Estados miembros respecto a los pagos de intereses.

15. La Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos (5) proporciona ya a los Estados miembros una base para el intercambio de información con fines fiscales acerca de las rentas cubiertas por la presente Directiva. Deberá continuar aplicándose a dichos intercambios de información además de la presente Directiva por cuanto ésta se entiende sin perjuicio de lo dispuesto en aquélla.

16. El intercambio automático de información entre Estados miembros referente a los pagos de intereses previsto por la presente Directiva permite la imposición efectiva de dichos pagos en el Estado miembro de residencia fiscal del beneficiario efectivo con arreglo a la legislación nacional de dicho Estado. Es necesario, por tanto, establecer que los Estados miembros que intercambian información de conformidad con la presente Directiva no puedan hacer uso de la facultad de limitar el intercambio de información de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 de la Directiva 77/799/CEE.

17. Debido a la existencia de divergencias estructurales, Austria, Bélgica y Luxemburgo no podrán aplicar el intercambio automático de información simultáneamente con los demás Estados miembros. Durante un período transitorio, visto que una retención a cuenta puede garantizar un nivel mínimo de imposición efectiva, especialmente con arreglo a un tipo que aumente progresivamente hasta un 35%, estos tres Estados miembros deberán aplicar una retención a cuenta a los rendimientos del ahorro objeto de la presente Directiva.

18. A fin de evitar diferencias de trato, no deberá obligarse a Austria, Bélgica y Luxemburgo a que apliquen el intercambio automático de información antes de que la Confederación Suiza, el Principado de Andorra, el Principado de Liechtenstein, el Principado de Mónaco y la República de San Marino hagan efectivo el intercambio de información que se solicite sobre los pagos de intereses.

19. Estos Estados miembros deberán transferir la mayor parte de los ingresos de esta retención a cuenta al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo de los intereses.

20. Estos Estados miembros deberán establecer un mecanismo que permita a los beneficiarios efectivos residentes en otros Estados miembros a efectos fiscales evitar la aplicación de esa retención fiscal a cuenta autorizando a su agente paga-

(5) DO L 336 de 27.12.1977, p. 15; Directiva cuya última modificación la constituye el Acta de adhesión de 1994.

dor a que comunique ese pago de intereses o enviando un certificado expedido por la autoridad competente de su Estado miembro de residencia fiscal.

21. El Estado miembro de residencia fiscal del beneficiario efectivo deberá hacer lo necesario para que se elimine cualquier doble imposición sobre el pago de intereses a que podría dar lugar la retención fiscal a cuenta, de conformidad con los procedimientos fijados en la presente Directiva. A tal fin deberá acordar un crédito de impuesto igual al importe de la retención fiscal a cuenta dentro de los límites de la cuota tributaria adeudada en su territorio y devolver al beneficiario efectivo toda cantidad que sobrepase el importe de la retención. Sin embargo, podrá, en lugar de aplicar este mecanismo de crédito de impuesto, conceder una devolución de la retención fiscal a cuenta.

22. Para evitar perturbaciones en los mercados, la presente Directiva no se aplicará, durante el período transitorio, a los pagos de intereses sobre determinados instrumentos de deuda negociables.

23. No obstante la presente Directiva, los Estados miembros podrán aplicar retenciones fiscales distintas de la retención a que hace referencia la presente Directiva sobre los intereses devengados en su territorio.

24. Mientras los Estados Unidos de América, Suiza, Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y los territorios dependientes y asociados pertinentes de los Estados miembros no apliquen todos medidas equivalentes o idénticas a las previstas en la presente Directiva, la fuga de capitales hacia dichos países y territorios podría hacer peligrar el logro de sus objetivos. Por consiguiente, es necesario que la Directiva comience a aplicarse en el mismo momento en que todos estos países y territorios apliquen dichas medidas.

25. Cada tres años, la Comisión debe presentar un informe al Consejo sobre el funcionamiento de la presente Directiva y proponerle las modificaciones necesarias para garantizar mejor una imposición efectiva de los rendimientos del ahorro y eliminar cualquier falseamiento indebido de la competencia.

26. La presente Directiva respeta los derechos fundamentales y los principios que se reconocen, en particular, en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

CAPÍTULO I

Disposiciones preliminares

Artículo 1. Objeto

1. El objetivo final de la presente Directiva consiste en permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado miembro a los beneficiarios efec-

tivos que son personas físicas residentes fiscales en otro Estado miembro, puedan estar sujetos a imposición efectiva de conformidad con la legislación de este último Estado miembro.

2. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar la ejecución de las tareas que exija la aplicación de la presente Directiva por los agentes pagadores establecidos en su territorio, con independencia del lugar de establecimiento de la entidad deudora del crédito que devengue tales intereses.

Artículo 2. Definición de beneficiario efectivo

1. A efectos de la presente Directiva, por «beneficiario efectivo» se entenderá cualquier persona física que reciba un pago de intereses o cualquier persona física en cuyo beneficio se atribuya un pago de intereses, salvo en caso de que aporte pruebas de que dicho pago no se ha efectuado en beneficio suyo, es decir:

a) actúa en calidad de agente pagador en el sentido del apartado 1 del artículo 4, o

b) actúa por cuenta de una persona jurídica, una entidad sujeta a imposición sobre sus beneficios de acuerdo con las normas generales de la tributación de las empresas, un OICVM autorizado de conformidad con la Directiva 85/611/CEE o una entidad de las mencionadas en el apartado 2 del artículo 4 de la presente Directiva y que, en este último caso, comunica el nombre y la dirección de esa entidad al operador económico que efectúe el pago de los intereses, el cual, a su vez, transmite dichas informaciones a la autoridad competente del Estado miembro en que esté establecido, o

c) actúa por cuenta de otra persona física que sea el beneficiario efectivo y comunica al agente pagador la identidad de ese beneficiario efectivo de conformidad con el apartado 2 del artículo 3.

2. Cuando un agente pagador tenga datos que sugieran que la persona física que recibe el pago de intereses, o a la que se atribuye un pago de intereses, puede no ser el beneficiario efectivo, y cuando las letras a) y b) del apartado 1 no se apliquen a dicha persona, deberá adoptar medidas razonables para establecer la identidad del beneficiario efectivo con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 3. En caso de que el agente pagador no pueda identificar al beneficiario efectivo, considerará como beneficiario efectivo a la persona física en cuestión.

Artículo 3. Identidad y residencia de los beneficiarios efectivos

1. A efectos de lo dispuesto en los artículos 8 a 12, cada Estado miembro adoptará, respecto de su territorio, procedimientos que permitan al agente pagador identificar a los beneficiarios efectivos y su lugar de residencia, y velará por que se apliquen en su territorio.

Tales procedimientos deberán ser conformes con las normas mínimas establecidas en los apartados 2 y 3.

2. El agente pagador establecerá la identidad del beneficiario efectivo en función de unas normas mínimas que varían según el inicio de las relaciones entre el agente pagador y el beneficiario de los intereses:

a) para las relaciones contractuales concertadas antes del 1 de enero de 2004, el agente pagador establecerá la identidad del beneficiario efectivo, consistente en su nombre y su dirección, utilizando la información de que disponga y, en particular, en virtud de la normativa en vigor en su Estado de establecimiento y de las disposiciones de la Directiva 91/308/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales (6);

b) para las relaciones contractuales concertadas, o para las transacciones efectuadas a falta de relaciones contractuales, a partir del 1 de enero de 2004, el agente pagador establecerá la identidad del beneficiario efectivo, consistente en su nombre, su dirección y, si existe, su número de identificación fiscal asignado por el Estado miembro de residencia fiscal. Estos datos se establecerán sobre la base del pasaporte o del documento oficial de identidad que presente el beneficiario activo. Cuando en dicho pasaporte o documento oficial de identidad no figure la dirección, ésta se establecerá sobre la base de cualquier otro documento acreditativo presentado por el beneficiario efectivo. Cuando el número de identificación fiscal no aparezca en el pasaporte, en el documento oficial de identidad o en cualquier otro documento acreditativo presentado por el beneficiario efectivo, la identidad se completará mediante la mención de la fecha y lugar de nacimiento establecida sobre la base del pasaporte o del documento oficial de identidad.

3. El agente pagador establecerá la residencia del beneficiario efectivo en función de las normas mínimas, que varían según el inicio de las relaciones entre el agente pagador y el beneficiario de los intereses. A reserva de lo que a continuación se indica, se considera que la residencia está situada en el país en que el beneficiario efectivo tiene su dirección permanente:

a) para las relaciones contractuales concertadas antes del 1 de enero de 2004, el agente pagador establecerá la residencia del beneficiario efectivo con arreglo a los datos de que disponga, en particular en virtud de la normativa en vigor en su Estado de establecimiento y de las disposiciones de la Directiva 91/308/CEE;

b) para las relaciones contractuales concertadas, o las transacciones efectuadas a falta de relaciones contractuales, a partir del 1 de enero de 2004, el agente pagador establecerá la residencia del beneficiario efectivo sobre la base de la dirección mencionada en el pasaporte o en el documento oficial de identidad o, de ser necesario, sobre la base de cual-

(6) DO L 166 de 28.6.1991, p. 77; Directiva cuya última modificación la constituye la Directiva 2001/97/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 344 de 28.12.2001, p. 76).

quier otro documento probatorio presentado por el beneficiario efectivo, según el procedimiento siguiente: para las personas físicas que presenten un pasaporte o un documento oficial de identidad expedido por un Estado miembro y que declaren ser residentes en un tercer país, la residencia se establecerá sobre la base de un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad competente del tercer país en que la persona física declare ser residente. De no presentarse tal certificado, se considerará que la residencia está situada en el Estado miembro que haya expedido el pasaporte o cualquier otro documento oficial de identidad.

Artículo 4. Definición de agente pagador

1. A efectos de lo dispuesto en la presente Directiva, se entenderá por «agente pagador» cualquier operador económico que pague intereses al beneficiario efectivo, o le atribuya el pago de intereses para su disfrute inmediato, ya sea el deudor del título de crédito que produce los intereses o el operador encargado por el deudor o el beneficiario efectivo de pagar los intereses o de atribuir su pago.

2. Se considerará también agente pagador en el momento del pago o de la atribución del pago cualquier entidad establecida en un Estado miembro a la cual se paguen intereses o se atribuyan para disfrute del beneficiario efectivo. La presente disposición no se aplicará si el agente pagador tiene motivos para creer, sobre la base de elementos probatorios oficiales presentados por la entidad en cuestión, que:

- a) se trata de una persona jurídica, con excepción de las personas jurídicas mencionadas en el apartado 5, o
- b) sus beneficios están sujetos a imposición de acuerdo con las normas generales de la tributación de las empresas, o
- c) se trata de un OICVM reconocido de conformidad con la Directiva 85/611/CEE.

Los operadores económicos que paguen intereses, o atribuyan el pago de intereses, a una entidad de esa índole establecida en otro Estado miembro y que se considere como agente pagador en virtud del presente apartado comunicarán el nombre y dirección de la entidad así como el importe total de los intereses pagados o atribuidos a la entidad a la autoridad competente de su Estado miembro de establecimiento, que, a su vez, transmitirá esa información a la autoridad competente del Estado miembro de establecimiento de la entidad.

3. A efectos de lo dispuesto en la presente Directiva, las entidades mencionadas en el apartado 2 podrán, sin embargo, optar por ser tratadas como un OICVM al que se hace referencia en la letra c) del apartado 2. En caso de recurrir a tal opción se exigirá un certificado expedido por el Estado miembro de establecimiento de la entidad y presentado al operador económico por dicha entidad.

Los Estados miembros fijarán las normas detalladas para el ejercicio de esta opción para las entidades establecidas en su territorio.

4. Cuando el operador económico y la entidad mencionada en el apartado 2 estén establecidos en el mismo Estado miembro, éste tomará las medidas necesarias para asegurarse de que la entidad cumple las disposiciones de la presente Directiva cuando actúe como agente pagador.

5. Las personas jurídicas excluidas de la aplicación de la letra a) del apartado 2 son:

- a) en Finlandia: avoin yhtiö (Ay) y kommandiityhtiö (Ky)/öppet bolag y kommanditbolag;
- b) en Suecia: handelsbolag (HB) y kommanditbolag (KB).

Artículo 5. Definición de autoridad competente

A efectos de la presente Directiva, se entenderá por «autoridad competente»:

- a) para los Estados miembros, cualquier autoridad o autoridades notificadas por los Estados miembros a la Comisión, y
- b) para los terceros países, la autoridad competente a efectos de convenios fiscales bilaterales o multilaterales o, en su defecto, cualquier otra autoridad competente para expedir certificados de residencia a efectos fiscales.

Artículo 6. Definición de pago de intereses

1. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por «pago de intereses»:

- a) los intereses pagados o contabilizados relativos a créditos de cualquier clase, estén o no garantizados por una hipoteca e incorporen o no una cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de valores públicos y rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y los premios vinculados a éstos. Los recargos por mora en el pago no se considerarán pagos de intereses;
- b) los intereses devengados o capitalizados obtenidos en el momento de la cesión, el reembolso o el rescate de los créditos a que se refiere la letra a);
- c) los rendimientos procedentes de pagos de intereses, directamente o a través de una entidad de las mencionadas en el apartado 2 del artículo 4, distribuidos por:
 - i) OICVM autorizado de conformidad con la Directiva 85/611/CEE,
 - ii) entidades que recurran a la opción prevista en el apartado 3 del artículo 4, y
 - iii) organismos de inversión colectiva establecidos fuera del territorio a que se refiere el artículo 7;
- d) los rendimientos obtenidos en el momento de la cesión, el reembolso o el rescate de acciones o participaciones en los

organismos o entidades siguientes, cuando éstos hayan invertido directa o indirectamente, por medio de otros organismos de inversión colectiva o entidades mencionados a continuación, más del 40% de sus activos en los créditos a los que se refiere la letra a):

i) OICVM autorizado de conformidad con la Directiva 85/611/CEE,

ii) entidades que recurran a la opción prevista en el apartado 3 del artículo 4, y

iii) organismos de inversión colectiva establecidos fuera del territorio a que se refiere el artículo 7.

No obstante, los Estados miembros podrán incluir los rendimientos mencionados en la letra d) en la definición de pago de intereses únicamente en la proporción en que dichos rendimientos correspondan a ingresos que, directa o indirectamente, procedan de pagos de intereses en el sentido de las letras a) y b).

2. Con respecto a las letras c) y d) del apartado 1, cuando un agente pagador no tenga ninguna información referente a la proporción de los rendimientos que proceden de pagos de intereses, la cantidad total de los rendimientos se considerará un pago de intereses.

3. Por lo que se refiere la letra d) del apartado 1, cuando un agente pagador no disponga de ninguna información referente al porcentaje de los activos invertidos en créditos o en acciones o unidades como las definidas en dicho apartado, el porcentaje se considerará superior al 40%. Cuando no sea posible determinar el importe del ingreso conseguido por el beneficiario activo, se considerará que se trata del producto procedente de la cesión, el reembolso o el rescate de las acciones o de las participaciones.

4. Cuando los intereses, tal como se definen en el apartado 1, se paguen o ingresen en una cuenta de una entidad de las mencionadas en el apartado 2 del artículo 4, y dicha entidad no haya recurrido a la opción prevista en el apartado 3 del artículo 4, se considerarán como un pago de intereses efectuado por dicha entidad.

5. Por lo que se refiere a las letras b) y d) del apartado 1, los Estados miembros podrán solicitar de los agentes pagadores en su territorio que anualicen los intereses durante un período que no podrá exceder de un año y que consideren esos intereses anualizados como pago de intereses incluso si no se ha llevado a efecto ninguna cesión, rescate o reembolso durante ese período.

6. No obstante lo dispuesto en las letras c) y d) del apartado 1, los Estados miembros tendrán la opción de excluir de la definición de pago de intereses cualquier rendimiento mencionado en esas disposiciones proveniente de organismos o entidades establecidos en su territorio cuando las inversiones de esos organismos o entidades en los créditos mencionados en la letra a) del apartado 1 no sean superiores al 15% de su activo. Del mismo modo, no obstante lo dispuesto en el apar-

tado 4, los Estados miembros podrán decidir excluir de la definición de pago de intereses del apartado 1 los intereses abonados o ingresados en una cuenta de una entidad de las mencionadas en el apartado 2 del artículo 4 que no haya recurrido a la opción prevista en el apartado 3 del artículo 4 y que esté establecida en su territorio, si las inversiones de esa entidad en los créditos mencionados en la letra a) del apartado 1 no son superiores al 15% de su activo.

El ejercicio de tal opción por un Estado miembro implicará su aceptación por parte de los demás Estados miembros.

7. A partir del 1 de enero de 2011, el porcentaje a que se refieren la letra d) del apartado 1 y el apartado 3 será del 25%.

8. Los porcentajes mencionados en la letra d) del apartado 1 y en el apartado 6 se fijarán en función de la política de inversión según lo fijado en las condiciones del fondo o en la escritura de constitución de los organismos o entidades de que se trate y, en su defecto, en función de la composición real de los activos de dichos organismos o entidades.

Artículo 7. Ámbito de aplicación territorial

La presente Directiva se aplicará a los intereses abonados por agentes pagadores establecidos en el territorio en el que sea de aplicación el Tratado, en virtud de lo dispuesto en su artículo 299.

CAPÍTULO II

Intercambio de información

Artículo 8. Datos proporcionados por el agente pagador

1. Cuando el beneficiario efectivo de los intereses sea residente en un Estado miembro distinto de aquel en el que esté establecido el agente pagador, la cantidad mínima de información que debe proporcionar el agente pagador a la autoridad competente de su Estado miembro de establecimiento consistirá en:

a) la identidad y residencia del beneficiario efectivo establecidas de conformidad con el artículo 3;

b) el nombre y dirección del agente pagador;

c) el número de cuenta del beneficiario efectivo o, en su defecto, la identificación del crédito que da lugar al interés, y

d) la información referente al pago de intereses de conformidad con el apartado 2.

2. El contenido mínimo de la información que el agente pagador deberá comunicar en lo relativo a los pagos de intereses deberá diferenciar entre las siguientes categorías de intereses e indicar:

a) en el caso de un pago de intereses en el sentido de la letra a) del apartado 1 del artículo 6: el importe de los intereses pagados o contabilizados;

b) en el caso de un pago de intereses en el sentido de las letras b) o d) del apartado 1 del artículo 6: el importe de los intereses o los rendimientos contemplados en dichas letras o el importe total de la cesión, el rescate o el reembolso;

c) en el caso de un pago de intereses en el sentido de la letra c) del apartado 1 del artículo 6: el importe de los rendimientos contemplados en dicha letra o el importe total de la distribución;

d) en el caso de un pago de intereses en el sentido del apartado 4 del artículo 6: el importe de los intereses atribuibles a cada uno de los miembros de la entidad a que se refiere el apartado 2 del artículo 4 que reúna las condiciones del apartado 1 del artículo 1 y del apartado 1 del artículo 2;

e) en el caso de que un Estado miembro haya ejercido la opción contemplada en el apartado 5 del artículo 6: el importe de los intereses anualizados.

No obstante, los Estados miembros podrán limitar el contenido mínimo de la información que el agente pagador deberá comunicar en lo relativo a los pagos de intereses al importe total de los intereses o los rendimientos y al importe total de la cesión, el rescate o el reembolso.

Artículo 9. Intercambio automático de información

1. La autoridad competente del Estado miembro del agente pagador comunicará a la autoridad competente del Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo la información a que se refiere el artículo 8.

2. La información se comunicará de forma automática y al menos una vez al año, en los seis meses siguientes al final del ejercicio fiscal del Estado miembro del agente pagador y se referirá a todos los pagos de intereses efectuados durante ese año.

3. Las disposiciones de la Directiva 77/799/CEE serán aplicables al intercambio de información conforme a la presente Directiva siempre que las disposiciones de la presente Directiva no las dejen en suspenso. No obstante, el artículo 8 de la Directiva 77/799/CEE no se aplicará a la información que debe facilitarse en virtud del presente capítulo.

CAPÍTULO III

Disposiciones transitorias

Artículo 10. Período transitorio

1. Durante un período transitorio que comenzará a partir de la fecha prevista en los apartados 2 y 3 del artículo 17, y a reserva del apartado 1 del artículo 13, Bélgica, Luxembur-

go y Austria no tendrán obligación de aplicar las disposiciones del capítulo II.

No obstante, tendrán derecho a recibir información de los Estados miembros de conformidad con el capítulo II.

Durante el período transitorio, la presente Directiva tendrá por objetivo garantizar un mínimo de imposición efectiva de los ingresos del ahorro en forma de pago de intereses efectuado en un Estado miembro en favor de beneficiarios efectivos que son personas físicas residentes fiscales en otro Estado miembro.

2. El período transitorio concluirá al final del primer año fiscal completo posterior a la última de las fechas siguientes:

— la fecha de entrada en vigor de un acuerdo entre la Comunidad Europea, tras una decisión unánime del Consejo, y el último de los siguientes países: la Confederación Suiza, el Principado de Liechtenstein, la República de San Marino, el Principado de Mónaco y el Principado de Andorra, por el que se disponga el intercambio de información previa petición, tal como se define en el Acuerdo modelo de la OCDE en materia de intercambio de información sobre asuntos fiscales publicado el 18 de abril de 2002 (en lo sucesivo, el Acuerdo modelo de la OCDE), con respecto a los pagos de intereses, tal como se definen en la presente Directiva, efectuados por agentes pagadores establecidos en sus respectivos territorios a beneficiarios efectivos residentes en el territorio cubierto por la Directiva, además de la aplicación simultánea por esos mismos países de una retención a cuenta sobre la retirada de dichos pagos al tipo definido para los períodos correspondientes a que se refiere el apartado 1 del artículo 11,

— la fecha en que el Consejo acuerde por unanimidad que los Estados Unidos de América se comprometan a intercambiar información previa petición, tal como se define en el Acuerdo modelo de la OCDE, con respecto a los pagos de intereses, tal como se definen en la presente Directiva, efectuados por agentes pagadores establecidos en su territorio a beneficiarios efectivos residentes en el territorio cubierto por la Directiva.

3. Al final del período transitorio, Bélgica, Luxemburgo y Austria estarán obligados a aplicar las disposiciones del capítulo II y dejarán de aplicar la retención a cuenta y la participación en los ingresos a que se refieren los artículos 11 y 12. Si, durante el período transitorio, Bélgica, Luxemburgo o Austria optaran por aplicar las disposiciones del capítulo II, deberán dejar de aplicar la retención a cuenta y la participación en los ingresos a que se refieren los artículos 11 y 12.

Artículo 11. Retención a cuenta

1. Mientras dure el período transitorio a que se refiere el artículo 10, y cuando el beneficiario efectivo resida en un Estado miembro distinto del Estado miembro en que está establecido el agente pagador, Bélgica, Luxemburgo y Austria practicarán una retención fiscal a cuenta del 15% durante los tres primeros años del período transitorio, del 20% durante el trienio subsiguiente y del 35% posteriormente.

2. El agente pagador efectuará la retención fiscal a cuenta de la siguiente manera:

a) en el caso de un pago de intereses en el sentido de la letra a) del apartado 1 del artículo 6: sobre el importe de los intereses pagados o contabilizados;

b) en el caso de un pago de intereses en el sentido de las letras b) o d) del apartado 1 del artículo 6: sobre el importe de los intereses o los rendimientos contemplados en dichas letras o mediante una retención de efecto equivalente a cargo del destinatario sobre el importe total del producto de la cesión, el reembolso o el rescate;

c) en el caso de un pago de intereses en el sentido de la letra c) del apartado 1 del artículo 6: sobre el importe de los rendimientos contemplados en dicha letra;

d) en el caso de un pago de intereses en el sentido del apartado 4 del artículo 6: sobre el importe de los intereses atribuibles a cada uno de los miembros de la entidad a que se refiere el apartado 2 del artículo 4 que reúna las condiciones del apartado 1 del artículo 1 y del apartado 1 del artículo 2;

e) en el caso de que un Estado miembro recurra a la opción contemplada en el apartado 5 del artículo 6: sobre el importe de los intereses anualizados.

3. A efectos de las letras a) y b) del apartado 2, la retención a cuenta se efectuará proporcionalmente al período de tenencia del crédito por parte del beneficiario efectivo. Si el agente pagador no puede determinar el período de tenencia con la información de que disponga, considerará que el beneficiario efectivo ha sido titular del crédito durante todo el período de existencia de éste, salvo que el beneficiario efectivo aporte prueba de la fecha de adquisición.

4. La exacción de retención a cuenta por el Estado miembro del agente pagador no impedirá que el Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo grave el rendimiento conforme a su legislación nacional, siempre y cuando se respeten las disposiciones del Tratado.

5. Durante el período transitorio, los Estados miembros que practiquen la retención a cuenta podrán establecer que un operador económico que pague intereses o atribuya el pago de intereses a una entidad contemplada en el apartado 2 del artículo 4 establecida en otro Estado miembro será considerada como el agente pagador en lugar de la entidad y sus intereses se verán sometidos a la retención a cuenta, a no ser que la entidad únicamente haya aceptado formalmente su nombre y dirección, y que haya comunicado el importe total de los intereses pagados o atribuidos, con arreglo al último párrafo del apartado 2 del artículo 4.

Artículo 12. Participación en los ingresos

1. Los Estados miembros que practiquen retención a cuenta de conformidad con el apartado 1 del artículo 11 retendrán

el 25% de los ingresos de dicha retención y transferirán el 75% restante al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo de los intereses.

2. Los Estados miembros que practiquen retención a cuenta conforme al apartado 5 del artículo 11 retendrán el 25% de los ingresos de dicha retención y transferirán el 75% restante a los demás Estados miembros en la misma proporción que las transferencias efectuadas en virtud del apartado 1 del presente artículo.

3. Dichas transferencias se realizarán a más tardar en los seis meses siguientes al final del ejercicio fiscal del Estado miembro del agente pagador, en el caso del apartado 1, o del Estado miembro del operador económico en el caso del apartado 2.

4. Los Estados miembros que apliquen una retención a cuenta adoptarán las medidas necesarias para garantizar el correcto funcionamiento del sistema de participación en los ingresos.

Artículo 13. Excepciones al régimen de retención a cuenta

1. Los Estados miembros que practiquen retención a cuenta de conformidad con el artículo 11 establecerán uno de los dos procedimientos siguientes, con el objeto de asegurar que los beneficiarios efectivos puedan solicitar la exención de dicha retención:

a) un procedimiento que permita al beneficiario efectivo autorizar expresamente al agente pagador para que facilite información conforme al capítulo II; la autorización abarcará todos los intereses que dicho agente abone al beneficiario efectivo; en ese caso será de aplicación lo dispuesto en el artículo 9;

b) un procedimiento que garantice que no se exija la retención a cuenta si el beneficiario efectivo remite a su agente pagador un certificado expedido a su nombre por la autoridad competente del Estado miembro de residencia conforme a lo establecido en el apartado 2.

2. La autoridad competente del Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo podrá expedir, a petición de éste, un certificado que recoja lo siguiente:

a) el nombre, la dirección y el número de identificación fiscal o de otro tipo o, en su defecto, la fecha y el lugar de nacimiento del beneficiario efectivo;

b) el nombre y la dirección del agente pagador;

c) el número de cuenta del beneficiario efectivo o, en su defecto, la identificación del crédito.

El certificado será válido durante un período máximo de tres años. Se expedirá a todo beneficiario efectivo que lo solicite, en el plazo de dos meses a contar desde su solicitud.

Artículo 14. Eliminación de la doble imposición

1. El Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo velará por que no se produzca ninguna doble imposición como consecuencia de la retención a cuenta a que se refiere el artículo 11, conforme a lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del presente artículo.

2. Si los intereses percibidos por un beneficiario efectivo han sido objeto de retención a cuenta en el Estado miembro del agente pagador, el Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo le concederá un crédito de impuesto igual al importe de dicha retención, dentro de los límites de la cuota tributaria adeudada en su territorio por tales intereses en virtud de la legislación nacional. Si la retención a cuenta es superior a la cuota adeudada, el Estado miembro de residencia devolverá al beneficiario efectivo la diferencia retenida.

3. Si, además de la retención a cuenta contemplada en el artículo 11, los intereses percibidos por un beneficiario efectivo han sido objeto de cualquier otro tipo de retención y el Estado miembro de residencia concede un crédito de impuesto por dicha retención en virtud de su legislación nacional o de convenios relativos a la doble imposición, dicha retención se deducirá antes de que se aplique el procedimiento mencionado en el apartado 2.

4. El Estado miembro de residencia fiscal del beneficiario efectivo podrá sustituir el mecanismo de crédito de impuesto indicado en los apartados 2 y 3 mediante el reembolso de la retención a cuenta prevista en el artículo 11.

Artículo 15. Instrumentos de deuda negociables

1. Durante el período transitorio contemplado en el artículo 10, pero, a más tardar, hasta el 31 de diciembre de 2010, las obligaciones nacionales e internacionales y demás instrumentos de deuda negociables, que hayan sido emitidos originalmente antes del 1 de marzo de 2001, o cuyos folletos de emisión de origen hayan sido aprobados antes de esa fecha por las autoridades competentes conforme a la Directiva 80/390/CEE del Consejo (7) o por las autoridades responsables de terceros países, no se considerarán créditos en el sentido de la letra a) del apartado 1 del artículo 6, siempre y cuando no se hayan vuelto a producir emisiones de dichos instrumentos de deuda negociables desde el 1 de marzo de 2002. No obstante, en caso de que el período transitorio a que se refiere el artículo 10 continúe más allá del 31 de diciembre de 2010, sólo seguirán aplicándose las disposiciones del presente artículo a tales instrumentos de deuda negociables:

— cuando incluyan cláusulas de adición del impuesto pagado en otro país o de reembolso anticipado, y

— en caso de que el agente pagador definido en el artículo 4 esté establecido en un Estado miembro que aplique la

(7) DO L 100 de 17.4.1980, p. 1; Directiva derogada por la Directiva 2001/34/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 184 de 6.7.2001, p. 1).

retención a cuenta a que se refiere el artículo 11 y de que dicho agente pagador abone intereses al beneficiario efectivo, o le atribuya el pago de intereses para su disfrute inmediato, residente en otro Estado miembro.

Si un gobierno o entidad asimilada, actuando en calidad de organismo público o cuya función esté reconocida en un tratado internacional, tal como se define en el anexo, efectúa otra emisión de los instrumentos de deuda negociables antes mencionados a partir del 1 de marzo de 2002, el conjunto de la emisión, es decir, la emisión originaria y todas las sucesivas, se considerará un crédito en el sentido de la letra a) del apartado 1 del artículo 6.

Si un emisor no contemplado en el segundo párrafo efectúa otra emisión de dichos instrumentos a partir del 1 de marzo de 2002, esa emisión posterior se considerará un crédito en el sentido de la letra a) del apartado 1 del artículo 6.

2. Las disposiciones del presente artículo no impedirán que los Estados miembros graven el rendimiento de los instrumentos de deuda negociables mencionados en el apartado 1 de acuerdo con su legislación nacional.

CAPÍTULO IV

Disposiciones diversas y finales

Artículo 16. Otras retenciones fiscales a cuenta

La presente Directiva no impedirá que los Estados miembros practiquen otras retenciones distintas de las mencionadas en el artículo 11 de conformidad con sus legislaciones nacionales o con convenios sobre doble imposición.

Artículo 17. Incorporación al Derecho nacional

1. Antes del 1 de enero de 2004, los Estados miembros adoptarán y publicarán las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva. Informarán de ello inmediatamente a la Comisión.

2. Los Estados miembros aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2005, siempre que:

i) la Confederación Suiza, el Principado de Liechtenstein, la República de San Marino, el Principado de Mónaco y el Principado de Andorra apliquen a partir de la misma fecha medidas equivalentes a las contenidas en la presente Directiva, de conformidad con acuerdos celebrados por dichos países con la Comunidad Europea, previas decisiones del Consejo adoptadas por unanimidad, y

ii) se hayan establecido todos los acuerdos u otros arreglos que estipulen que todos los territorios dependientes o asociados pertinentes (Islas del Canal, Isla de Man y los terri-

torios dependientes o asociados del Caribe) aplicarán a partir de esa misma fecha un intercambio automático de información del modo previsto en el capítulo II de la presente Directiva (o que aplicarán, durante el período transitorio definido en el artículo 10, una retención a cuenta con arreglo a las mismas condiciones recogidas en los artículos 11 y 12).

3. El Consejo decidirá, por unanimidad, al menos seis meses antes del 1 de enero de 2005, si se cumplen o no las condiciones estipuladas en el apartado 2, habida cuenta de las fechas de entrada en vigor de las medidas pertinentes en los terceros países y territorios dependientes o asociados de que se trata. En caso de que el Consejo decida que no se cumplen tales condiciones, adoptará, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, una nueva fecha a los efectos de apartado 2.

4. Cuando los Estados miembros adopten las disposiciones necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva, éstas harán referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de tal referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.

5. Los Estados miembros informarán inmediatamente a la Comisión y le comunicarán las disposiciones básicas de Dere-

cho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva y una tabla de correspondencias entre la presente Directiva y las disposiciones nacionales adoptadas.

Artículo 18. Revisión

La Comisión presentará cada tres años al Consejo un informe sobre la aplicación de la presente Directiva. Basándose en dichos informes, la Comisión propondrá al Consejo, en su caso, las modificaciones de la Directiva que resulten necesarias para garantizar una imposición efectiva más satisfactoria de los rendimientos del ahorro, así como la eliminación de toda distorsión indeseable de la competencia.

Artículo 19. Entrada en vigor

La presente Directiva entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

Artículo 20. Destinatarios

Los destinatarios de la presente Directiva son los Estados miembros.

ANEXO

Lista de entidades asimiladas a las que se refiere el artículo 15

A efectos del artículo 15, las siguientes entidades se considerarán «entidad asimilada actuando en calidad de organismo público o cuya función esté reconocida en un tratado internacional»:

— Entidades dentro de la Unión Europea:

Bélgica	Vlaams Gewest (Región flamenca) Région wallonne (Región valona) Région bruxelloise/Brussels Gewest (Región de Bruselas) Communauté française (Comunidad francesa) Vlaamse Gemeenschap (Comunidad flamenca) Deutschsprachige Gemeinschaft (Comunidad germanófona)
España	Xunta de Galicia (Junta de Galicia) Junta de Andalucía Junta de Extremadura Junta de Castilla-La Mancha Junta de Castilla y León Gobierno Foral de Navarra Govern de les Illes Balears (Gobierno de las Islas Baleares) Generalitat de Catalunya (Generalidad de Cataluña) Generalitat de Valencia (Generalidad de Valencia) Diputación General de Aragón Gobierno de las Islas Canarias Gobierno de Murcia Gobierno de Madrid Gobierno de la Comunidad Autónoma del País Vasco/Euzkadi Diputación Foral de Guipúzcoa Diputación Foral de Vizcaya/Bizkaia Diputación Foral de Álava Ayuntamiento de Madrid Ayuntamiento de Barcelona Cabildo Insular de Gran Canaria Cabildo Insular de Tenerife Instituto de Crédito Oficial Instituto Catalán de Finanzas Instituto Valenciano de Finanzas
Grecia	Οργανισμός Τηλεπικοινονιών Ελλαδος (Organismo de Telecomunicaciones de Grecia) Οργανισμός Σιδηροδρόμων Ελλάδος (Organismo de Ferrocarriles de Grecia) Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού (Compañía Pública de Electricidad)
Francia	La Caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES) (Caja de Amortización de la Deuda Social) L'Agence française de développement (AFD) (Organismo Francés de Desarrollo) Réseau Ferré de France (RFF) (Líneas Férreas de Francia) Caisse Nationale des Autoroutes (CNA) (Caja Nacional de Autopistas) Assistance publique Hôpitaux de Paris (APHP) (Asistencia Pública Hospitalares de París) Charbonnages de France (CDF) (Explotaciones Hulleras de Francia) Entreprise minière et chimique (EMC) (Compañía Minera y Química)
Italia	Regiones Provincias Municipalidades Cassa Depositi e Prestiti (Caja de Depósitos y Préstamos)
Portugal	Região Autónoma da Madeira (Región Autónoma de Madeira) Região Autónoma dos Açores (Región Autónoma de las Azores) Municipalidades

— Entidades internacionales:

European Bank for Reconstruction and Development (Banco Europeo de Reconstrucción y Desarrollo)
European Investment Bank (Banco Europeo de Inversiones)
Asian Development Bank (Banco Asiático de Desarrollo)
African Development Bank (Banco Africano de Desarrollo)
World Bank/IBRD/IMF (Banco Mundial, BIRF, FMI)
International Finance Corporation (Corporación Financiera Internacional)
Inter-American Development Bank (Banco Interamericano de Desarrollo)
Council of Europe Soc. Dev. Fund (Fondo Social de Desarrollo del Consejo de Europa)
EURATOM
European Community (Comunidad Europea)
Corporación Andina de Fomento (CAF)
Eurofima
European Coal & Steel Community (CECA-Comunidad Europea del Carbón y del Acero)
Nordic Investment Bank (Banco Nórdico de Inversión)
Caribbean Development Bank (Banco de Desarrollo del Caribe)

Las disposiciones del artículo 15 se entienden sin perjuicio de cualesquiera obligaciones internacionales en que los Estados miembros pueden haber incurrido con respecto a las entidades internacionales antes mencionadas.

— Entidades en terceros países:

Las entidades que cumplen los criterios siguientes:

- 1) se considera claramente que la entidad es una entidad pública con arreglo a los criterios nacionales;
- 2) dicha entidad pública es un productor no comercial que administra y financia un grupo de actividades, proporcionando principalmente bienes y servicios no comerciales, destinados al beneficio de la comunidad y que son efectivamente controlados por gobierno general;
- 3) dicha entidad pública es un emisor de deuda periódico y de grandes dimensiones;
- 4) el Estado interesado está en condiciones de garantizar que dicha entidad pública no ejercerá reembolso anticipado en caso de cláusulas «de redondeo» (*gross-up*).

Decisión del Consejo de 19 de julio de 2004 relativa a la fecha de aplicación de la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses

(2004/587/CE)

EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA,

Vista la Directiva 2003/48/CE (1), y en particular el apartado 3 de su artículo 17,

Vista la propuesta de la Comisión,

Considerando lo siguiente:

1. El apartado 2 del artículo 17 de la Directiva 2003/48/CE establece las condiciones para la aplicación de lo dispuesto en la Directiva a partir del 1 de enero de 2005.

2. El Consejo, de conformidad con el apartado 3 del artículo 17 de la Directiva 2003/48/CE y a partir de un informe de la Comisión, decidió, antes del 1 de julio de 2004, que las condiciones fijadas en el apartado 2 del artículo 17 de la Directiva 2003/48/CE no se cumplirían, habida cuenta de las fechas de entrada en vigor de las medidas pertinentes en los terceros países y territorios dependientes o asociados de que se trata.

3. El apartado 3 del artículo 17 de la Directiva 2003/48/CE prevé que, si el Consejo decide que las condiciones establecidas en el apartado 2 de ese mismo artículo no van a cumplirse, adoptará, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, una nueva fecha a los efectos del apartado 2.

4. De los informes de la Comisión y de los Estados miembros pertinentes se desprende que cada uno de los terceros países y territorios dependientes o asociados a que se refiere el apartado 2 del artículo 17 de la Directiva 2003/48/CE podrá

cumplir las condiciones establecidas en el citado apartado para el 1 de julio de 2005.

5. Debe adoptarse, por tanto, la fecha de 1 de julio de 2005 como nueva fecha a efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 17 de la Directiva 2003/48/CE, con sujeción asimismo sujeta a las condiciones establecidas en dicho apartado.

6. Por razones de seguridad jurídica para los operadores económicos y los contribuyentes, la presente Decisión debe adoptarse con carácter urgente, lo que permite una excepción al plazo de seis semanas establecido en el punto I.3 del Protocolo sobre el cometido de los Parlamentos nacionales de los Estados miembros en la Unión Europea.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

En el apartado 2 del artículo 17 de la Directiva 2003/48/CE, la fecha «1 de enero de 2005» se sustituye por «1 de julio de 2005».

Artículo 2

Los destinatarios de la presente Decisión son los Estados miembros. La presente Decisión se publicará en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

(1) DO L 157 de 26.6.2003, p. 38.

Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros

(90/434/CEE)

(Texto consolidado CONSLEG: 1990L0434-01/05/2004)

EL CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea y, en particular, su artículo 100,

Vista la propuesta de la Comisión (1),

Visto el dictamen del Parlamento Europeo (2),

Visto el dictamen del Comité Económico y Social (3),

Considerando que las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros pueden ser necesarios para crear en la Comunidad condiciones análogas a las de un mercado interior, y para garantizar así el establecimiento y el buen funcionamiento del mercado común; que dichas operaciones no deben verse obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros; que, por consiguiente, es importante establecer para dichas operaciones unas normas fiscales neutras respecto de la competencia, con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuerzen su posición de competitividad en el plano internacional;

Considerando que las disposiciones de orden fiscal penalizan en la actualidad dichas operaciones en relación a las de sociedades de un mismo Estado miembro; que es necesario eliminar dicha penalización;

Considerando que no es posible alcanzar dicho objetivo mediante una ampliación a escala comunitaria de los regímenes internos vigentes en los Estados miembros, ya que las diferencias entre dichos regímenes podrían provocar distorsiones; que sólo un régimen fiscal común puede constituir una solución satisfactoria al respecto;

(1) DO n.º C 39 de 22.3.1969, p. 1.

(2) DO n.º C 51 de 29.4.1970, p. 12.

(3) DO n.º C 100 de 1.8.1969, p. 4.

Considerando que el régimen fiscal común debe evitar una imposición con ocasión de una fusión, de una escisión, de una aportación de activos o de un canje de acciones, al tiempo que salvaguarde los intereses financieros del Estado de la sociedad transmitente o dominada;

Considerando que en lo referente a las fusiones, escisiones y aportaciones de activos, estas operaciones tendrán normalmente como resultado, bien la transformación de la sociedad transmitente en establecimiento permanente de la sociedad beneficiaria de la aportación, bien la incorporación de los activos a un establecimiento permanente de esta última sociedad;

Considerando que el régimen de diferimiento, hasta su realización efectiva, de la tributación de plusvalías correspondientes a los bienes aportados, aplicado a los de dichos bienes destinados al citado establecimiento permanente, permite evitar la tributación de las plusvalías correspondientes, al tiempo que se garantiza su gravamen ulterior por parte del Estado de la sociedad transmitente en el momento de su realización;

Considerando que conviene igualmente definir el régimen fiscal que deba aplicarse a determinadas provisiones, reservas o pérdidas de la sociedad transmitente y regular los problemas fiscales que se plantean cuando una de las dos sociedades posee una participación en el capital de la otra;

Considerando que la atribución de títulos de la sociedad beneficiaria o dominante a los socios de la sociedad transmitente no debe por sí misma dar lugar a imposición alguna a dichos socios;

Considerando que conviene prever la facultad de los Estados miembros de rechazar el beneficio de la aplicación de la presente Directiva cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal o como efecto que una sociedad, participe o no en la operación, ya no reúna las condiciones necesarias para la representación de los trabajadores en los órganos de la sociedad,

TÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1

Cada Estado miembro aplicará la presente Directiva a las operaciones de fusión, de escisión, de aportación de activos y de canje de acciones relativas a sociedades de dos o más Estados miembros.

Artículo 2

A los efectos de la aplicación de la presente Directiva, se entenderá por:

a) fusión: la operación por la cual:

— una o varias sociedades transfieren a otra sociedad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de su patrimonio, activo y pasivo, mediante la atribución a sus socios de títulos representativos del capital social de la otra sociedad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducido de su contabilidad;

— dos o más sociedades, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, transfieren a una sociedad constituida por ellas la totalidad de su patrimonio, activo y pasivo, mediante la atribución a sus socios de títulos representativos del capital social de la nueva sociedad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducido de su contabilidad;

— una sociedad transfiere, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio, activo y pasivo, a la sociedad que posee la totalidad de los títulos representativos de su capital social;

b) escisión: la operación por la cual una sociedad transfiere a dos o más sociedades ya existentes o nuevas, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de su patrimonio, activo y pasivo, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de títulos representativos del capital social de las sociedades beneficiarias de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducido de su contabilidad;

c) aportación de activos: la operación por la cual una sociedad aporta, sin ser disuelta, a otra sociedad la totalidad o una

o más ramas de su actividad, mediante la entrega de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria de la aportación;

d) canje de acciones: la operación por la cual una sociedad adquiere una participación en el capital social de otra sociedad que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto de dicha sociedad, mediante la atribución a los socios de la otra sociedad, a cambio de sus títulos, de títulos representativos del capital social de la primera sociedad y, en su caso, de una compensación en dinero que no excede del 10% del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducido de su contabilidad;

e) sociedad transmitente: la sociedad que transfiere su patrimonio, activo y pasivo, o que aporta el conjunto o una o varias ramas de su actividad;

f) sociedad beneficiaria: la sociedad que recibe el patrimonio, activo y pasivo, o el conjunto o una o varias ramas de actividad de la sociedad transmitente;

g) sociedad dominada: la sociedad en la que otra sociedad adquiere una participación mediante un canje de títulos;

h) sociedad dominante: la sociedad que adquiere una participación mediante un canje de títulos;

i) rama de actividad: el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

Artículo 3

A los efectos de la aplicación de la presente Directiva, el término «sociedad de un Estado miembro» designará toda sociedad:

a) que revista una de las formas enumeradas en el Anexo;

b) que, con arreglo a la legislación fiscal de un Estado miembro, se considere que tiene su domicilio fiscal en dicho Estado y que, a tenor de un convenio en materia de doble imposición, celebrado con un Estado tercero, no se considera que tiene su domicilio fiscal fuera de la Comunidad;

c) que, además, esté sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos siguientes:

— impôt des sociétés/vennootschapsbelasting en Bélgica,

— selskabsskat en Dinamarca,

— Körperschaftsteuer en la RF de Alemania,

— φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοκοπικού χαρακτήρα en Grecia,

- impuesto sobre sociedades en España,
 - impôt sur les sociétés en Francia,
 - corporation tax en Irlanda,
 - imposta sul reddito delle persone giuridiche en Italia,
 - impôt sur le revenu des collectivités en Luxemburgo,
 - vennootschapsbelasting en los Países Bajos,
 - imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas en Portugal,
 - corporation tax en el Reino Unido,
 - Körperschaftsteuer en Austria,
 - yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund en Finlandia,
 - statlig inkomstskatt en Suecia,
 - Daň z příjmů právnických osob en la República Checa,
 - Tulumaks en Estonia,
 - Φόρος Εισοδήματος en Chipre,
 - uzņēmumu ienākuma nodoklis en Letonia,
 - Pelno mokestis en Lituania,
 - Társasági adó en Hungría,
 - Taxxa fuq l-income en Malta,
 - Podatek dochodowy od osób prawnych en Polonia,
 - Davek od dobička pravnih oseb en Eslovenia,
 - Daň z príjmov právnických osôb en Eslovaquia,
- o a cualquier otro impuesto que sustituyere a uno de dichos impuestos.

TÍTULO II

Normas aplicables a las fusiones, escisiones y canjes de acciones

Artículo 4

1. La fusión o escisión no implicará gravamen alguno sobre las plusvalías determinadas por la diferencia entre el valor real de los elementos de activo y de pasivo transferidos y su valor fiscal.

Se entenderá por:

— valor fiscal: el valor que se habría utilizado para calcular los beneficios o las pérdidas que integrarían la base imponible de un impuesto sobre la renta, los beneficios o las plusvalías de la sociedad transmitente, si dichos elementos de activo y de pasivo se hubieran vendido en el momento de la fusión o de la escisión pero al margen de dicha operación;

— elementos de activo y de pasivo transferidos: los elementos de activo y de pasivo de la sociedad transmitente que, como consecuencia de la fusión o de la escisión, queden efectivamente vinculados al establecimiento permanente de la sociedad beneficiaria situado en el Estado miembro de la sociedad transmitente y que contribuyan a la obtención de los resultados que integrarían la base imponible de los impuestos.

2. Los Estados miembros subordinarán la aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 a la condición de que la sociedad beneficiaria calcule las nuevas amortizaciones y las plusvalías o minusvalías relativas a los elementos de activo y de pasivo transferidos en las mismas condiciones en que lo habrían realizado la o las sociedades transmitentes si no se hubiera llevado a cabo la fusión o la escisión.

3. Cuando, con arreglo a la legislación del Estado miembro de la sociedad transmitente, la sociedad beneficiaria pueda calcular las nuevas amortizaciones y las plusvalías o minusvalías relativas a los elementos de activo y de pasivo transferidos en condiciones distintas de las previstas en el apartado 2, el apartado 1 no se aplicará a los elementos de activo y de pasivo para los que la sociedad beneficiaria haya hecho uso de dicha facultad.

Artículo 5

Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las provisiones o reservas regularmente constituidas con exención parcial o total del impuesto por la sociedad transmitente, a excepción de las procedentes de establecimientos permanentes en el extranjero, sean asumidas, en las mismas condiciones de exención del impuesto, por los establecimientos permanentes de la sociedad beneficiaria situados en el Estado miembro de la sociedad transmitente, en cuyo caso la sociedad beneficiaria asumirá los derechos y obligaciones de la sociedad transmitente.

Artículo 6

En la medida en que los Estados miembros apliquen, cuando las operaciones a que hace referencia el artículo 1 se efectúen entre sociedades del Estado de la sociedad transmitente, disposiciones que permitan que la sociedad beneficiaria asuma las pérdidas de la sociedad transmitente aún no amortizadas desde el punto de vista fiscal, los Estados miembros ampliarán la aplicación de dichas disposiciones a la asunción, por parte de los establecimientos permanentes de la sociedad beneficiaria situados en su territorio, de las pérdidas de la sociedad transmitente aún no amortizadas desde el punto de vista fiscal.

Artículo 7

1. Cuando la sociedad beneficiaria posea una participación en el capital de la sociedad transmitente, no podrá aplicarse ningún gravamen sobre la plusvalía obtenida por la sociedad beneficiaria con motivo de la anulación de su participación.

2. Los Estados miembros podrán introducir excepciones a lo dispuesto en el apartado 1 cuando la participación de la sociedad beneficiaria en el capital de la sociedad transmitente no exceda del 25%.

Artículo 8

1. La atribución, con motivo de una fusión, de una escisión o de un canje de acciones, de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria o dominante a un socio de la sociedad transmitente o dominada, a cambio de títulos representativos del capital social de esta última sociedad, no deberá ocasionar por sí misma la aplicación de un impuesto sobre la renta, los beneficios o las plusvalías de dicho socio.

2. Los Estados miembros subordinarán la aplicación del apartado 1 a la condición de que el socio no atribuya a los títulos recibidos a cambio un valor fiscal más elevado que el que tuvieren los títulos cambiados inmediatamente antes de la fusión, la escisión o el canje de acciones.

La aplicación del apartado 1 no impedirá a los Estados miembros gravar el beneficio resultante de la ulterior cesión de los títulos recibidos de la misma forma en que se habría gravado el beneficio resultante de la cesión de los títulos antes de la atribución.

Se entiende por «valor fiscal» el valor que se utilizaría como base para calcular los posibles beneficios o las pérdidas que integrarían la base imponible de un impuesto sobre la renta, los beneficios o las plusvalías del socio de la sociedad.

3. Cuando un socio tuviere la autorización, con arreglo a la legislación del Estado miembro de su residencia, para optar por un tratamiento fiscal diferente del que se define en el apartado 2, el apartado 1 no se aplicará a los títulos representativos para los que dicho socio haya ejercido su derecho de opción.

4. Los apartados 1, 2 y 3 no obstarán para tomar en consideración, en la imposición del socio, la compensación en dinero que, en su caso, se le haya atribuido con motivo de la fusión, de la escisión o del canje de acciones.

TÍTULO III

Normas aplicables a las aportaciones de activos

Artículo 9

Los artículos 4, 5 y 6 se aplicarán a las aportaciones de activos.

TÍTULO IV

Caso particular de la aportación de un establecimiento permanente

Artículo 10

1. Cuando entre los bienes aportados con motivo de una fusión, de una escisión o de una aportación de activos figure un establecimiento permanente de la sociedad transmitente situado en un Estado miembro distinto del de dicha sociedad, este último renunciará a los derechos de imposición sobre dicho establecimiento permanente. No obstante, el Estado de la sociedad transmitente podrá reintegrar en los beneficios imponibles de dicha sociedad las pérdidas anteriores del establecimiento permanente que se hayan deducido, en su caso, del beneficio imponible de la sociedad en dicho Estado y que no se hayan compensado. El Estado en el que esté situado el establecimiento permanente y el Estado de la sociedad beneficiaria aplicarán a dicha aportación las disposiciones de la presente Directiva como si el primer Estado fuere el de la sociedad transmitente.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, cuando el Estado miembro de la sociedad transmitente aplique un régimen mundial de imposición del beneficio, dicho Estado podrá gravar los beneficios o las plusvalías del establecimiento permanente resultantes de la fusión, de la escisión o de la aportación de activos, siempre que admita la deducción del impuesto que, de no existir las disposiciones de la presente Directiva, se hubiere aplicado a dichos beneficios o plusvalías en el Estado en el que esté situado el establecimiento permanente y que admita dicha deducción del mismo modo y por el mismo importe por el que lo habría hecho si el impuesto hubiera sido aplicado y pagado.

TÍTULO V

Disposiciones finales

Artículo 11

1. Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los títulos II, III y IV o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones:

a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal;

b) tenga por resultado que una sociedad, que participe o no en la operación, ya no reúna las condiciones necesarias para la representación de los trabajadores en los órganos de la sociedad según las modalidades aplicables antes de la operación en cuestión.

2. La letra b) del apartado 1 se aplicará mientras y en la medida en que no pueda aplicarse a las sociedades a las que se refiere la presente Directiva ninguna normativa comunitaria que incluya disposiciones equivalentes en materia de representación de los trabajadores en los órganos de la sociedad.

Artículo 12

1. Los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias

para dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Directiva antes del 1 de enero de 1992. Informarán de ello inmediatamente a la Comisión.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, la República Portuguesa podrá aplazar hasta el 1 de enero de 1993 la puesta en aplicación de las disposiciones relativas a las aportaciones de activos y al canje de acciones.

3. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las disposiciones básicas de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.

Artículo 13

Los destinatarios de la presente Directiva serán los Estados miembros.

Lista de las sociedades a que hace referencia la letra a) del artículo 3

- a) Las sociedades de derecho belga denominadas «société anonyme»/«naamloze vennootschap», «société en commandite par actions»/«commanditaire vennootschap op aandelen», «société privée à responsabilité limitée»/«besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», así como las entidades de derecho público que operen en régimen de derecho privado;
- b) las sociedades de derecho danés denominadas «aktieselskab», «anpartsselskab»;
- c) las sociedades de derecho alemán denominadas «Aktiengesellschaft», «Kommanditgesellschaft auf Aktien», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung», «berglechtliche Gewerkschaft»;
- d) las sociedades de derecho helénico denominadas «ανώνυμη εταιρία»;
- e) las sociedades de derecho español denominadas «sociedad anónima», «sociedad comanditaria por acciones», «sociedad de responsabilidad limitada», así como las entidades de derecho público que operen en régimen de derecho privado;
- f) las sociedades de derecho francés denominadas «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», así como los establecimientos y empresas públicas de carácter industrial y comercial;
- g) las sociedades de derecho irlandés denominadas «public companies limited by shares or by guarantee», «private companies limited by shares or by guarantee», los establecimientos registrados bajo el régimen de las «Industrial and Provident Societies Acts» o las «building societies» registradas bajo el régimen de las «Building Societies Acts»;
- h) las sociedades de derecho italiano denominadas «società per azioni», «società in accomandita per azioni», «società a responsabilità limitata», así como las entidades públicas y privadas que ejercen actividades industriales y comerciales;
- i) las sociedades de derecho luxemburgoés denominadas «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée»;
- j) las sociedades de derecho neerlandés denominadas «naamloze vennootschap», «besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid»;
- k) las sociedades comerciales o las sociedades civiles de forma comercial, así como otras personas jurídicas que ejerzan actividades comerciales o industriales, que estén constituidas de conformidad con el derecho portugués;
- l) las sociedades constituidas de conformidad con el derecho del Reino Unido;
- m) las sociedades de derecho austriaco denominadas «Aktiengesellschaft», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung»;
- n) las sociedades de derecho finlandés denominadas «osakeyhtiö/aktiebolag», «osuuskunta/andelslag», «säästöpankki/sparbank» y «vakuutusyhtiö/försäkringsbolag»;
- o) las sociedades de derecho sueco denominadas «aktiebolag», «bankaktiebolag», «försäkringsaktiebolag»;
- p) las sociedades de derecho checo denominadas: «akciová společnost», «společnost s ručením omezeným»;
- q) las sociedades de derecho estonio denominadas: «täisühing», «usaldusühing», «osaühing», «aktsiaselts», «tulundusühistu»;
- r) en virtud del derecho chipriota «εταιρείες» según se definen en la Ley del impuesto sobre la renta;
- s) las sociedades de derecho letón denominadas: «akciju sabiedrība», «sabiedrība ar ierobežotu atbildību»;
- t) las sociedades de derecho lituano;
- u) las sociedades de derecho húngaro denominadas: «közkereseti társaság», «betéti társaság», «közös vállalat», «korlátolt felelősséggű társaság», «részvénytársaság», «egyesülés», «közhasznú társaság», «szövetkezet»;
- v) las sociedades de derecho maltés denominadas: «Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata», «Soċjetajiet en commandite li l-kapital tagħiġhom maqsum f'azzjonijiet»;
- w) las sociedades de derecho polaco denominadas: «spółka akcyjna», «spółka z ograniczoną odpowiedzialnością»;
- x) las sociedades de derecho esloveno denominadas: «delniška družba», «komanditna družba», «družba z omejeno odgovornostjo»;
- y) las sociedades de derecho eslovaco denominadas: «Akciová spoločnosť», «Spoločnosť s ručením obmedzeným», «Komanditná spoločnosť».

Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes

(90/435/CEE)

(Texto consolidado CONSLEG: 1990L0435-01/05/2004)

EL CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea y, en particular, su artículo 100,

Vista la propuesta de la Comisión (1),

Visto el dictamen del Parlamento Europeo (2),

Visto el dictamen del Comité Económico y Social (3),

Considerando que los grupos de sociedades de Estados miembros diferentes pueden ser necesarios para crear en la Comunidad condiciones análogas a las de un mercado interior y para garantizar así el establecimiento y el buen funcionamiento del mercado común; que no se deben dificultar estas operaciones con restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros; que, por consiguiente, es importante establecer para esos grupos unas normas fiscales neutras respecto a la competencia con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional;

Considerando que los grupos en cuestión pueden desembocar en la creación de grupos de sociedades matrices y filiales;

Considerando que las actuales disposiciones fiscales por las que se rigen las relaciones entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes varían sensiblemente de un Estado miembro a otro y son, por lo general, menos favorables que las que se aplican a las relaciones entre sociedades matrices y filiales de un mismo Estado miembro; que la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes queda por ello penalizada con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro; que es conveniente eliminar dicha penalización mediante el establecimiento de un régimen común, y facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala comunitaria;

Considerando que, cuando una sociedad matriz recibe, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos, el Estado de la sociedad matriz deberá:

- o bien abstenerse de gravar dichos beneficios;
- o bien gravarlos, autorizando al mismo tiempo a dicha sociedad a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios;

Considerando que para garantizar la neutralidad fiscal es conveniente, por otra parte, eximir de retención en origen, salvo en determinados casos particulares, a los beneficios que una sociedad filial distribuye a su sociedad matriz; que procede, no obstante, autorizar a la República Federal de Alemania y a la República Helénica, debido a la particularidad de sus sistemas de imposición sobre las sociedades, y a la República Portuguesa, por motivos presupuestarios, a seguir percibiendo temporalmente una retención en origen,

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

Artículo 1

1. Cada Estado miembro aplicará la presente Directiva:
 - a las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades de dicho Estado y procedentes de sus filiales en otros Estados miembros;
 - a las distribuciones de beneficios efectuadas por sociedades de dicho Estado a sus sociedades filiales en otros Estados miembros;
 - a las distribuciones de beneficios percibidas por establecimientos permanentes, situados en ese Estado y pertenecientes a sociedades de otros Estados miembros, y que procedan de sus filiales en algún Estado miembro distinto de aquél en el que está situado el establecimiento permanente,

(1) DO n.º C 39 de 22.3.1969, p. 7; y modificación transmitida el 5 de julio de 1985.

(2) DO n.º C 51 de 29.4.1970, p. 6.

(3) DO n.º C 100 de 1.8.1969, p. 7.

— a las distribuciones de beneficios por parte de empresas de dicho Estado a establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro, y pertenecientes a sociedades del mismo Estado miembro de las que son matrices.

2. La presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos.

Artículo 2

1. A los efectos de la aplicación de la presente Directiva, el término «sociedad de un Estado miembro» designará toda sociedad:

- a) que revista una de las formas enumeradas en el Anexo;
- b) que, con arreglo a la legislación fiscal de un Estado miembro, se considere que tiene su domicilio fiscal en dicho Estado y que, a tenor de un convenio en materia de doble imposición, celebrado con un Estado tercero, no se considera que tiene su domicilio fiscal fuera de la Comunidad;
- c) que, además, esté sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos siguientes:

- impôt des sociétés/vennootschapsbelasting en Bélgica,
- selskabsskat en Dinamarca,
- Körperschaftsteuer en la RF de Alemania,
- φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσ-κοπικού χαρακτήρα en Grecia,
- impuesto sobre sociedades en España,
- impôt sur les sociétés en Francia,
- corporation tax en Irlanda,
- imposta sul reddito delle persone giuridiche en Italia,
- impôt sur le revenu des collectivités en Luxemburgo,
- vennootschapsbelasting en los Países Bajos,
- imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas en Portugal,
- corporation tax en el Reino Unido,
- Körperschaftsteuer en Austria,
- yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund en Finlandia,
- statlig inkomstskatt en Suecia,
- Daň z příjmů právnických osob en la República Checa,

- Tulumaks en Estonia,
- Φόρος Εισοδήματος en Chipre,
- uzņēmumu ienākuma nodoklis en Letonia,
- Pelno mokesčis en Lituania,
- Társasági adó, osztalékadó en Hungría,
- Taxxa fuq l-income en Malta,
- Podatek dochodowy od osób prawnych en Polonia,
- Davek od dobiāka pravnih oseb en Eslovenia,
- Daň z príjmov právnických osôb en Eslovaquia,
- o a cualquier otro impuesto que sustituyere a uno de dichos impuestos.

2. A efectos de la presente Directiva, por *establecimiento permanente* se entenderá un centro de actividades fijo, situado en un Estado miembro, a través del cual se realice una parte o la totalidad de las actividades empresariales de una sociedad de otro Estado miembro, en la medida en que los beneficios del centro de actividades estén sujetos a imposición en el Estado miembro en el que está situado en virtud de un tratado bilateral en materia fiscal o, en su defecto, en virtud de la legislación nacional.

Artículo 3

1. A efectos de la aplicación de la presente Directiva:

a) la calidad de sociedad matriz se reconocerá por lo menos a toda sociedad de un Estado miembro que cumpla las condiciones enunciadas en el artículo 2 y que posea en el capital de una sociedad de otro Estado miembro, que cumpla las mismas condiciones, una participación mínima del 20%.

Dicha calidad se atribuirá también, en las mismas condiciones, a una sociedad de un Estado miembro con una participación mínima del 20% en el capital de una empresa de otro Estado miembro, controlada total o parcialmente por un establecimiento permanente de la primera empresa situada en otro Estado miembro.

A partir del 1 de enero de 2007, el porcentaje mínimo de participación será del 15%.

A partir del 1 de enero de 2009, el porcentaje mínimo de participación será del 10%.

b) se entenderá por *filial* la sociedad cuyo capital incluye la participación mencionada en la letra a).

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, los Estados miembros tendrán la facultad:

— mediante acuerdos bilaterales, de sustituir el criterio de participación en el capital por el de posesión de derechos de voto,

— de no aplicar la presente Directiva a aquéllas de sus sociedades que no conserven, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación que dé derecho a la calidad de sociedad matriz, ni a las sociedades en las cuales una sociedad de otro Estado miembro no conserve, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación semejante.

Artículo 4

1. Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de ésta reciban, por la participación de aquélla en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz y el Estado del establecimiento permanente:

— o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios,

— o bien los gravarán, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y abonado por la filial y toda filial de ulterior nivel, sujeto a la condición de que cada una de las filiales y la filial de ulterior nivel siguiente cumplan los requisitos previstos en los artículos 2 y 3, hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado.

1 bis. Ninguna disposición de la presente Directiva impedirá al Estado de la sociedad matriz otorgar a una filial de ésta la consideración de transparente en virtud de la evaluación por dicho Estado de las características jurídicas de dicha filial derivadas de la legislación con arreglo a la cual se constituyó, y, en consecuencia, someter a gravamen a la empresa matriz por su participación en los beneficios de la filial, en el momento en que éstos se perciben. En este caso, dicho Estado se abstendrá de gravar los beneficios distribuidos de la filial.

Si el Estado de la sociedad matriz somete a ésta a evaluación por su participación en los beneficios de la filial, en el momento en que éstos se perciben, eximirá dichos beneficios o autorizará a dicha sociedad matriz a que se deduzca del impuesto adeudado la fracción del impuesto relacionado con la participación de la sociedad matriz en los beneficios y abonado por la filial y toda filial de ulterior nivel, a condición de que, en cada nivel, las sociedades y filiales de ulterior nivel cumplan los requisitos previstos en los artículos 2 y 3, hasta la cuantía máxima del correspondiente impuesto nacional adeudado.

2. No obstante, todo Estado miembro conservará la facultad de prever que los gastos que se refieren a la participación y las minusvalías derivadas de la distribución de los beneficios de la sociedad filial no sean deducibles del beneficio im-

nible de la sociedad matriz. Si, en dicho caso, los gastos de gestión referidos a la participación quedasen fijados a tanto alzado, la cuantía a tanto alzado no podrá exceder un 5% de los beneficios distribuidos por la sociedad filial.

3. Los apartados 1 y 1 bis serán de aplicación hasta la fecha de entrada en vigor efectiva de un sistema común de impuesto sobre sociedades.

El Consejo aprobará a su debido tiempo las disposiciones aplicables a partir de la fecha contemplada en el párrafo primero.

Artículo 5

1. Los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de la retención en origen.

Artículo 6

El Estado miembro del que dependa la sociedad matriz no podrá percibir una retención en origen sobre los beneficios que dicha sociedad reciba de su filial.

Artículo 7

1. La expresión «retención en origen» utilizada en la presente Directiva no comprenderá el pago anticipado o previo (descuento previo) del impuesto de sociedades al Estado miembro en el que esté situada la filial, efectuado en relación con la distribución de beneficios a la sociedad matriz.

2. La presente Directiva no afectará a la aplicación de las disposiciones nacionales o a las incluidas en convenios, cuyo objetivo sea suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos, en particular las disposiciones relativas al pago de créditos fiscales a los beneficiarios de dividendos.

Artículo 8

1. Los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Directiva a más tardar el 1 de enero de 1992. Informarán de ello inmediatamente a la Comisión.

2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las disposiciones básicas de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.

Artículo 9

Los destinatarios de la presente Directiva serán los Estados miembros.

ANEXO

Lista de las Sociedades a que hace referencia la letra a) del apartado 1 del artículo 2

- a) las sociedades de Derecho belga denominadas «société anonyme»/«naamloze vennootschap», «société en commandite par actions»/«commanditaire vennootschap op aandelen», «société privée à responsabilité limitée»/«besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid» «société coopérative à responsabilité limitée»/«coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», «société coopérative à responsabilité illimitée»/«coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid», «société en nom collectif»/«vennootschap onder firma», «société en commandite simple»/«gewone commanditaire vennootschap», las entidades de Derecho público que adopten alguna de las formas jurídicas acabadas de mencionar, así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho belga sujetas al impuesto sobre sociedades belga;
- b) las sociedades de Derecho danés denominadas «aktieselskab» y «anpartsselskab». Otras sociedades sujetas a imposición en virtud de la Ley relativa al impuesto sobre sociedades, siempre y cuando su renta imponible se calcule y grave conforme a las disposiciones generales en materia tributaria aplicables a «aktieselskaber»;
- c) las sociedades de Derecho alemán denominadas «Aktiengesellschaft», «Kommanditgesellschaft auf Aktien», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung», «Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit», «Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft», «Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts», así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho alemán sujetas al impuesto sobre sociedades alemán;
- d) las sociedades de Derecho helénico denominadas «ανώνυμη εταιρεία», «εταιρεία περιωρισμένης ευθύνης» (Ε.Π.Ε.), así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho helénico sujetas al impuesto sobre sociedades helénico;
- e) las sociedades de Derecho español denominadas «sociedad anónima», «sociedad comanditaria por acciones», «sociedad de responsabilidad limitada», así como las entidades de Derecho público que operen en régimen de Derecho privado y otras entidades constituidas con arreglo al Derecho español sujetas al impuesto sobre sociedades español;
- f) las sociedades de Derecho francés denominadas «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», «sociétés par actions simplifiées», «sociétés d'assurances mutuelles», «caisses d'épargne et de prévoyance», «sociétés civiles» que están automáticamente sujetas al impuesto de sociedades, «coopératives», «unions de coopératives», los establecimientos y empresas públicos de carácter industrial y comercial, así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho francés sujetas al impuesto sobre sociedades francés;
- g) las sociedades constituidas o reconocidas de conformidad con el Derecho irlandés, las entidades registradas bajo el régimen de la «Industrial and Provident Societies Act», las «building societies» constituidas al amparo de las «Building Societies Acts» y «trustee savings banks» según se definen en la «Trustee Savings Banks Act» de 1989;
- h) las sociedades de Derecho italianas denominadas «società per azioni», «società in accomandita per azioni», «società a responsabilità limitata», «società cooperative», «società di mutua assicurazione», y las entidades públicas y privadas cuya actividad sea íntegra o principalmente de carácter comercial;
- i) las sociedades de Derecho luxemburgués denominadas «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», «société coopérative», «société coopérative organisée comme une société anonyme», «association d'assurances mutuelles», «association d'épargne pension», «entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l'Etat, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public», así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho luxemburgués sujetas al impuesto sobre sociedades luxemburgués;
- j) sociedades de Derecho neerlandés denominadas «naamloze vennootschap», «besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», «Open commanditaire vennootschap», «Coöperatie», «onderlinge waarborgmaatschappij», «Fonds voor gemene rekening», «vereniging op coöperatieve grondslag», «vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt», así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho neerlandés sujetas al impuesto sobre sociedades neerlandés;
- k) sociedades de Derecho austriaco denominadas «Aktiengesellschaft», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung», «Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit», «Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften», «Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts», «Sparkassen», así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho austriaco sujetas al impuesto sobre sociedades austriaco;
- l) las sociedades mercantiles o las sociedades civiles con objeto mercantil, las cooperativas y las empresas públicas constituidas de conformidad con el Derecho portugués;

- m) las sociedades de Derecho finlandés denominadas «osakeyhtiö/aktiebolag», «osuuskunta/andelslag», «säästöpankki/sparbank» y «vakuutusyhtiö/försäkringsbolag»;
- n) las sociedades de Derecho sueco denominadas «aktiebolag», «försäkringsaktiebolag», «ekonomiska föreningar», «sparbanker», «ömsesidiga försäkringsbolag»;
- o) las sociedades constituidas de conformidad con el Derecho del Reino Unido;
- p) las sociedades constituidas al amparo de lo dispuesto en el Reglamento (CE) no 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE), y la Directiva 2001/86/CE del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores, y las sociedades cooperativas incorporadas en virtud del Reglamento (CE) no 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE), y la Directiva 2003/72/CE del Consejo, de 22 de julio de 2003, por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores;
- q) las sociedades de derecho checo denominadas: «akciová společnost», «spole nost s ručením omezeným»;
- r) las sociedades de derecho estonio denominadas: «täisühing», «usaldusühing», «osaühing», «aktsiaselts», «tulundusühistu»;
- s) en virtud del derecho chipriota: «εταιρείες» según se definen en la Ley del impuesto sobre la renta;
- t) las sociedades de derecho letón denominadas: «akciju sabiedrība», «ssabiedrība ar ierobežotu atbildību»;
- u) las sociedades de derecho lituano;
- v) las sociedades de derecho húngaro denominadas: «közkereseti társaság», «betéti társaság», «közös vállalat», «korlátolt felelősségű társaság», «részvénytársaság», «egyesülés», «szövetkezet»;
- w) las sociedades de derecho maltés denominadas: «Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata», «Socijajiet en commandite li l-kapital tagħhom maqsum f'azzjonijiet»;
- x) las sociedades de derecho polaco denominadas: «spółka akcyjna», «spółka z ograniczoną odpowiedzialnością»;
- y) las sociedades de derecho esloveno denominadas: «delniška družba», «komanditna družba», «družba z omejeno odgovornostjo»;
- z) las sociedades de derecho eslovaco denominadas: «akciová spoločnosť», «Spoločnosť s ručením obmedzeným», «Komanditná spoločnosť».

Directiva del Consejo de 17 de julio de 1969 relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales

(69/335/CEE)

(Texto consolidado CONSLEG: 1969L0335-01/05/2004)

EL CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea y, en particular, sus artículos 99 y 100,

Vista la propuesta de la Comisión,

Visto el dictamen del Parlamento Europeo (1),

Visto el dictamen del Comité económico y social (2),

Considerando que el objetivo del Tratado es el de crear una unión económica que tenga características análogas a las de un mercado interior y que una de las condiciones fundamentales para llegar a ello es la de promover la libre circulación de capitales;

Considerando que los impuestos indirectos actualmente en vigor en los Estados miembros que gravan la concentración de capitales, a saber, el impuesto al que están sometidos las aportaciones a sociedades y el impuesto de timbre sobre los títulos, dan lugar a discriminaciones, doble imposición y disparidades que obstaculizan la libre circulación de los capitales y que deben, consecuentemente, ser eliminados por la vía de la armonización;

Considerando que la armonización de tales impuestos que gravan la concentración de capitales debe concebirse de tal manera que las repercusiones presupuestarias para los Estados miembros se reduzcan al mínimo;

Considerando que la percepción de un impuesto de timbre por un Estado miembro sobre los títulos de los demás Estados miembros introducidos en o emitidos sobre su territorio es contraria a la idea de un mercado común que tenga las características de un mercado interior; que ha resultado evidente, además, que el mantenimiento del impuesto de timbre sobre la emisión de títulos nacionales de préstamo, así como la introducción en o emisión sobre el mercado de un Estado miembro de títulos extranjeros no es deseable desde el punto de vista económico y se aparta, además, de la orientación seguida por el derecho fiscal de los Estados miembros en esta materia;

Considerando que en estas condiciones conviene suprimir el impuesto de timbre sobre los títulos, sean éstos representativos de capitales propios de sociedades o de capitales prestados, y cualquiera que sea su procedencia;

Considerando que la idea de un mercado común que tenga las características de un mercado interior supone que la aplicación a los capitales, concentrados en el ámbito de una sociedad, del impuesto sobre la concentración de capitales sólo pueda producirse una vez en el seno del mercado común y que esta imposición, con el fin de no perturbar la circulación de capitales, debiera ser igual en todos los Estados miembros;

Considerando, por tanto, que es conveniente proceder a una armonización de este impuesto, tanto en lo referente a su estructura como a sus tipos;

Considerando que el mantenimiento de otros impuestos indirectos que presenten las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones de capital o el impuesto de timbre sobre los títulos, corre el riesgo de poner en peligro los fines perseguidos por las medidas previstas en la presente Directiva y que, en consecuencia, su supresión se impone,

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

Artículo 1

Los Estados miembro percibirán un impuesto sobre las aportaciones de capital a las sociedades, armonizado conforme a las disposiciones de los artículos 2 al 9 y denominado en lo sucesivo derecho de aportación.

Artículo 2

1. Las operaciones sometidas al impuesto sobre las aportaciones serán imponibles únicamente en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre la sede de la dirección efectiva de la sociedad de capital en el momento en que se realicen estas operaciones.

2. Cuando la sede de la dirección efectiva de una sociedad de capital se encuentre en un tercer país y su domicilio social en un Estado miembro, las operaciones sujetas al

(1) DO n.º 119 de 3.7.1965, p. 2057/65.

(2) DO n.º 134 de 23.7.1965, p. 2227/65.

impuesto sobre las aportaciones serán gravables en el Estado miembro en que se encuentre el domicilio social.

3. Cuando el domicilio social y la sede de la dirección efectiva de una sociedad de capital se encuentren en un tercer país, la aportación de capitales fijos o de trabajo a una sucursal situada en un Estado miembro podrá estar sujeta al impuesto en el Estado miembro en cuyo territorio la sucursal esté situada.

Artículo 3

1. A los efectos de la presente Directiva se entenderá por sociedad de capital:

a) las sociedades de derecho belga, danés, alemán, español, francés, griego, irlandés, italiano, luxemburgoés, holandés, portugués y del Reino Unido denominadas, respectivamente:

— société anonyme/naamloze vennootschap, aktieselskab, Aktiengesellschaft, sociedad anónima, société anonyme, Ανώνυμος Εταιρία companies incorporated with limited liability, società per azioni, société anonyme, naamloze vennootschap, sociedade anónima, companies incorporated with limited liability;

— société en commandite par actions/commanditaire vennootschap op aandelen, kommandit-aktieselskab, Kommanditgesellschaft auf Aktien, sociedad comanditaria por acciones, société en commandite par actions, Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία, società in accomandita per azioni, société en commandite par actions, commanditaire vennootschap op aandelen, sociedade em comandita por acções;

— société de personnes à responsabilité limitée/personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, sociedad de responsabilidad limitada, société à responsabilité limitée, Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée, sociedad por quotas;

las sociedades de derecho austriaco denominadas:

- «Aktiengesellschaft»;
- «Gesellschaft mit beschränkter Haftung»;

las sociedades de derecho finlandés denominadas:

— «osakeyhtiö/aktiebolag», «osuuskunta/andelslag», «säästöpankki/sparbank» and «vakuutusyhtiö/försäkringsbolag»;

las sociedades de derecho sueco denominadas:

- «aktiebolag»;
- «bankaktiebolag»;
- «försäkringsaktiebolag»;

las sociedades de derecho checo denominadas:

- «akciová společnost»;
- «komanditní společnost»;
- «společnost s ručením omezeným»;

las sociedades de derecho chipriota denominadas:

- «εταιρείες περιορισμένης ευθύνης»;

las sociedades de derecho letón denominadas:

- «kapitālsabiedrība»;

las sociedades de derecho húngaro denominadas:

- «részvénytársaság»;
- «korlátolt felelősségi társaság»;

las sociedades de derecho maltés denominadas:

- «Kumpaniji ta' Responsabilità Limitata»;
- «Socjetajiet en commandite li l-kapital tagħiġhom maqsum f'azzjonijiet»;

las sociedades de derecho polaco denominadas:

- «spółka akcyjna»;
- «spółka z ograniczoną odpowiedzialnością»;

las sociedades de derecho esloveno denominadas:

- «delniška družba»;
- «komanditna delniška družba»;
- «družba z omejeno odgovornostjo»;

las sociedades de derecho eslovaco denominadas:

- «Akciová spoločnosť»;
- «Spoločnosť s ručením obmedzeným»;
- «Komanditná spoločnosť».

b) toda sociedad, asociación o persona moral cuyas partes representativas del capital o del patrimonio social puedan ser negociadas en bolsa;

c) toda sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, cuyo miembros tengan derecho a transmitir sin previa autorización sus partes en la sociedad a terceros y sólo sean responsables de las deudas de la sociedad, asociación o persona moral por el importe de su participación.

2. A los efectos de la aplicación de la presente Directiva, se asimilarán a las sociedades de capital cualesquier otras sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos. Sin embargo, un Estado miembro podrá no considerarlas como tales para la percepción del impuesto sobre las aportaciones.

Artículo 4

1. Estarán sujetas al impuesto sobre las aportaciones las siguientes operaciones:

- a) la constitución de una sociedad de capital;
- b) la transformación en una sociedad de capital de una sociedad, asociación o persona moral que no sea una sociedad de capital;
- c) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza;
- d) el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza, en contrapartida no de partes representativas del capital o del patrimonio social, sino de derechos de la misma naturaleza que los socios, tales como el derecho de voto, o de participación en beneficios o en el remanente en caso de liquidación;
- e) el traslado de un tercer país a un Estado miembro de la sede de la dirección efectiva de una sociedad, asociación o persona moral cuyo domicilio social se encuentre en un tercer país y que sea considerada, a efectos de percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedad de capitales en tal Estado miembro;
- f) el traslado de un tercer país a un Estado miembro del domicilio social de una sociedad, asociación o persona moral que tenga la sede de su dirección efectiva en un país tercero y que esté considerada, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como una sociedad de capital en tal Estado miembro;
- g) el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva de una sociedad, asociación o persona moral que esté considerada, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedad de capital en este último Estado miembro, aunque no lo esté en el otro Estado miembro;
- h) el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro del domicilio social de una sociedad, asociación o persona moral que tenga la sede de su dirección efectiva en un tercer país, y que esté considerada, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedad de capital en este último Estado miembro, no estandolo en el otro Estado miembro.

2. Podrán continuar siendo sometidas al derecho de aportación las operaciones siguientes, siempre que el 1 de julio de 1984 estuviesen gravadas al tipo del 1%,

a) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la capitalización de beneficios o reservas permanentes o provisionales;

b) el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital por medio de prestaciones efectuadas por un socio que no supongan un aumento del capital social, sino que o tengan como contrapartida una modificación de los derechos sociales o bien puedan aumentar el valor de las partes sociales;

c) el empréstito que contrate una sociedad de capital, si el acreedor tuviere derecho a una cuota-parte de los beneficios de la sociedad;

d) del empréstito que contrate una sociedad de capital con un socio, con el cónyuge o con un hijo de un socio así como el contratado con un tercero, cuando esté garantizado por un socio, a condición de que el empréstito cumpla la misma función que un aumento del capital social.

No obstante lo anterior, la República Helénica determinará qué operaciones someterá al derecho de aportación de entre las enumeradas más arriba;

3. A los efectos de la letra a) del apartado 1 no se considerará constitución la modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad de capital y, en particular:

- a) la transformación de una sociedad de capital e una sociedad de capital de tipo diferente;
- b) el traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad, asociación o persona moral, que esté considerada, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, como sociedad de capital en cada uno de tales Estados miembros;
- c) el cambio del objeto social de una sociedad de capital;
- d) la prórroga del plazo de duración de una sociedad de capital.

Artículo 5

1. Se liquidará el impuesto:

a) en el caso de constitución de una sociedad de capital, de aumento de su capital social o de aumento de su patrimonio social, operaciones señaladas en las letras a), c) y d) del apartado 1 del artículo 4: sobre el valor real de los bienes de cualquier naturaleza, aportados o que deban aportarse por los asociados previa deducción de las obligaciones asumidas y de los gastos soportados por la sociedad a consecuencia de cada aportación; los Estados miembros tendrán la facultad de diferir la obligación de pago del impuesto sobre las aportaciones hasta el momento en que éstas se efectúen;

b) en el caso de transformación en sociedad de capital o de traslado de la sede de la dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de capital, operaciones señaladas en las letras b), e), f), g) y h) del apartado 1 del artículo 4: sobre el valor real de los bienes de cualquier naturaleza que pertenezcan a la sociedad en el momento de la transformación o del traslado, previa deducción de las obligaciones y cargas que pesen sobre ella en este momento;

c) en el caso de aumento del capital social por capitalización de beneficios, de reservas permanentes o provisionales, señaladas en la letra a) del apartado 2 del artículo 4: sobre el importe nominal de tal aumento;

d) en el caso de aumento del patrimonio social señalado en la letra b) del apartado 2 del artículo 4: sobre el valor real de las prestaciones efectuadas, previa deducción de las obligaciones asumidas y de los gastos soportados por la sociedad debido a esas prestaciones;

e) en el caso de empréstitos señalados en las letras c) y d) del apartado 2 del artículo 4: sobre el importe nominal del empréstito contratado.

2. En los casos contemplados en las letras a) y b) del apartado 1, los Estados miembros podrán determinar el importe sobre el cual deba liquidarse el impuesto sobre las aportaciones de capital sobre la base del valor real de las participaciones sociales atribuidas o pertenecientes a cada socio; esto no se aplicará a los casos en que sólo deban efectuarse aportaciones en efectivo. El importe sobre el cual se liquide el impuesto no podrá en ningún caso ser inferior al importe nominal de las participaciones sociales atribuidas o pertenecientes a cada socio.

3. El importe sobre el que se liquide el impuesto en caso de aumento de capital social no comprenderá:

— el importe de aquellos activos de la sociedad de capital que se afecten al aumento del capital social y que hubieren ya sido sometidos al impuesto sobre las aportaciones;

— el importe de los préstamos contratados por la sociedad de capital que se conviertan en partes sociales y que hubieren ya sido sometidos al impuesto sobre las aportaciones.

Artículo 6

1. Cada Estado miembro podrá excluir de la base imponible, determinada conforme a las disposiciones del artículo 5, el importe de las aportaciones de los socios que respondan ilimitadamente de las obligaciones de una sociedad de capital, así como la cuota-parte de dicho asociado en el patrimonio social.

2. Si un Estado miembro hiciera uso de la facultad prevista en el apartado 1, estarán sometidos al impuesto sobre las aportaciones:

— el traslado de la sede de la dirección efectiva de una sociedad de capital a otro Estado miembro que no haga uso de esta facultad;

— el traslado del domicilio social de una sociedad de capital que tenga la sede de su dirección efectiva en un tercer país a otro Estado miembro que no haga uso de esta facultad;

— cualquier operación por la que la responsabilidad de un socio esté limitada a su participación en el capital social, en particular cuando la limitación de la responsabilidad sea el resultado de la transformación de la sociedad de capital en una sociedad de capital de tipo diferente.

En todos estos casos el impuesto sobre las aportaciones se liquidará sobre el valor de la cuota-parte que, en el patrimonio social, pertenezca a los socios ilimitadamente responsables de las obligaciones de la sociedad de capital.

Artículo 7

1. Los Estados miembros eximirán del derecho de aportación a las operaciones, distintas de las contempladas en el artículo 9 que estuvieran exentas o gravadas a un tipo igual o inferior al 0,50% el 1 de julio de 1984.

La exención quedará sometida a las condiciones aplicables en dicha fecha para la concesión de la exención, o, en su caso, para la imposición a un tipo igual o inferior al 0,50%.

La República Helénica determinará las operaciones que eximirá del derecho de aportación.

2. Los Estados miembros podrán eximir del derecho de aportación a todas las operaciones distintas de las contempladas en el apartado 2, o bien someterlas a un tipo único que no exceda del 1%.

3. En caso de aumento de capital social de conformidad con lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 4 que siga a una reducción de capital social efectuada con motivo de pérdidas sufridas, la parte del aumento correspondiente a la reducción de capital podrá quedar exenta, con la condición de que dicho aumento se produzca en los cuatro años siguientes a la reducción del capital.

Artículo 8

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 7, los Estados miembros podrán eximir del derecho de aportación las operaciones contempladas en los apartados 1 y 2 del artículo 4 relativas a:

— las sociedades de capital que proporcionen servicios de utilidad pública, como las empresas de transporte público, las empresas portuarias o las de suministro de agua, gas o electricidad, en el caso de que el Estado u otros entes públicos territoriales posean al menos la mitad del capital social;

— las sociedades de capital que, conforme a sus estatutos y en la práctica, persigan única y directamente fines culturales, de beneficencia, de asistencia o educativos.

Artículo 9

Ciertas categorías de operaciones o de sociedades de capital podrán ser objeto de exenciones, de reducciones o de incrementos de los tipos por motivos de equidad fiscal o de orden social, o para permitir a un Estado miembro hacer frente a situaciones especiales. El Estado miembro que se proponga tomar medidas de esta naturaleza someterá la cuestión a la Comisión con la suficiente antelación y a efectos de la aplicación del artículo 102 del Tratado.

Artículo 10

Al margen del impuesto sobre las aportaciones los Estados miembros no percibirán, en lo que respecta a las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos, ningún impuesto, cualquiera que sea su forma:

- a) sobre las operaciones contempladas en el artículo 4;
- b) sobre las aportaciones, préstamos o prestaciones efectuadas en el ámbito de operaciones contempladas en el artículo 4;
- c) sobre la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a que las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica.

Artículo 11

Los Estados miembros no someterán a ninguna imposición, cualquiera que sea su forma:

- a) la creación, la emisión, la admisión para cotización en bolsa, la puesta en circulación o la negociación de acciones, participaciones u otros títulos de la misma naturaleza, así como de los certificados representativos de estos títulos, sea quien fuere el emisor;
- b) los empréstitos, incluidos los públicos, contratados en forma de emisión de obligaciones u otros títulos negociables, sea quien fuere el emisor, y todas las formalidades a ellos relativas, así como la creación, emisión, admisión para cotización en bolsa, puesta en circulación o negociación de estas obligaciones u otros títulos negociables.

Artículo 12

1. No obstante lo dispuesto en las disposiciones de los artículos 19 y 11, los Estados miembros podrán percibir:

a) impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios, liquidados estimativamente o no;

b) impuestos sobre las transmisiones, comprendiéndose en ellos los derechos de inscripción en el Registro de la Propiedad, referidos a las aportaciones a una sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, de bienes inmuebles o de fondos de comercio situados en su territorio;

c) impuestos sobre las transmisiones referidos a los bienes de cualquier naturaleza que se aporten a una sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, en la medida en que la transmisión de estos bienes tenga una contrapartida que no sean participaciones sociales;

d) impuestos que graven la constitución, inscripción o cancelación de privilegios e hipotecas;

e) derechos que tengan un carácter remunerativo;

f) el impuesto sobre el valor añadido.

2. Los derechos e impuestos contemplados en las letras b), c), d) y e) del apartado 1, serán los mismos en el caso de que la sede de la dirección efectiva o el domicilio social de la sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos se encuentre en el territorio del Estado miembro que los liquide y en el caso contrario. Estos derechos e impuestos no podrán sin embargo ser superiores a los que sean aplicables a las operaciones similares en el Estado miembro que los liquide.

Artículo 13

Los Estados miembros aplicarán el 1 de enero de 1972, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para cumplir las disposiciones de la presente Directiva e informarán de ello inmediatamente a la Comisión.

Artículo 14

Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las disposiciones básicas de Derecho interno que adopten posteriormente en el ámbito regulado por la presente Directiva.

Artículo 15

Los destinatarios de la presente Directiva serán los Estados miembros.

Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme

(77/388/CEE)

(Texto consolidado CONSLEG: 1977L0388-01/05/2004)

EL CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea y, en particular, sus artículos 99 y 100,

Vista la propuesta de la Comisión,

Visto el dictamen del Parlamento Europeo (1),

Visto el dictamen del Comité económico y social (2),

Considerando que todos los Estados miembros han adoptado un sistema de impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con la Primera y Segunda Directivas del Consejo de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (3);

Considerando que, en aplicación de la Decisión, de 21 de abril de 1970, sobre sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (4), el presupuesto de las Comunidades será, sin perjuicio de otros ingresos, íntegramente financiado por los recursos propios de las Comunidades; que tales recursos comprenderán, entre otros, los procedentes del impuesto sobre el Valor Añadido, obtenidos por aplicación de un tipo impositivo común a una base imponible fijada uniformemente de acuerdo con las normas comunitarias;

Considerando que conviene proseguir la liberación efectiva de la circulación de personas, bienes, servicios y capitales y la interpenetración de las economías;

Considerando que conviene tener en cuenta el objetivo de la supresión de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación en el comercio entre los Estados comunitarios y, el de garantizar la neutralidad del sistema

común de impuestos sobre el volumen de negocios en cuanto al origen de los bienes y de las prestaciones de servicios, a fin de conseguir finalmente un mercado común basado en la libre competencia y con unas características análogas a las de un verdadero mercado interno;

Considerando que la noción de sujeto pasivo debe precisarse en el sentido de que permita a los Estados miembros incluir en ella a las personas que efectúen operaciones ocasionales, con objeto de garantizar una mejor neutralidad del impuesto;

Considerando que la noción de hecho imponible ha suscitado dificultades, especialmente en lo que concierne a las operaciones asimiladas a operaciones gravables, por lo que se ha hecho necesario precisar estas noción;

Considerando que la determinación del lugar de las operaciones imponibles ha provocado conflictos de competencia entre los Estados miembros, en especial por lo que se refiere a la entrada de bienes para su montaje y a las prestaciones de servicios; que si bien el lugar de las prestaciones de servicios debe fijarse en principio donde la persona que los preste tenga establecida la sede de su actividad profesional, conviene, no obstante, que dicho lugar sea fijado en el país del destinatario de la prestación, especialmente en lo relativo a ciertas prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes;

Considerando que las noción de hecho imponible y de exigibilidad del impuesto deben ser armonizadas para que la aplicación y las modificaciones ulteriores del tipo comunitario entren en vigor con la misma fecha en todos los Estados miembros;

Considerando que la base imponible debe someterse a una armonización, con el fin de que la aplicación del tipo impositivo comunitario a las operaciones imponibles conduzca a resultados comparables en todos los Estados miembros;

Considerando que los tipos impositivos aplicados por los Estados miembros deben establecerse en forma que permitan la deducción del impuesto aplicado en la fase precedente;

(1) DO n.º C 40 de 8.4.1974, p. 25.

(2) DO n.º C 139 de 12.11.1974, p. 15.

(3) DO n.º 71 de 14.4.1967, p. 1301/67.

(4) DO n.º L 94 de 28.4.1970, p. 19.

Considerando que conviene establecer una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios de las Comunidades puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros;

Considerando que el régimen de deducciones debe ser armonizado en la medida en que incide sobre la cuantía real de la recaudación y que el cálculo de la prorrata de deducción debe realizarse de forma análoga en todos los Estados miembros;

Considerando que conviene precisar quiénes son los sujetos pasivos del impuesto, especialmente en ciertos casos de prestaciones de servicios en las que el prestador está establecido en el extranjero;

Considerando que las obligaciones de los contribuyentes deben ser armonizadas en lo posible para asegurar con un mínimo de garantías que la recaudación del impuesto se efectúe de modo uniforme en todos los Estados miembros; que en especial los contribuyentes deben declarar periódicamente la cuantía global de sus operaciones, tanto de aquellas por las que soporten el Impuesto sobre el Valor Añadido como de aquellas en las que lo repercutan, cuando ello sea necesario para la comprobación y el control de la base imponible de los recursos propios;

Considerando que conviene armonizar los distintos regímenes especiales existentes; que en lo concerniente a las pequeñas empresas, sin embargo, conviene que los Estados miembros puedan mantener sus regímenes especiales, sobre la base de disposiciones comunes y en aras de una armonización más avanzada; que, en lo concerniente a los agricultores, conviene dejar al arbitrio de los Estados miembros la facultad de aplicar en régimen especial que comporte, en beneficio de los agricultores que no estén sometidos al régimen normal, una compensación a tanto alzado del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado; que interesa fijar los principios esenciales de este régimen y establecer un método común de determinación del valor añadido de estos agricultores para las necesidades de la recaudación de los recursos propios;

Considerando que es importante garantizar la aplicación coordinada de las normas de la presente Directiva y que a estos efectos es indispensable contar con un procedimiento comunitario de consulta; que la creación de un Comité del Impuesto sobre Valor Añadido permite organizar una estrecha colaboración entre los Estados miembros y la Comisión en esta materia;

Considerando conveniente que, dentro de ciertos límites y en determinadas condiciones, los Estados miembros puedan adoptar o mantener medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la recaudación del impuesto o a evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales;

Considerando que puede surgir la conveniencia de autorizar a los Estados miembros para que concluyan, con países terceros o con organismos internacionales, acuerdos que contengan supuestos de inaplicación de la presente Directiva;

Considerando que es indispensable prever un período transitorio que permita una adaptación progresiva de las legislaciones nacionales en determinadas materias,

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

TÍTULO I

Disposiciones preliminares

Artículo 1

Los Estados miembros adaptarán su régimen actual de Impuesto sobre el Valor Añadido a lo dispuesto en los artículos siguientes.

Adoptarán las medidas legales, reglamentarias y administrativas necesarias para que su régimen impositivo adaptado entre en vigor en el más breve plazo posible y a más tardar el 1 de enero de 1978.

TÍTULO II

Ámbito de aplicación

Artículo 2

Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.
2. Las importaciones de bienes.

TÍTULO III

Ámbito de aplicación

Artículo 3

1. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

— «territorio de un Estado miembro» el interior del país, como se define, para cada Estado miembro, en los apartados 2 y 3;

— «Comunidad» y «territorio de la Comunidad»: el interior de los Estados miembros, como se define, para cada Estado miembro, en los apartados 2 y 3;

— «territorio tercero» y «país tercero»: cualquier territorio distinto de los definidos como interior de un Estado miembro en los apartados 2 y 3.

2. A efectos de la aplicación de la presente Directiva, el «interior del país» corresponderá al ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, como queda definido para cada Estado miembro en su artículo 227.

3. No tendrán la consideración de «interior del país», los territorios nacionales siguientes:

— República Federal de Alemania:

isla de Helgoland,

territorio de Büsing;

— Reino de España:

Ceuta,

Melilla;

— República italiana:

Livigno,

Campione d'Italia,

las aguas nacionales del lago de Lugano;

Tampoco tendrán la consideración de «interior del país», los territorios nacionales siguientes:

— Reino de España:

Islas Canarias,

— República Francesa:

los Departamentos de ultramar;

— República Helénica:

«Άγιο Όρος (Monte Athos).

4. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 y habida cuenta de los convenios y tratados que han celebrado con la República Francesa y con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, el Principado de Mónaco y la Isla de Man, respectivamente, no se considerarán territorios terceros a efectos de la aplicación de la presente Directiva:

Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar que las operaciones efectuadas procedentes o con destino a:

— el Principado de Mónaco, tengan el mismo tratamiento que las operaciones efectuadas con procedencia o destino a la República Francesa;

— la Isla de Man, tengan el mismo tratamiento que las operaciones efectuadas con procedencia o destino al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

5. Si la Comisión considera que las disposiciones previstas en los apartados 3 y 4 han perdido su justificación, especialmente en el ámbito de la neutralidad de la competencia o en el de los recursos propios, presentará al Consejo las propuestas adecuadas.

TÍTULO IV

Sujetos pasivos

Artículo 4

1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

3. Los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional relacionado con las actividades mencionadas en el apartado 2 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

a) la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan; los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación de este criterio a las transformaciones de inmuebles, y al terreno sobre el que éstos se levantan.

Los Estados miembros estarán facultados para aplicar criterios distintos al de la primera ocupación, tales como el del plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de la primera entrega, o el del plazo transcurrido entre la fecha de la primera ocupación y la de la entrega ulterior, en tanto que estos plazos no rebasen, respectivamente, cinco y dos años.

Se considerará como edificio toda construcción incorporada al suelo;

b) la entrega de terrenos edificables.

Serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.

4. El término «con carácter independiente», que se utiliza en el apartado 1, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

Sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, cada Estado miembro quedará facultado para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

5. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 ó 28.

TÍTULO V

Hecho imponible

Artículo 5. Entrega de bienes

1. Se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

2. Tendrán la condición de bienes corporales la corriente eléctrica, el gas, el calor, el frío y cosas similares.

3. Los Estados miembros podrán considerar como bienes corporales:

- a) ciertos derechos sobre bienes inmuebles;
- b) los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles;

c) las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo.

4. Tendrán igualmente la consideración de entregas de bienes, en el sentido del apartado 1:

- a) la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes en virtud de la expropiación llevada a cabo por la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la Ley;

- b) la entrega material de bienes en virtud de contratos en lo que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, o la venta a plazos de bienes, cuando se pacte que se adquirirá su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo;

- c) la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta.

5. Los Estados miembros podrán considerar como entrega de bienes, en la acepción del apartado 1, la entrega de ciertas obras en inmuebles.

6. Se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas o las del personal de la propia empresa, o su transmisión a tercero a título gratuito, o más generalmente su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, no se tendrán en cuenta las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales.

7. Los Estados miembros podrán asimilar a entregas a título oneroso:

- a) la aplicación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, detraídos, construidos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no origine un derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido;

- b) la aplicación de bienes por un sujeto pasivo a una actividad no gravada, siempre que dichos bienes hayan originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a);

- c) con excepción de los casos enunciados en el apartado 8, la retención de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica gravable, siempre que dichos bienes hubieran un derecho a la deducción total o parcial en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a).

8. Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. Llegado el caso, los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total.

Artículo 6. Prestaciones de servicios

1. Serán consideradas como «prestaciones de servicios» todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.

Tales operaciones pueden consistir, entre otras:

- en la cesión de un bien incorporeal, representado o no por un título;
- en la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas;
- en la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la Ley.

2. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

- a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido;
- b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

Los Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.

3. A fin de evitar distorsiones de la competencia, y sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, los Estados miembros podrán asimilar a las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso la realización, por un sujeto pasivo, de un servicio para las necesidades de su empresa en aquellos casos en que la realización del mismo servicio por otro sujeto pasivo no le concediese el derecho a la deducción total del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4. Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se presumirá que ha recibido y suministrado personalmente los servicios de que se trate.

5. El apartado 8 del artículo 5 se aplicará en las mismas condiciones a las prestaciones de servicios.

Artículo 7. Importaciones

1. Se considerará «importación de un bien»:

a) la entrada en el interior de la Comunidad de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica;

b) la entrada en el interior de la Comunidad de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere la letra a).

2. La importación de un bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre el bien en el momento de su entrada en el interior de la Comunidad.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, cuando un bien de los que se contemplan en el apartado 1, letra a) se coloca, desde su entrada en el interior de la Comunidad, al amparo de alguno de los regímenes a que se refiere el artículo 16, apartado 1, letra B, letras a), b), c) y d) en régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o del tránsito externo, la importación de dicho bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona esos regímenes.

Del mismo modo, en caso de que un bien de los mencionados en la letra b) del apartado 1 se halle desde su entrada en la Comunidad al amparo de uno de los regímenes previstos en las letras b) o c) del apartado 1 del artículo 33 bis, la importación de dicho bien se efectuará en el Estado miembro en cuyo territorio el bien salga de los regímenes mencionados.

TÍTULO VI

Lugar de realización del hecho imponible

Artículo 8. Entrega de bienes

1. Se considerará que el lugar en que las entregas de bienes se consuman es:

a) en los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquiriente, o por un tercero, en el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquiriente. Cuando los bienes hayan de ser objeto de instalación o montaje, con o sin comprobación de funcionamiento por el proveedor o por su cuenta, el lugar de la entrega será el de la instalación o montaje. En el caso de

que la instalación o el montaje se llevara a cabo en un Estado miembro que no sea el del proveedor, el Estado miembro en cuyo interior se efectúe la instalación o el montaje adoptará las medidas necesarias para evitar una doble imposición en ese Estado;

b) en los supuestos en que los bienes no hayan de ser expedidos o transportados: en el lugar en que los bienes se hallen en el momento de la entrega.

c) en caso de que la entrega de bienes se efectúe a bordo de un buque, avión o tren y en el transcurso de la parte de un transporte de pasajeros efectuada dentro de la Comunidad: en el lugar de partida del transporte de pasajeros.

A efectos de la presente disposición, se entenderá por:

— *parte de un transporte de pasajeros efectuada dentro de la Comunidad*, la parte de un transporte que se efectúe, sin hacer escala fuera de la Comunidad, entre el lugar de partida y el lugar de llegada de un transporte de pasajeros;

— *lugar de partida de un transporte de pasajeros*, el primer lugar situado dentro de la Comunidad en el que esté previsto embarcar pasajeros, en su caso tras haber hecho escala fuera de la Comunidad;

— *lugar de llegada de un transporte de pasajeros*, el último lugar situado dentro de la Comunidad en el que esté previsto el desembarque de los pasajeros que hayan embarcado en la Comunidad, en su caso antes de hacer escala fuera de la Comunidad.

En el caso de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará un transporte distinto.

La Comisión presentará al Consejo, a más tardar el 30 de junio de 1993, un informe que, en su caso, irá acompañado de las propuestas adecuadas sobre el lugar de imposición de las entregas de los bienes destinados al consumo a bordo y de las prestaciones de servicios, incluidos los de restauración, que se hagan a los pasajeros a bordo de un buque, de un avión o de un tren.

El Consejo se pronunciará por unanimidad, antes del 31 de diciembre de 1993, sobre la propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo.

Hasta el 31 de diciembre de 1993, los Estados miembros podrán eximir, o seguir eximiendo, con derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido pagado en la fase anterior, las entregas de bienes destinados a ser consumidos a bordo y cuyo lugar de imposición se haya determinado de conformidad con las anteriores disposiciones.

d) en el caso de las entregas de gas a través del sistema de distribución de gas natural y de las entregas de electricidad, a un sujeto pasivo revendedor: el lugar en el que el sujeto pasivo revendedor tiene la sede de su actividad económica o posee un establecimiento permanente para el cual se entregan los bienes, o, en ausencia de la sede de actividad

económica o del establecimiento permanente mencionados, el lugar en el que tiene su domicilio permanente o su lugar de residencia habitual.

A los efectos de la presente disposición, se entenderá por sujeto pasivo revendedor el sujeto pasivo cuya actividad principal respecto de las compras de gas y electricidad consista en la reventa de dichos productos y cuyo consumo de los mismos sea insignificante;

e) en el caso de entregas de gas a través del sistema de distribución de gas natural y de las entregas de electricidad, cuando tal entrega o suministro no esté contemplado en la letra d): el lugar en el que el adquirente tiene el uso y consumo efectivos de los bienes. Cuando el adquirente no consuma efectivamente todos o parte de los bienes, estos bienes no consumidos se considerarán usados y consumidos en el lugar en que el adquirente tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente para el que se entregan los bienes. En ausencia de la sede de actividad económica o del establecimiento permanente mencionados, se entenderá que ha usado y consumido los bienes en el lugar en el que tiene su domicilio permanente o su lugar de residencia habitual.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, letra a), cuando el lugar de salida de la expedición o del transporte de los bienes se encuentre en un territorio tercero, se considerará que el lugar de la entrega efectuada por el importador con arreglo al apartado 4 del artículo 21, así como el lugar de eventuales entregas posteriores, se halla situado en el Estado miembro de importación de los bienes.

Artículo 9. Prestaciones de servicios

1. Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

2. Sin embargo:

a) el lugar de la prestación de los servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidas las prestaciones de agentes inmobiliarios y de profesionales y peritos, así como las prestaciones de servicios dirigidas a la preparación o coordinación de las ejecuciones de obras en inmuebles, como, por ejemplo, las prestaciones suministradas por los arquitectos y los gabinetes técnicos de vigilancia de obras, será el lugar donde radiquen los bienes inmuebles;

b) el lugar de las prestaciones del servicio de transporte será el lugar en que el transporte se realice, en función de las distancias recorridas;

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;

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;

— la provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural y electricidad, y de transporte o transmisión a través de dichos sistemas, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con éstos;

— servicios de telecomunicaciones. Se considerará que los servicios de telecomunicaciones son servicios relativos

a la transmisión, emisión y recepción de señales, 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;

f) el lugar de las prestaciones de servicios enunciadas en el último guión de la letra e), cuando sean prestadas a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, que estén establecidas o que tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro, por un sujeto pasivo que tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde el que se preste al servicio fuera de la Comunidad, o en defecto de la sede o el establecimiento mencionados tenga fuera de la Comunidad su domicilio o residencia habitual, será el lugar en que la persona que no tenga la condición de sujeto pasivo esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual.

3. A fin de evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, los Estados miembros podrán considerar, en lo que concierne a las prestaciones de servicios enunciadas en la letra e) del apartado 2, salvo para los servicios mencionados en el último guión cuando se presten a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo del impuesto, y también por lo que respecta a los arrendamientos de medios de transporte:

a) el lugar de las prestaciones de servicios, que en virtud del presente artículo se halla en el interior del país, está situado fuera de la Comunidad, siempre que la utilización y la explotación efectiva se lleven a cabo fuera de la Comunidad;

b) el lugar de las prestaciones de servicios, que en virtud del presente artículo se halla fuera de la Comunidad, está situado en el interior del país, siempre que la utilización y la explotación efectivas se lleven a cabo en el interior de país.

4. En el caso de los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión enunciados en la letra e) del apartado 2, cuando sean prestados a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo del impuesto que estén establecidas o tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro, por un sujeto pasivo que tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde el que se preste el servicio fuera de la Comunidad, o en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, que tenga fuera de la Comunidad su domicilio o residencia habitual, los Estados miembros aplicarán lo dispuesto en la letra b) del apartado 3.

TÍTULO VII

Devengo y exigibilidad del impuesto

Artículo 10

1. Se considerarán como:

a) devengo del impuesto: el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;

b) exigibilidad del impuesto: el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.

2. El devengo del impuesto se produce y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. Las entregas de bienes que no sean las citadas en la letra b) del apartado 4 del artículo 5, y las prestaciones de servicios que den lugar a descuentos o a pagos sucesivos se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los períodos a que tales descuentos o pagos se refieran. Los Estados miembros podrán establecer que en determinados casos las entregas de bienes y las prestaciones de servicios continuas que se lleven a cabo a lo largo de un determinado período se consideren efectuadas por lo menos a la expiración de un plazo de un año.

Sin embargo, en aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.

No obstante las disposiciones anteriores, los Estados miembros estarán facultados para disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos:

— sea, como plazo máximo, en el momento de la entrega de la factura;

— sea, como plazo máximo, en el momento del cobro del precio;

— sea, en los casos de no entrega retrasada de la factura, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo.

3. El devengo del impuesto se produce, y el impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación del bien. En el caso de bienes que, desde su entrada en el interior de la Comunidad se encuentren al amparo de uno de los regímenes a que se refiere el artículo 7, apartado 3, el devengo y la exigibilidad del impuesto se producen en el momento en que los bienes abandonan estos regímenes.

No obstante, cuando los bienes importados estén sujetos a derechos de aduana, exacciones reguladores agrícolas o exacciones de efecto equivalente establecidos en el marco de una política común, el devengo se produce y el impuesto es exigible en el momento en que se producen el devengo y la exigibilidad de los mencionados derechos comunitarios.

En el caso en que los bienes importados no estén sujetos a ninguno de los citados derechos comunitarios, los Estados miembros aplicarán las disposiciones vigentes en materia de derechos de aduana en lo que respecta al devengo y a la exigibilidad del impuesto.

TÍTULO VIII

Base imponible

Artículo 11

A. En el interior del país

1. La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;

b) en las operaciones enunciadas en los apartados 6 y 7 del artículo 5, por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen;

c) en las operaciones enunciadas en el apartado 2 del artículo 6, por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios;

d) en las operaciones enunciadas en el apartado 3 del artículo 6, por el valor normal de la operación de que se trate.

Se considerará como «valor normal» de un servicio todo lo que el destinatario del mismo, que se encuentre en la misma fase de comercialización en que la operación se efectúe, tendría que pagar a la persona independiente que prestase dicho servicio, en el interior del país, en el momento en que la operación se efectúe y en condiciones de libre competencia, para obtener ese mismo servicio.

2. Quedarán comprendidos en la base imponible:

a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio Impuesto sobre el Valor Añadido;

b) los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro, exigidos por el proveedor al comprador o al destinatario del servicio. Los Estados miembros podrán considerar como gastos accesorios los que sean objeto de pacto especial entre las partes.

3. No se comprenderán en la base imponible:

a) las disminuciones de precio a título de descuento por pago anticipado;

b) las rebajas y descuentos de precio concedidos al comprador o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que la operación se realice;

c) las sumas que un sujeto pasivo reciba del comprador de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que, eventualmente, los hubiera gravado.

4. No obstante lo dispuesto en los apartados 1, 2 y 3, los Estados miembros que, a 1 de enero de 1993, no hiciesen uso de la facultad a que se refiere el párrafo tercero de la letra a) del apartado 3 del artículo 12 podrán, cuando hagan uso de la facultad prevista en el apartado 6 de la parte B, establecer que, para las operaciones contempladas en el párrafo segundo de la letra c) del apartado 3 del artículo 12, la base imponible sea igual a una fracción del importe fijado con arreglo a los apartados 1, 2 y 3.

Esta fracción se fijará de forma que el impuesto sobre el valor añadido adeudado sea, en cualquier caso, por lo menos igual al 5% del importe fijado con arreglo a los apartados 1, 2 y 3.

B. En la importación de bienes

1. La base imponible estará constituida, inclusive para las importaciones de bienes a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 7, por el valor que las disposiciones comunitarias vigentes definan como valor en aduana.

3. Deben incluirse en la base imponible, en la medida en que no lo estén:

a) los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del Estado miembro de importación, así como los que se devenguen con motivo de la importación, excepto el Impuesto sobre el Valor Añadido que haya de percibirse;

b) los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior del Estado miembro de importación.

Se entenderá por «primer lugar de destino» el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el Estado miembro de importación. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produce la primera desagregación de los bienes en el Estado miembro de importación.

Se incluirán asimismo en la base imponible los gastos accesorios mencionados anteriormente cuando se deriven del transporte hacia otro lugar de destino situado dentro de la Comunidad, siempre que este último lugar se conozca en el momento en que se produce el devengo del impuesto.

4. No quedarán comprendidos en la base imponible los elementos enunciados en las letras a) y b) del apartado 3 del punto A.

5. En los bienes que sean exportados temporalmente fuera de la Comunidad y reimportados con posterioridad por el propio exportador, después de haber sido objeto fuera de la Comunidad de reparación, transformación, adaptación o ejecución de obra simple, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para asegurar que el tratamiento fiscal por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al bien obtenido sea el mismo que el que se habría aplicado al bien de que se trate si las operaciones enunciadas hubieran tenido lugar en el interior del país.

6. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 a 4, los Estados miembros, que, a 1 de enero de 1993, no hiciesen uso de la facultad a que se refiere el párrafo tercero de la letra a) del apartado 3 del artículo 12 podrán establecer que, en la importación de objetos de arte, de colección o antigüedades definidos en las letras a) a c) de la parte A del artículo 26 bis, la base imponible sea igual a una fracción del importe fijado con arreglo a los apartados 1 a 4.

Esta fracción se fijará de forma que el impuesto sobre el valor añadido adeudado en la importación sea, en cualquier caso, por lo menos igual al 5% del importe fijado con arreglo a los apartados 1 a 4.

C. Disposiciones diversas

1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

No obstante, en los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar esta regla.

2. Cuando los elementos que sirven para determinar la base imponible se expresen en moneda distinta de la del Estado miembro en que se efectúa la valoración, el tipo de cambio se determinará con arreglo a las disposiciones comunitarias vigentes para calcular el valor en aduana. Cuando los elementos utilizados para determinar la base imponible de una operación que no sea una importación de bienes se expresen en moneda distinta de la del Estado miembro en que se

efectúe la valoración, el tipo de cambio aplicable será el último tipo vendedor registrado, en el momento en que el impuesto es exigible, en el mercado o mercados de cambios más representativos del Estado miembro de que se trate, o un tipo determinado tomando como referencia dichos mercados con arreglo a las modalidades que establezca ese Estado miembro. No obstante, para ciertas operaciones o para ciertas categorías de sujetos pasivos, los Estados miembros tendrán la facultad de aplicar el tipo de cambio determinado con arreglo a las disposiciones comunitarias vigentes para calcular el valor en aduana.

3. En lo concerniente al valor de los envases retornables, los Estados miembros podrán:

— bien excluirlos de la base imponible, adoptando las medidas necesarias para que ésta quede regularizada cuando dichos envases no sean devueltos; o

— bien incluirlos en la base imponible, adoptando las medidas necesarias para que ésta quede regularizada cuando dichos envases sean efectivamente devueltos.

TÍTULO IX

Tipos impositivos

Artículo 12

1. Los tipos impositivos aplicables a las operaciones gravadas serán los vigentes en el momento en que tenga lugar el devengo del impuesto. Sin embargo:

a) en los casos enunciados en los párrafos segundo y tercero del apartado 2 del artículo 10, el tipo aplicable será el vigente en el momento en que el impuesto se haga exigible;

b) en los casos enunciados en los párrafos segundo y tercero del apartado 3 del artículo 10, el tipo aplicable será el vigente en la fecha en que el impuesto pase a ser exigible.

2. Si los tipos impositivos fuesen modificados, los Estados miembros podrán:

— proceder a una regularización, en los casos previstos en la letra a) del apartado 1, para tener en cuenta el tipo aplicable en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios,

— adoptar todas las medidas transitorias idóneas.

3. a) Cada Estado miembro fijará el tipo impositivo normal del impuesto sobre el valor añadido en un porcentaje de la base imponible que se aplicará tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios. Desde el 1 de enero de 2001 hasta el 31 de diciembre de 2005, dicho porcentaje no podrá ser inferior al 15%.

A propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, el Consejo decidirá por unanimidad el nivel del tipo impositivo normal aplicable después del 31 de diciembre de 2005.

Asimismo, los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos. Estos tipos reducidos se fijarán como un porcentaje de la base imponible que no puede ser inferior al 5% y se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías enumeradas en el anexo H.

El tercer párrafo no se aplicará a los servicios mencionados en el último guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9.

b) Los Estados miembros podrán aplicar un tipo impositivo reducido al suministro de gas natural y electricidad siempre que no exista riesgo alguno de distorsión de la competencia. Todo Estado miembro que vaya a aplicar dicho tipo lo pondrá previamente en conocimiento de la Comisión. La Comisión se pronunciará acerca de la existencia de riesgo de distorsión de la competencia. Si la Comisión no se pronuncia a los tres meses de la recepción de la información, se entenderá que no existe riesgo alguno de distorsión de la competencia.

c) Los Estados miembros podrán establecer que el tipo reducido o uno de los tipos reducidos que apliquen con arreglo a las disposiciones del párrafo tercero de la letra a) se aplique asimismo a la importaciones de objetos de arte, de colección o antigüedades a la que se hace referencia en las letras a), b) y c) de la parte A del artículo 26 bis.

Cuando hagan uso de esta facultad, los Estados miembros podrán aplicar igualmente dicho tipo reducido a las entregas de objetos de arte, según se definen en la letra a) de la parte A del artículo 26 bis:

— efectuadas por sus autores o los derechohabientes de los mismos,

— efectuadas esporádicamente por un sujeto pasivo distinto del sujeto pasivo revendedor, cuando dichos objetos de arte hayan sido importados por él mismo, le hayan sido entregados por el autor o por sus derechohabientes o le hayan dado derecho a una deducción íntegra del impuesto sobre el valor añadido.

4. Los tipos reducidos se establecerán de tal modo que el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido, resultante de la aplicación de tales tipos, permita normalmente deducir la totalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido cuya deducción esté autorizada conforme al artículo 17.

A partir de 1994 el Consejo, basándose en un informe de la Comisión, examinará cada dos años el ámbito de aplicación de los tipos impositivos reducidos, y por unanimidad podrá decidir, a propuesta de la Comisión, la modificación de la lista de bienes y servicios del Anexo H.

5. Sin perjuicio de las disposiciones de la letra c) del apartado 3 del artículo 12, el tipo aplicable a la importación de un bien será el aplicado en el país para la entrega de un mismo bien.

6. La República Portuguesa podrá asimilar a las transacciones efectuadas en las regiones autónomas de las Azores y de Madeira, y a las importaciones efectuadas directamente en estas regiones, tipos impositivos reducidos en comparación con los aplicados en el continente.

TÍTULO X

Exenciones

Artículo 13. Exenciones en el interior del país

A. Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

a) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de las mismas realizadas por los servicios públicos postales, con excepción de los transportes de pasajeros y de las telecomunicaciones;

b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos;

c) la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate;

d) las entregas de órganos, sangre, leche y otros elementos del cuerpo humano;

e) las prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su profesión por los protésicos dentales, así como el suministro de prótesis dentales realizado por los dentistas y por los protésicos dentales;

f) las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumbe en los gastos hechos en común, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia;

g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la

Seguridad Social, realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;

h) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;

i) la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables;

j) las clases dadas a título particular por docentes y que se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria;

k) las cesiones de personal por Instituciones religiosas o filosóficas para las actividades enunciadas en las letras b), g), h) e i) y con fines de asistencia espiritual;

l) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, facilitadas a sus miembros e interés colectivo, de éstos mediante una cotización fija da de conformidad con los estatutos, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia;

m) determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física;

n) determinadas prestaciones de servicios culturales y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate;

o) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los organismos cuyas operaciones estén exentas, de conformidad con las letras b), g), h), i), l), m) y n), con motivo de manifestaciones destinadas a aportarles un apoyo financiero y organizadas en su exclusivo beneficio, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia. Los Estados miembros podrán establecer todas las restricciones que consideren necesarias, especialmente limitando el número de manifestaciones o la cuantía de los ingresos que origine un derecho a la exención;

p) el transporte de enfermos o de heridos con ayuda de vehículos especialmente acondicionados para este fin, cuando sea realizado por organismos legalmente autorizados;

q) las actividades de los organismos públicos de radiotelevisión que no tengan carácter comercial.

2. a) Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a organismos que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letra b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

— los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;

— deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;

— deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido;

— las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1, si:

— no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;

— estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

B. Otras exenciones

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

a) las operaciones de seguro y reaseguro, incluidas las prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros;

b) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de:

1. las operaciones de alojamiento, tal como se definen en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen

en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;

2. los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;

3. los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija;

4. los alquileres de caja de seguridad.

Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos;

c) las entregas de bienes que estuvieran afectados a una actividad declarada exenta por este artículo, o por la letra b) del apartado 3 del artículo 28, siempre que tales bienes no hayan sido objeto del derecho de deducción, así como las entregas de bienes cuya adquisición o afectación hubiera estado privada del derecho de deducción, conforme a lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 17;

d) las operaciones siguientes:

1. la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron;

2. la negociación y la prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía, así como la gestión de garantías de créditos efectuada por quienes los concedieron;

3. las operaciones, incluidas las negociaciones, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos;

4. las operaciones, incluida la negociación, relativa a las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago, con excepción de las monedas y billetes de colección; se considerarán de colección las monedas de oro, plata u otro metal, así como los billetes, que no sean utilizados normalmente para su función de medio legal de pago o que revistan un interés numismático;

5. las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuadas el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores, con excepción de:

— los títulos representativos de mercaderías, y

— los derechos o títulos enunciados en el apartado 3 del artículo 5;

6. la gestión de fondos comunes de inversión definidos como tales por los Estados miembros;

e) las entregas, por su valor facial, de sellos de Correos que tengan valor postal en el interior del país, de timbres fiscales y de otros valores similares;

f) las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro;

g) las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) de apartado 3 del artículo 4;

h) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 3 del artículo 4.

C. Opciones

Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación:

a) del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles;

b) de las operaciones contempladas en las letras d), g) y

h) del punto B.

Los Estados miembros podrán restringir el alcance del derecho de opción y determinarán las modalidades de su ejercicio.

Artículo 14. Exenciones relativas a las exportaciones

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros declararán exentas, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

a) las importaciones definitivas de bienes cuya entrega por los sujetos pasivos del impuesto esté exenta en cualquier caso en el interior del país;

d) las importaciones definitivas de bienes que gocen de un régimen de franquicia excepcional en los derechos de aduanas. No obstante, los Estados miembros estarán facultados para no conceder la exención si ésta implicara una amenaza grave para las condiciones de competencia;

Esta exención se aplicará asimismo a las importaciones de bienes, en el sentido de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 7, que podrían beneficiarse de la franquicia anteriormente prevista en caso de que fuesen importados con arreglo a lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 7.

e) la reimportación de bienes, en el mismo Estado desde el que fueron exportados, por quien los hubiera exportado y que gocen de franquicia aduanera;

g) las importaciones de bienes:

— efectuadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares que gocen de franquicia aduanera;

— efectuadas por los organismos internacionales reconocidos como tales por las autoridades públicas del país de recepción, así como las efectuadas por los miembros de estos organismos, en los límites y bajo las condiciones fijadas en los convenios internacionales por los que se crearan tales organismos o en los acuerdos sobre la sede de los mismos;

— efectuadas, en los Estados miembros que forman parte del Tratado del Atlántico Norte, por las fuerzas de los otros Estados que forman parte de dicho Tratado para uso de esas fuerzas o del elemento civil que las acompaña, o para el aprovisionamiento de sus comedores de oficiales o cantinas, siempre que tales fuerzas estén afectadas al esfuerzo común de defensa;

h) las importaciones en puertos, efectuadas por empresas de pesca marítima, de productos de la pesca no transformados, o que hayan sido objeto de operaciones destinadas a conservarlos con miras a su comercialización y que todavía no hayan dado lugar a una entrega;

i) las prestaciones de servicios que se refieran a la importación de bienes y cuyo valor esté incluido en la base imponible de conformidad con la letra b) del apartado 3 del punto B del artículo 11;

j) las importaciones de oro efectuadas por los Bancos centrales;

k) la importación de gas a través del sistema de distribución de gas natural y la importación de electricidad.

2. La Comisión someterá al Consejo, dentro del más breve plazo posible, propuestas dirigidas al establecimiento de normas fiscales comunitarias que delimiten el ámbito de aplicación de las exenciones enunciadas en el apartado 1 y sus modalidades prácticas de ejecución.

Hasta la entrada en vigor de tales normas, los Estados miembros podrán:

— mantener las disposiciones nacionales vigentes en el ámbito de las disposiciones arriba señaladas;

— adaptarlas a fin de reducir las distorsiones de la competencia y en particular la no imposición en el ámbito el Impuesto sobre el Valor Añadido en el interior de la Comunidad;

— utilizar los procedimientos administrativos que consideren más idóneos para llegar a la exención.

Los Estados miembros comunicarán a la Comisión, que informará de ello a los demás Estados miembros, las medidas adoptadas y las que adopten en virtud de las disposiciones anteriores.

Artículo 15. Exención de las operaciones de exportación fuera de la Comunidad, de las operaciones asimiladas y de los transportes internacionales

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condi-

ciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

1. Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el propio vendedor o por cuenta de éste.
2. Las entregas de bienes expedidos o transportados por el comprador que no se halle establecido en el interior del país, o por su cuenta, fuera de la Comunidad, con exclusión de los bienes transportados por el comprador mismo y destinados al armamento o al avituallamiento de embarcaciones de recreo y de aviones de turismo o de cualquier otro medio de transporte de uso privado.

En caso de que la entrega se refiera a bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros, esta exención se aplicará cuando:

- el viajero no esté establecido en la Comunidad;
- los bienes se transporten fuera de la Comunidad antes de finalizar el tercer mes siguiente a aquél en que se efectúe la entrega;
- el valor global de la entrega, incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, sea superior al contravalor en moneda nacional de 175 ecus, determinado con arreglo al apartado 2 del artículo 7 de la Directiva 69/169/CEE (5); no obstante, los Estados miembros podrán eximir del impuesto las entregas cuyo valor global sea inferior a este importe.

Para la aplicación del párrafo segundo:

— se considerará que un viajero no está establecido en la Comunidad cuando su domicilio o residencia habitual no esté situado en la Comunidad. A efectos de la presente disposición, se entenderá por «domicilio o residencia habitual» el lugar mencionado como tal en el pasaporte, el documento de identidad o cualquier otro documento que el Estado miembro en el que se efectúe la entrega reconozca como equivalente al documento de identidad;

— la prueba de la exportación estará constituida por la factura o un documento justificativo equivalente, provista del visado de la aduana de salida de la Comunidad.

Los Estados miembros facilitarán a la Comisión un modelo de los sellos que utilicen para expedir el visado mencionado en el segundo guión del párrafo tercero. La Comisión comunicará esta información a las autoridades fiscales de los demás Estados miembros.

3. Las prestaciones de servicios que consistan en trabajos efectuados en bienes muebles, adquiridos o importados para ser objeto de dichos trabajos, en el interior de la Comunidad, y expedidos o transportados, fuera de la Comunidad,

por quien ha prestado los servicios, por el destinatario de los mismos no establecido en el interior del país, o por cuenta de éstos.

4. Las entregas de bienes destinadas al avituallamiento de buques:

- a) dedicados a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera;
- b) de salvamento y de asistencia marítima, o dedicados a la pesca de bajura, con exclusión en cuanto a estos últimos de las provisiones de a bordo;
- c) de guerra, tal como se definen en la subpartida 89.01 A del arancel aduanero común, que dejen el país con destino a un puerto o muelle situado en el extranjero.

La Comisión presentará al Consejo, en el plazo más breve posible, propuestas destinadas a establecer las normas fiscales comunitarias en las que se precise el ámbito de aplicación y las normas prácticas de ejecución de la presente exención, así como de las exenciones mencionadas en los puntos 5 a 9. Hasta la entrada en vigor de dichas normas, los Estados miembros tendrán la posibilidad de limitar la cuantía de la exención a que se refiere el presente punto;

5. Las entregas, transformaciones, reparaciones, fletamientos y arrendamientos de los buques marítimos señalados en las letras a) y b) del apartado 4, así como las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos —incluido el armamento de pesca— incorporados a estos buques o que se utilicen para su explotación.

6. Las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamientos y arrendamientos de aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea que se dediquen esencialmente al tráfico internacional remunerado, así como las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos incorporados a estas aeronaves o que se utilicen para su explotación.

7. Las entregas de bienes destinados al avituallamiento de las aeronaves enunciadas en el apartado 6.

8. Las prestaciones de servicios, que no sean las descritas en el apartado 5, efectuadas para las necesidades directas de los buques marítimos que allí se enuncian y de su cargamento.

9. Las prestaciones de servicios, que no sean las descritas en el apartado 6, efectuadas para las necesidades directas de las aeronaves que allí se mencionan y de su cargamento.

10. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios:

- que se realicen en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares;

(5) DO n.º L 133 de 4.6.1969, p. 6. Directiva cuya última modificación la constituye la Directiva 94/4/CE (DO n.º L 60 de 3.3.1994, p. 14).

— que se destinen a los organismos internacionales reconocidos como tales por las autoridades públicas del país de recepción, así como a los miembros de tales organismos, dentro de los límites y bajo las condiciones fijadas en los convenios internacionales por los que se crearan estos organismos o en los acuerdos sobre la sede de los mismos;

— que se realicen en los Estados miembros que formen parte del Tratado del Atlántico Norte y se destinen a las fuerzas de los otros Estados que formen parte de dicho Tratado, para uso de esas fuerzas o del elemento civil que las acompaña, o al aprovisionamiento de sus comedores de oficiales o cantinas, siempre que tales fuerzas estén afectadas al esfuerzo común de defensa.

— efectuadas con destino a otro Estado miembro y destinadas a las fuerzas de cualquier Estado parte del Tratado del Atlántico Norte, distinto del propio Estado miembro de destino, para uso de dichas fuerzas o del elemento civil que las acompaña, o para el aprovisionamiento de sus comedores o cantinas cuando esas fuerzas estén afectas al esfuerzo común de defensa.

La presente exención se aplicará, dentro de los límites por el Estado miembro de acogida, hasta que se adopte una normativa fiscal uniforme.

En caso de que los bienes no se expidan o transporten fuera del país y para las prestaciones de servicios, el beneficio de la exención podrá otorgarse con arreglo a un procedimiento de devolución de las cuotas ingresadas.

11. Las entregas de oro a los Bancos centrales.

12. Las entregas de bienes a organismos legalmente autorizados que exporten esos bienes fuera de la Comunidad al extranjero en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas. El beneficio de la exención podrá otorgarse de acuerdo con un procedimiento de devolución de las cuotas ingresadas.

13. Las prestaciones de servicios, incluidos los transportes y operaciones accesorias, pero con la excepción de las prestaciones de servicios exentas con arreglo al artículo 13, cuando estén directamente relacionadas con la exportación de bienes o con las importaciones de bienes que se beneficien de las disposiciones establecidas en el apartado 3 del artículo 7 o en el título A del apartado 1 del artículo 16.

14. Las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervengan en las operaciones enunciadas en el presente artículo o en operaciones que se lleven a cabo fuera de la Comunidad.

Esta exención no se aplicará a las agencias de viajes cuando suministren, en nombre y por cuenta del viajero, prestaciones que se realicen en otros Estados miembros.

15. La República Portuguesa podrá asimilar al transporte internacional los transportes marítimos y aéreos entre las islas

que componen las regiones autónomas de las Azores y de Madeira, y entre éstas y el continente.

Artículo 16. Exenciones especiales vinculadas al tráfico internacional de bienes

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones fiscales comunitarias, los Estados miembros estarán facultados, a reserva de la consulta prevista en el artículo 29, para adoptar medidas especiales a fin de que no queden sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido las operaciones siguientes, o alguna de ellas, a condición de que no estén dirigidas a una utilización y/o a un consumo finales y de que la cuantía del Impuesto sobre el Valor Añadido, percibido en el momento del consumo, se corresponda con la cuantía del impuesto que debería haberse percibido si cada una de esas operaciones hubiera sido gravada en la importación o en el interior del país:

A. las importaciones de bienes destinados a ser colocados en un régimen de depósito distinto del aduanero;

B. las entregas de bienes destinados a ser:

a) conducidos a la aduana y colocados, en su caso, en depósito temporal;

b) colocados en una zona franca o en un depósito franco;

c) colocados bajo régimen de depósito aduanero o de perfeccionamiento activo;

d) admitidos en el mar territorial para:

— incorporarlos a plataformas de perforación o de explotación para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación o equipamiento, o para unir dichas plataformas de perforación o de explotación al continente;

— el avituallamiento de plataformas de perforación o de explotación;

e) colocados bajo un régimen de depósito distinto del aduanero;

Los lugares contemplados en las letras a), b), c) y d) serán los definidos por las disposiciones aduaneras comunitarias vigentes.

C. las prestaciones de servicios inherentes a las entregas de bienes a que se refiere la parte B;

D. las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en los lugares enumerados en la parte B, mientras se mantengan las situaciones citadas en la misma;

E. las entregas:

— de los bienes contemplados en el artículo 7, apartado 1, letra a), siempre que se mantengan los regímenes de impo-

tación temporal con exención total de derechos de importación o de tránsito externo;

— de los bienes contemplados en el artículo 7, apartado 1, letra b), siempre que se mantenga el procedimiento de tránsito comunitario interno previsto en el artículo 33 bis,

así como las prestaciones de servicios relacionadas con dichas entregas.

2. Sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, los Estados miembros estarán facultados para eximir las importaciones y las entregas de bienes destinados a un sujeto pasivo con objeto de ser exportados tal como se hallen o después de ser transformados, así como las prestaciones de servicios correspondientes a la actividad exportadora de dicho sujeto, con un límite máximo igual a la cuantía de las exportaciones por él realizadas en el curso de los doce meses anteriores.

3. La Comisión someterá al Consejo, dentro del plazo más breve posible, propuestas relativas a las modalidades comunes de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido para las operaciones enunciadas en los apartados 1 y 2.

TÍTULO XI

Deducciones

Artículo 17. Nacimiento y alcance del derecho a deducir

1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

b) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes importados;

c) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas conforme a la letra a) del apartado 7 del artículo 5, y al apartado 3 del artículo 6.

3. Los Estados miembros concederán igualmente a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que se enuncian en el apartado 2, siempre que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

a) sea de sus operaciones relacionadas con las actividades económicas que se enuncian en el apartado 2 del artículo

lo 4, efectuadas en el extranjero, que hubieran estado gravadas de haber sido realizadas en el interior del país;

b) sea de sus operaciones exentas conforme a la letra i) del apartado 1 del artículo 14; al artículo 15 y a los puntos B, C y D del apartado 1 y al apartado 2 del artículo 16;

c) sea de sus operaciones exentas conforme a los números 1 a 5 de la letra d) y a la letra a) del punto B del artículo 13, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando esas operaciones estén directamente relacionadas con bienes destinados a ser exportados hacia un país extracomunitario.

4. El Consejo procurará adoptar antes del 31 de diciembre de 1977, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, las modalidades de aplicación comunitarias por las que deban efectuarse las devoluciones, conforme al apartado 3, en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el interior del país. Hasta la entrada en vigor de dichas modalidades de aplicación comunitaria, los Estados miembros determinarán por sí mismos las modalidades por las que deba efectuarse la devolución. Si el sujeto pasivo no estuviera establecido en el territorio de la Comunidad, los Estados miembros tendrán la posibilidad de excluir la devolución o de someterla a condiciones complementarias.

5. En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19.

Esto no obstante, los Estados miembros podrán:

a) autorizar a los sujetos pasivos para determinar una prorrata por cada uno de los sectores de su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;

b) obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada sector de su actividad, llevando obligatoriamente contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;

c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios;

d) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas;

e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que no pueda ser objeto

de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.

6. Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrechamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva.

7. Sin perjuicio de la reserva prevista en el artículo 29, cada Estado miembro estará facultado, por razones coyunturales, para excluir total o parcialmente del régimen de deducciones algunos o todos los bienes de inversión u otros bienes. En orden a mantener unas condiciones de competencia idénticas, los Estados miembros podrán, en vez de negar la deducción, gravar los bienes que el sujeto pasivo haya fabricado por sí mismo o haya comprado en el interior del país, o haya importado, de manera que esta tributación no sobrepase la cuantía del Impuesto sobre el Valor Añadido que gravaría la adquisición de bienes similares.

Artículo 18. Requisitos formales y modalidades de ejercicio del derecho a deducir

1. Para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá:

a) en la deducción enunciada en la letra a) del apartado 2 del artículo 17, poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22;

b) en la deducción enunciada en la letra b) del apartado 2 del artículo 17, poseer documentos demostrativos de la importación en los que se le designe como destinatario importador y que indiquen o permitan calcular la cuota del impuesto devengado;

c) en la deducción enunciada en la letra c) del apartado 2 del artículo 17, cumplir las formalidades establecidas por cada Estado miembro;

d) cuando esté obligado a pagar el impuesto en concepto de destinatario de un servicio o comprador, en los casos de aplicación del apartado 1 del artículo 21, cumplir las formalidades establecidas por cada Estado miembro.

2. La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del impuesto devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, en el curso del mismo período impositivo.

Sin embargo, los Estados miembros podrán obligar a los sujetos pasivos que efectúen las operaciones ocasionales definidas en el apartado 3 del artículo 4, a no ejercitar el derecho a la deducción más que en el momento de la entrega.

3. Los Estados miembros fijarán las condiciones y modalidades en cuya virtud un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a una deducción a la que no haya procedido conforme a los apartados 1 y 2.

4. Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

No obstante, los Estados miembros estarán facultados para negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante.

Artículo 19. Cálculo de la prorrata de deducción

1. La prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, será la resultante de una fracción en la que figuren:

— en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17;

— en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. Los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 del punto B del artículo 11.

La cifra de prorrata, válida para el año natural, quedará determinada en un porcentaje que será redondeado en la unidad superior.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 para el cálculo de la prorrata de deducción, se excluirá la cuantía del volumen de negocios relativa a las entregas de bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa. Se excluirá igualmente la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras o a las enunciadas en la letra d) del punto B del artículo 13, siempre que se trate de operaciones accesorias. Cuando los Estados miembros hagan uso de la posibilidad prevista en el apartado 5 del artículo 20 de no exigir la regularización para los bienes de inversión, podrán incluir el producto de la cesión de estos bienes en el cálculo de la prorrata de deducción.

3. La prorrata provisionalmente aplicable a un año natural será la calculada sobre la base de las operaciones del año

natural precedente. En defecto de tales operaciones o cuando la cuantía de las mismas fuera insignificante, la prorrata se determinará con carácter provisional por los propios sujetos pasivos bajo el control de la Administración y de acuerdo con las previsiones suministradas por los primeros. No obstante, los Estados miembros podrán mantener su normativa actual.

La fijación de la prorrata definitiva, que quedará determinada para cada año natural en el curso del año siguiente, llevará consigo la regularización de las deducciones practicadas por aplicación de la prorrata utilizada provisionalmente.

Artículo 20. Regularización de las deducciones

1. Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto:

a) cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar;

b) cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, especialmente en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios. Sin embargo, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el apartado 6 del artículo 5, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales. No obstante, los Estados miembros estarán facultados para exigir la regularización en las operaciones total o parcialmente impagadas y en los casos de robo.

2. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes. Tal regularización se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado.

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior los Estados miembros podrán tomar como base en el momento de la regularización un período de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización del bien.

Por lo que respecta a los bienes inmuebles de inversión, la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá extenderse hasta veinte años.

3. En los casos de entregas durante el período de regularización, el bien de inversión se considerará como si hubiera quedado afectado a una actividad económica del sujeto pasivo hasta la expiración del período de regularización. Se presumirá que esta actividad económica queda plenamente gravada en el caso de que la entrega de dicho bien esté gravada;

se presumirá que está totalmente exenta en el caso de que la entrega esté exenta. La regularización se hará una sola vez para todo el tiempo del período de regularización que quede por transcurrir.

Sin embargo, los Estados miembros podrán no exigir en este último caso una regularización en tanto el adquiriente sea un sujeto pasivo que utilice el bien de inversión de que se trate únicamente para operaciones en las que la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido sea deducible.

4. En la aplicación de los apartados 2 y 3 los Estados miembros podrán:

- definir la noción de bienes de inversión;
- precisar cuál es la cuantía del impuesto que ha de tomarse en consideración para la regularización;
- tomar todas las medidas que sean útiles para evitar que las regularizaciones procuren alguna ventaja injustificada, y
- autorizar simplificaciones administrativas.

5. Si en un Estado miembro la aplicación de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 diese un resultado insignificante, dicho Estado podrá proceder, sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, a su no aplicación, habida cuenta de la incidencia global del impuesto en el Estado miembro de que se trate y de la necesidad de simplificaciones administrativas y siempre que no se deriven de ello distorsiones de la competencia.

6. En caso de tránsito desde un régimen normal de imposición a uno especial, o a la inversa, los Estados miembros podrán tomar las medidas necesarias para evitar que el sujeto pasivo de que se trate obtenga ventajas injustificadas o sufra un perjuicio injustificado.

TÍTULO XII

Responsables del pago del impuesto

Artículo 21. Deudores del impuesto ante el Tesoro Público

Serán deudores del Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. En operaciones de régimen interior:

a) el sujeto pasivo que efectúe una operación gravada, que no sea ninguna de las enunciadas en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 y ejecutadas por un sujeto pasivo establecido en el extranjero. Cuando la operación gravada sea efectuada por un sujeto pasivo establecido en el extranjero, los Estados miembros podrán disponer que el impuesto es debido por otra persona. A estos efectos podrán ser especialmente designados un representante del fisco o el destinatario de la operación gravada. Los Estados miembros podrán

disponer igualmente que una persona que no sea sujeto pasivo esté obligada solidariamente a pagar el impuesto;

b) el destinatario de una prestación con arreglo a la letra e) del apartado 2 del artículo 9 que sea sujeto pasivo o el destinatario de una prestación de las mencionadas en las letras C, D, E y F del artículo 28 ter, registrado en el territorio de la Comunidad a los efectos del impuesto sobre el valor añadido, cuando la prestación haya sido realizada por un sujeto pasivo establecido en el extranjero. Sin embargo, los Estados miembros podrán disponer que quien preste el servicio esté obligado solidariamente a pagar el impuesto;

c) cualquier persona que mencione la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido en una factura o en cualquier otro documento que produzcan sus efectos.

2. En operaciones de importación: la persona o personas designadas o reconocidas por el Estado miembro importador.

TÍTULO XIII

Obligaciones formales de los contribuyentes

Artículo 22. Obligaciones en régimen interior

1. Los sujetos pasivos estarán obligados a declarar la iniciación, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos.

2. Los sujetos pasivos deberán formalizar una contabilidad suficientemente detallada para permitir la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal.

3. a) Los sujetos pasivos extenderán facturas, o documentos que produzcan sus efectos, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen para otros sujetos pasivos, debiendo conservar un duplicado de todos los documentos extendidos.

Igualmente los sujetos pasivos extenderán facturas separadas por los anticipos a cuenta que les sean pagados por otros sujetos pasivos, antes de que sean consumadas en su totalidad las entregas de bienes y las prestaciones de servicios convenidas.

b) En las facturas deberá figurar separadamente el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan.

c) Los Estados miembros fijarán los criterios en cuya virtud se considerará que un documento produce los efectos de una factura.

4. Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración dentro del plazo que fijen los Estados miembros. Este plazo

no podrá exceder en más de dos meses el vencimiento de cada período fiscal. Este período será fijado por los Estados miembros en uno, dos o tres meses. No obstante, los Estados miembros podrán fijar períodos diferentes que, sin embargo, no podrán ser superiores a un año.

En la declaración deberán figurar todos los datos precisos para liquidar la cuota del impuesto exigible y determinar las deducciones que deban practicarse, incluyéndose, llegado el caso y en la medida en que sea necesario para la comprobación de la base imponible, el volumen total de las operaciones relativas a este impuesto y a esas deducciones, así como el volumen de las operaciones exentas.

5. Los sujetos pasivos vendrán obligados a pagar la cuota neta del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de la presentación de la declaración periódica. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un vencimiento distinto para el pago de esta cantidad o podrán percibir cantidades provisionales a cuenta.

6. Los Estados miembros estarán facultados para pedir al sujeto pasivo que presente una declaración en la que se recojan todos los datos enunciados en el apartado 4 y que se refieran al conjunto de las operaciones efectuadas durante el año precedente. Esta declaración deberá incluir igualmente todos los elementos necesarios para las regularizaciones eventuales.

7. Los Estados miembros tomarán las medidas necesarias para que las personas que de conformidad con las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 21 sean consideradas deudoras del impuesto en lugar de un sujeto pasivo establecido en el extranjero, o que estén solidariamente obligadas a pagar lo, cumplan las obligaciones de declaración y de pago mencionadas más arriba.

8. Sin perjuicio de las disposiciones que hayan de dictarse en virtud del apartado 4 del artículo 17, los Estados miembros estarán facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude.

9. Los Estados miembros podrán dispensar a los sujetos pasivos:

- de ciertas obligaciones;
- de toda obligación cuando no efectúen más que operaciones exentas;
- del pago del impuesto devengado, siempre que su cuantía sea insignificante.

Artículo 22 bis. Derecho de acceso a las facturas conservadas por medios electrónicos en otro Estado miembro

Cuando un sujeto pasivo conserve las facturas que expida o reciba por medios electrónicos que garanticen un acceso en línea a los datos y cuando el lugar de conservación esté

situado en un Estado miembro distinto de aquel en que está establecido, las autoridades competentes del Estado miembro en el que está establecido tendrán derecho, a efectos de la presente Directiva, de acceso por medios electrónicos a dichas facturas y de carga remota y utilización de las mismas con los límites fijados por la normativa del Estado miembro de establecimiento del sujeto pasivo y en la medida en que ello le resulte necesario con fines de control.

Artículo 23. Obligaciones formales en las operaciones de importación

En lo que concierne a las importaciones de bienes, los Estados miembros dictarán las disposiciones pertinentes sobre las modalidades de la declaración y pago.

Los Estados miembros podrán establecer en especial que en las importaciones de bienes efectuadas por los sujetos pasivos o por los deudores, o por determinadas categorías de los mismos, la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido devengada en razón de la importación no sea pagada en el momento mismo de la importación, a condición de que dicha cuota sea mencionada como tal en una declaración establecida de conformidad con el apartado 4 del artículo 22.

TÍTULO XIV

Regímenes especiales

Artículo 24. Régimen especial de las pequeñas empresas

1. Los Estados miembros que encuentren dificultades para someter a las pequeñas empresas, por razón de sus actividades o de su estructura, al régimen normal del Impuesto sobre el Valor Añadido, estarán facultados, con los límites y las condiciones que ellos mismos establezcan —pero sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29—, para aplicar modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de los cuotas impositivas, en especial regímenes de estimación objetiva, siempre que esta simplificación no implique una bonificación de tales cuotas.

2. Hasta tanto no se adopte por el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, una fecha que no podrá ser posterior a la de la supresión de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación en los intercambios entre los Estados miembros:

a) los Estados miembros que hayan hecho uso de la facultad establecida en el artículo 14 de la Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, para introducir franquicias o bonificaciones degresivas del Impuesto sobre el Valor Añadido, podrán mantenerlas, al igual que sus modalidades de aplicación, si se ajustan al sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Los Estados miembros que concedan una franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos cuyo

volumen de operaciones anual sea inferior al contravalor en moneda nacional de 5.000 unidades de cuenta europeas, al tipo de cambio del día en que se adopte la presente Directiva, podrán aumentar esta franquicia hasta 5.000 unidades de cuenta europeas.

Los Estados miembros que apliquen una bonificación degresiva del Impuesto sobre el Valor Añadido no podrán elevar el límite superior de esta bonificación ni hacer más favorables las condiciones de su concesión;

b) los Estados miembros que no hayan hecho uso de dicha facultad podrán conceder una franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea como máximo igual al contravalor en moneda nacional de 5.000 unidades de cuenta europeas, al tipo de cambio del día en que se adopte la presente Directiva. Llegado el caso podrán aplicar una bonificación degresiva del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual supere el límite fijado por estos Estados para la aplicación de la franquicia;

c) los Estados miembros que concedan una franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea igual o superior al contravalor en moneda nacional de 5.000 unidades de cuenta europeas, al tipo de cambio del día en que se adopte la presente Directiva, podrán aumentarla a fin de mantener su valor real.

3. Las nociones de franquicia y de bonificación degresiva se aplicarán a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios efectuadas por las pequeñas empresas.

Los Estados miembros estarán facultados para excluir del régimen establecido en el apartado 2 determinadas operaciones. En todo caso el apartado 2 no será aplicable a las operaciones enunciadas en el apartado 3 del artículo 4.

4. La cifra del volumen de negocios que servirá de referencia para la aplicación del apartado 2 estará constituida por la cuantía total, antes de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios definidas en los artículos 5 y 6, siempre que estén gravadas, comprendidas las operaciones exentas con devolución de las cuotas pagadas en la fase anterior en virtud del apartado 2 del artículo 28, así como por la cuantía de las operaciones exentas en virtud del artículo 15 y por la cuantía de las operaciones inmobiliarias, de las operaciones financieras enunciadas en la letra d) del punto B del artículo 13, de las prestaciones de seguros, a menos que estas operaciones tengan el carácter de operaciones accesorias.

Sin embargo, las cesiones de bienes de inversión, corporales o incorporales, de la empresa no serán tomadas en consideración para la determinación del volumen de operaciones.

5. Los sujetos pasivos que gocen de la franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido no tendrán el derecho a deducir a que se refiere el artículo 17, ni podrán tampoco hacer aparecer el Impuesto sobre el Valor Añadido en sus facturas.

6. Los sujetos pasivos legitimados para gozar de la franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido podrán optar entre el régimen normal de aplicación del Impuesto o por la aplicación de las modalidades simplificadas que se enuncian en el apartado 1. En tal caso gozarán de las bonificaciones degresivas del Impuesto previstas eventualmente por la legislación nacional.

7. Los sujetos pasivos que gocen de la bonificación degresiva serán considerados como sujetos pasivos sometidos al régimen normal del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la aplicación del apartado 1.

8. Cada cuatro años, a partir del 1 de enero de 1982, la Comisión previa consulta a los Estados miembros, presentará al Consejo un informe sobre la aplicación de las disposiciones del presente artículo. Este informe irá acompañado, en tanto ello sea preciso y habida cuenta de la necesidad de asegurar la convergencia final de las diferentes normativas nacionales, de proposiciones relativas a:

- a) las mejoras que deban introducirse en el régimen especial de las pequeñas empresas;
- b) la adaptación de los regímenes nacionales en materia de franquicias y bonificaciones degresivas del Impuesto sobre el Valor Añadido;
- c) la adaptación del límite de 5.000 unidades de cuenta europeas mencionado en el apartado 2.

9. En el momento oportuno el Consejo decidirá si la realización del objetivo enunciado en el artículo 4 de la Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, requiere el establecimiento de un régimen especial para las pequeñas empresas, y llegado el caso adoptará los límites y condiciones comunes de aplicación de este régimen. Mientras no se establezca un régimen de esta naturaleza los Estados miembros podrán mantener sus regímenes especiales, que aplicarán de conformidad con el presente artículo y con las disposiciones ulteriores del Consejo.

Artículo 24 bis

Al aplicar los apartados 2 a 6 del artículo 24, los Estados miembros que se mencionan a continuación podrán conceder una exención del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea inferior al contravalor en moneda nacional de:

- en la República Checa: 35.000 euros;
- en Estonia: 16.000 euros;
- en Chipre: 15.600 euros;
- en Letonia: 17.200 euros;
- en Lituania: 29.000 euros;

— en Hungría: 35.000 euros;

— en Malta: 37.000 euros en los casos en que la actividad consista principalmente en la entrega de bienes, 24.300 euros en los casos en que la actividad consista principalmente en la prestación de servicios con un bajo valor añadido (insumos elevados), y 14.600 euros en los demás casos, en particular los prestadores de servicios con un alto valor añadido (insumos reducidos);

— en Polonia: 10.000 euros;

— en Eslovenia: 25.000 euros;

— en Eslovaquia: 35.000 euros.

Estas exenciones no afectarán en modo alguno a la base de percepción de los recursos propios de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento (CEE, Euratom) n.º 1553/89 del Consejo relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido (6).

Artículo 25. Régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas

1. Los Estados miembros estarán facultados para otorgar a los productores agrícolas, cuando la aplicación a los mismos del régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, del régimen simplificado previsto en el artículo 24 implice dificultades, un régimen de tanto alzado que tienda a compensar la carga del Impuesto pagada por las compras de bienes y servicios de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado, de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo.

2. A efectos del presente artículo se considerará que:

— «productor agrícola» es un sujeto pasivo que ejerce su actividad en el marco de una explotación agrícola, forestal o pesquera;

— «explotación agrícola, forestal o pesquera» son las explotaciones definidas como tales por cada Estado miembro en el marco de las actividades de producción enumeradas en el Anexo A;

— «agricultor en régimen de tanto alzado» es el productor agrícola al que se aplica el régimen de tanto alzado descrito en los apartados 3 y siguientes;

— «productos agrícolas» son los bienes resultantes del ejercicio de las actividades enumeradas en el Anexo A que sean producidos por las explotaciones agrícolas, forestales o pesqueras de cada Estado miembro;

(6) DO L 155 de 7.6.1989, p. 9. Reglamento cuya última modificación la constituye el Reglamento (CE, Euratom) n.º 1026/1999 del Consejo (DO L 126 de 20.5.1999, p. 1).

— «prestaciones de servicios agrícolas» son las prestaciones de servicios enumeradas en el Anexo B, realizadas por un productor agrícola utilizando sus propios medios de mano de obra y/o las instalaciones normales de su explotación agrícola, forestal o pesquera;

— «carga fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido precedente» es la carga global del Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los bienes y los servicios adquiridos por el conjunto de las explotaciones agrícolas, forestales y pesqueras de cada Estado miembro sometidas al régimen de tanto alzado, en la medida en que este gravamen fuera deducible conforme al artículo 17, para un productor agrícola sometido al régimen normal de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido;

— «porcentajes a tanto alzado de compensación» son los porcentajes que los Estados miembros establezcan, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3, y que se apliquen en los supuestos contemplados en el apartado 5, con el fin de conceder a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado el beneficio de la compensación a tanto alzado de la carga fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido precedente;

— «compensación a tanto alzado» es la cantidad resultante de aplicar el porcentaje a tanto alzado de compensación, establecido en el apartado 3, a la cifra del volumen de operaciones del agricultor sometido al régimen de tanto alzado en los casos enunciados en el apartado 5.

3. Los Estados miembros establecerán, en tanto sea necesario, porcentajes a tanto alzado de compensación y los comunicarán a la Comisión antes de aplicarlos. Estos porcentajes se determinarán sobre la base de los datos macroeconómicos relativos exclusivamente a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado en los tres últimos años. No podrán tener por efecto que el conjunto de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado reciba devoluciones superiores a las cargas fiscales del Impuesto sobre el Valor Añadido precedente. Los Estados miembros podrán reducir dichos porcentajes hasta el nivel cero. Los porcentajes podrán redondearse en medio punto por exceso o por defecto.

Los Estados miembros estarán facultados para establecer porcentajes a tanto alzado de compensación diferenciados en función de las explotaciones forestales y de los distintos subsectores de la agricultura y de la pesca.

4. Los Estados miembros estarán facultados para dispensar a los agricultores en régimen de tanto alzado de las obligaciones formales que corresponden a los sujetos pasivos en virtud del artículo 22.

5. Los porcentajes a tanto alzado previstos en el apartado 3 serán aplicados a los precios, libres de impuestos, de los productos agrícolas que los agricultores sometidos a régimen de tanto alzado hayan entregado a sujetos pasivos que no sean agricultores sometidos a dicho régimen y a los precios, libres de impuestos, de las prestaciones de servicios agrícolas que hayan efectuado a sujetos pasivos que no sean agricultores sometidos al mismo régimen. Esta compensación excluirá cualquier otra forma de deducción.

6. Los Estados miembros estarán facultados para disponer que el reintegro de las compensaciones a tanto alzado se efectúe:

a) sea por el comprador o el destinatario del servicio sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido. En este caso el comprador o el destinatario sujeto al impuesto estará autorizado, de acuerdo con las modalidades establecidas por los Estados miembros, para deducir del Impuesto sobre el Valor Añadido por él devengado el importe de la compensación a tanto alzado que haya reintegrado a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado;

b) sea por la Hacienda Pública.

7. Los Estados miembros dispondrán lo necesario para poder controlar eficazmente los reintegros de las compensaciones a tanto alzado a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado.

8. En todas las entregas de productos agrícolas y prestaciones de servicios agrícolas que no sean las enunciadas en el apartado 5, el reintegro de las compensaciones a tanto alzado lo hará el comprador o el destinatario de los servicios.

9. Los Estados miembros estarán facultados para excluir del régimen de tanto alzado a determinadas categorías de productores agrícolas, así como a los productores agrícolas a los que la aplicación del régimen normal del Impuesto sobre el Valor Añadido o, llegado el caso, del régimen simplificado previsto en el apartado 1 del artículo 24, no presente dificultades administrativas.

10. Los agricultores de régimen de tanto alzado tendrán derecho a optar por la aplicación del régimen normal de Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, por la del régimen simplificado del apartado 1 del artículo 24, en los términos y condiciones que cada Estado miembro establezca.

11. Antes de que concluya el quinto año siguiente a la entrada en vigor de la presente Directiva, la Comisión someterá al Consejo nuevas propuestas para la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones que tengan por objeto los productos y los servicios agrícolas.

12. Cuando hagan uso de la facultad prevista en el presente artículo, los Estados miembros determinarán las bases imponibles uniformes del Impuesto sobre el Valor Añadido a efectos del régimen de recursos propios, aplicando el método común de cálculo del Anexo C.

Artículo 26. Régimen especial de las agencias de viajes

1. Los Estados miembros aplicarán el Impuesto sobre el Valor Añadido a las operaciones de las operaciones de las agencias de viajes conforme al presente artículo, en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos. El presente artículo no será aplicable a las agencias de

viajes que actúen únicamente en calidad de intermediario y a las que sea de aplicación el apartado 3 del punto A del artículo 11. A efectos del presente artículo los organizadores de circuitos turísticos tendrán igualmente la consideración de agencias de viajes.

2. Las operaciones efectuadas por las agencias de viajes para la realización del viaje se considerarán como una prestación de servicio única de la agencia de viajes al viajero. Esta prestación será gravada en el Estado miembro en que la agencia de viajes haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente desde el que haya suministrado la prestación de servicios. En esta prestación se considerará como base imponible y como precio libre de impuesto, a efectos de la letra b) del apartado 3 del artículo 22, el margen de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total a pagar por el viajero, sin el Impuesto sobre el Valor Añadido, y el coste efectivo soportado por la agencia de viajes para las entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero.

3. Si las operaciones para las que la agencia de viajes recurre a otros sujetos pasivos fueran efectuadas por estos últimos fuera de la Comunidad, la prestación de servicios de la agencia quedará asimilada a una actividad de intermediario, exenta en virtud de lo dispuesto en el apartado 14 del artículo 15. Si estas operaciones se efectúan tanto dentro como fuera de la Comunidad, únicamente se considerará exenta la parte de la prestación de servicios de la agencia de viajes que se relacione con las operaciones efectuadas fuera de la Comunidad.

4. Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que otros sujetos pasivos imputen a la agencia de viajes por las operaciones enunciadas en el apartado 2, que redunden en beneficio directo del viajero, no serán deducibles ni reembolsables en ningún Estado miembro.

Artículo 26 bis. Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

A. Definiciones

A efectos del presente artículo, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, se entenderá por:

a) «*objetos de arte*», los bienes mencionados en la letra a) del Anexo I.

No obstante, los Estados miembros podrán decidir no considerar «*objetos de arte*» los objetos mencionados en los tres últimos guiones de la letra a) del Anexo I;

b) «*objetos de colección*», los bienes mencionados en la letra b) del Anexo I;

c) «*antigüedades*», los bienes mencionados en la letra c) del Anexo I;

d) «*bienes de ocasión*», los bienes muebles corporales que sean susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación, y que no sean objetos de arte, de colección o antigüedades, ni metales preciosos o piedras preciosas con arreglo a la definición de los Estados miembros;

e) «*sujeto pasivo revendedor*», el sujeto pasivo que, en el marco de su actividad económica, compre o destine a las finalidades de su empresa, o importe para su posterior reventa, bienes de ocasión, objetos de arte o de colección o antigüedades, tanto si actúa por su cuenta como por cuenta ajena con arreglo a un contrato de comisión en la compra o en la venta;

f) «*organizador de una venta en subasta pública*», todo sujeto pasivo que, en el marco de su actividad económica, propone un bien en subasta pública con el fin de entregárselo al mejor postor;

g) «*comitente de un organizador de ventas en subasta pública*», toda persona que transmite un bien a un organizador de ventas en subasta pública, en virtud de un contrato de comisión de venta que contenga las siguientes disposiciones:

— el organizador de la venta en subasta pública propone el bien en subasta pública en su propio nombre, pero por cuenta de su comitente,

— el organizador de la venta en subasta pública entrega el bien, en su propio nombre pero por cuenta de su comitente, al mejor postor de la subasta al que se adjudique el bien en venta pública.

B. Régimen especial de los sujetos pasivos revendedores

1. Los Estados miembros aplicarán a las entregas de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades efectuadas por sujetos pasivos revendedores un régimen especial de imposición del margen beneficiario obtenido por el sujeto pasivo revendedor, de conformidad con las disposiciones establecidas a continuación.

2. Las entregas de bienes mencionadas en el apartado 1 serán las entregas, efectuadas por un sujeto pasivo revendedor, de bienes de ocasión, de objetos de arte, de colección o de antigüedades, que le hayan sido entregadas, dentro de la Comunidad:

— por una persona que no sea sujeto pasivo, o

— por otro sujeto pasivo, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo goce de exención con arreglo a la letra c) de la parte B del artículo 13, o

— por otro sujeto pasivo, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo goce de la exención establecida en el artículo 24 y se refiera a un bien de inversión, o

— por otro sujeto pasivo revendedor, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo revendedor haya estado sujeta al impuesto sobre el valor añadido con arreglo al presente régimen especial.

3. La base imponible de las entregas de bienes mencionadas en el apartado 2 estará constituida por el margen beneficiario aplicado por el sujeto pasivo revendedor, del que se habrá deducido la cuota del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a dicho margen. Este margen es igual a la diferencia entre el precio de venta solicitado por el sujeto pasivo revendedor por el bien y el precio de compra.

A efectos del presente apartado, se entenderá por:

— «*precio de venta*», todo lo que constituye la contrapartida obtenida o por obtener por el sujeto pasivo revendedor del comprador o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas a la operación, así como los impuestos, derechos, exacciones y tasas, y los gastos adicionales como gastos de comisión, de embalaje, de transporte y de seguros exigidos al comprador por el sujeto pasivo revendedor, con excepción de los importes que se mencionan en el apartado 3 de la parte A del artículo 11;

— «*precio de compra*», todo lo que constituye la contrapartida definida en el primer guión, obtenida o por obtener del sujeto pasivo revendedor por su proveedor.

4. Los Estados miembros concederán a los sujetos pasivos revendedores el derecho de optar por la aplicación del régimen especial para las entregas siguientes:

- a) objetos de arte, de colección o de antigüedades que hayan sido importados por ellos mismos;
- b) objetos de arte que les hayan sido entregados por su autor o por los derechohabientes de éste;
- c) objetos de arte que les hayan sido entregados por un sujeto pasivo distinto que no se considere sujeto pasivo revendedor, cuando esta entrega haya estado sujeta al tipo reducido en aplicación de lo dispuesto en la letra c) del apartado 3 del artículo 12.

Los Estados miembros determinarán las modalidades de ejercicio de esta opción que, en cualquier caso, abarcará un período de dos años naturales como mínimo.

En el caso de que se opte por la aplicación del régimen especial, la base imponible se fijará con arreglo al apartado 3. Para las entregas de objetos de arte, de colección o de antigüedades que hayan sido importados por el propio sujeto pasivo revendedor, el precio de compra que se tendrá en cuenta para el cálculo del margen será iguala la base imponible en la importación, determinada con arreglo a la parte B del artículo 11, más el impuesto sobre el valor añadido, adeudado o pagado en el momento de la importación.

5. Las entregas de bienes de ocasión, de objetos de arte o colección o de antigüedades sujetas al régimen especial de imposición del margen quedarán exentas conforme a lo previsto en el artículo 15, siempre que se efectúen en las condiciones establecidas en el mismo.

6. Los sujetos pasivos no estarán autorizados para deducir del impuesto que les corresponda el impuesto sobre el valor añadido adeudado o pagado por los bienes que les haya entregado o les vaya a entregar un sujeto pasivo revendedor, cuando la entrega de dichos bienes por el sujeto pasivo revendedor esté sujeta al régimen especial de imposición del margen.

7. Cuando los bienes vayan a ser objeto de entregas sujetas al régimen especial de imposición del margen, el sujeto pasivo revendedor no estará autorizado para deducir del impuesto que adeude:

- a) el impuesto sobre el valor añadido adeudado o pagado por los objetos de arte, antigüedades u objetos de colección que hayan sido importados por él mismo;
- b) el impuesto sobre el valor añadido adeudado o pagado por los objetos de arte que le hayan sido entregados o que vayan a serle entregados por su autor o por sus derechohabientes.
- c) el impuesto sobre el valor añadido adeudado o pagado por los objetos de arte que le hayan sido entregados o que vayan a serle entregados por un sujeto pasivo que no se considere sujeto pasivo revendedor.

8. Cuando haya de aplicar simultáneamente tanto el régimen normal del impuesto sobre el valor añadido como el régimen especial de imposición del margen, el sujeto pasivo revendedor deberá llevar por separado la contabilidad de las operaciones correspondientes a uno y otro régimen, con arreglo a las modalidades fijadas por los Estados miembros.

9. El sujeto pasivo revendedor no podrá indicar por separado en las facturas que expida, el impuesto correspondiente a las entregas de bienes sujetas al régimen especial de imposición del margen.

10. Con el fin de simplificar la percepción del impuesto y sin perjuicio de la consulta establecida en el artículo 29, los Estados miembros podrán establecer que, para determinadas operaciones o para determinadas categorías de sujetos pasivos revendedores, la base imponible de las entregas de bienes sujetas al régimen especial de imposición del margen se fije para cada período fiscal en que el sujeto pasivo revendedor deba presentar la declaración a que se hace referencia en el apartado 4 del artículo 22.

En este caso, la base imponible de las entregas de bienes a las que se aplique un mismo tipo del impuesto sobre el valor añadido estará constituida por el margen global obtenido por el sujeto pasivo revendedor, menos la cuota del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a este mismo margen.

El margen global será igual a la diferencia entre:

— el importe global de las entregas de bienes sujetas al régimen especial de imposición del margen y que hayan sido efectuadas por el sujeto pasivo revendedor durante el perío-

do. Dicho importe será igual al total de los precios de venta determinados con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 y

— el importe total de las compras de bienes que se mencionan en el apartado 2 y efectuadas, durante el período, por el sujeto pasivo revendedor. Este importe será igual al total de los precios de compra determinados con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3.

Los Estados miembros adoptarán las medidas oportunas para evitar que los sujetos pasivos interesados disfruten de ventajas injustificadas o sufran perjuicios injustificados.

11. En todas las entregas a las que sea aplicable el régimen especial de imposición en virtud de los apartados 2 ó 4, el sujeto pasivo revendedor podrá optar por el régimen normal del impuesto sobre el valor añadido.

Cuando el sujeto pasivo revendedor opte por aplicar el régimen normal del impuesto sobre el valor añadido:

a) a la entrega de un objeto de arte, de colección o de antigüedades importados por él mismo, estará autorizado para deducir del impuesto que adeude el impuesto sobre el valor añadido adeudado o pagado en el momento de la importación de dicho bien;

b) a la entrega de un objeto de arte que le haya sido entregado por su autor o por sus derechohabientes, estará autorizado para deducir del impuesto que adeude el impuesto sobre el valor añadido adeudado o pagado por el objeto de arte que le haya sido entregado;

c) a la entrega de un objeto de arte que le haya sido entregado por un sujeto pasivo que no se considere sujeto pasivo revendedor, estará autorizado para deducir del impuesto que adeude el impuesto sobre el valor añadido adeudado o pagado por el objeto de arte que le haya sido entregado.

Este derecho a deducción nacerá en el momento en que se devenga el impuesto adeudado por la entrega a la que el sujeto pasivo revendedor opte por aplicar el régimen normal del impuesto sobre el valor añadido.

C. Régimen particular de ventas en subastas públicas

1. No obstante lo dispuesto en la parte B, los Estados miembros podrán determinar con arreglo a las disposiciones establecidas a continuación la base imponible de las entregas de bienes de ocasión, de objetos de arte o colección o de antigüedades efectuadas por un organizador de ventas en subasta pública que actúe en nombre propio, en virtud de un contrato de comisión de venta de dichos bienes en subasta pública por cuenta de:

— una persona que no tenga la consideración de sujeto pasivo, u

— otro sujeto pasivo, siempre que la entrega del bien por parte de este otro sujeto pasivo, según lo dispuesto en la letra c) del apartado 4 del artículo 5, esté exenta, de acuerdo con la letra c) de la parte B del artículo 13, u

— otro sujeto pasivo, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo, según lo dispuesto en la letra c) del apartado 4 del artículo 5, goce de la exención dispuesta en el artículo 24 y se refiera a un bien de inversión, o

— un sujeto pasivo revendedor, siempre que la entrega del bien por parte de dicho sujeto revendedor, según lo dispuesto en la letra c) del apartado 4 del artículo 5, esté sujeta al impuesto de acuerdo con el régimen especial de imposición del margen previsto en la parte B.

2. La base imponible de las entregas de bienes mencionadas en el apartado 1 consistirá en el importe total facturado, de acuerdo con el apartado 4, por el organizador de la venta en subasta pública al comprador, menos:

— el importe neto que haya pagado o deba pagar el organizador de la venta en subasta pública a su comitente, determinado conforme al apartado 3; y

— la cuota del impuesto adeudado por el organizador de la venta en subasta pública por su entrega.

3. El importe neto que haya pagado o que deba pagar el organizador de la venta en subasta pública a su comitente será iguala la diferencia entre:

— el precio de adjudicación del bien en la subasta pública, y

— el importe de la comisión que haya obtenido o vaya a obtener el organizador de la venta en subasta pública de su comitente, en virtud del contrato de comisión de venta.

4. El organizador de la venta en subasta pública deberá entregar al comprador una factura que mencione de forma diferenciada:

— el precio de adjudicación del bien,

— los impuestos, derechos, exacciones y tasas,

— los gastos accesorios, como gastos de comisión, embalaje, transporte y seguro exigidos por el organizador al comprador del bien.

Dicha factura no deberá mencionar por separado ningún impuesto sobre el valor añadido.

5. El organizador de la venta en subasta pública a quien le haya sido transmitido el bien en virtud de un contrato de comisión de venta en subasta pública deberá entregar un informe a su comitente.

Dicho informe deberá hacer constar claramente el importe de la operación, es decir, el precio de adjudicación del bien menos el importe de la comisión obtenida o que haya de obtenerse del comitente.

El informe así redactado servirá de factura, que el comitente, cuando sea sujeto pasivo, deberá entregar al organi-

zador de la venta en subasta pública de acuerdo con el apartado 3 del artículo 22.

6. Los organizadores de ventas en subasta pública que entreguen bienes en las condiciones previstas en el apartado 1 deberán registrar en su contabilidad, en cuentas transitorias:

- los importes obtenidos o que deban obtenerse del comprador del bien;
- los importes reembolsados o que se deban reembolsar al vendedor del bien.

Estos importes deberán justificarse debidamente.

7. Se considerará que se ha efectuado la entrega de un bien a un sujeto pasivo organizador de ventas en subasta pública en el momento mismo en que se efectúe la venta de dicho bien en subasta pública.

D. Régimen transitorio de imposición de los intercambios entre los Estados miembros

Durante el período mencionado en el artículo 28 decimotercero, los Estados miembros aplicarán las disposiciones siguientes:

a) Las entregas de medios de transporte nuevos, según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 28 bis, efectuadas en las condiciones que establece la parte A del artículo 28 quater, quedarán excluidas de los regímenes especiales establecidos en las partes B y C.

b) No obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 28 bis, las adquisiciones intracomunitarias de bienes de ocasión, de objetos de arte o colección o de antigüedades no estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido cuando el vendedor sea un sujeto pasivo revendedor que actúe como tal y los bienes adquiridos hayan sido gravados en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte conforme al régimen especial de imposición del margen previsto en la parte B, o cuando el vendedor sea un organizador de ventas en subasta pública que actúe como tal y los bienes adquiridos hayan sido gravados en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte conforme al régimen especial previsto en la parte C.

c) La parte B del artículo 28 ter y las letras a), c) y d) de la parte A del artículo 28 quater no se aplicarán a las entregas de bienes sujetas al impuesto sobre el valor añadido conforme a uno de los regímenes especiales establecidos en las partes B y C.

Artículo 26 ter. Régimen especial aplicable al oro de inversión

A. Definición

A efectos de la presente Directiva, sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, se entenderá por «oro de inversión»:

i) oro en barras o láminas de peso aceptado en los mercados de lingotes, de una pureza igual o superior a 995 milésimas, con independencia de que esté o no representado por títulos. Los Estados miembros podrán excluir del presente régimen las barras o láminas pequeñas de peso igual o inferior a un gramo;

ii) las monedas de oro que:

- sean de una pureza igual o superior a 900 milésimas,
- se hayan acuñado después de 1800,
- sean o hayan sido moneda de curso legal en el país de origen,
- cuyo precio de venta no supere normalmente el valor, en el mercado libre, del oro que contienen en más del 80%.

A efectos de la presente Directiva, no se considerará que tales monedas se venden por su interés numismático.

Cada Estado miembro informará a la Comisión antes del 1 de julio de cada año, y por primera vez en 1999, de las monedas que cumplan dichos criterios que sean objeto de operaciones en dicho Estado miembro. La Comisión publicará una lista completa de dichas monedas en la serie C del *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* antes del 1 de diciembre de cada año. Se considerará que las monedas incluidas en la lista publicada cumplen dichos criterios durante todo el año al cual se refiere la lista.

B. Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión

Los Estados miembros eximirán del impuesto sobre el valor añadido a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión, incluidos el oro de inversión representado por títulos de oro asignado o no asignado o negociado en cuentas en oro, y en particular, los préstamos y swaps en oro que impliquen un derecho de propiedad o un crédito sobre el oro de inversión, así como las operaciones con oro de inversión que impliquen contratos de futuros y a plazo que den lugar a la transferencia de un derecho de propiedad o un crédito sobre el oro de inversión.

Los Estados miembros eximirán también la prestación de servicios prestados por agentes que actúen en nombre y por cuenta de otras personas, cuando intervengan en la entrega de oro de inversión para su mandante.

C. Opción de tributación

Los Estados miembros reconocerán a los sujetos pasivos que produzcan oro de inversión o transformen oro en oro de inversión, tal como se define en la letra A, el derecho a optar por la tributación de la entrega de oro de inversión a otro sujeto pasivo que de otra forma quedaría exento en virtud de la letra B.

Los Estados miembros podrán reconocer a los sujetos pasivos que en sus operaciones normalmente entreguen oro

con fines industriales, el derecho a optar por la tributación de la entrega de oro de inversión, tal como se define en el inciso i) de la letra A, a otro sujeto pasivo, que de otra forma quedaría exenta en virtud de la letra B. Los Estados miembros podrán restringir el ámbito de esta opción.

Cuando el suministrador haya ejercido el derecho a optar por la tributación de acuerdo con los párrafos primero o segundo, los Estados miembros concederán el derecho a optar por la tributación al agente respecto a los servicios mencionados en el párrafo segundo de la letra B.

Los Estados miembros fijarán las modalidades de ejercicio de las opciones mencionadas e informarán a la Comisión de las modalidades aplicables al ejercicio de tales opciones en el Estado miembro correspondiente.

D. Derecho de deducción

1. Los sujetos pasivos podrán deducir:

a) los impuestos debidos o pagados respecto de oro de inversión que les haya sido suministrado por una persona que haya ejercido el derecho de opción con arreglo a la letra C o que les haya realizado la entrega de conformidad con el procedimiento de la letra G;

b) los impuestos debidos o pagados por las entregas que se les hayan hecho o por adquisiciones intracomunitarias o importaciones de oro distinto del oro de inversión que posteriormente hayan transformado por sí mismos o se haya transformado por cuenta suya en oro de inversión;

c) los impuestos debidos o pagados respecto de servicios que se les hayan prestado que consistan en el cambio de forma, de peso o de pureza del oro, incluido el oro de inversión, si la posterior entrega de ese oro está exenta en virtud del presente artículo.

2. Los sujetos pasivos que produzcan oro de inversión o transformen oro en oro de inversión tendrán derecho a deducir los impuestos debidos o pagados por ellos por entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de mercancías o servicios vinculados con la producción o transformación de dicho oro como si la entrega posterior del oro exenta en virtud del presente artículo estuviera gravada.

E. Obligaciones especiales de los operadores de oro de inversión

Los Estados miembros, como mínimo, velarán por que los operadores de oro de inversión lleven un registro de toda transacción importante de oro de inversión y conserven la documentación que permita la identificación del cliente de dicha operación.

Los operadores deberán conservar esta información durante al menos cinco años.

Los Estados miembros podrán aceptar obligaciones equivalentes en virtud de medidas adoptadas con arreglo a otra

normativa comunitaria, como la Directiva 91/308/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales (7), en cumplimiento de los requisitos del párrafo primero.

Los Estados miembros podrán establecer obligaciones más rigurosas, en particular normas que obliguen a llevar registros especiales o impongan requisitos de contabilidad especiales.

F. Procedimiento de inversión impositiva

No obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 21, modificado por la letra g) del artículo 28 *octies* en el caso de las entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de pureza igual o superior a 325 milésimas o de las entregas de oro de inversión en que se haya hecho uso de una opción contemplada en la letra C del presente artículo, los Estados miembros podrán designar como deudor del impuesto al comprador, con arreglo a los procedimientos y condiciones que establezcan. Cuando hagan uso de esta facultad, los Estados miembros tomarán las medidas necesarias para que la persona designada como sujeta al pago del impuesto cumpla con las obligaciones de declaración y de pago del impuesto con arreglo a lo dispuesto en el artículo 22.

G. Procedimiento para las operaciones en un mercado de lingotes de oro regulado

1. Sin perjuicio de la consulta a que se refiere el artículo 29, un Estado miembro podrá suspender la aplicación de la exención sobre el oro de inversión establecida en el presente régimen especial en el caso de las operaciones específicas, distintas de las entregas intracomunitarias y exportaciones, relativas a oro de inversión que tengan lugar en dicho Estado miembro:

a) entre sujetos pasivos miembros de un mercado de lingotes regulado por el Estado miembro de que se trate; y

b) cuando la operación se realice entre un miembro de un mercado de lingotes regulado por el Estado miembro de que se trate y otro sujeto pasivo que no sea miembro de dicho mercado.

En dichas circunstancias las operaciones de referencia serán imponibles, aplicándose las disposiciones siguientes:

2. a) Para las operaciones que figuran en la letra a) del apartado 1, con el fin de simplificar, los Estados miembros autorizarán la suspensión de la recaudación del impuesto y dispensarán de las obligaciones de registro del impuesto sobre el valor añadido.

b) Para las operaciones que figuran en la letra b) del apartado 1, será aplicable el procedimiento de inversión impositiva que figura en la letra F. En caso de que una persona no miembro de un mercado de lingotes no estuviera sujeta a la

(7) DO L 166 de 28.6.1991, p. 77.

obligación de registro del IVA en el Estado miembro pertinente para operaciones distintas de las mencionadas en este punto, el miembro cumplirá las obligaciones fiscales en nombre del no miembro, con arreglo a lo dispuesto en dicho Estado miembro.

Artículo 26 quater. Régimen especial para los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto

A. Definiciones

A efectos del presente artículo, las siguientes definiciones serán de aplicación sin perjuicio de otras disposiciones de Derecho comunitario:

a) «sujeto pasivo no establecido»: todo sujeto pasivo que no haya situado la sede de su actividad económica en la Comunidad ni posea un establecimiento permanente en el territorio de la Comunidad y que no tenga la obligación por otro motivo de estar identificado a efectos fiscales conforme al artículo 22;

b) «servicios electrónicos» o «servicios prestados por vía electrónica»: los servicios mencionados en el último guion de la letra e) del apartado 2 del artículo 9;

c) «Estado miembro de identificación»: el Estado miembro por el que haya optado el sujeto pasivo no establecido para declarar el inicio de su actividad como tal sujeto pasivo en el territorio de la Comunidad de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo;

d) «Estado miembro de consumo»: el Estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios electrónicos conforme a la letra f) del apartado 2 del artículo 9;

e) «Declaración del impuesto sobre el valor añadido»: la declaración en la que figure la información necesaria para determinar la cuantía del impuesto devengado en cada Estado miembro.

B. Régimen especial para los servicios prestados por vía electrónica

1. Los Estados miembros permitirán a un sujeto pasivo no establecido que preste servicios electrónicos a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo del impuesto que esté establecida en un Estado miembro, o que tenga en él su domicilio o residencia habitual, acogerse a un régimen especial de conformidad con las siguientes disposiciones. El régimen especial se aplicará a todas estas prestaciones en la Comunidad.

2. El sujeto pasivo no establecido declarará al Estado miembro de identificación la iniciación, el cese o la modificación, en la medida en que deje de poder acogerse al régimen especial, de su actividad como sujeto pasivo. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.

La información facilitada por el sujeto pasivo no establecido al Estado miembro de identificación al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá los siguientes datos de identificación: nombre, dirección de correos, dirección electrónica, incluidos los sitios de Internet, en su caso, número de identificación fiscal, y una declaración en la que se afirme que la persona carece de identificación a efectos de la aplicación del impuesto sobre el valor añadido en la Comunidad. El sujeto pasivo no establecido comunicará al Estado miembro de identificación toda posible modificación de la citada información.

3. El Estado miembro de identificación identificará al sujeto pasivo no establecido mediante un número individual. Los Estados miembros de consumo podrán mantener sus propios sistemas de identificación basándose en la información utilizada para aquella identificación.

El Estado miembro de identificación notificará por vía electrónica al sujeto pasivo no establecido el número de identificación que le haya asignado.

4. El Estado miembro de identificación excluirá al sujeto pasivo no establecido del registro de identificación si éste:

a) notifica que ya no presta servicios electrónicos, o

b) puede entenderse de otra forma que sus actividades gravadas han concluido, o

c) ha dejado de cumplir los requisitos necesarios para acogerse al régimen especial, o

d) incumple continuamente las normas de aplicación del régimen especial.

5. El sujeto pasivo no establecido presentará por vía electrónica al Estado miembro de identificación una declaración del impuesto sobre el valor añadido por cada trimestre, independientemente de que haya suministrado o no servicios electrónicos. La declaración se presentará dentro del plazo de veinte días a partir del final del período al que se refiere la declaración.

La declaración del impuesto sobre el valor añadido deberá incluir el número de identificación y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total, excluido el impuesto sobre el valor añadido, de las prestaciones de servicios electrónicos durante el período al que se refiere la declaración y la cantidad global del impuesto correspondiente. Se indicarán asimismo el tipo impositivo aplicable y la deuda tributaria total.

6. La declaración del impuesto sobre el valor añadido se hará en euros. Los Estados miembros que no hayan adoptado el euro podrán exigir que la declaración del impuesto se haga en sus monedas nacionales. Si las prestaciones se han cobrado en otras divisas, se utilizará en la declaración del IVA el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de declaración. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

7. El sujeto pasivo no establecido abonará el impuesto sobre el valor añadido en el momento en que presente la declaración. El importe se ingresará en una cuenta bancaria en euros, designada por el Estado miembro de identificación. Los Estados miembros que no hayan adoptado el euro podrán exigir que se ingrese el importe en una cuenta bancaria en sus propias monedas.

8. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE, los sujetos pasivos no establecidos que se acojan a este régimen especial tendrán derecho, en lugar de deducir las cuotas soportadas con arreglo al apartado 2 del artículo 17 de dicha Directiva, a la devolución del impuesto sobre el valor añadido considerada en virtud de la Directiva 86/560/CEE. Los apartados 2 y 3 del artículo 2 y el apartado 2 del artículo 4 de la Directiva 86/650/CEE no serán de aplicación para la devolución relacionada con los servicios electrónicos cubiertos por este régimen.

9. El sujeto pasivo no establecido mantendrá un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial con la precisión suficiente para que la administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración del impuesto sobre el valor añadido mencionada en el punto 5 es correcta. Este registro se facilitará por vía electrónica y previa solicitud al Estado miembro de identificación y al Estado miembro de consumo. El registro se mantendrá durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

10. La letra b) del apartado 2 del artículo 21 no se aplicará al sujeto pasivo no establecido en la Comunidad que haya optado por este régimen especial.

TÍTULO XV

Medidas de simplificación

Artículo 27

1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva para simplificar la percepción del impuesto o evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto no podrán influir, salvo de manera desdeñable, en la cuantía global de los ingresos fiscales del Estado miembro recaudados en la fase del consumo final.

2. El Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1 enviará una solicitud a la Comisión y le proporcionará todos los datos necesarios. Si la Comisión considera que no posee todos los datos necesarios, dispondrá de un plazo de dos meses a partir de la recepción de la solicitud para ponerse en contacto con el Estado miembro interesado e indicarle los datos adicionales que necesita. Una vez que la Comisión disponga de todos los datos de ponde-

ración que considere oportunos, lo notificará al Estado miembro requirente en un plazo de un mes y transmitirá la solicitud, en la lengua original, a los demás Estados miembros.

3. Dentro de los tres meses siguientes al envío de la notificación mencionada en la última frase del apartado 2, la Comisión presentará al Consejo una propuesta apropiada o, si tiene objeciones que plantear a la solicitud de excepción, una comunicación en la que expondrá tales objeciones.

4. En cualquier caso, el procedimiento establecido en los apartados 2 y 3 finalizará en un plazo de ocho meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud por la Comisión.

5. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 apliquen medidas especiales, del tipo de las mencionadas en el apartado 1, podrán mantenerlas a condición de comunicarlas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que sean conformes, siempre que se trate de medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, con el criterio definido en el apartado 1.

TÍTULO XVI

Disposiciones transitorias

Artículo 28

1. Las disposiciones dictadas por los Estados miembros dentro de las facultades previstas en el artículo 17 de la Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, quedarán derogadas, en cada uno de los Estados miembros de que se trate, en la fecha de entrada en vigor de las normas enunciadas en el apartado 2 del artículo 1 de la presente Directiva.

1 bis. Hasta el 30 de junio de 1999, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte podrá aplicar, a las importaciones de objetos de arte, o de colección o de antigüedades que gozaren de una exención a 1 de enero de 1993, el apartado 6 de la parte B del artículo 11, de forma que el impuesto sobre el valor añadido adeudado en la importación sea, en cualquier caso, igual al 2,5% del importe establecido con arreglo a lo previsto en los apartados 1 a 4 de la parte B del artículo 11.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 12, durante el período transitorio contemplado en el apartado 1 del artículo 28 decimotercero se aplicarán las siguientes disposiciones:

a) Podrán mantenerse las exenciones con devolución del impuesto abonado en la fase anterior, así como los tipos impositivos reducidos inferiores al mínimo establecido por el apartado 3 del artículo 12 para los tipos reducidos que el 1 de enero de 1991 fuesen aplicables, que se ajusten a la legislación comunitaria y cumplan los requisitos fijados en el último guión del artículo 17 de la segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967.

Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar la determinación de los recursos propios inherentes a dichas operaciones.

En el supuesto de que las disposiciones del presente apartado causen en Irlanda distorsiones de la competencia en el suministro de productos energéticos para calefacción y alumbrado, la Comisión podrá autorizar a Irlanda, previa solicitud, a aplicar a dichos suministros un tipo impositivo reducido conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 12. En ese caso, Irlanda presentará su solicitud a la Comisión junto con la información necesaria. Si la Comisión no hubiere tomado una decisión a los tres meses de recibir la solicitud, Irlanda podrá aplicar los tipos impositivos reducidos propuestos.

b) Los Estados miembros que el 1 de enero de 1991, de conformidad con la legislación comunitaria, aplicaban un régimen de exenciones con devolución del impuesto abonado en la fase anterior o tipos impositivos reducidos inferiores al mínimo establecido por el apartado 3 del artículo 12 para los tipos reducidos, a bienes y servicios no contemplados en el Anexo H, podrán aplicar a los suministros de dichos bienes y servicios el tipo reducido o uno de los dos tipos reducidos establecidos en el apartado 3 del artículo 12.

c) Los Estados miembros que estén obligados, en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 12, a aumentar en más del 2% su tipo normal vigente el 1 de enero de 1991, podrán aplicar a las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las categorías enumeradas en el Anexo H un tipo reducido inferior al mínimo que se establece en dicho apartado. Además, dichos Estados miembros podrán aplicar dicho tipo a los servicios de restaurante, ropa y calzado infantiles y vivienda. Los Estados miembros no podrán introducir en virtud del presente apartado exenciones con devolución del impuesto en la etapa precedente.

d) Los Estados miembros que el 1 de enero de 1991 estuviesen aplicando un tipo impositivo reducido a los servicios de restaurante, ropa y calzado infantiles y vivienda, podrán continuar aplicando dicho tipo a las entregas de dichos bienes y a la prestación de dichos servicios.

e) Los Estados miembros que, el 1 de enero de 1991, estuviesen aplicando un tipo impositivo reducido a la entrega de bienes y prestación de servicios no contemplados en el Anexo H, podrán aplicar a los suministros de dichos bienes y servicios el tipo reducido o uno de los dos tipos reducidos del apartado 3 del artículo 12, siempre que el tipo no sea inferior al 12%.

Esta disposición no podrá aplicarse a las entregas de bienes de ocasión, de objetos de arte o colección o de antigüedades sujetas al impuesto sobre el valor añadido de conformidad con uno de los regímenes especiales previstos en las partes B y C del artículo 26 bis.

f) La República Helénica podrá aplicar tipos del IVA hasta un 30% inferiores a los tipos correspondientes aplicados en Grecia continental, en los departamentos de Lesbos, Quíos,

Samos, el Dodecaneso y las Cícladas así como en las siguientes islas del mar Egeo: Tasos, Espóradas del Norte, Samotracia y Scyros.

g) Antes del 31 de diciembre de 1994, el Consejo examinará, basándose en un informe de la Comisión, las disposiciones de las letras a) a f), en particular en relación con el correcto funcionamiento del mercado interior. En caso de que se manifiesten distorsiones de competencia importantes, el Consejo tomará las medidas oportunas por unanimidad, a propuesta de la Comisión.

h) Los Estados miembros que en fecha 1 de enero de 1993 hacían uso de la facultad prevista en la letra a) del apartado 5 del artículo 5 vigente en esa fecha, podrán aplicar a las operaciones de entrega de las ejecuciones de obra el tipo aplicable al bien obtenido por la realización de estas últimas.

A efectos de la aplicación de la presente disposición, se considerará entrega de una ejecución de obra la entrega por el empresario de la obra a su cliente de un bien mueble que haya fabricado o montado con materiales u objetos que el cliente le haya confiado para ese fin, con independencia de que el empresario haya suministrado o no una parte de los materiales utilizados.

i) Los Estados miembros podrán aplicar un tipo reducido a las entregas de plantas vivas y otros productos de floricultura (incluidos bulbos, raíces y otros productos análogos, flores cortadas y hojas ornamentales), así como a la madera para leña.

j) La República de Austria podrá aplicar al alquiler de bienes inmuebles para uso residencial uno de los tipos reducidos previstos en el párrafo tercero de la letra a) del apartado 3 del artículo 12, siempre que no sea inferior al 10%.

k) La República Portuguesa podrá aplicar al sector de la restauración uno de los tipos reducidos previstos en el párrafo tercero de la letra a) del apartado 3 del artículo 12, siempre que no sea inferior al 12%.

3. En el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 4, los Estados miembros podrán:

a) continuar aplicando el Impuesto a las operaciones que estén exentas del mismo en virtud de los artículos 13 ó 15 y cuya lista se encuentra en el Anexo E;

b) continuar dejando exentas la operaciones enumeradas en el Anexo F, en las condiciones vigentes en el Estado miembro;

c) conceder a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de las operaciones exentas, en las condiciones que se establecen en el Anexo G;

d) continuar aplicando las disposiciones contrarias al principio de la deducción inmediata, definido en el párrafo primero del apartado 2 del artículo 18;

e) continuar aplicando las disposiciones que no se ajusten a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 6 y la letra c) del apartado 3 del punto A del artículo 11;

f) disponer que en las entregas de edificios y de terrenos edificables comprados con fines de reventa por un sujeto pasivo que no haya tenido derecho a deducción con ocasión de la adquisición, la base imponible esté constituida por la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra;

g) no obstante lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 17, y en el apartado 3 del artículo 26, continuar dejando exentas sin derecho a deducción de las cuotas pagadas en las fases precedentes las prestaciones de servicios de las agencias de viajes enunciadas en el apartado 3 del artículo 26. Lo anterior sería igualmente aplicable a las agencias que actúen en nombre y por cuenta del viajero.

3 bis. Hasta que el Consejo adopte la decisión que, en virtud del artículo 3 de la Directiva 89/465/CEE (8), debe resolver sobre la supresión de las excepciones transitorias previstas en el apartado 3, España podrá conceder la exención a las operaciones contempladas en el Anexo F, número 2, en lo que se refiere a los servicios prestados por los autores, así como las operaciones previstas en el Anexo F, puntos 23 y 25.

4. El período transitorio estará inicialmente fijado en cinco años a partir del 1 de enero de 1978. Como máximo seis meses antes de la terminación de este período, y posteriormente siempre que sea necesario, el Consejo, previo informe de la Comisión, reexaminará la situación en lo concerniente de las excepciones establecidas en el apartado 3 y resolverá por unanimidad, a propuesta de la Comisión, sobre la eventual supresión de algunas o de todas estas excepciones.

5. En régimen definitivo, los transportes de personas serán gravados en el país de salida en cuanto al trayecto efectuado en el interior de la Comunidad, de acuerdo con las modalidades que dicte el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión.

6. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a un Estado miembro a que aplique, durante un período de seis años comprendido entre el 1 de enero de 2000 y el 31 de diciembre de 2005, los tipos reducidos previstos en el párrafo tercero de la letra a) del apartado 3 del artículo 12 a un máximo de dos categorías de los servicios que figuran en la lista del anexo K. En casos excepcionales se podrá autorizar a los Estados miembros a aplicar el tipo reducido a servicios de tres de las categorías mencionadas.

Los servicios de que se trata deberán cumplir las condiciones siguientes:

- a) ser de gran intensidad de mano de obra;
- b) prestarse en gran medida directamente a los consumidores finales;

(8) DO n.º L 226 de 3.8.1989, p. 21.

c) tener un carácter fundamentalmente local y sin posibilidades de falsear la competencia;

d) deberá existir una relación estrecha entre la disminución de precios derivada de la reducción del tipo y el previsible aumento de la demanda y del empleo.

La aplicación de un tipo reducido no deberá perturbar el buen funcionamiento del mercado interior.

Todo Estado miembro que desee introducir esta medida lo pondrá en conocimiento de la Comisión, a más tardar el 1 de noviembre de 1999, y le comunicará, antes de esta misma fecha, todos los datos pertinentes para su evaluación y, en particular, los siguientes:

a) el ámbito de aplicación de la medida y la descripción precisa de los servicios afectados;

b) los elementos que demuestren que se cumplen las condiciones previstas en los párrafos segundo y tercero;

c) los elementos que muestren el coste presupuestario de la medida prevista.

Los Estados miembros autorizados a aplicar el tipo reducido previsto en el presente apartado, elaborarán, antes del 1 de octubre de 2002 un informe detallado que incluya una evaluación global de la eficacia de la medida, en especial en términos de creación de empleo y de eficiencia.

Antes del 31 de diciembre de 2002, la Comisión presentará al Parlamento Europeo y al Consejo un informe de evaluación global, que irá acompañado, en caso necesario, de una propuesta de medidas adecuadas con miras a una decisión definitiva sobre el tipo de IVA aplicable a los servicios de gran intensidad de mano de obra.

TÍTULO XVI bis

Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros

Artículo 28 bis. Ámbito de aplicación

1. Están también sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia del impuesto prevista en el artículo 24 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en el artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase o en el artículo 28 ter, parte B, apartado 1.

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero, no estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por un sujeto pasivo o una persona jurídica que no tenga la consideración de sujeto pasivo en las condiciones previstas en el apartado 1 bis.

Los Estados miembros concederán a los sujetos pasivos y a las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos y que puedan acogerse a las disposiciones del párrafo segundo, el derecho a optar por el régimen general previsto en el párrafo primero. Los Estados miembros determinarán las modalidades de ejercicio de esta opción que, en todo caso, abarcará un período de dos años civiles.

b) Las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos efectuadas a título oneroso en el interior del país por sujetos pasivos o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, que se beneficien de la excepción prevista en el párrafo segundo de la letra a), o por cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.

c) las adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales efectuadas a título oneroso en el interior del país por sujetos pasivos, o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, que se beneficien de la excepción prevista en el párrafo segundo de la letra a), cuando los correspondientes impuestos especiales sean exigibles dentro del país en aplicación de la Directiva 92/12/CEE (9);

1 bis. Podrán acogerse a la excepción prevista en el párrafo segundo de la letra a) del apartado 1:

a) las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega pudiese quedar exenta dentro del país en aplicación de lo dispuesto en los puntos 4 a 10 del artículo 15;

b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes, distintas de las contempladas en la letra a), efectuadas:

— por un sujeto pasivo, a fin de atender las necesidades de su explotación agrícola, silvícola o pesquera, sujeta al régimen global previsto en el artículo 25, por un sujeto pasivo que realice exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que no originen derecho de deducción, o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo,

— hasta alcanzar un importe global que no rebase, en el año civil en curso, el umbral que fijen los Estados miembros y que en ningún caso será inferior al contravalor en moneda nacional de 10.000 ecus, y

— siempre que el importe global de las adquisiciones intracomunitarias de bienes no haya rebasado, en el año civil anterior, el umbral a que se refiere el segundo guión.

El umbral de referencia para la aplicación de las anteriores disposiciones vendrá constituido por el importe global de las adquisiciones intracomunitarias de bienes que no sean

(9) DO n.º L 76 de 23.3.1992, p. 1.

medios de transporte nuevos o productos sujetos a impuestos especiales, sin incluir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que deban pagarse o ya pagadas, en el Estado miembro de partida de la expedición o el transporte de los bienes.

2. A los efectos del presente título:

a) Se considerarán «medios de transporte»: las embarcaciones con una longitud superior a 7,5 m, las aeronaves cuyo peso total al despegue excede de 1.550 kg y los vehículos terrestres con motor de cilindrada superior a 48 cm³ o de potencia superior a 7,2 kw, destinados al transporte de personas o de mercancías, con exclusión de las embarcaciones o aeronaves contempladas en el artículo 15, puntos 5 y 6.

b) No se considerarán «medios de transporte nuevos» los medios de transporte a que se refiere la letra a) cuando concurren simultáneamente las dos condiciones siguientes:

— que la entrega se efectúe más de tres meses después de la primera puesta en servicio. No obstante, este plazo se ampliará a seis meses para los vehículos terrestres de motor definidos en la letra a),

— que el medio de transporte haya recorrido más de 6.000 kilómetros si se trata de un vehículo terrestre, navegado más de 100 horas si se trata de una embarcación o volado más de 40 horas si se trata de una aeronave.

Los Estados miembros fijarán las condiciones en las que podrán determinarse los datos anteriormente mencionados.

3. Se considerará «adquisición intracomunitaria»; de un bien la obtención del poder de disponer como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.

Cuando los bienes adquiridos por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo sean expedidos o transportados a partir de un territorio tercero e importados por dicha persona en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, los bienes se considerarán expedidos o transportados a partir del Estado miembro de importación de los bienes. Dicho Estado miembro concederá al importador, en el sentido del apartado 4 del artículo 21, la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido pagado por la importación de los bienes en la medida en que el importador acredite haber satisfecho por su adquisición, el Impuesto sobre el Valor Añadido en el Estado miembro de llegada de la expedición o de transporte de los bienes.

4. También tendrá la consideración de sujeto pasivo toda persona que efectúe con carácter ocasional la entrega de un medio de transporte nuevo en las condiciones previstas en el artículo 28 quater, parte A.

El Estado miembro en cuyo interior se efectúe la entrega concederá a dicho sujeto pasivo un derecho a la deducción determinado conforme las siguientes disposiciones:

— el derecho a la deducción nace y sólo puede ejercitarse en el momento de la entrega;

— el sujeto pasivo puede deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido incluido en el precio de compra o pagado por la importación o adquisición intracomunitaria de este medio de transporte, dentro del límite o hasta la cuantía del Impuesto del que sería deudor si la entrega no estuviese exenta.

Los Estados miembros aprobarán las normas de desarrollo de estas disposiciones.

5. Se asimilará una entrega de bienes efectuada a título oneroso:

b) La transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro.

Se considerará transferido con destino a otro Estado miembro todo bien corporal expedido o transportado, por el sujeto pasivo o por su cuenta, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad para las necesidades de su empresa, que no sean la realización de cualquiera de las operaciones siguientes:

— la entrega de este bien efectuada por el sujeto pasivo en el interior del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte en las condiciones previstas en el artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase y en el artículo 28 ter, parte B, apartado 1;

— la entrega de este bien efectuada por el sujeto pasivo en las condiciones previstas en el artículo 8, apartado 1, letra c);

— la entrega de este bien efectuada por el sujeto pasivo en el interior del país en las condiciones previstas en el artículo 15 o en el artículo 28 quater, parte A;

— la prestación de un servicio para el sujeto pasivo que tenga por objeto los trabajos efectuados sobre este bien, materialmente realizados en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte del bien, siempre que este bien, después de dichos trabajos, se reexpida con destino al sujeto pasivo en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte del bien.

— la utilización temporal de este bien, en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes, en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en el interior del Estado miembro de partida de la expedición o del transporte del bien;

— la utilización temporal de este bien, por un período que no exceda de 24 meses, en el territorio de otro Estado miembro en el interior del cual la importación del mismo bien procedente de un país tercero para su utilización temporal se beneficiaría del régimen de importación temporal con exención total de los derechos de importación.

— el suministro de gas a través del sistema de distribución de gas natural o el suministro de electricidad con arre-

glo a lo establecido en las letras d) o e) del apartado 1 del artículo 8.

No obstante, en caso de que deje de cumplirse alguna de las condiciones a las que está supeditado el beneficio de las disposiciones anteriores, el bien de que se trate se considerará transferido con destino a otro Estado miembro. En tal caso, la transferencia se efectuará en el momento en que la condición deje de cumplirse.

6. Se asimilará a una adquisición intracomunitaria de bienes efectuada a título oneroso la afectación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de un bien expedido o transportado, por el sujeto pasivo o por su cuenta, a partir de otro Estado miembro en el interior del cual el bien ha sido producido, extraído, transformado, comprado, adquirido en el sentido del apartado 1 o importado por el sujeto pasivo, en el marco de su empresa, en este otro Estado miembro.

Se asimilará asimismo a una adquisición intracomunitaria de bienes efectuada a título oneroso la asignación por las fuerzas de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte, para uso de dichas fuerzas o del elemento civil que las acompaña, de bienes que no hayan adquirido con arreglo a las condiciones impositivas generales del mercado interior de un Estado miembro, en caso de que la importación de tales bienes no pudiese beneficiarse de la exención prevista en la letra g) del apartado 1 del artículo 14.

7. Los Estados miembros adoptarán las medidas que aseguren que se califican como adquisiciones intracomunitarias de bienes las operaciones que, si se hubiesen efectuado en el interior del país por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, habrían sido calificadas de entregas de bienes en el sentido del apartado 5 y en el sentido del artículo 5.

Artículo 28 ter. Lugar de las operaciones

A. Lugar de adquisiciones intracomunitarias de bienes

1. Se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, tendrá la consideración de lugar de adquisición intracomunitaria de bienes contemplada en el artículo 28 bis apartado 1, letra a), sin embargo, el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el cual el adquirente ha efectuado esta adquisición, en la medida en que el adquirente no acredite que dicha adquisición ha quedado sujeta al Impuesto conforme a las disposiciones previstas en el apartado 1.

No obstante, si, en aplicación del apartado 1, la adquisición queda gravada por el Impuesto en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes, habiéndolo sido también, en aplicación de lo establecido en el párrafo primero, la base imponible debe reducirse en

la cantidad procedente en el Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el que el adquirente ha efectuado esta adquisición.

A efectos del párrafo primero, se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes ha sido gravada de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 cuando se cumplan las siguientes condiciones:

— que el adquirente acredite haber efectuado dicha adquisición intracomunitaria a efectos de una entrega subsiguiente, efectuada dentro del Estado miembro al que se hace referencia en el apartado 1, respecto de la cual el destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, con arreglo a lo establecido en el apartado 3 de la parte E del artículo 28 *quater*,

— que el adquirente haya cumplido las obligaciones de declaración establecidas en el último párrafo de la letra b) del apartado 6 del artículo 22.

B. Lugar de las entregas de bienes

1. No obstante lo dispuesto en el artículo 8, apartado 1, letra a) y apartado 2, se considerará que el lugar de una entrega de bienes expedidos o transportados, por el proveedor o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, se sitúa en el lugar en que los bienes se encuentran en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

— que la entrega de los bienes se efectúe para un sujeto pasivo o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, que se beneficien de la excepción prevista en el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo segundo, o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo,

— que los bienes no sean medios de transporte nuevos ni bienes entregados previo montaje o instalación, con o sin prueba de puesta en funcionamiento, por el proveedor o por su cuenta.

Cuando los bienes así entregados son expedidos o transportados a partir de un territorio tercero e importados por el proveedor en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente, se considerará que han sido expedidos o transportados a partir del Estado miembro de importación.

2. Sin embargo, si los bienes entregados no fuesen productos sujetos a impuestos especiales, las disposiciones del apartado 1 no se aplicarán a las entregas de bienes expedidos o transportados con destino a un mismo Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte:

— efectuadas dentro del límite o hasta alcanzar un importe global, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, que no sobrepase, en el transcurso de un mismo año civil, el contravalor en moneda nacional de 100.000 ecus; y

— a condición de que el importe global, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, de las entregas de bienes no sujetos a impuestos especiales, efectuadas en las condiciones previstas en el apartado 1, en el curso del año civil precedente no haya sobrepasado el contravalor en moneda nacional de 100.000 ecus.

El Estado miembro en cuyo territorio se hallen los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente podrá limitar los umbrales indicados anteriormente al contravalor en moneda nacional de 35.000 ecus, en el caso de que dicho Estado miembro estime que las citadas cantidades de 100.000 ecus pueden dar lugar a graves distorsiones en las condiciones de competencia. Los Estados miembros que hagan uso de esta facultad tomarán las medidas necesarias para informar de ello a las autoridades competentes del Estado miembro a partir del cual los bienes son expedidos o transportados.

La Comisión presentará al Consejo antes del 31 de diciembre de 1994 un informe sobre el funcionamiento de los límites especiales de 35.000 ecus, contemplados en el párrafo precedente. La Comisión podrá comunicar al Consejo mediante dicho informe que la supresión de los límites especiales no tendrá por efecto serias distorsiones en las condiciones de competencia. Hasta que el Consejo no resuelva por unanimidad sobre la propuesta de la Comisión, continuarán en vigor las disposiciones del párrafo precedente.

3. El Estado miembro en cuyo territorio los bienes se encuentren en el momento de la salida de la expedición o del transporte concederá a los sujetos pasivos que efectúen entregas de bienes que puedan beneficiarse de las disposiciones del apartado 2, el derecho de optar a que el lugar de estas entregas se determine conforme a lo dispuesto en el apartado 1.

Los Estados miembros determinarán las modalidades de ejercicio de esta opción que, en todo caso, abarcará un período de dos años civiles.

C. Lugar de las prestaciones de servicios de transporte intracomunitario de bienes

1. No obstante lo dispuesto en el artículo 9, apartado 2, letra b), el lugar de las prestaciones de transporte intracomunitario de bienes se determinará con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2, 3 y 4. A efectos del presente título se entenderá por:

— «transporte intracomunitario de bienes»: todo transporte de bienes cuyos lugares de partida y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros distintos;

Se asimilará a un transporte intracomunitario de bienes el transporte de bienes cuyos lugares de partida y de llegada estén situados dentro del país cuando dicho transporte esté directamente relacionado con un transporte de bienes cuyos lugares de partida y de llegada estén situados en el territorio de dos Estados miembros distintos.

— «lugar de partida»: el lugar donde comienza efectivamente el transporte de los bienes, sin tener en cuenta los trayectos efectuados para llegar al lugar donde se encuentran los bienes;

— «lugar de llegada»: el lugar donde termina efectivamente el transporte de los bienes.

2. Tendrá la consideración de lugar de las prestaciones de transportes intracomunitarios de bienes, el lugar de partida.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, el lugar de las prestaciones de transportes intracomunitarios de bienes realizados para destinatarios identificados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del de partida del transporte, se considerará situado en el territorio del Estado miembro que ha atribuido a dichos destinatarios el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el cual les ha sido prestado el servicio.

4. Los Estados miembros pueden excluir de gravamen la parte del transporte que corresponda a los trayectos efectuados por aguas que no forman parte del territorio de la Comunidad con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3.

D. Lugar de las prestaciones de servicios accesorias a las prestaciones de transporte intracomunitario de bienes

No obstante lo dispuesto en el artículo 9, apartado 2, letra c), el lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto actividades accesorias a transportes intracomunitarios de bienes, prestados a destinatarios identificados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto de aquél en cuyo interior se realizan materialmente estas prestaciones, se considerará situado en el territorio del Estado miembro que ha atribuido al destinatario el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el que se le ha prestado el servicio.

E. Lugar de las prestaciones de servicios efectuadas por los intermediarios

1. No obstante lo dispuesto en el artículo 9, apartado 1, se considerará que el lugar de las prestaciones de servicios efectuadas por intermediarios que actúan en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervengan en las prestaciones de transportes intracomunitarios de bienes, es el lugar de partida del transporte.

Sin embargo, cuando el destinatario de la prestación del servicio realizado por el intermediario esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del de partida del transporte, el lugar de la prestación del servicio realizado por el intermediario se entenderá situado en el territorio del Estado miembro que ha atribuido a dicho destinatario el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el que se le ha prestado el servicio.

2. No obstante lo dispuesto en el artículo 9, apartado 1, se considerará que el lugar de las prestaciones de servicios efectuadas por los intermediarios que actúan en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervengan en la realización de

una prestación de servicios que tenga por objeto actividades accesorias a transportes intracomunitarios de bienes, es el lugar de ejecución material de la prestación accesoria.

Sin embargo, cuando el destinatario de la prestación de servicios realizada por el intermediario esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto de aquél en que se ha efectuado materialmente la prestación accesoria, se considerará que el lugar de la prestación realizada por el intermediario se halla situado en el territorio del Estado miembro que ha atribuido al destinatario de esta prestación el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el que se le ha prestado el servicio por el intermediario.

3. No obstante lo dispuesto en el artículo 9, apartado 1, se considerará que el lugar de las prestaciones de servicios efectuadas por los intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervengan en operaciones no comprendidas en los apartados 1 y 2 ni en el artículo 9, apartado 2, letra e), es el lugar en que se efectúan estas operaciones.

Sin embargo, cuando el destinatario esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto de aquél en el que se realizan dichas operaciones, el lugar de la prestación efectuada por el intermediario se considerará situado en el territorio del Estado miembro que ha atribuido al destinatario el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el que se le ha prestado el servicio por el intermediario.

F. Lugar de las prestaciones de servicios en caso de informes periciales o trabajos realizados con bienes muebles corporales

No obstante lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 del artículo 9, en caso de informes periciales o trabajos relacionados con bienes muebles corporales realizados para destinatarios que tengan un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de un Estado miembro distinto de aquél en que se presten materialmente dichos servicios, se considerará que el lugar de la prestación de servicio se encuentra en el territorio del Estado miembro que haya atribuido al destinatario de la prestación del servicio el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el cual le ha sido prestado dicho servicio.

Esta excepción no se aplicará cuando los bienes no hayan sido expedidos o transportados fuera del Estado miembro en que los servicios fueron materialmente efectuados.

Artículo 28 quater. Exenciones

A. Exención de las entregas de bienes

Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que fijen para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de prevenir todo fraude, evasión o abusos eventuales, los Estados miembros concederán la exención a:

a) las entregas de bienes comprendidas en el artículo 5, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

Esta exención no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas por sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia del impuesto prevista en el artículo 24 ni a las entregas de bienes efectuadas para sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, que se beneficien de la excepción prevista en el artículo 28 bis, apartado 1, letra a), párrafo segundo;

b) las entregas de medios de transporte nuevos expedidos o transportados con destino al comprador por el vendedor, por el comprador o por cuenta de ellos, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad, efectuadas para sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, que se beneficien de la excepción establecida en el artículo 28 bis, apartado 1, letra a), párrafo segundo, o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo;

c) las entregas de productos sujetos a impuestos especiales que sean expedidos o transportados con destino al adquirente, por el vendedor, el adquirente o por cuenta de los mismos, fuera del territorio a que se refiere el artículo 3 pero dentro de la Comunidad, efectuadas para sujetos pasivos o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, cuando éstos se beneficien de la excepción prevista en el párrafo segundo de la letra a) del apartado 1 del artículo 28 bis y cuando la expedición o el transporte de los bienes se realicen de conformidad con los apartados 4 y 5 del artículo 7 o con el artículo 16 de la Directiva 92/12/CEE.

Esta exención no se aplicará a las entregas de productos sujetos a impuestos especiales efectuadas por sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia fiscal prevista en el artículo 24;

d) las entregas de bienes contempladas en la letra b) del apartado 5 del artículo 28 bis a las que serían aplicables las exenciones anteriores si se efectuasen para otro sujeto pasivo.

B. Exención de las adquisiciones intracomunitarias de bienes

Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros declararán exentas, en las condiciones que fijen para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones establecidas a continuación y de prevenir cualquier fraude, evasión y abusos eventuales:

a) las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega efectuada por sujetos pasivos estuviese, en todo caso, exenta en el interior del país;

b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación estuviese, en todo caso, exenta de acuerdo con las disposiciones del artículo 14, apartado 1;

c) las adquisiciones intracomunitarias de bienes para las que, en aplicación del artículo 17, apartados 3 y 4, el adquirente de los bienes se beneficiaría, en todo caso, del derecho a la devolución total del Impuesto sobre el Valor Añadido de cuyo pago vendría obligado de acuerdo con las disposiciones previstas en el artículo 28 bis, apartado 1.

C. Exención de las prestaciones de transporte

Los Estados miembros declararán exentas las prestaciones de transporte intracomunitarias de bienes efectuadas con destino o procedentes de las islas que componen las regiones autónomas de Azores y Madeira, así como las prestaciones de transportes de bienes efectuadas entre dichas islas.

D. Exención a la importación de bienes

Cuando los bienes expedidos o transportados a partir de un territorio tercero se importen en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, los Estados miembros declararán exenta esta importación en el caso en que la entrega de dichos bienes, efectuada por el importador definido en el apartado 4 del artículo 21, estuviese exenta de acuerdo con las disposiciones previstas en la parte A.

Los Estados miembros fijarán las condiciones de esta exención para asegurar su aplicación correcta y simple y prevenir todo fraude, evasión o abuso eventuales.

E. Otras exenciones

1. En el artículo 16:

— se sustituye el apartado 1 por el texto siguiente:

«1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones fiscales comunitarias, los Estados miembros estarán facultados, con sujeción a la consulta prevista en el artículo 29, para adoptar medidas especiales a fin de que queden exentas las operaciones siguientes, o algunas de ellas, a condición de que no estén dirigidas a una utilización o un consumo finales y que la cuantía del Impuesto sobre el Valor Añadido, adeudada al término de los regímenes o situaciones contemplados en las partes A a E siguientes, se corresponda con la cuantía del impuesto que se hubiera adeudado si cada una de esas operaciones se hubiera gravado dentro del país:

A. las importaciones de bienes destinados a ser colocados en un régimen de depósito distinto del aduanero;

B. las entregas de bienes destinados a ser:

a) conducidos a la aduana y colocados, en su caso, en depósito temporal;

b) colocados en una zona franca o en un depósito franco;

c) colocados bajo régimen de depósito aduanero o de perfeccionamiento activo;

d) admitidos en el mar territorial para:

— incorporarlos a plataformas de perforación o explotación para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación o equipamiento, o para unir dichas plataformas de perforación o de explotación al continente;

— para el avituallamiento de las plataformas de perforación o de explotación;

e) colocados, dentro del país, bajo un régimen de depósito distinto del aduanero.

A efectos del presente artículo, se considerarán depósitos distintos de los aduaneros:

— respecto a los productos objeto de los impuestos especiales, los definidos como depósitos fiscales en la acepción de la letra b) del artículo 4 de la Directiva 92/12/CEE,

— respecto a los bienes distintos de los productos objeto de los impuestos especiales, los definidos como tales por los Estados miembros. No obstante, los Estados miembros no podrán prever un régimen de depósito distinto del aduanero cuando dichos bienes estén destinados a ser entregados en el comercio al por menor.

Sin embargo, los Estados miembros podrán aplicar dicho régimen a los bienes destinados:

— a sujetos pasivos para entregas que efectúen en las condiciones contempladas en el artículo 28 duodécimo;

— a tiendas libres de impuestos, en la acepción del artículo 28 duodécimo, para entregas que efectúen para viajeros que se dirijan a un tercer país, en vuelo o travesía marítima, y que están exentas en virtud del artículo 15;

— a sujetos pasivos para entregas que efectúen para viajeros a bordo de un avión o barco, durante un vuelo o una travesía marítima cuyo punto de llegada se encuentre fuera de la Comunidad;

— a sujetos pasivos para entregas que efectúen con exención del impuesto en virtud del apartado 10 del artículo 15.

Los lugares referidos en las letras a), b), c) y d) son los definidos como tales por las disposiciones aduaneras comunitarias en vigor;

C. las prestaciones de servicios relacionadas con las entregas de bienes mencionadas en la parte B;

D. las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuados:

a) en los lugares enumerados en las letras a), b), c) y d) de la parte B, mientras se mantengan las situaciones citadas en las mismas;

b) en los lugares enumerados en la letra e) de la parte B, mientras se mantenga, dentro del país, la situación mencionada en dicha letra.

Cuando hagan uso de la facultad prevista en la letra a) respecto a las operaciones efectuadas en depósitos aduaneros, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar que se hayan definido regímenes de depósito distintos de los aduaneros que permitan la aplicación de lo dispuesto en la letra b) a las mismas operaciones relativas a bienes que figuran en el Anexo J, y efectuadas en esos depósitos distintos de los aduaneros;

E. las entregas:

— de los bienes contemplados en la letra a) del apartado 1 del artículo 7, siempre que se mantengan los regímenes de importación temporal con exención total de derechos de importación o de tránsito externo;

— de los bienes contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 7, siempre que se mantenga el procedimiento de tránsito comunitario interno previsto en el artículo 33 bis,

así como las prestaciones de servicios relativas a dichas entregas.

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero de la letra a) del apartado 1 del artículo 21, el deudor conforme al párrafo primero será la persona que saque los bienes de los regímenes o situaciones enumerados en el presente apartado.

Cuando la salida de los bienes de los regímenes o situaciones contemplados en el presente apartado dé lugar a una importación en la acepción del apartado 3 del artículo 7, el Estado miembro de importación tomará las medidas necesarias para evitar una doble imposición dentro del país»;

— se añade el apartado siguiente:

«1 bis. Cuando hagan uso de la facultad prevista en el apartado 1, los Estados miembros tomarán las medidas necesarias para asegurarse de que las adquisiciones intracomunitarias de bienes destinados a ser colocados bajo uno de los regímenes o situaciones mencionados en el apartado 1, parte B, queden sujetas a las mismas disposiciones que las entregas de bienes efectuadas dentro del país en las mismas condiciones.»

2. En el apartado 2 del artículo 16:

— a continuación de las palabras «estarán facultados para eximir» se añadirán las palabras «las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por un sujeto pasivo»; y, a continuación de las palabras «con objeto de ser exportados», se añadirán las palabras «fuera de la Comunidad»;

— se añadirán los siguientes párrafos:

Cuando hagan uso de dicha facultad, y sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, los Estados miembros concederán también el beneficio de esta exención a las adquisi-

ciones intracomunitarias de bienes efectuadas por sujetos pasivos, a las importaciones y las entregas de bienes destinados a sujetos pasivos con vistas a una posterior entrega de los mismos, tal como se hallen o previa transformación, efectuadas en las condiciones previstas en la parte A del artículo 28 *quater*, así como a las prestaciones de servicios relativas a dichas entregas, con un límite máximo igual a la cuantía de las entregas de bienes efectuadas por el sujeto pasivo, en las condiciones señaladas en la parte A del artículo 28 *quater*, durante los doce meses anteriores.

Los Estados miembros podrán fijar un límite común para el importe de las exenciones que concedan en aplicación del párrafo primero y del párrafo segundo.

3. Los Estados miembros adoptarán medidas específicas para no someter al impuesto sobre el valor añadido las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas, con arreglo al apartado 1 de la parte A del artículo 28 *ter*, en el interior de su territorio cuando se cumplan los siguientes requisitos:

— que quien realice la adquisición intracomunitaria de bienes sea un sujeto pasivo no establecido en el interior del país, sino identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en otro Estado miembro,

— la adquisición intracomunitaria de bienes se realice con motivo de una entrega subsiguiente de dichos bienes efectuados por este sujeto pasivo en el interior del país,

— los bienes así adquiridos por dicho sujeto pasivo se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro que no sea aquél en el que se encuentre identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido y con destino a la persona para la cual se efectúe la subsiguiente entrega,

— el destinatario de la entrega subsiguiente sea otro sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, identificados en ambos casos a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el interior del país,

— dicho destinatario haya sido designado, conforme a lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 21, como deudor del impuesto exigible por concepto de la entrega efectuada por el sujeto pasivo no establecido en el interior del país.

Artículo 28 quinto. Devengo y exigibilidad del impuesto

1. El impuesto se devengará en el momento en que se efectúa la adquisición intracomunitaria de bienes. La adquisición intracomunitaria de bienes se considerará realizada en el momento en que se entienda efectuada la entrega de bienes similares en el interior del país.

2. Para las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el impuesto será exigible el día 15 del mes siguiente a aquél en que se haya devengado.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, el impuesto será exigible en el momento de la expedición de la factura

contemplado en el párrafo primero de la letra a) del apartado 3 del artículo 22 cuando tal factura le sea expedida al adquirente antes del día 15 del mes siguiente al de la fecha de devengo del impuesto.

4. No obstante lo dispuesto en el artículo 10, apartado 2, el impuesto será exigible, para las entregas de bienes efectuadas en las condiciones previstas en el artículo 28 *quater*, parte A, el día 15 del mes siguiente a aquél en que se haya devengado.

No obstante, el impuesto será exigible en el momento de la expedición de la factura contemplada en el párrafo primero de la letra a) del apartado 3 del artículo 22 si tal factura sea extendida antes del día 15 del mes siguiente al de la fecha de devengo del impuesto.

Artículo 28 sexto. Base imponible y tipo

1. La base imponible de la adquisición intracomunitaria de bienes está constituida por los mismos elementos que para determinar, conforme al artículo 11, parte A, la base imponible de la entrega de esos mismos bienes en el interior del país. En particular, para las adquisiciones intracomunitarias de bienes a que se refiere el apartado 6 del artículo 28 *bis*, la base imponible se determinará conforme a lo dispuesto en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), y apartados 2 y 3.

Los Estados miembros tomarán las medidas necesarias para garantizar que los impuestos especiales debidos o pagados por la persona que realiza la adquisición intracomunitaria de un producto sujeto a dichos impuestos se incluyen en la base imponible, conforme a las disposiciones del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a). Cuando, con posterioridad a la fecha de la adquisición intracomunitaria de bienes, el adquirente obtenga la devolución de los impuestos especiales pagados en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte de los bienes, la base imponible se reducirá en un importe correspondiente en el Estado miembro en el que se haya efectuado la adquisición intracomunitaria.

2. Para las entregas de bienes a que se refiere la letra d) de la parte A del artículo 28 *quater*, la base imponible se determinará conforme a lo dispuesto en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b) y apartados 2 y 3.

3. El tipo del impuesto aplicable a las adquisiciones intracomunitarias de bienes será el vigente en el momento en que se produzca la exigibilidad del impuesto.

4. El tipo impositivo aplicable a la adquisición intracomunitaria de un bien será el que se aplique en el interior del país a la entrega del mismo bien.

Artículo 28 séptimo. Derecho a la deducción

1. Los apartados 2, 3 y 4 del artículo 17 se sustituyen por el siguiente texto:

«2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor;

a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

b) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado por los bienes importados en el interior del país;

c) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido conforme al artículo 5, apartado 7, letra a), al artículo 6, apartado 3 y al artículo 28 bis, apartado 6;

d) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido conforme al artículo 28 bis, apartado 1, letra a).

3. Los Estados miembros concederán igualmente a todo sujeto pasivo la deducción o la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el apartado 2 en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

a) de sus operaciones correspondientes a las actividades económicas contempladas en el artículo 4, apartado 2, efectuadas en el extranjero, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del país;

b) de sus operaciones exentas conforme al artículo 14, apartado 1, letra i), al artículo 15, al artículo 16, apartado 1, partes B, C, D y E y apartado 2 y al artículo 28 quater, partes A y C;

c) de sus operaciones exentas conforme al artículo 13, parte B, letra a) y letra d), apartados 1 a 5, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando estas operaciones estén directamente relacionadas con los bienes que se destinan a ser exportados fuera de la Comunidad.

4. La devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el apartado 3 se efectuará:

— en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el interior del país pero sí en otro Estado miembro, según las normas de desarrollo determinadas por la Directiva 79/1072/CEE (10);

— en favor de los sujetos pasivos que no están establecidos en el territorio de la Comunidad, según las normas de desarrollo determinadas por la Directiva 86/560/CEE (11).

A efectos de la aplicación de las anteriores disposiciones:

a) los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 1 de la Directiva 79/1072/CEE que únicamente hayan realizado en el interior del país entregas de bienes o prestaciones de servi-

cios cuyo destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, conforme a lo dispuesto en las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 21, serán considerados igualmente sujetos pasivos no establecidos en el interior del país a efectos de la aplicación de la mencionada Directiva;

b) los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE que únicamente hayan realizado en el interior del país entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, conforme a lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 21, serán considerados igualmente sujetos pasivos no establecidos en el interior de la Comunidad a efectos de la aplicación de la mencionada Directiva;

c) las Directivas 79/1072/CEE y 86/560/CEE no se aplicarán a las entregas de bienes exentas, o que puedan estar exentas en virtud de lo previsto en la parte A del artículo 28 quater, cuando los bienes entregados sean expedidos o transportados por el adquirente o por cuenta del mismo.

2. El apartado 1 del artículo 18 se sustituye por el siguiente texto:

«1. Para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá:

a) para la deducción contemplada en el artículo 17, apartado 2, letra a), estar en posesión de una factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3;

b) para la deducción a que se refiere el artículo 17, apartado 2, letra b), estar en posesión de un documento acreditativo de la importación que lo designe como destinatario o importador y que mencione o permita calcular el importe del impuesto debido;

c) para la deducción a que se refiere el artículo 17, apartado 2, letra c), cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro;

d) cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquirente por aplicación del artículo 21, apartado 1, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro;

e) para la deducción contemplada en el artículo 17, apartado 2, letra d), haber hecho figurar en la declaración prevista en el artículo 22, apartado 4, todos los datos necesarios para determinar el importe del impuesto debido por sus adquisiciones intracomunitarias de bienes y estar en posesión de una factura conforme al artículo 22, apartado 3.».

3. En el artículo 18, se introduce el apartado siguiente:

«3 bis. Los Estados miembros podrán autorizar a un sujeto pasivo que no esté en posesión de una factura conforme al artículo 22, apartado 3 a aplicar la deducción contemplada en el artículo 17, apartado 2, letra d; los Estados miembros fijarán las condiciones de aplicación y normas de desarrollo de la presente disposición.».

(10) DO n.º L 331 de 27.12.1979, p. 11.

(11) DO n.º L 326 de 21.11.1986, p. 40.

Artículo 28 octavo. Deudores del impuesto

El artículo 21 se sustituye por el siguiente texto:

Artículo 21. Deudores del impuesto ante el Tesoro Público

1. En operaciones de régimen interior, serán deudores del impuesto sobre el valor añadido:

a) los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos previstos en las letras b), c) y f). Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada sea efectuada por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio del país, los Estados miembros podrán establecer, en las condiciones que fijen, que el sujeto pasivo sea la persona a quien se han entregado los bienes o se han prestado los servicios;

b) los sujetos pasivos destinatarios de servicios a que se refiere la letra e) del apartado 2 del artículo 9 o, cuando estén identificados a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el interior del país, los destinatarios de los servicios a que se refieren las partes C, D, E y F del artículo 28 ter, siempre que el servicio sea prestado por un sujeto pasivo no establecido en el interior del país;

c) los destinatarios de las entregas de bienes siempre que concurran las circunstancias siguientes:

— que la operación gravada sea una entrega de bienes efectuada en las condiciones previstas en el apartado 3 de la parte E del artículo 28 quater,

— que el destinatario de la entrega sea también un sujeto pasivo o una persona jurídica no sujeta al impuesto y esté identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el interior del país,

— que la factura expedida por el sujeto pasivo no establecido en el interior del país se ajuste a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22.

Sin embargo, los Estados miembros podrán establecer una excepción para esta obligación cuando el sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese país haya nombrado a un representante fiscal en el país;

d) cualquier persona que mencione el impuesto sobre el valor añadido en una factura;

e) las personas que efectúen una adquisición intracomunitaria de bienes gravada;

f) las personas registradas a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el territorio del país y a las que se entregan los bienes con arreglo a las condiciones establecidas en las letras d) o e) del apartado 1 del artículo 8, si la entrega la efectúa un sujeto pasivo no establecido en el territorio del país.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1:

a) cuando, con arreglo a las disposiciones del apartado 1, el deudor del impuesto sea un sujeto pasivo no establecido en el territorio del país, los Estados miembros podrán permitirle nombrar a su representante fiscal como la persona que adeuda el impuesto.

Esta posibilidad quedará sujeta a las modalidades y condiciones que establezca cada Estado miembro;

b) cuando la operación imponible se efectúe por un sujeto pasivo no establecido en el interior del país y que no exista, con el país de la sede o de establecimiento de dicho sujeto pasivo, ningún instrumento jurídico que instituya una asistencia mutua similar a la prevista por las Directivas 76/308/CEE (12) y 77/799/CEE (13), y por el Reglamento (CEE) no 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos indirectos (IVA) (14), los Estados miembros podrán adoptar disposiciones por las que se atribuya la consideración de deudor del impuesto a un representante fiscal designado por el sujeto pasivo no establecido en el interior del país.

3. En las situaciones a que se refieren los apartados 1 y 2, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del mismo.

4. En operaciones de importación, el impuesto sobre el valor añadido se debe por la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación.».

Artículo 28 nono. Obligaciones de los deudores

Artículo 22. Obligaciones en régimen interior

1. a) Los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos. Con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros autorizarán la presentación de estas declaraciones por vía electrónica, y podrán también exigir que se presenten por vía electrónica.

b) Sin perjuicio de las disposiciones previstas en la letra a), los sujetos pasivos a que hace referencia el artículo 28 bis, apartado 1, letra a), párrafo segundo deberán declarar que efectúan adquisiciones intracomunitarias de bienes cuando no se cumplan las condiciones para la aplicación de la excepción contemplada en dicho artículo.

c) Los Estados miembros deben adoptar las medidas necesarias para que sean identificados con un número individual:

(12) DO L 73 de 19.3.1976, p. 18; Directiva cuya última modificación la constituye el Acta de adhesión de 1994.

(13) DO L 336 de 27.12.1977, p. 15; Directiva cuya última modificación la constituye el Acta de adhesión de 1994.

(14) DO L 24 de 1.2.1992, p. 1.

— todos aquellos sujetos pasivos, a excepción de los previstos en el apartado 4 del artículo 28 bis, que efectúen en el interior del país entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción y que no sean entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que el deudor del impuesto sea exclusivamente el adquirente o el destinatario, de conformidad con lo previsto en las letras a), b), c) o f) del apartado 1 del artículo 21. No obstante, los Estados miembros podrán no proceder a la identificación de determinados sujetos pasivos previstos en el apartado 3 del artículo 4;

— los sujetos pasivos a que hace referencia la letra b) del apartado 1 y los que hayan ejercitado la opción prevista en el artículo 28 bis, apartado 1, letra a), párrafo tercero.

— los sujetos pasivos que efectúen en el interior del país adquisiciones intracomunitarias de bienes para la realización, en el extranjero, de operaciones comprendidas entre las actividades económicas a que se refiere el apartado 2 del artículo 4.

d) El número de identificación individual debe llevar un prefijo conforme al estándar internacional código ISO-3166 alfa 2 — que permita identificar al Estado miembro que lo haya atribuido. No obstante, se autoriza a la República Helénica a emplear el prefijo «EL».

e) Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que su sistema de identificación permita distinguir a los sujetos pasivos que se mencionan en la letra c) y garanticé así la correcta aplicación del régimen transitorio de tributación de las operaciones intracomunitarias que se contemplan en el presente título.

2. a) Los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal.

b) Los sujetos pasivos deberán llevar un registro de los bienes que hayan enviado o transportado por sí mismos o por su cuenta fuera del territorio contemplado en el artículo 3, pero dentro de la Comunidad, para su utilización en las operaciones mencionadas en los guiones quinto, sexto y séptimo de la letra b) del apartado 5 del artículo 28 bis.

Los sujetos pasivos deberán llevar una contabilidad lo suficientemente detallada para poder identificar los bienes que les hayan sido enviados a partir de otro Estado miembro por un sujeto pasivo, o por su cuenta, registrado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho Estado miembro y que son objeto de la prestación de servicios contemplada en el tercer o cuarto guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9;

3. a) Los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por su cliente o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos.

Los sujetos pasivos deberán también garantizar la expedición, por ellos mismos, por su cliente o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura por las entregas de bienes a que hace referencia el apartado 1 de la parte B del artículo 28 ter, y por las entregas de bienes que efectúen en las condiciones que establece la parte A del artículo 28 quater.

Igualmente, los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por sí mismos, por su cliente o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura por los pagos anticipados efectuados por otros sujetos pasivos o por personas jurídicas que no sean sujetos pasivos antes de la realización de las entregas de bienes a que se refiere el párrafo primero o de la conclusión de las prestaciones de servicios.

Los Estados miembros podrán imponer a los sujetos pasivos la obligación de expedir una factura por los bienes que hayan entregado o los servicios que hayan prestado, distintos de los mencionados en los párrafos anteriores, que efectúen en su territorio. En este contexto, los Estados miembros podrán imponer menos obligaciones respecto de dichas facturas que las que aparecen en las letras b), c) y d).

Los Estados miembros podrán dispensar a los sujetos pasivos de la expedición de factura por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que efectúen en su territorio y que estén exentas, con o sin devolución del impuesto abonado en la fase anterior, a tenor del artículo 13, así como de la letra a) del apartado 2 y de la letra b) del apartado 3 del artículo 28.

Cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial se asimilará a una factura. Los Estados miembros en cuyo territorio se efectúen las entregas de bienes o las prestaciones de servicios podrán dispensar estos documentos o mensajes de determinadas menciones obligatorias.

Los Estados miembros podrán imponer a los sujetos pasivos que efectúen entregas de bienes o presten servicios en su territorio un plazo para la expedición de las facturas.

Con arreglo a condiciones que deberán establecer los Estados miembros en cuyo territorio se efectúen las entregas de bienes o las prestaciones de servicios, podrá expedirse una factura recapitulativa por varias entregas de bienes o prestaciones de servicios diferentes.

Se autoriza la expedición de facturas por el cliente de un sujeto pasivo por las entregas de bienes o las prestaciones de servicios que dicho sujeto pasivo le haya suministrado, siempre que exista un acuerdo previo entre ambas partes y a condición de que cada factura sea objeto de un procedimiento de aceptación por el sujeto pasivo que realice la entrega de bienes o la prestación de servicios. Los Estados miembros en cuyo territorio se efectúen las entregas de bienes o las prestaciones de servicios determinarán las condiciones de los acuerdos previos y de los procedimientos de aceptación entre el sujeto pasivo y su cliente.

Los Estados miembros podrán imponer a los sujetos pasivos que entreguen bienes o presten servicios en su territorio

otras condiciones para la expedición de facturas por sus clientes. Podrán exigir, en particular, que dichas facturas se expidan en nombre y por cuenta del sujeto pasivo. En cualquier caso, estas condiciones deberán ser las mismas cualquiera que sea el lugar de establecimiento del cliente.

Los Estados miembros podrán imponer además condiciones específicas a los sujetos pasivos que efectúen entregas de bienes o prestaciones de servicios en su territorio cuando el tercero o el cliente que expide las facturas estuviera establecido en un país con el cual no exista ningún instrumento jurídico relativo a la asistencia mutua con un ámbito de aplicación similar al previsto por la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de mayo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (15), y la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos (16) y por el Reglamento (CEE) n.º 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA) (17).

b) Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del impuesto sobre el valor añadido en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los párrafos primero, segundo y tercero de la letra a):

- la fecha de expedición,
- un número secuencial, basado en una o varias series, que identifique la factura de forma única,
- el número de identificación a efectos del IVA, citado en la letra c) del apartado 1, con el que el sujeto pasivo ha efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios,
- el número de identificación del cliente a efectos del IVA citado en la letra c) del apartado 1, con el cual se haya recibido una entrega de bienes o una prestación de servicios por la que sea deudor del impuesto, o una entrega de bienes citada en la parte A del artículo 28 *quater*,
- el nombre y la dirección completa del sujeto pasivo y de su cliente,
- la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados,
- la fecha en que se ha efectuado o concluido la entrega de bienes o la prestación de servicios o en la que se ha abonado el pago anticipado mencionado en el párrafo segundo de

(15) DO L 73 de 19.3.1976, p. 1; Directiva modificada por última vez por la Directiva 2001/44/CE (DO L 175 de 28.6.2001, p. 17).

(16) DO L 336 de 27.12.1977, p. 15; Directiva modificada por última vez por el Acta de adhesión de 1994.

(17) DO L 24 de 1.2.1992, p. 1.

la letra a), en la medida en que se trate de una fecha determinada y distinta de la fecha de expedición de la factura,

— la base de imposición para cada tipo o exoneración, el precio unitario sin el impuesto, así como cualquier descuento, rebaja o devolución que no esté incluido en el precio unitario,

— el tipo impositivo aplicado,

— el importe del impuesto pagadero, salvo en caso de aplicación de un régimen especial para el que la presente Directiva excluye esta mención,

— en caso de exención o cuando el cliente sea deudor del impuesto, la referencia a las disposiciones adecuadas de la presente Directiva, a las disposiciones nacionales correspondientes o a cualquier otra indicación de que la entrega está exenta o sujeta a la autoliquidación,

— en caso de entrega intracomunitaria de un medio de transporte nuevo, los datos enumerados en el apartado 2 del artículo 28 *bis*,

— en caso de aplicación del régimen especial de imposición del margen, la referencia al artículo 26 ó 26 *bis*, o a las disposiciones nacionales correspondientes, o a cualquier otra indicación de que se ha aplicado el régimen especial de imposición del margen,

— cuando la persona deudora del impuesto sea un representante fiscal con arreglo al apartado 2 del artículo 21, el número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido al que se refiere la letra c) del apartado 1, de dicho representante fiscal, junto con su nombre y dirección completos.

Los Estados miembros podrán exigir a los sujetos pasivos establecidos en su territorio y que efectúen en él operaciones de entrega de bienes o prestaciones de servicios, que indiquen el número de identificación de su cliente a efectos del IVA contemplado en la letra c) del apartado 1 en casos distintos de los mencionados en el cuarto guion del párrafo primero.

Los Estados miembros no exigirán que las facturas estén firmadas.

Los importes que figuran en la factura podrán expresarse en cualquier moneda, a condición de que el importe del impuesto pagadero se exprese en la moneda nacional del Estado miembro en que tenga lugar la entrega de bienes o la prestación de servicios, utilizando el mecanismo de conversión previsto en el apartado 2 de la letra c) del artículo 11.

Cuando resulte necesario a efectos de control, los Estados miembros podrán exigir una traducción en su lengua nacional de las facturas correspondientes a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en su territorio, así como de las recibidas por los sujetos pasivos establecidos en su territorio.

c) Las facturas expedidas en aplicación de las disposiciones de la letra a) podrán transmitirse en papel o, a condi-

ción de que el cliente haya dado su consentimiento, por medios electrónicos.

Las facturas transmitidas por medios electrónicos serán aceptadas por los Estados miembros a condición de que se garantice la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido:

— bien por medio de una firma electrónica avanzada con arreglo al apartado 2 del artículo 2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica (18), sin embargo, los Estados miembros podrán exigir que la firma electrónica avanzada esté basada en un certificado reconocido y la cree un dispositivo seguro de creación de firmas, con arreglo a los apartados 6 y 10 del artículo 2 de la mencionada Directiva;

— o bien mediante un intercambio electrónico de datos (EDI) tal como se define en el artículo 2 de la Recomendación 1994/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 1994, relativa a los aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos (19), cuando el acuerdo relativo a este intercambio prevea la utilización de procedimientos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de los datos; sin embargo, los Estados miembros podrán exigir, con arreglo a las condiciones que establezcan, la presentación adicional de un documento recapitulativo en papel.

No obstante, las facturas podrán transmitirse por vía electrónica mediante otros métodos, a reserva de su aceptación por el o los Estados miembros de que se trate. La Comisión presentará, a más tardar el 31 de diciembre de 2008, un informe, acompañado de una propuesta, si procede, por la que se modifiquen las condiciones aplicables a la facturación electrónica con el fin de tomar en consideración la posible evolución tecnológica en la materia en el futuro.

Los Estados miembros no podrán imponer a los sujetos pasivos que entreguen bienes o presten servicios en su territorio ninguna otra obligación o formalidad relativa a la utilización de un sistema de transmisión de facturas por medios electrónicos. No obstante, hasta el 31 de diciembre de 2005 podrán disponer que la utilización de dicho sistema sea objeto de una notificación previa.

Los Estados miembros podrán prever condiciones específicas para la expedición de facturas por medios electrónicos por la entrega de bienes o la prestación de servicios en su territorio, desde un país con el cual no exista ningún instrumento jurídico relativo a la asistencia mutua que tengan un alcance similar al previsto por las Directivas 76/308/CEE y 77/799/CEE y por el Reglamento (CEE) n.º 218/92.

En el caso de lotes que incluyan varias facturas transmitidas simultáneamente por medios electrónicos al mismo destinatario, los detalles comunes a las distintas facturas podrán

(18) DO L 13 de 19.1.2000, p. 12.

(19) DO L 338 de 28.12.1994, p. 98.

mentionarse una sola vez en la medida en que se tenga acceso para cada factura a la totalidad de la información.

d) Todo sujeto pasivo deberá velar por que se conserven copias de las facturas emitidas por él mismo, por su cliente o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, así como las facturas por él recibidas.

A efectos de la presente Directiva, el sujeto pasivo podrá determinar el lugar de conservación a condición de que ponga a disposición de la autoridad competente, ante cualquier solicitud de ésta y sin demora injustificada, todas las facturas o información así conservadas. Los Estados miembros podrán, sin embargo, imponer a los sujetos pasivos establecidos en su territorio la obligación de comunicarles el lugar de conservación en caso de que esté situado fuera de su territorio. Los Estados miembros podrán asimismo imponer a los sujetos pasivos establecidos en su territorio la obligación de conservar en el interior del país las facturas emitidas por ellos mismos o por sus clientes o, en su nombre o por su cuenta, por un tercero, así como todas las que hayan recibido, cuando la conservación no se lleve a cabo por medios electrónicos que garanticen un acceso completo en línea a los datos de que se trate.

La autenticidad del origen y la integridad del contenido de dichas facturas, así como su legibilidad, deberán garantizarse durante todo el período de conservación. Por lo que respecta a las facturas mencionadas en el párrafo tercero de la letra c), los datos que contengan no podrán modificarse y deberán permanecer legibles durante dicho plazo.

Los Estados miembros determinarán el plazo durante el cual los sujetos pasivos deberán velar por que se conserven las facturas relativas a suministros de bienes o prestaciones de servicios efectuados en su territorio, así como las recibidas por los sujetos pasivos establecidos en su territorio.

Con objeto de garantizar el respeto de las condiciones establecidas en el párrafo tercero, los Estados miembros mencionados en el párrafo cuarto podrán exigir que las facturas se conserven en la forma original, ya sea en papel o electrónica, en la que se hayan transmitido. Asimismo podrán exigir que, cuando las facturas se hayan conservado por medios electrónicos, se conserven asimismo los datos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad del contenido de cada factura.

Los Estados miembros mencionados en el párrafo cuarto podrán imponer condiciones específicas que prohíban o limiten la conservación de las facturas en un país con el cual no exista ningún instrumento jurídico relativo a la asistencia mutua que tenga un alcance similar al previsto por las Directivas 76/308/CEE y 77/799/CEE y por el Reglamento (CEE) n.º 218/92, ni relativo al derecho de acceso por medios electrónicos, carga remota y utilización mencionado en el artículo 22 bis.

Los Estados miembros podrán, en las condiciones que ellos mismos fijen, prever una obligación de conservación de las facturas recibidas por personas que no sean sujetos pasivos.

e) A efectos de las letras c) y d), se entiende por transmisión y conservación de una factura «por medios electrónicos» una transmisión o puesta a disposición del destinatario y la conservación efectuados por medio de equipos electrónicos de tratamiento (incluida la compresión numérica) y almacenamiento de datos, y utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios electromagnéticos.

A efectos de la presente Directiva, los Estados miembros aceptarán como factura cualquier documento o mensaje en papel o en forma electrónica que cumpla las condiciones determinadas por el presente apartado.

4. a) Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración dentro del plazo que fijen los Estados miembros. Este plazo no podrá exceder en más de dos meses al vencimiento de cada período de liquidación. Dicho período se fijará por los Estados miembros en uno, dos o tres meses. No obstante, los Estados miembros pueden establecer períodos diferentes que, en ningún caso, podrán exceder de un año. Con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros autorizarán la presentación de estas declaraciones por vía electrónica, y podrán también exigir que se presenten por vía electrónica.

b) En la declaración deben figurar todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en su caso, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.

c) En la declaración deben figurar también:

— por una parte, el importe total, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 28 *quater*, parte A, por las cuales fuese exigible el impuesto durante el período de liquidación.

Asimismo, debe incluirse el importe total, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, de las entregas de bienes comprendidos en el artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase y en el artículo 28 *ter*, parte B, apartado 1, efectuadas en el interior de otro Estado miembro, por las que el impuesto sea exigible durante el período de liquidación, cuando el lugar de salida de la expedición o del transporte de los bienes esté situado en el interior del país;

— por otra parte, el importe total, excluido el impuesto sobre el valor añadido, de las adquisiciones intracomunitarias de bienes a que se refieren los apartados 1 y 6 de la parte A del artículo 28 *ter* efectuadas en el interior del país y por las que sea exigible el impuesto.

Se debe añadir, además, el importe total, excluido el impuesto sobre el valor añadido, de las entregas de bienes a que se refieren la segunda frase de la letra a) del apartado 1 del artículo 8 y el apartado 1 de la parte B del artículo 28 *ter*, efectuadas en el interior del país y por las que sea exigible el impuesto en el período de liquidación, cuando el lugar de sali-

da de la expedición o del transporte de los bienes esté situado en el territorio de otro Estado miembro, así como el importe total, excluido el impuesto sobre el valor añadido, de las entregas de bienes efectuadas en el interior del país para las que el sujeto pasivo haya sido designado como deudor del impuesto conforme a lo dispuesto en el apartado 3 de la parte E del artículo 28 *quater* y por las cuales sea exigible el impuesto en el período de liquidación.

5. Los sujetos pasivos deberán abonar el importe neto del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de presentar la declaración-liquidación periódica. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un plazo distinto para el pago de dicho importe o aceptar pagos a cuenta.

6. a) Los Estados miembros podrán exigir al sujeto pasivo que presente una declaración que incluya todos los datos mencionados en el apartado 4, relativa al conjunto de las operaciones efectuadas el año anterior. Esta declaración debe incluir también todos los elementos necesarios para efectuar las posibles regularizaciones. Con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros autorizarán la presentación de estas declaraciones por vía electrónica, y podrán también exigir que se presenten por vía electrónica.

b) Los sujetos pasivos identificados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán también presentar un estado recapitulativo de los adquirentes identificados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido a quienes hayan entregado bienes en las condiciones previstas en las letras a) y d) de la parte A del artículo 28 *quater*, y de los destinatarios identificados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones mencionadas en el párrafo quinto.

El estado recapitulativo deberá presentarse por cada trimestre civil, en el plazo y con arreglo a las condiciones que establezcan los Estados miembros, que deberán tomar las medidas necesarias para que se cumplan, en todo caso, las disposiciones relativas a la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos indirectos. Con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros autorizarán la presentación de estas declaraciones por vía electrónica, y podrán también exigir que se presenten por vía electrónica.

En el estado recapitulativo deben figurar:

— el número de identificación del sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el interior del país y bajo el cual haya efectuado las entregas de bienes en las condiciones previstas en el artículo 28 *quater*, letra a) de la parte A;

— el número de identificación que tenga cada adquirente en otro Estado miembro a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el cual le han sido entregados los bienes,

— y para cada adquirente, el importe total de las entregas de bienes realizadas por el sujeto pasivo. Estos importes deben referirse al trimestre civil en que se haya producido la exigibilidad del impuesto.

También deben figurar en el estado recapitulativo:

- para las entregas de bienes previstas en el artículo 28 *quater*, parte A, letra d), el número de identificación del sujeto pasivo en el interior del país, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, el número de identificación que tenga en el Estado miembro de llegada del transporte, así como el importe total de dichas entregas, determinado con arreglo al apartado 2 del artículo 28 sexto;
- el importe de las regularizaciones efectuadas en aplicación del artículo 11, parte C, apartado 1. Dichos importes deben referirse al trimestre civil durante el que se notifique la regularización al adquirente.

En los casos mencionados en el tercer párrafo del apartado 2 de la parte A del artículo 28 *ter*, el sujeto pasivo identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el interior del país deberá mencionar de manera clara en el estado recapitulativo:

- su número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el interior del país, bajo el cual haya efectuado la adquisición intracomunitaria y la entrega subsiguiente de bienes,
- el número con el que se identifique, en el interior del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes, el destinatario de la entrega subsiguiente efectuada por el sujeto pasivo,
- y, para cada uno de los destinatarios, el importe total, excluido el impuesto sobre el valor añadido, de las entregas efectuadas por el sujeto pasivo en el interior del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes. Dichos importes se referirán al trimestre civil durante el cual se haya producido la exigibilidad del impuesto.

c) No obstante lo establecido en las disposiciones previstas en la letra b), los Estados miembros podrán:

- establecer que los estados recapitulativos sean presentados sobre una base mensual;
- establecer que los estados recapitulativos contengan más información.

d) Para las entregas de medios de transporte nuevos efectuadas en las condiciones previstas en el artículo 28 *quater*, parte A, letra b), por un sujeto pasivo identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido para un comprador no identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, o por un sujeto pasivo contemplado en el artículo 28 *bis*, apartado 4, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que el vendedor comunique todas las informaciones necesarias que permitan la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por parte de la Administración.

e) Los Estados miembros podrán exigir a los sujetos pasivos que efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes

en el interior del país, con arreglo al artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), y apartado 6, que presenten declaraciones con el detalle de dichas adquisiciones, siempre que dichas declaraciones no se exijan para períodos inferiores a un mes.

Los Estados miembros pueden también exigir a las personas que realicen adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos contempladas en el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra b), que, en el momento de presentar la declaración prevista en el apartado 4, suministren las informaciones necesarias para la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y para su control por parte de la Administración.

7. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas que, con arreglo a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 21, se consideren deudoras del impuesto en lugar del sujeto pasivo no establecido en el interior del país cumplan las obligaciones de declaración y pago previstas en el presente artículo; asimismo, adoptarán las medidas necesarias para que aquellas personas que, con arreglo al apartado 3 del artículo 21, sean consideradas solidariamente responsables del pago del impuesto cumplan las obligaciones de pago previstas en el presente artículo.

8. Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias respecto de las fijadas en el apartado 3.

9. a) Los Estados miembros podrán dispensar de determinadas obligaciones o de toda obligación a:

— los sujetos pasivos que sólo realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas en aplicación de lo dispuesto en los artículos 13 y 15;

— los sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia del impuesto prevista en el artículo 24, y de la excepción prevista en el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo segundo;

— los sujetos pasivos que no realicen operación alguna de las comprendidas en el apartado 4, letra c).

Por lo que se refiere a los sujetos pasivos mencionados en el tercer guión, y sin perjuicio de las disposiciones previstas en la letra d), los Estados miembros no podrán, sin embargo, dispensarles de las obligaciones mencionadas en el apartado 3 del artículo 22.

b) Los Estados miembros podrán dispensar de determinadas obligaciones contempladas en el apartado 2, letra a) a los sujetos pasivos que no estén comprendidos en la letra a).

c) Los Estados miembros podrán dispensar a los sujetos pasivos del pago del impuesto adeudado cuando su importe sea insignificante.

d) A reserva de la consulta del Comité a que se refiere el artículo 29 y con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros podrán disponer que no sea obligatorio que las facturas relativas a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios efectuadas en su territorio no cumplan algunas de las condiciones mencionadas en la letra b) del apartado 3, en los siguientes casos:

- cuando el importe de la factura sea pequeño,
- cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividades de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de dichas facturas dificulten el cumplimiento de la totalidad de las obligaciones previstas en la letra b) del apartado 3.

Dichas facturas deberán contener, en todo caso, los elementos siguientes:

- la fecha de expedición,
- la identidad del sujeto pasivo,
- la identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados,
- el impuesto adeudado o los datos que permitan calcularlo.

Sin embargo, no podrá aplicarse la simplificación prevista en la presente letra a las operaciones contempladas en la letra c) del apartado 4.

e) En los casos en que los Estados miembros se acojan a la facultad prevista en el tercer guión de la letra a) para no atribuir el número contemplado en la letra c) del apartado 1 a los sujetos pasivos que no efectúen ninguna de las operaciones a que se refiere la letra c) del apartado 4, deberá sustituirse en la factura este número de identificación del proveedor y del cliente —cuando no se haya atribuido— por otro número, denominado número de identificación fiscal, tal y como lo definen los Estados miembros afectados.

Los Estados miembros a que se refiere el párrafo primero podrán exigir además, cuando se haya atribuido al sujeto pasivo el número a que se refiere la letra c) del apartado 1, que consten en la factura:

— para las prestaciones de servicios a que se refieren las partes C, D, E y F del artículo 28 *ter* y para las entregas de bienes a que se refieren la parte A y el punto 3 de la parte E del artículo 28 *quater*, el número a que se refiere la letra c) del apartado 1 y el número de identificación fiscal del proveedor;

— para las restantes entregas de bienes y prestaciones de servicios, únicamente el número de identificación fiscal del

proveedor o únicamente el número a que se refiere la letra c) del apartado 1.

10. Los Estados miembros tomarán las medidas que aseguren que las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos y que resulten deudoras del impuesto por realizar adquisiciones intracomunitarias de bienes previstas en el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero, cumplan las obligaciones de declaración y de pago mencionadas anteriormente y se identifiquen mediante un número individual en la forma prevista en el apartado 1, letras c), d) y e).

11. En lo que respecta a las adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales contempladas en el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra c), así como por lo que se refiere a las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos contempladas en el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra b), los Estados miembros fijarán las modalidades de declaración y de pago que deban cumplirse por dichas operaciones.

12. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a los Estados miembros a introducir medidas particulares que permitan simplificar las obligaciones relativas a la declaración previstas en el apartado 6, letra b). Estas medidas de simplificación, que no deben comprometer la seguridad en el control de las operaciones intracomunitarias, podrán adoptar la forma de las disposiciones siguientes:

a) Los Estados miembros podrán autorizar a los sujetos pasivos que reúnan los tres requisitos siguientes, a presentar, para un período de un año, un estado recapitulativo en el que se indique el número por el que se identifica a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en otro Estado miembro, cada adquirente al que el sujeto pasivo haya entregado bienes en las condiciones previstas en el artículo 28 *quater*, parte A:

— que el importe total anual, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, de sus entregas de bienes y prestaciones de servicios, en el sentido de los artículos 5, 6 y 28 *bis*, apartado 5, no sobrepase en más de 35 000 ecus el importe del volumen de negocios anual que sirva de referencia para la aplicación de la franquicia prevista en el artículo 24;

— que el importe total anual, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, de las entregas de bienes que efectúen en las condiciones previstas en el artículo 28 *quater*, parte A, no sobrepase el equivalente en moneda nacional de 15 000 ecus;

— que las entregas de bienes que efectúen en las condiciones previstas en el artículo 28 *quater*, parte A, no sean entregas de medios de transporte nuevos.

b) Los Estados miembros que fijen en más de tres meses el período de liquidación por el que los sujetos pasivos deban presentar la declaración prevista en el apartado 4, podrán autorizarles a presentar el estado recapitulativo por este mismo período cuando dichos sujetos pasivos cumplan los tres requisitos siguientes:

— que el importe total anual, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, de sus entregas de bienes y prestaciones de servicios, en el sentido de los artículos 5 y 6, del artículo 28 *bis*, apartado 5, no sobrepase el equivalente en moneda nacional de 200.000 ecus;

— que el importe total anual, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, de las entregas de bienes que efectúen en las condiciones previstas en el artículo 28 *quater*, parte A, no sobrepase el equivalente en moneda nacional de 15.000 ecus;

— que las entregas de bienes que efectúen en las condiciones previstas en el artículo 28 *quater*, parte A, no sean entregas de medios de transporte nuevos.».

Artículo 28 décimo. Régimen especial de las pequeñas empresas

En el apartado 3 del artículo 24 se añade el siguiente párrafo:

«En cualquier caso, las entregas de medios de transporte nuevos efectuadas en las condiciones previstas en la parte A del artículo 28 *quater*, así como las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por un sujeto pasivo que no esté establecido en el interior del país, no podrán disfrutar de la franquicia del impuesto prevista en el apartado 2».

Artículo 28 undécimo. Régimen común a tanto alzado de los productores agrícolas

1. En el apartado 4 del artículo 25 se añade el párrafo siguiente:

«Cuando hagan uso de esta facultad, los Estados miembros tomarán las medidas necesarias para la correcta aplicación del régimen transitorio de tributación de las operaciones intracomunitarias previsto en el título XVI *bis*».

2. Los apartados 5 y 6 del artículo 25 se sustituyen por el texto siguiente;

«5. Los porcentajes a tanto alzado previstos en el apartado 3 se aplicarán al precio sin impuestos de:

a) los productos agrícolas que los agricultores en régimen a tanto alzado hayan entregado a sujetos pasivos que no se beneficien, en el interior del país, del régimen a tanto alzado previsto en el presente artículo;

b) los productos agrícolas que los agricultores en régimen a tanto alzado hayan entregado, en las condiciones previstas por el artículo 28 *quater*, parte A, a personas jurídicas que no sean sujetos pasivos y que no se beneficien, en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los productos agrícolas entregados, de la excepción prevista por el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo segundo;

c) las prestaciones de servicios agrícolas efectuadas por agricultores en régimen a tanto alzado para sujetos pasivos que no se beneficien, en el interior del país, del régimen a tanto alzado previsto en el presente artículo.

Esta compensación excluye cualquier otra forma de deducción.

6. Por lo que respecta a las entregas de productos agrícolas y prestaciones de servicios previstas en el apartado 5, los Estados miembros dispondrán que el reintegro de las compensaciones a tanto alzado se efectúe:

a) bien por el comprador o el destinatario. En este caso, el comprador o el destinatario sujeto pasivo estará autorizado, en las condiciones previstas por el artículo 17, y según las modalidades fijadas por los Estados miembros, a deducir, del impuesto del que sea deudor en el interior del país, el importe de la compensación a tanto alzado que haya reintegrado a los agricultores en régimen a tanto alzado.

Los Estados miembros concederán al comprador o al destinatario la devolución del importe de la compensación a tanto alzado que haya pagado a los agricultores en régimen a tanto alzado por alguna de las siguientes operaciones:

— las entregas de productos agrícolas efectuadas en las condiciones previstas en el artículo 28 *quater*, parte A, cuando el comprador sea un sujeto pasivo, o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo y actúe como tal en otro Estado miembro dentro del cual no se beneficie de la excepción a que se refiere el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo segundo;

— las entregas de productos agrícolas efectuadas, en las condiciones previstas en el artículo 15 y en el artículo 16, apartado 1, partes B, D y E, a un comprador sujeto pasivo establecido fuera del territorio de la Comunidad, en la medida en que dichos productos agrícolas se utilicen por el comprador para las necesidades de sus operaciones contempladas en el artículo 17, apartado 3, letras a) y b) o de sus prestaciones de servicios que se consideren realizadas dentro del país y respecto de las cuales el impuesto es debido únicamente por el destinatario, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 21, letra b);

— las prestaciones de servicios agrícolas efectuadas a sujetos pasivos establecidos dentro de la Comunidad pero en otro Estado miembro, o a sujetos pasivos establecidos fuera del territorio de la Comunidad, siempre que dichos servicios se utilicen por el destinatario para las necesidades de sus operaciones comprendidas en el artículo 17, apartado 3, letras a) y b) o en las prestaciones de servicios que se consideren realizadas dentro del país y respecto de las cuales el impuesto es debido únicamente por el destinatario de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 21, letra b).

Los Estados miembros determinarán las condiciones para efectuar las mencionadas devoluciones; podrán, en particular, aplicar las disposiciones previstas en el artículo 17, apartado 4;

b) bien por los poderes públicos.».

3. En el apartado 9 del artículo 25 se añade el siguiente párrafo:

«Cuando hagan uso de la facultad establecida en el presente artículo, los Estados miembros adoptarán todas las disposiciones necesarias para garantizar que las entregas de productos agrícolas efectuadas en las condiciones previstas en el artículo 28 ter, parte B, apartado 1, queden gravadas de manera idéntica, tanto si la entrega la efectúa un agricultor en régimen a tanto alzado como si la realiza un sujeto pasivo que no sea agricultor en régimen a tanto alzado.».

Artículo 28 duodécimo. Disposiciones varias

Las disposiciones que figuran a continuación serán de aplicación durante el período que finaliza el 30 de junio de 1999.

1. Los Estados miembros podrán conceder la exención a las entregas, por las tiendas libres de impuestos, de bienes que transporte en su equipaje personal el viajero que se desplace a otro Estado miembro en un vuelo o travesía marítima intracomunitaria. A los efectos del presente artículo, se entenderá por:

a) «tienda libre de impuestos»: todo establecimiento situado en el recinto de un aeropuerto o de un puerto que cumpla las condiciones previstas por la autoridad pública competente, en particular en aplicación de lo dispuesto en el apartado 5;

b) «viajero que se desplace a otro Estado miembro»: todo pasajero que disponga de un título de transporte, por vía aérea o marítima, en el que conste como destino inmediato un aeropuerto o un puerto situado en otro Estado miembro;

c) «vuelo o travesía marítima intracomunitaria»: todo transporte por vía aérea o marítima, que se inicie en el interior del país en el sentido del artículo 3 y cuyo lugar de llegada efectiva esté situado en el interior de otro Estado miembro.

Se asimilan a las entregas de bienes efectuadas por tiendas libres de impuestos las entregas de bienes efectuadas a bordo de un avión o de un buque en el transcurso de un transporte intracomunitario de viajeros.

La presente exención se aplica también a las entregas de bienes efectuadas, por tiendas libres de impuestos situadas en el recinto de las dos terminales de acceso al túnel de la Mancha, a los pasajeros que dispongan de un billete de transporte válido para el trayecto entre las citadas terminales.

2. El beneficio de la exención prevista en el apartado 1 sólo se aplicará a las entregas de bienes:

a) cuyo valor global no supere, por persona y por viaje, 90 ecus.

No obstante lo dispuesto en el artículo 28 decimocuarto, los Estados miembros determinarán el contravalor en moneda nacional del importe arriba citado, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 7 de la Directiva 69/169/CEE.

Cuando el valor global de varios bienes, o de varias entregas de bienes, sobrese, por persona y por viaje, dichos límites, sólo se concederá la exención hasta el importe de los mismos, teniendo en cuenta que el valor de un bien no podrá fraccionarse;

b) cuyas cantidades no excedan, por persona y viaje, los límites previstos por las disposiciones comunitarias vigentes en el marco del tráfico de viajeros entre países terceros y la Comunidad.

El valor de las entregas de bienes efectuadas dentro de los límites cuantitativos previstos en el párrafo precedente, no se tomará en cuenta para la aplicación de lo dispuesto en la letra a).

3. Los Estados miembros concederán a los sujetos pasivos la deducción o la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 17, apartado 2, en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus entregas de bienes exentos en aplicación del presente artículo.

4. Los Estados miembros que hagan uso de la facultad prevista en el artículo 16, apartado 2, concederán igualmente el beneficio previsto por dicha disposición a las importaciones, adquisiciones intracomunitarias y entregas de bienes destinados a un sujeto pasivo que los utilice para las necesidades de sus entregas de bienes exentas en aplicación del presente artículo.

5. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas en el presente artículo y para prevenir cualquier posible fraude, evasión y abusos eventuales.

Artículo 28 decimotercero. Período de aplicación

El régimen transitorio previsto en el presente título entrará en vigor el 1 de enero de 1993. La Comisión presentará al Consejo antes del 31 de diciembre de 1994 un informe sobre el funcionamiento del régimen transitorio, acompañado de propuestas sobre el régimen definitivo.

El régimen transitorio será sustituido por un régimen definitivo de tributación de los intercambios entre Estados miembros basado en el principio de gravamen en el Estado miembro de origen de los bienes entregados y de los servicios prestados. A tal efecto el Consejo, tras un examen detenido del mencionado informe, tras comprobar que se cumplen de manera satisfactoria las condiciones para el paso al régimen definitivo, y a propuesta de la Comisión, decidirá por unanimidad, antes del 31 de diciembre de 1995 acerca de las disposiciones necesarias para la entrada en vigor y el funcionamiento del régimen definitivo.

El régimen transitorio entrará en vigor para un plazo de cuatro años y será, por tanto, aplicable hasta el 31 de diciembre de 1996. El plazo de aplicación del régimen transitorio quedará automáticamente prorrogado hasta la fecha de entrada en vigor del régimen definitivo y, en cualquier caso, mientras el Consejo no haya decidido sobre el régimen definitivo.

Artículo 28 decimocuarto. Tipo de conversión del ecu

La determinación del contravalor en moneda nacional de los importes contemplados en el presente título, se hará al tipo de conversión aplicable el 16 de diciembre de 1991 (20).

Artículo 28 decimoquinto. Medidas transitorias

1. Para los bienes que:

- se hayan introducido antes del 1 de enero de 1993 en el interior del país, a efectos de lo dispuesto en el artículo 3, y
- desde su entrada en el interior del país, se hallen al amparo de uno de los regímenes contemplados en las letras b) o c) del apartado 1 del artículo 14, o en la parte A del apartado 1 del artículo 16, y
- no hayan salido de tal régimen antes del 1 de enero de 1993, seguirán aplicándose las disposiciones vigentes en la fecha en que los bienes hayan sido colocados bajo dicho régimen durante todo el período, determinado con arreglo a dichas disposiciones, en que los bienes permanezcan al amparo de tal régimen.

2. Se asimilarán a importaciones de bienes a efectos de lo previsto en el apartado 1 del artículo 7:

- a) toda salida, incluso irregular, de dichos bienes del régimen a que se refiere la letra c) del apartado 1 del artículo 14, cuando se hayan colocado al amparo del mismo antes del 1 de enero de 1993 y en las condiciones señaladas en el apartado 1;
- b) toda salida, incluso irregular, de dichos bienes de uno de los regímenes a que se refiere la parte A del apartado 1 del artículo 16, cuando se hayan colocado al amparo del mismo antes del 1 de enero de 1993 en las condiciones contempladas en el apartado 1;
- c) el término de una operación de tránsito comunitario interno iniciada antes del 1 de enero de 1993 en el interior de la comunidad con motivo de una entrega de bienes efectuada, a título oneroso, en el interior de la Comunidad y antes del 1 de enero de 1993, por un sujeto pasivo en su calidad de tal;
- d) el término de una operación de tránsito externo iniciada antes del 1 de enero de 1993;

(20) DO n.º C 328 de 17.12.1991, p. 4.

e) toda irregularidad o infracción cometida con ocasión o en el transcurso de una operación de tránsito externo iniciada conforme a lo previsto en la letra c) o de una operación de tránsito externo conforme a lo previsto en la letra d);

f) la afectación en el interior del país, por un sujeto pasivo, o por alguien que no sea sujeto pasivo, de bienes que le han sido entregados, antes del 1 de enero de 1993, dentro de otro Estado miembro, cuando concurren las condiciones siguientes:

- la entrega de dichos bienes ha sido exenta, o podía haberlo sido, en virtud de los puntos 1 y 2 del artículo 15;
- los bienes no han sido importados dentro del país antes del 1 de enero de 1993.

A efectos de lo dispuesto en la letra c), se entenderá por «operación de tránsito comunitario interno», la expedición o el transporte de bienes realizada al amparo del régimen de tránsito comunitario interno o utilizando un documento T2 L o el carnet de circulación intracomunitario, o el envío de bienes por correo.

3. En los supuestos a que se refieren las letras a) a e) del apartado 2 se considerará que la importación se ha efectuado, a efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 7, en el Estado miembro en que los bienes salgan del régimen bajo el cual hayan sido colocados antes del 1 de enero de 1993.

4. No obstante lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 10, se entenderá que se ha efectuado una importación de bienes, con arreglo a lo previsto en el apartado 2 del presente artículo, sin que se produzca el devengo del impuesto cuando:

- a) los bienes importados sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad a efectos de lo dispuesto en el artículo 3; o
- b) los bienes importados, con arreglo a lo previsto en la letra a) del apartado 2, no sean medios de transporte y se reexpidan o transporten con destino al Estado miembro desde el cual se hayan exportado y a aquel que los haya exportado; o
- c) los bienes importados, con arreglo a lo previsto en la letra a) del apartado 2, sean medios de transporte que hayan sido adquiridos o importados, antes del 1 de enero de 1993, en las condiciones generales de imposición del mercado interior de un Estado miembro, a efectos de lo dispuesto en el artículo 3, y/o cuya exportación no haya dado lugar a una exención o devolución del impuesto sobre el valor añadido.

Se considerará que se cumple esta condición cuando la fecha en que los medios de transporte se hayan puesto en servicio por primera vez sea anterior al 1 de enero de 1985 o cuando la cuota tributaria a pagar por la importación sea insignificante.

Disposiciones transitorias aplicables en el ámbito de los bienes de ocasión, los objetos de arte o de colección o las antigüedades

Artículo 28 decimosexto

1. Los Estados miembros que, a 31 de diciembre de 1992, aplicasen un régimen especial de imposición distinto del que establece la parte B del artículo 26 *bis* a las entregas de medios de transporte de ocasión efectuadas por sujetos pasivos revendedores, podrán mantener este régimen, durante el período mencionado en el artículo 28 decimotercero, siempre que dicho régimen respete, o se adapte de manera que pueda respetar, las condiciones siguientes:

a) este régimen especial se aplicará solamente a las entregas de medios de transporte mencionados en la letra a) del apartado 2 del artículo 28 *bis*, considerados como bienes de ocasión con arreglo a lo dispuesto en la letra d) de la parte A del artículo 26 *bis*, efectuados por sujetos pasivos revendedores, según lo dispuesto en la letra e) de la parte A del artículo 26 *bis*, y que estén sujetas a régimen especial de imposición del margen en aplicación de los apartados 1 y 2 de la parte B del artículo 26 *bis*. Qedarán excluidas del presente régimen especial las entregas de medios de transporte nuevos con arreglo a la letra b) del apartado 2 del artículo 28 *bis*, efectuadas en las condiciones previstas en la parte A del artículo 28 *quater*;

b) el impuesto adeudado por cada una de las entregas mencionadas en la letra a) será igual a la cuota del impuesto que se hubiera adeudado si dicha entrega hubiese estado sujeta al régimen normal del impuesto sobre el valor añadido, una vez deducida la cuota del impuesto sobre el valor añadido que se considere incluida en el precio de compra del medio de transporte por el sujeto pasivo revendedor;

c) el impuesto que se considera incluido en el precio de compra del medio de transporte por el sujeto pasivo revendedor se calculará según el siguiente método:

— el precio de compra será el fijado en el apartado 3 de la parte B del artículo 26 *bis*;

— se considerará que dicho precio de compra por el sujeto pasivo revendedor incluye el impuesto que se hubiera adeudado si el proveedor del sujeto pasivo revendedor hubiese aplicado a la entrega el régimen normal del impuesto sobre el valor añadido;

— el tipo de gravamen será el aplicable, a efectos de lo previsto en el apartado 1 del artículo 12, en el Estado miembro en el que se considere situado, con arreglo al artículo 8, el lugar de la entrega al sujeto pasivo revendedor;

d) el impuesto adeudado por cada una de las entregas mencionadas en la letra a), determinado con arreglo a lo dis-

puesto en la letra b), no podrá ser inferior a la cuota del impuesto que se hubiera adeudado si dicha entrega hubiera estado sujeta al régimen especial de imposición del margen, de conformidad con el apartado 3 de la parte B del artículo 26 *bis*;

A efectos de la aplicación de las disposiciones anteriores, los Estados miembros podrán establecer que, si la entrega hubiese estado sujeta al régimen especial de imposición del margen, este margen no hubiera sido inferior al 10% del precio de venta, con arreglo a lo previsto en el apartado 3 de la parte B del artículo 26 *bis*;

e) el sujeto pasivo revendedor no estará autorizado para indicar por separado en sus facturas el impuesto correspondiente a las entregas a las que aplique el régimen especial;

f) los sujetos pasivos no estarán autorizados para deducir del impuesto que les corresponda el impuesto adeudado o abonado por los medios de transporte de ocasión que les hayan sido entregados por un sujeto pasivo revendedor, en la medida en que la entrega de dichos bienes por el sujeto pasivo revendedor esté sujeta al impuesto conforme a lo previsto en la letra a);

g) no obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 28 *bis*, las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte no estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido cuando el vendedor sea un sujeto pasivo revendedor que actúe como tal y el medio de transporte de ocasión adquirido haya sido gravado en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte conforme a lo dispuesto en la letra a);

h) la parte B del artículo 28 *ter* y las letras a) y d) de la parte A del artículo 28 *quater* no se aplicarán a las entregas de medios de transporte de ocasión sujetas al impuesto de conformidad con lo previsto en la letra a).

2. No obstante lo dispuesto en la primera frase del apartado 1, el Reino de Dinamarca estará autorizado, durante el período contemplado en el artículo 28 decimotercero, para aplicar el régimen especial de imposición que se contempla en las letras a) a h) del apartado 1.

3. Cuando apliquen el régimen especial de las ventas en subasta pública previsto en la parte C del artículo 26 *bis*, los Estados miembros aplicarán, asimismo, dicho régimen especial a las entregas de medios de transporte de ocasión efectuadas por un organizador de ventas en subasta pública que actúe en nombre propio, en virtud de un contrato de comisión de venta de dichos bienes en subasta pública y por cuenta de un sujeto pasivo revendedor, siempre que la entrega de los medios de transporte de ocasión por este sujeto pasivo revendedor, según lo dispuesto en la letra c) del apartado 4 del artículo 5, esté sujeta al impuesto conforme a lo previsto en los apartados 1 y 2.

4. En las entregas, por un sujeto pasivo revendedor, de objetos de arte o colección o de antigüedades que le hayan sido entregados en las condiciones previstas en el apartado 2 de la parte B del artículo 26 *bis*, la República Federal de

Alemania estará autorizada, hasta el 30 de junio de 1999, para establecer la posibilidad de aplicar el régimen especial de los sujetos pasivos revendedores o bien el régimen normal del impuesto sobre el valor añadido, con arreglo a las siguientes modalidades:

a) para la aplicación a dichas entregas de bienes del régimen especial de los sujetos pasivos revendedores, la base imponible se determinará conforme a lo previsto en los apartados 1, 2 y 3 de la parte A del artículo 11;

b) siempre que destine los bienes a operaciones gravadas con arreglo a lo dispuesto en la letra a), el sujeto pasivo revendedor estará autorizado para deducir de la cuota tributaria que le corresponda pagar:

— el impuesto sobre el valor añadido adeudado o pagado por los objetos de arte o colección o las antigüedades que le hayan sido o le vayan a ser entregados por otro sujeto pasivo revendedor, cuando la entrega por este otro sujeto pasivo revendedor se haya gravado con arreglo a lo previsto en la letra a),

— el impuesto sobre el valor añadido que se considere incluido en el precio de compra de los objetos de arte o colección o de las antigüedades que le hayan sido o le vayan a ser entregados por otro sujeto pasivo revendedor, cuando la entrega por este otro sujeto pasivo revendedor haya quedado sujeta al impuesto sobre el valor añadido de acuerdo con el régimen especial de imposición del margen previsto en la parte B del artículo 26 bis, en el Estado miembro en cuyo territorio se considere situado, según lo establecido en el artículo 8, el lugar de dicha entrega.

Este derecho a deducción nacerá en el momento en que se devenga el impuesto adeudado por la entrega gravada con arreglo a lo previsto en la letra a);

c) a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el segundo guión de la letra b), el precio de compra de los objetos de arte o colección o de las antigüedades cuya entrega por un sujeto pasivo revendedor esté gravada con arreglo a lo previsto en la letra a) se determinará conforme a lo establecido en el apartado 3 de la parte B del artículo 26 bis, y el impuesto que se considerará incluido en dicho precio de compra se calculará según el método siguiente:

— se considerará que el precio de compra incluye el impuesto sobre el valor añadido que se hubiera adeudado si el margen imponible obtenido por el proveedor hubiese sido igual al 20% del precio de compra,

— el tipo de gravamen será el aplicable, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 12, en el Estado miembro en cuyo territorio se considere situado, con arreglo a lo previsto en el artículo 8, el lugar de la entrega sujeta al régimen especial de imposición del margen beneficiario;

d) cuando aplique el régimen normal del impuesto sobre el valor añadido a la entrega de objetos de arte o colección o de antigüedades que le hayan sido entregados por otro suje-

to pasivo revendedor y dichos bienes se hayan gravado con arreglo a lo previsto en la letra a), el sujeto pasivo revendedor estará autorizado a deducir de la cuota impositiva que le corresponda pagar el impuesto sobre el valor añadido a que se refiere la letra b);

e) la categoría de tipo impositivo aplicable a dichas entregas será la que era de aplicación a 1 de enero de 1993;

f) a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el cuarto guión del apartado 2 de la parte B, el cuarto guión del apartado 1 de la parte C y las letras b) y c) de la parte D del artículo 26 bis, los Estados miembros considerarán las entregas de objetos de arte o colección o de antigüedades gravadas con arreglo a lo previsto en la letra a) como entregas sujetas al impuesto sobre el valor añadido conforme al régimen especial de imposición del margen beneficiario establecido en la parte B del artículo 26 bis;

g) cuando las entregas de objetos de arte o colección o de antigüedades gravadas con arreglo a lo previsto en la letra a) se efectúen en las condiciones establecidas en la parte A del artículo 28 quater, la factura expedida conforme al apartado 3 del artículo 22 incluirá la mención de que se ha aplicado el régimen especial de imposición del margen establecido en el apartado 4 del artículo 28 decimosexto.

TÍTULO XVI quater

Medidas transitorias aplicables en el marco de la adhesión a la Unión Europea de Austria, Finlandia y Suecia el 1 de enero de 1995 y de la República Checa, Estonia, Chipre, Letonia, Lituania, Hungría, Malta, Polonia, Eslovenia y Eslovaquia el 1 de mayo de 2004

Artículo 28 decimoséptimo

1. A efectos de la aplicación del presente artículo se entenderá por:

— «Comunidad»: el territorio de la Comunidad tal como queda definido en el artículo 3 antes de la adhesión,

— «nuevos Estados miembros»: el territorio de los Estados miembros que hayan entrado a formar parte de la Unión Europea el 1 de enero de 1995 y el 1 de mayo de 2004, tal como queda definido para cada uno de estos Estados miembros en el artículo 3 de la presente Directiva,

— «Comunidad ampliada»: el territorio de la Comunidad tal como queda definido en el artículo 3, después de la adhesión.

2. Cuando un bien:

— haya sido introducido antes de la fecha de la adhesión en la Comunidad o en uno de los nuevos Estados miembros, y

— desde su entrada en la Comunidad o en uno de los nuevos Estados miembros haya sido colocado al amparo de un régimen de admisión temporal con exención total de derechos de importación, bajo uno de los regímenes contemplados en las letras a) a d) del punto B del apartado 1 del artículo 16 o bajo un régimen análogo a uno de esos regímenes en uno de los nuevos Estados miembros, y

— no haya abandonado este régimen antes de la fecha de adhesión,

continuarán aplicándose las disposiciones en vigor en el momento en el que el bien hubiera sido colocado bajo este régimen hasta la salida del bien de este régimen después de la fecha de adhesión.

3. Cuando un bien:

— haya sido colocado, antes de la fecha de adhesión, bajo el régimen de tránsito común o bajo cualquier otro régimen de tránsito aduanero, y

— no haya abandonado este régimen antes de la fecha de adhesión,

continuarán aplicándose las disposiciones vigentes en el momento en que el bien hubiera sido colocado bajo este régimen hasta la salida del bien de este régimen después de la fecha de adhesión.

A efectos del primer guión, se entenderá por «régimen de tránsito común» las medidas para el transporte de mercancías en tránsito entre la Comunidad y los países de la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC) así como entre los propios países pertenecientes a esta última, contempladas en el Convenio relativo al régimen de tránsito común, de 20 de mayo de 1987 (21).

4. Se asimilará a una importación de un bien en el sentido del apartado 1 del artículo 7, cuando existan pruebas de que éste se encontraba en libre práctica en uno de los nuevos Estados miembros o en la Comunidad:

a) toda salida de un bien, incluso de forma irregular, de un régimen de admisión temporal al que dicho bien se haya acogido antes de la fecha de adhesión en las condiciones previstas en el apartado 2;

b) toda salida de un bien, incluso de forma irregular, de uno de los regímenes contemplados en las letras a) a d) del punto B del apartado 1 del artículo 16, o de un régimen análogo a los que el bien se haya acogido antes de la fecha de adhesión en las condiciones previstas en el apartado 2;

c) el fin de uno de los regímenes contemplados en el apartado 3, introducido antes de la fecha de adhesión en uno de los nuevos Estados miembros, para efectuar una entrega de bienes a título oneroso antes de esta fecha en el interior

de ese mismo Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

d) toda irregularidad o infracción cometida durante uno de los regímenes contemplados en el apartado 3, introducido en las condiciones previstas en la letra c).

5. Asimismo, se asimilará a una importación de un bien en el sentido del apartado 1 del artículo 7, la afectación, después de la fecha de adhesión en el interior de un Estado miembro, por un sujeto pasivo, de los bienes que le han sido entregados, antes de la fecha de adhesión, dentro de la Comunidad o de uno de los nuevos Estados miembros, cuando se reúnan las siguientes condiciones:

— la entrega de estos bienes se ha declarado exenta o puede declararse exenta, en virtud de los puntos 1 y 2 del artículo 15 o en virtud de una disposición análoga en los nuevos Estados miembros;

— los bienes no han sido importados al interior de uno de los nuevos Estados miembros o a la Comunidad antes de la fecha de adhesión.

6. En los casos contemplados en el apartado 4, la importación se considerará efectuada en el sentido del apartado 3 del artículo 7, en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandone el régimen bajo el que ha sido colocado antes de la fecha de adhesión.

7. No obstante lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 10, la importación de un bien en el sentido de los apartados 4 y 5 del presente artículo, se efectuará sin que se produzca el devengo del impuesto cuando:

a) el bien importado sea expedido o transportado fuera de la Comunidad ampliada, o

b) el bien importado en el sentido de la letra a) del apartado 4 no sea un medio de transporte y se reexpida o transporte a un Estado miembro a partir del cual hubiera sido exportado y se destine a la persona que lo hubiera exportado, o

c) el bien importado, en el sentido de la letra a) del apartado 4, sea un medio de transporte adquirido o importado antes de la fecha de adhesión en las condiciones generales de imposición del mercado interior de uno de los nuevos Estados miembros o de uno de los Estados miembros de la Comunidad o no se haya beneficiado, en concepto de exportación, de una exención o de la devolución del impuesto sobre el valor añadido.

Se considerará que se cumple este requisito en los siguientes casos:

— por lo que respecta a Austria, Finlandia y Suecia, cuando la fecha de primera entrada en servicio del medio de transporte sea anterior al 1 de enero de 1987;

— por lo que respecta a la República Checa, Estonia; Chipre, Letonia, Lituania, Hungría, Malta, Polonia, Eslovenia y

(21) DO n.º L 226 de 13.8.1987, p. 2.

Eslovaquia, cuando la fecha de primera entrada en servicio del medio de transporte sea anterior al 1 de mayo de 1996;

— cuando el importe del impuesto que se adeudaría en concepto de importación resulte insignificante.

TÍTULO XVII

Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido

Artículo 29

1. Se crea un Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante denominado «Comité».

2. El Comité estará compuesto por representantes de los Estados miembros y de la Comisión.

El Comité estará presidido por un representante de la Comisión.

La secretaría del Comité estará a cargo de los servicios de la Comisión.

3. El Comité adoptará su reglamento interno.

4. Con independencia de los supuestos de consulta obligatoria previstos en la presente Directiva, el Comité examinará las cuestiones planteadas por su presidente, sea por iniciativa de éste o por solicitud del representante de un Estado miembro, relativas a la aplicación de las disposiciones comunitarias que se refieran al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 29 bis. Medidas de aplicación

El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, adoptará las medidas necesarias para la aplicación de la presente Directiva.

TÍTULO XVIII

Disposiciones diversas

Artículo 30. Acuerdos internacionales

1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que celebre con un tercer país o con un organismo internacional un acuerdo susceptible de contener excepciones a la presente Directiva.

2. El Estado que desee celebrar un acuerdo de esta naturaleza enviará una solicitud a la Comisión y le proporcionará todos los datos necesarios. Si la Comisión considera que no

posee todos los datos necesarios, dispondrá de un plazo de dos meses a partir de la recepción de la solicitud para ponerse en contacto con el Estado miembro interesado e indicarle los datos adicionales que necesita. Una vez que la Comisión disponga de todos los datos de ponderación que considere oportunos, lo notificará al Estado miembro requirente en un plazo de un mes y transmitirá la solicitud, en la lengua original, a los demás Estados miembros.

3. Dentro de los tres meses siguientes al envío de la notificación mencionada en la última frase del apartado 2, la Comisión presentará al Consejo una propuesta apropiada o, si tiene objeciones que plantear a la solicitud de excepción, una comunicación en la que expondrá tales objeciones.

4. En cualquier caso, el procedimiento establecido en los apartados 2 y 3 finalizará en un plazo de ocho meses a partir de la recepción de la solicitud por la Comisión.

Artículo 31. Unidad de cuenta

1. La unidad de cuenta utilizada en la presente Directiva es la unidad de cuenta europea (UCE) definida en la Decisión 75/250/CEE (22).

2. Al convertir esta unidad de cuenta en monedas nacionales, los Estados miembros estarán facultados para redondear, hasta el 10% por exceso o por defecto, las cantidades que resulten de esta conversión.

Artículo 33

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias y, en particular, en las disposiciones comunitarias vigentes relativas al régimen general de la tenencia, circulación y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que dichos impuestos, derechos o gravámenes no den lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

2. Toda referencia a productos sujetos a impuestos especiales en la presente Directiva se entenderá hecha a los siguientes productos, tal y como se definen en las disposiciones comunitarias vigentes:

- los aceites minerales,
- el alcohol y las bebidas alcohólicas,
- las labores del tabaco.

(22) DO n.º L 104 de 24.4.1975, p. 35.

Artículo 33 bis

1. Para los bienes contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 7 que entren en la Comunidad procedentes de un territorio que forme parte del territorio aduanero comunitario, pero que sea considerado territorio tercero a efectos de la aplicación de la presente Directiva, se aplicarán las siguientes disposiciones:

a) las formalidades relativas a la entrada de estos bienes en el interior de la Comunidad serán las mismas que las previstas en las disposiciones aduaneras comunitarias vigentes en materia de importación de bienes al interior del territorio aduanero comunitario;

b) cuando el lugar de llegada de la expedición o transporte de dichos bienes esté situado fuera del Estado miembro de su entrada en la Comunidad, circularán en el interior de la misma con arreglo al procedimiento de tránsito comunitario interno previsto por las disposiciones aduaneras comunitarias vigentes, siempre que en el momento de su entrada en la Comunidad hayan sido adscritos a dicho régimen mediante una declaración;

c) si en el momento de su entrada en la Comunidad, dichos bienes se encontraran en una de las situaciones que les permitirían acogerse, si fueran importados de acuerdo con la letra a) del apartado 1 del artículo 7, a uno de los regímenes contemplados en las letras a), b), c) y d) del apartado 1 del artículo 16, parte B, o a un régimen de admisión temporal con exención total de derechos de importación, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar que dichos bienes puedan permanecer en el interior de la Comunidad en las mismas condiciones que las previstas para la aplicación de los regímenes mencionados.

2. Para los bienes no contemplados en la letra a) del apartado 1 del artículo 7 que sean expedidos o transportados desde un Estado miembro y con destino a un territorio que forme parte del territorio aduanero comunitario, pero que sea considerado territorio tercero a efectos de la presente Directiva, se aplicarán las siguientes disposiciones:

a) las formalidades relativas a la exportación de estos bienes fuera de la Comunidad serán las mismas que las previstas en las disposiciones aduaneras comunitarias vigentes en materia de exportación de bienes fuera del territorio aduanero comunitario;

b) para los bienes que hayan sido temporalmente exportados fuera de la Comunidad con el fin de reimportarlos, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar que, cuando se reimporten a la Comunidad, pue-

dan acogerse a las mismas disposiciones que si hubieran sido temporalmente exportados fuera del territorio aduanero de la Comunidad.

TÍTULO XIX

Disposiciones finales

Artículo 34

Previa consulta con los Estados miembros, la Comisión presentará al Consejo, por primera vez el 1 de enero de 1982 y, a partir de esa fecha, cada dos años, un informe sobre el funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido en los Estados miembros. El Consejo remitirá este informe al Parlamento Europeo.

Artículo 35

El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previo dictamen del Parlamento Europeo y del Comité Económico y Social, adaptará en su momento, en interés del mercado común, las directivas idóneas para completar el sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en concreto, para restringir progresivamente o suprimir las disposiciones adoptadas por los Estados miembros que se opongan a dicho sistema y conseguir, como resultado final, una convergencia de los sistemas nacionales del Impuesto sobre el Valor Añadido, con el fin de facilitar la consecución del objetivo enunciado en el artículo 4 de la Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967.

Artículo 36

Quedan derogados el apartado 4 del artículo 2 y el artículo 5 de la Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967.

Artículo 37

La Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, cesará de producir efectos en los Estados miembros desde la aplicación de la presente Directiva.

Artículo 38

Los destinatarios de la presente Directiva serán los Estados miembros.

ANEXO A

Lista de actividades de producción agrícola

I. EL CULTIVO PROPIAMENTE DICHO:

1. agricultura general, comprendida la viticultura;
2. arboricultura frutícola (comprendida la oleicultura) y horticultura y cultivo floral y ornamental, incluso en invernaderos;
3. producción de semillas y plantas; explotación de viveros.

II. GANADERÍA VINCULADA A LA EXPLOTACIÓN DEL SUELO:

1. cría de animales;
2. avicultura;
3. cunicultura;
4. apicultura;
5. sericultura;
6. helicultura.

III. SILVICULTURA

IV. LA PESCA:

1. pesca de agua dulce;
2. piscicultura;
3. mitilicultura, ostricultura y cría de los demás moluscos y crustáceos;
4. cría de ranas.

V. Se consideran igualmente actividades de producción agrícola las actividades de transformación que efectúe un productor agrícola de los productos provenientes esencialmente de su producción agrícola con los medios normalmente utilizados en las exportaciones agrícolas, forestales o pesqueras.

ANEXO B

Lista de las prestaciones de servicios agrícolas

Se consideran prestaciones de servicios agrícolas las prestaciones de servicios que contribuyan a la realización agrícola, y especialmente:

- los trabajos de cultivo, de recolección, de matadero, de empacado, de recogida y siega, incluidas la siembra y la plantación,
- el embalaje y el acondicionamiento, tales como el secado, la limpieza, la trituración, la desinfección y el ensilado de productos agrícolas,
- el almacenamiento de productos agrícolas,
- la custodia, cría o engorde de animales,
- el arrendamiento, para fines agrícolas, de los medios normalmente utilizados en las explotaciones agrícolas, silvícolas o pesqueras,
- la asistencia técnica,
- la destrucción de plantas y animales nocivos, el tratamiento de plantas y tierras por pulverización,
- la explotación de instalaciones de riego y drenaje,
- la tala de árboles, el corte de madrera y otros servicios de la silvicultura.

ANEXO C (1)

Método común de cálculo

I. Para el cálculo del valor añadido del conjunto de las explotaciones agrícolas, forestales y pesqueras se tendrá en cuenta el valor, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. de la producción final, comprendido el autoconsumo de las ramas «productos agrícolas y de caza» «maderas brutas» enumeradas en los puntos IV y V, a los que se añadirán los productos resultantes de las actividades de transformación señaladas en el punto V del Anexo A;
2. de los consumos intermedios necesarios para la realización de la producción definida en el número;
3. de la formación bruta del capital fijo efectuada en relación con las actividades definidas en los Anexos A y B.

II. Para determinar las entradas sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido y que den derecho a deducción y las salidas de los agricultores en régimen de tanto alzado se deducirán de las cuentas nacionales las entradas y salidas de la misma naturaleza de los agricultores sometidos al régimen normal del Impuesto sobre el Valor Añadido, teniendo en cuenta los mismos elementos tomados en consideración en el punto 1.

III. El valor añadido de los productos agrícolas en régimen global será igual a la diferencia entre, por una parte, el valor de la producción final, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, señalado en el apartado 1 del punto 1, y, por otra parte, la suma de los valores de los consumos intermedios señalados en el apartado 2 del punto 1, y de la formación bruta de capital señalada en el apartado 3 del punto 1. Todos estos elementos se referirán únicamente a los agricultores en régimen de tanto alzado.

IV. PRODUCTOS AGRÍCOLAS Y DE CAZA:

	Número de codificación	OECE
Cereales (salvo arroz):		
Trigo y escanda		
Trigo blanco y escanda	10.01.11	1
Trigo de invierno (incluye escanda)	10.01.19	1
Trigo de primavera	—	—
Trigo duro	10.01.51	
Trigo de invierno	10.01.59	
Trigo de primavera	—	
Centeno y morcajo		
Centeno	10.02.00	
Centeno de invierno	—	
Centeno de primavera	—	
Morcajo	10.01.11	2
	10.01.19	2
Cebada	10.03.10	
	10.03.90	
Cebada de invierno	—	
Cebada de primavera	—	
Avena y mezclas de cereales de verano		
Avena	10.04.10	
Mezclas de cereales de verano	10.04.90	
	—	
Maíz (grano)	10.05.10	
	10.05.92	
Otros cereales (salvo arroz)		
Alforfón	10.07.10	
Mijo	10.07.91	
Sorgo	10.07.95	
Alpiste	10.07.96	
Cereales no incluidos anteriormente (salvo arroz)	10.07.99	
Arroz cáscara (paddy)	10.06.11	

(1) Los conceptos que se utilizan en este Anexo son los mismos utilizados en la contabilidad económica agrícola de la Oficina estadística de las Comunidades Europeas (OECE).

Legumbres secas

Guisantes secos y forrajeros	07.05.11	
Guisantes secos no forrajeros	—	
Guisantes secos (sin incluir garbanzos)	—	
Garbanzos	—	
Guisantes forrajeros	—	
Judías secas, habas y nabo		
Judías secas	07.05.15	
Habas y nabo	07.05.95	
Otras legumbres secas		
Lentejas	07.05.91	
Granos de «visces»	12.03.31	2
Granos de «lupins»	12.03.49	2
Legumbres secas no incluidas anteriormente y mezclas con otros cereales	07.05.97	

Plantas escardadas

Patatas		
Patatas (no incluidas las de simiente)	07.01.13	
Patatas tempranas	07.01.15	
Patatas no tempranas	07.01.17	
Patatas de simiente	07.01.19	
Remolacha azucarera	12.04.11	
Remolacha forrajera, colinabo, zanahorias y nabos forrajeros y otras plantas escardadas		
Remolachas forrajeras		
Colinabo, zanahorias y nabos forrajeros	12.10.10	
Colinabos		
Zanahorias, nabos forrajeros		
Coles forrajeras	12.10.99	2
Otras plantas escardadas		
Aguaturma	07.06.10	
Patatas dulces	07.06.50	
Otras plantas escardadas no incluidas con anterioridad	07.06.30	
	12.10.99	3

Plantas industriales

Granos y frutos oleaginosos (salvo aceitunas)		
Granos de colza y de nabina	12.01.91	
Colza de invierno	—	
Colza de verano	—	
Nabina	—	
Granos de girasol	12.01.95	
Habas de soja	12.01.40	
Granos de ricino	12.01.50	
Granos de lino	12.01.61	
	12.01.69	
Granos de sésamo, cáñamo, mostaza, clavel, adormidera		
Granos se sésamo	12.01.97	
Granos de cáñamo	12.01.94	
Granos de mostaza	12.01.92	
Granos de clavel y de adormidera	12.01.93	
Plantas textiles		
Lino	54.01.10	
Cáñamo	57.01.10	
Tabacos brutos	24.01.10	
	24.01.90	
Lúpulo	12.06.00	

Plantas industriales (continuación)

Otras plantas industriales		
Achicoria	12.05.00	
Plantas medicinales, aromáticas y para condimento		
Azafrán	09.10.31	
Comino	07.01.82	
Plantas medicinales, aromáticas y para condimento no incluidas anteriormente	09.09 (11-13-15-17-18) 09.10 (11-20-51-55-71) 12.07 (10-20-30-40-50- 60-70-80-91-99)	

Legumbres frescas

Repollo	07.01.21	
Coliflor	07.01.22	
Otras coles		
Coles de Bruselas	07.01.26	
Coles blancas		
Coles rojas	07.01.23	
Coles de Saboya (o de Milán)		
Coles verdes		
Coles no incluidas anteriormente	07.01.27	1
Legumbres con o sin tallo distintas a la col Apio-nabo y apio en ramas	07.01.51 07.01.53 07.01.97	2
Puerros	07.01.68	
Lechugas flamencas	07.01.31 07.01.33	
Achicorias rizadas y escarolas	07.01.36	1
Espinacas	07.01.29	
Espárragos	07.01.71	
Endibias	07.01.34	
Alcachofas	07.01.73	
Otras legumbres con o sin tallo		
Colleja	07.01.36	2
Cardos	07.01.37	
Hinojo	07.01.91	
Ruibarbo		
Berro		
Perejil		
Brécol		
Legumbres con o sin tallo no incluidas anteriormente	07.01.97	1
Legumbres cultivadas por su fruta		
Tomates	07.01.75 07.01.77	
Pepinos y pepinillos	07.01.83 07.01.85	
Melones	08.09.10	
Berenjenas, calabazas, calabacines	07.01.95	
Pimientos morrones	07.01.93	
Otras legumbres cultivadas por su fruto	07.01.97	3
Raíces, bulbos y tubérculos		
Lombarda	07.01.27	2
Nabos		
Zanahorias	07.01.54	
Ajo	07.01.67	
Cebollas y chalotes	07.01 (62-63-66)	
Remolachas		
Escorzoneras	07.01.56	
Otras raíces, bulbos, tubérculos (cebolleta, rábano y rábano blanco)	07.01.59	

Legumbres frescas (continuación)

Legumbres de vaina	
Guisantes	07.01.41
Judías	07.01.43
Otras legumbres de vaina	07.01.45
Champiñones de cultivo	07.01.49
	07.01.87

Frutos frescos, agrios (excepto uvas y aceitunas)

Manzanas y peras de mesa	
Manzanas de mesa	08.06 (13-15-17)
Peras de mesa	08.06 (36-38)
Manzanas de sidra y peras de perada	
Manzanas de sidra	08.06.11
Peras de perada	08.06.32
Frutos con hueso	
Melocotones	08.07.32
Albaricoques	08.07.10
Cerezas	08.07 (51-55)
Ciruelas (mirabel, claudias, damascenas)	08.07 (71-75)
Otros frutos con hueso	08.07.90
Frutos con cáscara	
Nueces	08.05.31
Avellanas	08.05.91
Almendras	08.05.11
	08.05.19
Castañas	08.05.50
Otros frutos con cáscara (excepto tropicales)	
Cacahuetes	08.05.70
Frutos con cáscara no incluidos anteriormente (excepto tropicales)	08.05.97
Otros frutos de plantas leñosas	
Higos	08.03.10
Membrillos	08.06.50
Frutos de plantas leñosas no incluidos anteriormente (excepto tropicales)	08.09.90
Fresas	08.08 (11-15)
Bayas	
Grosella y grosella negra	
Grosella negra	08.08.41
Grosella	08.08.49
Frambuesas	—
Grosellas silvestres	08.08.90
Otros bayas (por ejemplo, morales cultivadas), excepto moras salvajes	08.09.90
Agrios	
Naranjas	08.02 (21-22-24-27)
Mandarinas y Clementinas	08.02 (32-36)
Limones	08.02.50
Pomelos	08.02.70
Otros agrios	08.02.90
Cidras	—
Limas	—
Bergamotas	—
Agrios no incluidos anteriormente	—

Uvas y aceitunas

Uvas	
Uvas de mesa	08.04 (21-23)
Otras uvas (para vino, para la producción de jugos y para la producción de uvas pasas)	08.04 (25-27)
Aceitunas	
Aceitunas de mesa	07.01.78
Otras aceitunas (para la producción de aceite)	07.01.79
	07.03.13

Otros productos vegetales

Plantas forrajeras (2)	12.10.99	1
Plantas de pepinos		
Arboles y arbustos frutales	06.02 (19-40-51-55)	
Vides	06.02 (10-30)	
Árboles y arbustos de adorno	06.02 (71-75-79-98)	
Plantas forestales	06.02.60	
Materias para trenzar		
Mimbres, juncos, bastón de caña	14.01 (11-19-51-59)	
Cañas, bambúes	14.01 (31-39)	
Otras materias para trenzar	14.01.90	
Flores, plantas ornamentales y árboles de Navidad		
Cebollas y tubérculos de flores	0006.01.10	
Plantas de adorno	06.01 (31-39)	
Flores para cortar, verde y follaje	06.03 (11-15-90) 06.04 (20-40-50)	
Árboles de Navidad	06.04.90	
Plantas vivaces al aire libre	06.02.92	
Semillas		
Semillas de productos agrícolas (4)	06.02.95	
	12.03 (11-19-35-39-44-46-84-86-89)	
Semillas de flores	12.03.31	1
Productos de recolección (3)	12.03.49	1
	12.03.81	
	07.01 (88-89)	
	08.05.97	2
	08.08.31	
	08.08.35	
	08.08.90	2
	23.06.10	1
Productos derivados (4)		
Productos derivados de cultivos de cereales (excepto arroz)		
Productos derivados de cultivos de arroz	12.08 (10-31)	
Productos derivados de cultivos de legumbres secas	12.08.90	
	12.09.90	
	13.03.12	
Productos derivados de cultivos de plantas escardadas	14.02 (10-21-23-25-29)	
	14.03.00	
Productos derivados de cultivos de plantas industriales	14.04.00	
	14.05 (11-19)	
Productos derivados de cultivos de legumbres frescas	15.16.10	
	23.06.10	
Productos derivados de cultivos de frutas y agrios	23.06.30	2
	13.01.00	
Productos derivados de uvas y aceitunas		
Productos derivados de cultivos de plantas		
Productos vegetales no incluidos anteriormente		
Mosto y vino		
Mosto	22.04.00	
Vino	22.05 (21-25-31-35-41-44-45-47-51-57-59-61-69)	
Productos derivados de la producción de vino (5)	23.05.00	

(2) Por ejemplo, heno y trébol (excluidas las coles forrajeras).

(3) Excepto semillas de cereales, arroz y patatas.

(4) Por ejemplo, champiñones salvajes, arándanos, moras salvajes, frambuesas salvajes, etcétera.

(5) Por ejemplo, paja, hojas, vainas de guisantes y de habas.

Aceite de oliva

Aceite de oliva virgen (6)	15.07.06
Aceite de oliva no refinado	15.07 (07-08)
Productos derivados de la extracción de aceite de oliva (8)	23.04.05

Bovinos

Bovinos domésticos	01.02 (11-13-14-15-17)
Terneros	—
Otros bovinos de menos de un año	—
Becerras	—
Vacas	—
Bovinos machos reproductores	—
Bovinos machos reproductores de uno a dos años	—
Bovinos machos reproductores de más de dos años	—
Bovinos para carne y engorde	—
Bovinos para carne y engorde de uno a dos años	—
Bovinos para carne y engorde de más de dos años	—

Porcinos

Porcinos domésticos	01.03 (11-15-17)
Lechón	—
Cerdo joven	—
Cerdo de engorde	—
Cerdas para reproducción	—
Cerdos para reproducción	—

Équidos

Caballos	01.01 (11-15-19)
Asnos	01.01.31
Mulos y burdéganos	01.01.50

Ovinos y caprinos

Ovinos domésticos	01.04 (11-13)
Caprinos domésticos	01.04.15

Aves, conejos, pichones y otros animales

Gallinas, gallos, pollos y pollitos	01.05 (10-91)
Patos	01.05.93
Gansos	01.05.95
Pavas	01.05.97
Pintadas	01.05.98
Conejos domésticos	01.06.10
Pichones domésticos	01.06.30
Otros animales	
Abejas	—
Gusanos de seda	—
Animales de peletería	—
Caracoles (distintos de los de mar)	03.03.66
Otros animales	01.06.99 02.04.99

1

Caza y carne de caza

Caza (9)	01.01.39 01.02.90 01.03.90 01.04.90 01.06.90 02.04.30
Carne de caza	

(6) Por ejemplo, heces del vino, sedimentos, etcétera.

(7) Los dos productos no se distinguen por los estrados de producción diferentes, sino por los procesos de transformación.

(8) Por ejemplo, heces del aceite y otros residuos de extracción de aceite de oliva.

(9) La caza viva no corresponde nada más que a la caza para la cría, así como a la caza en cautividad.

Leche de producción

Leche de vaca	—
Leche de oveja	—
Leche de cabra	—
Leche de búfala	—

Huevos

Huevos de gallina		
Huevos de gallina para incubar	04.05.12	1
Otros huevos de gallina	04.05.14	
Huevos distintos a los de gallina		
Huevos distintos a los de gallina para incubar	04.05.12	2
Otros huevos distintos a los de gallina	04.05.16	
	04.05.18	

Otros productos animales

Lana (comprendido pelo) (10)	53.01 (10-20)	
Miel	53.02 (93-95)	
Capullos de gusanos de seda	04.06.00	
Productos residuales de productos animales (11)	50.01.00	
	15.15.10	
Productos animales no citados anteriormente	43.01 (10-20-30-90)	
Trabajos agrícolas de labor (12)	53.02.97	

Productos agrícolas: casi exclusivamente importados

Semillas y frutos oleaginosos		
Semillas de cacahuete	12.01.11	
Copra	12.01.15	
Nuez y almendras de palmiste	12.01.20	
Semillas de algodón	12.01.30	
Semillas y frutos oleaginosos no citados anteriormente	12.01.96	
Plantas textiles tropicales	12.01.99	
Algodón	55.01.00	
Otras plantas textiles		
Abacá	57.02.00	
Yute	57.03.10	
Sisal	57.04.10	
Coco	57.04.30	
Ramio	54.02.00	
Plantas textiles no citadas anteriormente	57.04.50	
Otras plantas tropicales industriales		
Café	09.01.11	
Cacao	18.01.00	
Caña de azúcar	12.04.30	
Frutos tropicales		
Frutos de coco tropical		
Nuez de coco	08.01.75	
Nuez de anacardo	08.01.77	
Nuez del Brasil	08.01.80	
Nuez apacena	08.05.80	
Otros frutos tropicales		
Dátiles	08.01.10	
Bananas	08.01 (31-35)	
Ananás	08.01.50	
Papayas	08.08.50	
Frutos tropicales no citados anteriormente	08.01 (60-99)	
Marfil en bruto	05.10.00	

(10) En cuanto que constituyen productos principales.

(11) Por ejemplo, pieles, pelos, peletería de caza abatida, cera, estiércol, purín.

(12) Es decir, los que, normalmente se ejerce por las mismas empresas agrícolas, como, por ejemplo, labrar, cosechar el trigo, secar el tabaco, esquilar los cordero, cuidar los animales.

V. MADERAS EN BRUTO

Madera de coníferas para la construcción y la industria

Maderas de coníferas largas

- 1 Troncos
 - (1) Abetos, epiceas, douglas
 - (2) Pinos, alerces
- 2 Apeas para minas
 - (1) Abetos, epiceas, douglas
 - (2) Pinos, alerces
- 3 Otras maderas largas
 - (1) Abetos, epiceas, douglas
 - (2) Pinos, alerces

Maderas de coníferas para trituración

- 1 Abetos, coníferas, douglas
- 2 Pinos, alerces

Maderas de coníferas para leña

- 1 Abetos, coníferas, douglas
- 2 Pinos, alerces

Maderas de caducífolios para la construcción y para la industria

Maderas de caducífolios largas

- 1 Troncos
 - (1) Robles
 - (2) Hayas
 - (3) Álamos
 - (4) Otros
- 2 Apeas para minas
 - (1) Robles
 - (2) Otros
- 3 Otras maderas largas
 - (1) Robles
 - (2) Hayas
 - (3) Álamos
 - (4) Otros

Maderas de caducífolios para trituración

- (1) Robles
- (2) Hayas
- (3) Álamos
- (4) Otros

Maderas de caducífolios para leña

- (1) Robles
- (2) Hayas
- (3) Álamos
- (4) Otros

Servicios forestales (13)

Otros productos (por ejemplo, cortezas, corcho, resina)

(13) Es decir, servicios de la silvicultura que normalmente son realizados por las mismas empresas forestales (por ejemplo, la tala de la madera).

ANEXO D

Lista de las actividades a que se refiere el párrafo tercero del apartado 5 del artículo 4

1. Telecomunicaciones.
2. Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica.
3. Transporte de bienes.
4. Servicios portuarios y aeroportuarios.
5. Transporte de personas.
6. Entrega de bienes nuevos fabricados para la venta.
7. Operaciones de organismos de intervención agrícola que afecten a productos agrícolas realizadas en aplicación de la reglamentación en materia de organización común del mercado de dichos productos.
8. Explotación de ferias y exposiciones comerciales.
9. Explotación de almaces de depósito.
10. Actividades de las oficinas comerciales de publicidad.
12. Operaciones de cantinas de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.
13. Actividades de organismos de radio y televisión distintas a las contempladas en la letra q) del apartado 1 del punto A del artículo 13.

ANEXO E

Lista de las operaciones a que se refiere la letra a) del apartado 3 del artículo 28

2. Operaciones indicadas en la letra c) del apartado 1 del punto A del artículo 13.
7. Operaciones indicadas en la letra q) del apartado 1 del punto A del artículo 13.
11. Entregas indicadas en la letra g) del punto B del artículo 13, cuando sean efectuadas por sujetos que tengan derecho a la deducción de los impuestos pagados en exceso por el edificio en cuestión.
15. Las prestaciones de servicios de agencias de viajes indicadas en el artículo 26, así como las de las agencias de viajes que actúan en nombre o por cuenta cuenta del viajero, para viajes efectuados fuera de la Comunidad.

ANEXO F

Lista de las operaciones indicadas en la letra b) del apartado 3 del artículo 28

1. La percepción de derechos de entrada en las manifestaciones deportivas.
 2. La prestación de servicios de autores, artistas e intérpretes de obras de arte, abogados y otros miembros de la profesiones liberales, a excepción de la profesiones médicas y sanitarias, puesto que no se trata de las prestaciones indicadas en el Anexo D de la Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967.
 5. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorios a las llamadas prestaciones efectuadas por los servicios públicos postales en el terreno de las telecomunicaciones.
 6. Las prestaciones de servicios efectuadas por las empresas de pompas fúnebres y de cremación, así como las entregas de bienes accesorios a las citadas prestaciones.
 7. Las operaciones efectuadas por los ciegos o de los talleres de ciegos a condición de que su exoneración no lleve consigo distorsiones importantes de la competencia.
 8. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios hechas a los organismos encargados de la construcción, de la instalación y del mantenimiento de los cementerios, de las sepulturas y de los monumentos conmemorativos de las víctimas de la guerra.
 10. Las operaciones efectuadas por los establecimientos hospitalarios no indicadas en la letra d) del apartado 1 del punto A del artículo 13.
 12. El suministro de agua por un organismo de derecho público.
 16. Las entregas de edificios y de terrenos indicados en el apartado 3 del artículo 4.
 17. El transporte de personas.
- Los transportes de bienes, tales como los equipajes y los vehículos automóviles, acompañados de viajeros o la prestación de servicios ligados al transporte de personas no están exonerados más que en la medida en que los transportes de estas personas estén exonerados.
23. Las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamiento y arrendamiento de aeronaves utilizadas por las instituciones del Estado, así como de los objetos incorporados a estas aeronaves o que sirven para su explotación.
 25. Las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamiento y arrendamiento de barcos de guerra.
 27. Las prestaciones de servicios de las agencias de viajes indicadas en el artículo 26, así como de las agencias de viajes que actúen en nombre y por cuenta del viajero para viajes efectuados en el interior de la Comunidad.

ANEXO G

Derecho de opción

1. El derecho de opción indicado en la letra c) del apartado 1 del artículo 28, podrá concederse:
 - a) si se trata de operaciones indicadas en el Anexo E; los Estados miembros que apliquen ya la exención, pero aparejada a un derecho de opción, podrán mantener este derecho de opción;
 - b) si se trata de operaciones indicadas en el Anexo F; los Estados miembros que mantengan con carácter transitorio la exención podrán conceder a los sujetos pasivos el derecho de opción para la imposición.
2. Los Estados miembros que concedan un derecho de opción para la imposición no cubierto por las disposiciones del apartado 1, podrán autorizar a los sujetos pasivos que hagan uso de él a mantenerlo, como máximo hasta la expiración de un período de tres años, a contar desde la fecha de entrada en vigor de la presente Directiva.

ANEXO H

Lista de entregas de bienes y prestación de servicios que podrán estar sujetos a tipos reducidos del IVA

Al trasponer al Derecho nacional las categorías que figuran a continuación, relativas a bienes, los Estados miembros podrán utilizar la Nomenclatura Combinada con objeto de delimitar con exactitud cada una de dichas categorías.

Categoría	Descripción
1	Productos alimenticios (incluidas las bebidas pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal, ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios y productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios, con exclusión de las bebidas alcohólicas.
2	El suministro de agua.
3	Productos farmacéuticos del tipo de los utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios, incluidos los contraceptivos y los productos de higiene femenina.
4	Equipos médicos, aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos, incluida la reparación de dichos bienes y los asientos infantiles para acoplar en automóviles.
5	El transporte de personas y de sus equipajes.
6	El suministro de libros, comprendido su alquiler por bibliotecas (incluidos folletos, prospectos, impresos afines, álbumes, libros infantiles de pintura, dibujo y coloreado, música impresa o manuscrita, planos y mapas hidrográficos y similares), periódicos y revistas, que no sean íntegra o predominantemente material publicitario.
7	El derecho de acceso a espectáculos, teatros, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, museos, parques zoológicos salas cinematográficas, exposiciones y otras manifestaciones y locales semejantes de carácter cultural. Recepción de servicios de radiodifusión y televisión.
8	Servicios prestados por escritores, compositores y artistas intérpretes, y derechos de autor debidos a los mismos.
9	Suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de una política social.
10	Suministro de bienes y servicios de los utilizados normalmente para la producción agraria, excepto bienes de capital como maquinaria o edificios.
11	El alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas.
12	El derecho de acceso a manifestaciones deportivas.
13	El derecho de utilizar instalaciones deportivas.
14	Entrega de bienes y prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a obras de bienestar y de seguridad social, en tanto en cuanto no estén exentos en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.
15	Servicios prestados por funerarias y servicios de cremación, junto con el suministro de los bienes relacionados con dicha actividad.
16	La prestación de la asistencia sanitaria y dental, así como de tratamiento termal, en tanto en cuanto no esté exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.
17	Los servicios prestados en relación con la limpieza de las vías públicas, la recogida de basuras y tratamiento de residuos, que no sean los prestados por los órganos mencionados en el apartado 5 del artículo 4.

ANEXO I

Objetos de arte, objetos de colección y antigüedades

A efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

a) «objetos de arte» los bienes siguientes:

— cuadros, «collages» y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos (código NC 9701);

— grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas, en blanco y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos (código NC 9702 00 00);

— esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes (código NC 9703 00 00); para los vaciados de esculturas anteriores al 1 de enero de 1989, en casos determinados por los Estados miembros podrá rebasarse, con carácter excepcional, el límite de ocho ejemplares;

— tapicerías (código NC 5805 00 00) y textiles murales (código NC 6304 00 00) tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos;

— ejemplares únicos de cerámica, realizados totalmente por el artista y firmados por él;

— esmaltes sobre cobre realizados totalmente a mano, con un límite de ocho ejemplares numerados y en los que apareza la firma del artista o del taller, a excepción de los artículos de bisutería, orfebrería y joyería;

— fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes.

b) Por «objetos de colección» se entenderán los bienes siguientes:

— sellos de correos, timbres fiscales, marcas postales, sobres primer día, artículos franqueados y análogos, obliterados, o bien sin obliterated que no tengan ni hayan de tener curso legal (código NC 9704 00 00);

— colecciones y especímenes para colecciones de zoología, botánica, mineralogía o anatomía, o que tengan interés histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico o numismático (código NC 9705 00 00).

c) Por «antigüedades» se entenderán los objetos que tengan más de cien años de antigüedad y que no sean objetos de arte o de colección (código NC 9706 00 00).

ANEXO J

Descripción de los bienes	Código NC
Estaño	8001
Cobre	7402 7403 7405 7408
Cinc	7901
Níquel	7502
Aluminio	7601
Plomo	7801
Indio	ex 8112 91 ex 8112 99
Cereales	1001 a 1005 1006: únicamente el arroz con cáscara 1007 a 1008
Semillas y frutos oleaginosos	1201 a 1207
Cocos, nueces de Brasil y nueces de caju	0801
Otros frutos de cáscara	0802
Aceitunas	0711 20
Semillas (incluidas las de soja)	1201 a 1207
Café sin tostar	0901 11 00 0901 12 00
Té	0902
Cacao en grano o partido, crudo o tostado	1801
Azúcar en bruto	1701 11 1701 12
Caucho en formas primarias o en placas, hojas o bandas	4001 4002
Lana	5101
Productos químicos, a granel	capítulos 28 y 29
Hidrocarburos (incluidos el propano y el butano, y los petróleos crudos de origen mineral)	2709 2710 2711 12 2711 13
Plata	7106
Platino (paladio, rodio)	7110 11 00 7110 21 00 7110 31 00
Patatas	0701
Grasas y aceites vegetales y sus fracciones, en bruto, refinados pero sin modificar químicamente	1507 a 1515

ANEXO K

Lista de prestaciones de servicios que se mencionan en el apartado 6 del artículo 28

1. Pequeños servicios de reparación de:
 - bicicletas,
 - calzado y de artículos de cuero,
 - prendas de vestir y de ropa blanca (incluida la reparación y arreglo).
2. Reparación y renovación de viviendas particulares, excluidos los materiales que forman parte significativa del valor del suministro.
3. Limpieza de cristales y limpieza de viviendas particulares.
4. Servicios de asistencia a domicilio (por ejemplo ayuda doméstica y cuidado de los niños, ayuda a los ancianos, enfermos o discapacitados).
5. Peluquería.

Directiva 92/12/CEE del Consejo de 25 de febrero de 1992 relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales

(Texto consolidado CONSLEG: 1992L0012-05/06/2003)

EL CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea y, en particular, su artículo 99,

Vista la propuesta de la Comisión (1),

Visto el dictamen del Parlamento Europeo (2),

Visto el dictamen del Comité Económico y Social (3),

Considerando que la creación y funcionamiento del mercado interior implican la libre circulación de mercancías, comprendidas las que son objeto de impuestos especiales;

Considerando que resulta oportuno definir el territorio en el que serán de aplicación la presente Directiva y las directivas relativas a los tipos impositivos y a las estructuras de los impuestos especiales;

Considerando que resulta necesario definir el concepto de productos objeto de impuestos especiales; que únicamente aquellas mercancías que sean consideradas como tales en todos los Estados miembros podrán ser objeto de disposiciones comunitarias; que dichos productos pueden ser objeto de otras imposiciones indirectas que persigan una finalidad concreta; que el mantenimiento o introducción de otras imposiciones indirectas no deben originar formalidades relacionadas con los cruces de fronteras;

Considerando que, para garantizar la creación y el funcionamiento del mercado interior, el devengo de los impuestos especiales debe ser idéntico en todos los Estados miembros;

Considerando que toda entrega, tenencia con vistas a la entrega o afectación a las necesidades de un operador que desarrolle de manera independiente una actividad económica o a las necesidades de un organismo de derecho público que tenga lugar en un Estado miembro distinto del de puesta a consumo, determinará la exigibilidad del impuesto especial en ese otro Estado miembro;

(1) DO n.º C 322 de 21.12.1990, p. 1; y DO n.º C 45 de 20.2.1992, p. 10.

(2) DO n.º C 183 de 15.7.1991, p. 131.

(3) DO n.º C 169 de 18.3.1991, p. 25.

Considerando que los productos objeto de impuestos especiales que son adquiridos por los particulares para sus necesidades personales y transportados por ellos mismos deben gravarse en el Estado miembro donde dichos productos hayan sido adquiridos;

Considerando que, para determinar que los productos objeto de impuestos especiales no se destinan a fines personales sino comerciales, los Estados miembros deben tener en cuenta ciertos criterios;

Considerando que los productos objeto de impuestos especiales adquiridos por personas que no tengan la condición de depositario autorizado, operador registrado o no registrado y que sean enviados o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por su propia cuenta deben estar gravados por el impuesto especial del Estado miembro de destino;

Considerando que, para garantizar la percepción puntual de la deuda fiscal, deberá poder efectuarse un control tanto en las unidades de producción como en aquéllas donde se guarde el producto; que un régimen de depósito, supeditado a la autorización de las autoridades competentes, debe permitir garantizar dichos controles;

Considerando que el paso del territorio de un Estado miembro al de otro no puede dar lugar a un control que pueda obstaculizar la libre circulación intracomunitaria; que, no obstante, las exigencias inherentes a la exigibilidad requieren que se conozcan los movimientos de los productos objeto de impuestos especiales; que conviene, por lo tanto, prever un documento de acompañamiento para estos productos;

Considerando que resulta oportuno establecer las obligaciones a que deben atenerse los depositarios autorizados así como los operadores que no tengan tal condición de depositarios autorizados;

Considerando que, a fin de garantizar la percepción del impuesto a los tipos impositivos fijados por los Estados miembros, resulta oportuno establecer un procedimiento para la circulación de dichos productos en régimen suspensivo;

Considerando que, en este sentido, conviene, en primer lugar, que cada envío pueda ser fácilmente identificado; que su situación, en lo que atañe a la deuda fiscal, debe poder ser

conocida inmediatamente; que, por consiguiente, resulta necesario prever a estos fines un documento de acompañamiento, de carácter administrativo o comercial; que el documento comercial que se utilice deberá contener los datos indispensables que figuren en el documento administrativo;

Considerando que resulta oportuno especificar el procedimiento por el cual los operadores informarán a las autoridades fiscales de los Estados miembros sobre las expediciones enviadas o recibidas con este documento de acompañamiento;

Considerando, además, que no procede utilizar el documento de acompañamiento cuando los productos objeto de impuestos especiales circulan al amparo de un régimen aduanero comunitario distinto del despacho de aduana o son introducidos en una zona franca o en un depósito franco;

Considerando que, en el marco de disposiciones nacionales, resulta oportuno, asimismo, que la percepción del impuesto especial, en caso de infracción o irregularidad, sea efectuada por el Estado miembro en cuyo territorio haya sido cometida dicha infracción o irregularidad, o bien por el Estado miembro donde haya sido comprobada, o, en caso de no presentación en el Estado miembro de destino, por el Estado miembro de partida;

Considerando que los Estados miembros pueden prever que los productos que se pongan a consumo vayan provistos de marcas fiscales o de marcas nacionales de reconocimiento; que el empleo de tales marcas no debe suponer obstáculo alguno al comercio intracomunitario;

Considerando que el pago del impuesto especial en el Estado miembro donde haya tenido lugar la puesta a consumo debe poder dar lugar a la devolución del impuesto cuando los productos no están destinados a consumo en dicho Estado miembro;

Considerando que resulta oportuno prever exenciones que resulten de acuerdos celebrados por los Estados miembros con otros Estados o con organizaciones internacionales;

Considerando que, debido a la supresión del principio de gravamen a la importación en las relaciones entre Estados miembros, las disposiciones relativas a las exenciones y a las franquicias a la importación pierden su sentido en las relaciones entre Estados miembros, y que, por lo tanto, resulta oportuno suprimir dichas disposiciones y adaptar en consecuencia las directivas correspondientes;

Considerando que conviene crear un Comité de impuestos especiales que estudie disposiciones comunitarias que permitan la aplicación de lo establecido en materia de impuestos especiales;

Considerando que con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 1 del Reglamento relativo a la supresión de los controles y formalidades aplicables a los equipajes de mano y a los equipajes facturados de las personas que realicen un vuelo intracomunitario, así como a los equipajes de personas que realicen una travesía marítima intracomunitaria, dicho

Reglamento se aplicará sin perjuicio de los controles que resulten de las prohibiciones o restricciones promulgadas por los Estados miembros, siempre que sean compatibles con los tres Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas; que, en estas circunstancias, las comprobaciones necesarias para el respeto de las restricciones cuantitativas mencionadas en el artículo 26 deben considerarse como controles del tipo antes mencionado y, como tales, compatibles con la legislación comunitaria;

Considerando que es necesario un período de tiempo a fin de adoptar las medidas pertinentes para paliar a la vez las repercusiones sociales en los sectores afectados y las dificultades regionales, especialmente en las regiones fronterizas, que podrían surgir por la supresión de los gravámenes a la importación y de las exenciones a la exportación en los intercambios entre Estados miembros; que a tal fin resulta oportuno autorizar a los Estados miembros a que declaren exentos de imposición, por un período que concluiría el 30 de junio de 1999, los productos despachados, dentro de los límites previstos, en los establecimientos libres de impuestos y en el marco del tráfico, por vía aérea o marítima, de viajeros entre Estados miembros;

Considerando que conviene poder dispensar a los pequeños productores de vinos de determinadas obligaciones que se derivan del régimen general de los impuestos especiales;

Considerando, por último, que conviene modificar la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y del impuesto sobre el valor añadido (4) con el fin de ampliarlas disposiciones de dicha Directiva a los impuestos especiales,

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

TÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1

1. La presente Directiva establece el régimen de los productos objeto de impuestos especiales y de otros impuestos indirectos que gravan directa o indirectamente el consumo de dichos productos, con exclusión del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos establecidos por la Comunidad.
2. Las disposiciones específicas sobre los tipos impositivos y las estructuras de los productos objeto de impuestos especiales figuran en Directivas específicas.

(4) DO n.º L 336 de 27.12.1977, p. 15. Directiva modificada en último lugar por la Directiva 79/1070/CEE (DO n.º L 331 de 27.12.1979, p. 8.).

Artículo 2

1. La presente Directiva y las Directivas a que se hace referencia en el apartado 2 del artículo 1, serán de aplicación en el territorio de la Comunidad tal como se define, para cada Estado miembro, en el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, en concreto en su artículo 227, exceptuando los territorios nacionales siguientes:

— en la República Federal de Alemania: la isla de Helgoland y el territorio de Büsingen;

— en la República Italiana: Livigno, Campione d'Italia y las aguas italianas del lago de Lugano;

— en el Reino de España: Ceuta y Melilla.

2. Como excepción a lo dispuesto en el apartado 1, no serán aplicables a las islas Canarias la presente Directiva ni las Directivas a que se refiere el apartado 2 del artículo 1. No obstante, el Reino de España podrá notificar mediante una declaración que dichas Directivas serán aplicables al citado territorio, para la totalidad o a algunos de los productos mencionados en el apartado 1 del artículo 3, a partir del primer día del segundo mes posterior al depósito de la mencionada declaración.

3. Como excepción a lo dispuesto en el anterior apartado 1, no serán aplicables a los departamentos de Ultramar de la República Francesa la presente Directiva ni las Directivas a que se refiere el apartado 2 del artículo 1.

No obstante, la República Francesa podrá notificar mediante una declaración que dichas Directivas serán aplicables al citado territorio, sin perjuicio de las medidas de adaptación a la situación periférica extrema de dicho territorio, a partir del primer día del segundo mes posterior al depósito de la declaración.

4. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar que las operaciones que tengan como procedencia o destino:

— el Principado de Mónaco reciban el mismo trato dispensado a las operaciones con procedencia o destino en la República Francesa;

— Jungholz y Mittelberg (Kleines Walsertal) reciban el mismo trato dispensado a las operaciones con procedencia o destino en la República Federal de Alemania;

— la Isla de Man reciban el mismo trato dispensado a las operaciones con procedencia o destino en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte;

— San Marino reciban el mismo trato dispensado a las operaciones con procedencia o destino en la República Italiana.

5. Las disposiciones de la presente Directiva no impedirán que Grecia mantenga el estatuto específico que se concedió al Monte Athos, tal como lo garantiza el artículo 105 de la Constitución griega.

6. En caso de que la Comisión considere que lo dispuesto en los apartados 1 a 4 ya no tiene justificación, especialmente desde el punto de vista de la neutralidad competitiva, presentará al Consejo las oportunas propuestas.

Artículo 3

1. La presente Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a los productos siguientes, definidos en sus correspondientes Directivas:

— los hidrocarburos;

— el alcohol y las bebidas alcohólicas;

— las labores del tabaco.

2. Los productos a que se refiere el apartado 1 podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

3. Los Estados miembros conservarán la facultad de introducir o mantener gravámenes sobre otros productos que no sean los enunciados en el apartado 1, siempre y cuando dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.

Con la misma limitación, los Estados miembros conservarán igualmente la facultad de imponer gravámenes a prestaciones de servicios siempre que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, incluidas las relacionadas con los productos objeto de impuestos especiales.

Artículo 4

A los efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

a) *depositario autorizado*: toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal;

b) *depósito fiscal*: todo lugar en el que un depositario autorizado produzca, transforme, almacene, reciba o envíe, en el ejercicio de su profesión, mercancías objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo bajo determinadas condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que esté situado dicho depósito fiscal;

c) *régimen suspensivo*: el régimen fiscal aplicable a la producción, transformación, tenencia y circulación de productos en suspensión de impuestos especiales;

d) *operador registrado*: toda persona física o jurídica que, sin tener la condición de depositario autorizado, esté autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a recibir, en el ejercicio de su profesión, productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro. No obstante, dicho operador no podrá almacenar ni enviar dichos productos en régimen suspensivo;

e) *operador no registrado*: la persona física o jurídica que, sin tener condición de depositario autorizado, esté autorizada para recibir a título ocasional, en el ejercicio de su profesión, productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro. Dicho operador no podrá almacenar ni enviar esos productos en régimen suspensivo. El operador no registrado deberá garantizar, antes de la expedición de la mercancía, el pago de los impuestos especiales ante la autoridad fiscal del Estado miembro de destino.

Artículo 5

1. Estarán sujetas a los impuestos especiales la fabricación, en el territorio de la Comunidad, tal como se define en el artículo 2, y la importación en dicho territorio de los productos a que se refiere el apartado 1 del artículo 3.

Se considerará «importación de un producto objeto de impuestos especiales» la entrada en la Comunidad de dicho producto, incluida la entrada procedente de un territorio de los exceptuados en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 2 o de las islas anglonormandas.

No obstante, en caso de que en el momento de su entrada en la Comunidad el citado producto se incluya en un régimen aduanero comunitario, se considerará que la importación del mismo se ha efectuado en el momento de la ultimación del régimen aduanero comunitario.

2. Sin perjuicio de las disposiciones nacionales y comunitarias en materia de regímenes aduaneros, cuando los productos objeto de impuestos especiales:

— tengan como procedencia o destino países terceros o los territorios a los que se refieren los apartados 1, 2 y 3 del artículo 2, o las islas del Canal, y se encuentren vinculados a uno de los regímenes de suspensión a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 84 del Reglamento (CEE) no 2913/92 (5), o se hallen en una zona franca o en un depósito franco.

— sean despachados entre Estados miembros a través de países de la AELC o entre un Estado miembro y un país de la AELC, con arreglo al procedimiento de tránsito intracomunitario, o a través de uno o varios terceros países que no pertenezcan a la AELC acompañados de los cuadernos TIR o ATA.

Se considerará que están en régimen suspensivo de dichos derechos especiales.

(5) DO n.º L 302 de 19.10.1992, p. 1.

En los casos en los que se utilice el documento administrativo único:

— la casilla 33 del documento administrativo único se llenará mediante la partida pertinente de la nomenclatura combinada;

— se indicará claramente en la casilla 44 del documento administrativo único que se trata de una expedición de productos sujetos a impuestos especiales;

— el expedidor conservará una copia de la «copia 1» del documento administrativo único;

— el destinatario deberá devolver al expedidor una copia de la «copia 5» del documento administrativo único debidamente cumplimentada.

3. Las posibles indicaciones complementarias que deban figurar en los documentos de transporte o en los documentos comerciales que sirvan de documentos de tránsito, así como las modificaciones necesarias para adaptar el procedimiento de ultimación, cuando los bienes sujetos a impuestos especiales circulen por medio de un procedimiento simplificado de tránsito intracomunitario, se definirán con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 24.

Artículo 6

1. El impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo o cuando se comprueben las diferencias que deberán someterse a impuestos especiales de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 14.

Se considerará puesta a consumo de productos objeto de impuestos especiales:

a) cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo;

b) la fabricación, incluso irregular, de esos productos fuera del régimen suspensivo;

c) la importación, incluso irregular, de tales productos cuando no se acojan al régimen suspensivo.

2. Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe la puesta a consumo o la comprobación de pérdidas. El impuesto especial se liquidará y pagará con arreglo a los procedimientos establecidos por cada Estado miembro, teniendo presente que los Estados miembros aplicarán a los productos nacionales los mismos procedimientos de liquidación y pago que a los procedentes de los restantes Estados miembros.

Artículo 7

1. En caso de que productos objeto de impuestos especiales, que ya hayan sido puestos a consumo en un Estado

miembro, sean detentados con fines comerciales en otro Estado miembro distinto, el impuesto especial se percibirá en el Estado miembro en que se encuentren dichos productos.

2. Con este fin y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6, en caso de que productos que ya hayan sido puestos a consumo en un Estado miembro, tal como se define en dicho artículo, se entreguen o se destinen a la entrega en el interior de otro Estado miembro, o afectación en el interior de otro Estado miembro a las necesidades de un operador que lleve a cabo de forma independiente una actividad económica o a las necesidades de un organismo de derecho público, el impuesto especial será exigible en ese otro Estado miembro.

3. Está obligada al pago del impuesto, según los casos, la persona que, en el interior de un Estado miembro distinto de aquél en que los productos hayan sido puestos a consumo, tenga los productos destinados a ser entregados o la persona que realice la entrega o efectúe la afectación, así como el operador profesional o el organismo de derecho público.

4. Los productos a que se hace referencia en el apartado 1 circularán entre los territorios de los distintos Estados miembros al amparo de un documento de acompañamiento que mencionará los principales elementos del documento contemplado en el apartado 1 del artículo 18. La forma y el contenido se establecerán con arreglo al procedimiento establecido en el artículo 24 de la presente Directiva.

5. La persona, operador u organismo a que se refiere el anterior apartado 3 deberá cumplir las siguientes obligaciones:

a) presentar, antes de la expedición de la mercancía, una declaración ante la autoridad fiscal del Estado miembro de destino y garantizar el pago de los impuestos especiales;

b) pagar el impuesto correspondiente al Estado miembro de destino de acuerdo con los procedimientos establecidos por dicho Estado miembro;

c) someterse a cualquier control que permita a la administración del Estado miembro de destino cerciorarse de la recepción de las mercancías así como del pago de los impuestos especiales de que las mismas son objeto.

6. Los impuestos especiales pagados en el primer Estado miembro a que se hace referencia en el apartado 1 se devolverán de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22.

7. Cuando los productos objeto de impuestos especiales ya comercializados en un Estado miembro se entreguen en otro lugar de destino en dicho Estado a través del territorio de otro Estado miembro distinto utilizando un itinerario adecuado, lo harán al amparo del documento de acompañamiento establecido en el anterior apartado 4.

8. En los casos contemplados en el apartado 7:

a) antes de la expedición de las mercancías, el expedidor deberá presentar declaración ante las autoridades fiscales

del lugar de partida encargadas del control de impuestos especiales;

b) el destinatario deberá confirmar la recepción de las mercancías siguiendo las normas previstas por las autoridades fiscales del lugar de destino encargadas del control de impuestos especiales;

c) el expedidor y el destinatario deberán presentarse a cualesquiera controles que permitan a las autoridades fiscales de sus países asegurarse de la efectiva recepción de las mercancías.

9. Cuando los productos objeto de impuestos especiales se despachen frecuente y regularmente en las condiciones mencionadas en el apartado 7, los Estados miembros podrán autorizar, mediante acuerdos bilaterales, un procedimiento simplificado que se aparte de lo dispuesto en los apartados 7 y 8.

Artículo 8

En cuanto a los productos adquiridos por particulares para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos, el principio que rige el mercado interior dispone que los impuestos especiales se perciban en el país en que se hayan adquirido dichos productos.

Artículo 9

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 6, 7 y 8, se producirá el devengo del impuesto cuando los productos puestos a consumo en un Estado miembro sean detentados con fines comerciales en otro Estado miembro.

En este caso, deberá pagarse el impuesto en el Estado miembro en cuyo territorio se hallen los productos y estará obligado al pago del mismo el tenedor de éstos.

2. Con objeto de determinar que los productos a que se refiere el artículo 8 están destinados a fines comerciales, los Estados miembros deberán tener en cuenta, entre otros, los siguientes elementos:

- estatuto comercial y motivos del tenedor de los productos;
- lugar en que se encuentran dichos productos o, en su caso, modo de transporte utilizado;
- cualquier documento relativo a dichos productos;
- naturaleza de los productos;
- cantidad de dichos productos.

En lo que respecta a la aplicación del quinto guión del párrafo primero, los Estados miembros podrán establecer niveles indicativos, exclusivamente como elemento de prueba. Dichos niveles indicativos no podrán ser inferiores a:

<i>a) Labores de tabaco</i>	
cigarrillos	800 unidades
cigarritos (cigarros con un peso máximo de 3 g/unidad)	400 unidades
cigarros	200 unidades
tabaco para fumar	1,0 kg
<i>b) Bebidas alcohólicas</i>	
bebidas espirituosas	10 l
productos intermedios	20 l
vinos (de los cuales 60 l como máximo de vinos espumosos)	90 l
cervezas	110 l

Irlanda estará autorizada a aplicar, hasta el 30 de junio de 1997, niveles indicativos que no podrán ser inferiores a 45 litros para los vinos (de los cuales 30 litros como máximo de vinos espumosos) y a 55 litros para las cervezas.

3. Respecto a la adquisición de hidrocarburos que ya se hayan puesto a consumo en otro Estado miembro, los Estados miembros podrán asimismo disponer que el impuesto sea exigible en el Estado miembro donde se consuma siempre que el transporte de dichos productos se efectúe mediante formas de transporte atípicas realizadas por particulares o por cuenta de éstos. Se considerarán formas de transporte atípicas el transporte de combustibles de automoción que no se realice dentro del depósito de los vehículos ni en bidones de reserva adecuados, así como el transporte de combustibles de calefacción líquidos que no se realice en camiones cisterna utilizados por cuenta de operadores profesionales.

Artículo 10

1. Los productos objeto de impuestos especiales que sean adquiridos por personas que no sean depositarios autorizados, operadores registrados u operadores no registrados, y enviados o transportados directa o indirectamente por el vendedor o a cargo del mismo, estarán gravados por impuesto especial en el Estado miembro de destino. A los efectos del presente artículo, se considerará como Estado miembro de destino el Estado miembro de llegada del envío o del transporte.

2. Con este fin, la entrega de productos objeto de impuestos especiales que ya hayan sido puestos a consumo en un Estado miembro, que dé lugar a envío o transporte de los mismos con destino a una persona de las citadas en el apartado 1 domiciliada en otro Estado miembro y que sean enviados o transportados en forma directa o indirecta por el vendedor o por cuenta de éste, dará lugar a la exigibilidad del impuesto especial sobre dichos productos en el Estado miembro de destino.

3. El impuesto especial del Estado miembro de destino será exigible al vendedor en el momento de efectuarse la entrega. No obstante, los Estados miembros podrán adoptar disposiciones a fin de establecer que el sujeto pasivo del impuesto especial sea un representante fiscal distinto, a su vez, del destinatario de los productos. Dicho representante fiscal estará establecido en el Estado miembro de destino y reconocido por las autoridades fiscales del mismo.

El Estado miembro en el que esté establecido el vendedor deberá asegurarse de que éste cumpla las siguientes obligaciones:

— garantizar el pago de los impuestos especiales, en las condiciones establecidas por el Estado miembro de destino, antes del envío de los productos y asegurarse del pago de los impuestos después de la llegada de los productos;

— llevar una contabilidad de las entregas de los productos.

4. En el caso contemplado en el apartado 2, los impuestos especiales que hayan sido pagados en el primer Estado miembro se devolverán de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 22.

5. Los Estados miembros podrán establecer, siempre que respeten el derecho comunitario, modalidades específicas de aplicación de la presente disposición para los productos objeto de impuestos especiales que sean objeto de una normativa nacional concreta en lo que se refiere a la distribución compatible con el Tratado.

TÍTULO II

Producción, transformación y tenencia

Artículo 11

1. Los Estados miembros establecerán su propia normativa en materia de producción, transformación y tenencia de productos objeto de impuestos especiales, sin perjuicio de las disposiciones de la presente Directiva.

2. La producción, transformación y tenencia de productos objeto de impuestos especiales, cuando estos últimos no hayan sido pagados, se realizarán en un depósito fiscal.

Artículo 12

La apertura y el funcionamiento de los depósitos fiscales estarán supeditados a la autorización de las autoridades competentes de los Estados miembros.

Artículo 13

El depositario autorizado deberá:

a) sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 15, prestar una garantía eventual en materia de producción, transformación y tenencia, así como una garantía obligatoria en materia de circulación, cuyos requisitos serán establecidos por las autoridades competentes del Estado miembro en que se haya autorizado el depósito fiscal;

b) cumplir con las obligaciones establecidas por el Estado miembro en cuyo territorio se halle el depósito fiscal;

c) llevar una contabilidad, por depósito fiscal, de las existencias y de los movimientos de los productos;

d) presentar los productos cuando así se le requiera;

e) someterse a controles y recuentos de existencias.

Dichas obligaciones deberán respetar el principio de no discriminación entre operaciones nacionales y operaciones intracomunitarias.

Artículo 14

1. El depositario autorizado se beneficiará de una franquicia por las pérdidas acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor, que sean comprobadas por las autoridades de cada Estado miembro. También se beneficiará, en régimen suspensivo, de una franquicia por las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos durante el proceso de producción y de transformación, el almacenamiento y el transporte. Cada Estado miembro determinará las condiciones de concesión de las franquicias. Estas franquicias se aplicarán asimismo a los operadores a que se refiere el artículo 16 en el caso de transporte de productos en régimen suspensivo de impuestos especiales.

2. Las pérdidas a que se refiere el apartado 1, acaecidas durante el transporte intracomunitario de productos en régimen suspensivo de impuestos especiales, deberán establecerse con arreglo a las normas del Estado miembro de destino.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 20, en caso de pérdidas distintas de las pérdidas contempladas en el apartado 1 y en caso de pérdidas a las que no se hayan concedido las franquicias a que se refiere el apartado 1, el impuesto se percibirá con arreglo a los tipos vigentes en el Estado miembro de que se trate en el momento en que se hayan producido las pérdidas, debidamente comprobadas por las autoridades competentes o, en su caso, en el momento de la comprobación de las mismas.

4. Las mermas mencionadas en el apartado 3 y las pérdidas que no queden exentas en virtud del apartado 1 deberán, en todos los casos, dar lugar a una anotación de las autoridades competentes, en el reverso del ejemplar de reenvío al expedidor del documento de acompañamiento en régimen suspensivo previsto en el apartado 1 del artículo 18.

Dicha anotación podrá adoptar las siguientes formas:

— en caso de pérdidas y de mermas acaecidas en el curso del transporte intracomunitario de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, las autoridades competentes del Estado miembro en que se comprueben tales pérdidas o dichas mermas efectuarán la correspondiente anotación en el ejemplar de reenvío del documento de acompañamiento;

— en el momento de la llegada de los productos al Estado miembro de destino, las autoridades competentes de dicho Estado miembro indicarán si conceden unas franquicias limitadas o si no conceden franquicia alguna por las pérdidas y mermas comprobadas.

En los casos anteriormente expuestos precisarán la base de cálculo de los impuestos especiales adeudados en virtud de lo dispuesto en el apartado 3. Dichas autoridades enviarán una copia del ejemplar de reenvío del documento de acompañamiento a las autoridades competentes del Estado miembro en que se han verificado las pérdidas.

TÍTULO III

Circulación

Artículo 15

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 5, el artículo 16, el apartado 4 del artículo 19 y el apartado 1 bis del artículo 23, la circulación en régimen suspensivo de los productos sujetos a impuestos especiales habrá de efectuarse entre depósitos fiscales.

Lo dispuesto en el primer párrafo será de aplicación a la circulación intracomunitaria de los productos sujetos a un tipo cero del impuesto especial que no se hayan despachado a consumo.

2. Los depositarios autorizados por las autoridades competentes de un Estado miembro, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13, se considerarán autorizados para las operaciones tanto de circulación nacional como intracomunitaria.

3. Los riesgos inherentes a la circulación intracomunitaria estarán cubiertos por la garantía aportada por el depositario autorizado expedidor, con arreglo a lo previsto en el artículo 13, y, en su caso, por una garantía solidaria entre expedidor y transportista. Las autoridades competentes de los Estados miembros podrán permitir que el transportista o el propietario de los productos aporten una garantía en lugar de la aportada por el depositario autorizado expedidor. En su caso, los Estados miembros podrán exigir una garantía al destinatario.

Si hidrocarburos sujetos a impuestos especiales se transportan dentro de la Comunidad por vía marítima o por canalizaciones, los Estados miembros podrán dispensar a los depositarios autorizados expedidores de la obligación de

aportar la garantía contemplada en el párrafo primero del presente apartado.

Las condiciones de la garantía serán fijadas por los Estados miembros. La garantía habrá de ser válida en toda la Comunidad.

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 20, la responsabilidad del depositario autorizado expedidor y, en su caso, la del transportista sólo finalizarán una vez que se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos, principalmente mediante documento de acompañamiento a que se refiere el artículo 18 en las condiciones determinadas en el artículo 19.

5. Un depositario autorizado expedidor o su representante podrá modificar el contenido de las casillas 4, 7, 7 bis, 13, 14 y/o 17 del documento administrativo de acompañamiento para indicar una modificación de destinatario, que deberá ser un depositario autorizado o un operador registrado, o del lugar de entrega. Ello deberá ser comunicado inmediatamente a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición debiendo indicarse también inmediatamente al reverso del documento administrativo de acompañamiento el nuevo destinatario o el nuevo lugar de entrega.

6. En la circulación intracomunitaria de hidrocarburos por vía marítima o fluvial, el depositario autorizado expedidor podrá no cumplimentar las casillas 4, 7, 7 bis, 13 y 17 del documento de acompañamiento si, en el momento de expedición de los productos, no se conoce con exactitud el destinatario, siempre que:

— las autoridades competentes del Estado miembro de partida hayan autorizado previamente al expedidor a no cumplimentar dicha casilla;

— se comunique a las mismas autoridades el nombre y dirección del destinatario, así como su número del impuesto especial y el país de destino en cuanto se conozcan o, a más tardar, una vez hayan llegado los productos a su lugar de destino final.

Artículo 15 bis

1. A más tardar el 1 de abril de 1993, la autoridad competente de cada Estado miembro habrá de disponer de una base de datos electrónica que contenga un registro de las personas que poseen la condición de depositario autorizado o de operador registrado en materia de impuestos especiales, así como un registro de los lugares autorizados en cuanto depósitos fiscales.

2. Dichos registros incluirán la información siguiente:

a) el número de identificación expedido por las autoridades competentes por lo que respecta a la persona o los lugares;

b) el nombre, apellidos y dirección de la persona y la denominación y dirección de los lugares;

c) la categoría de los productos que pueden ser objeto de almacenamiento o recepción por la persona o en los lugares;

d) la dirección de las autoridades competentes a las que se pueda solicitar información adicional;

e) la fecha de expedición y, en su caso, la fecha en que vence la validez del número de identificación.

3. Los datos a que se refieren el apartado 1 y las letras a), b), c) y d) del apartado 2 del presente artículo serán transmitidos a la autoridad competente de cada Estado miembro. En aquellos casos en que la información contemplada en la letra e) del apartado 2 no se comunique de forma automática, se facilitará a petición expresa de cualquier Estado miembro. Todos los datos se utilizarán exclusivamente con el fin de identificar la autorización o el registro de la persona y de los lugares.

4. La autoridad competente de cada Estado miembro velará por que las personas que intervienen en la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales estén autorizadas a obtener la confirmación de la información que obra en poder de dicha autoridad con arreglo a lo dispuesto en el presente artículo.

5. La información comunicada en aplicación del presente artículo gozará de carácter confidencial, independientemente de la forma en que haya sido comunicada, y estará amparada por el secreto profesional y por la protección acordada a la información similar con arreglo al Derecho nacional del Estado miembro al que iba destinada.

6. No obstante lo dispuesto en el apartado 5, la autoridad competente del Estado miembro que facilita dicha información podrá permitir su utilización para otros fines en el Estado miembro de la autoridad requirente si la legislación del Estado miembro de la autoridad requerida autoriza su utilización con fines similares.

Artículo 15 ter

1. En lo que respecta a los controles por sondeo previstos en el apartado 6 del artículo 19, las autoridades competentes de los Estados miembros podrán solicitar, de las autoridades competentes de otro Estado miembro, datos que complementen la información definida en el artículo 15 bis. La Directiva 77/799/CEE (6) se aplicará a este intercambio de información, en lo que se refiere a la protección de los datos.

2. Si se intercambian informaciones con arreglo al apartado 1 y las normas jurídicas nacionales prevén en un Estado miembro la audiencia de las personas afectadas por dicho intercambio de información, dichas normas podrán seguir aplicándose.

3. El intercambio de información necesario para la realización de los controles a que se refiere el apartado 1 se efectuará:

(6) DO n.º L 336 de 27.12.1977, p. 15.

tuará con ayuda de un documento uniforme de control. La forma y contenido de dicho documento se determinarán con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 24.

Artículo 16

1. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 15, el destinatario podrá ser un operador profesional que no posea la condición de depositario autorizado. Dicho operador podrá, en el ejercicio de su profesión, recibir productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo procedentes de otros Estados miembros. Sin embargo, no podrá almacenar ni enviar dichos productos en régimen suspensivo.

Los Estados miembros podrán establecer, de conformidad con el derecho comunitario, modalidades específicas de aplicación de la presente disposición para los productos objeto de impuestos especiales que sean objeto de una normativa nacional específica de distribución compatible con el Tratado.

2. Previamente a la recepción de las mercancías, el operador a que se refiere el apartado 1 podrá solicitar a las autoridades fiscales de su Estado miembro su inscripción en un registro.

El operador registrado deberá cumplir los siguientes requisitos:

a) garantizar el pago de los impuestos especiales en las condiciones fijadas por las autoridades fiscales de su Estado miembro, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 15 donde se determina la responsabilidad del depositario autorizado expedidor y, en su caso, del transportista;

b) llevar una contabilidad de las entregas de productos;

c) presentar los productos cuando así se le requiera;

d) someterse a controles o recuentos de existencias.

Para dicho operador, los impuestos especiales se devengarán en el momento de la recepción de las mercancías y deberán pagarse con arreglo al procedimiento que determine cada Estado miembro.

3. Cuando el operador mencionado en el apartado 1 no esté inscrito en el registro de las autoridades fiscales de su Estado miembro, deberá cumplir los siguientes requisitos:

a) presentar, previamente a la expedición de las mercancías, una declaración ante las autoridades fiscales del Estado miembro de destino y garantizar el pago de los impuestos especiales, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 15 donde se determina la responsabilidad del depositario autorizado expedidor y, en su caso, del transportista;

b) pagar los impuestos especiales del Estado miembro de destino con ocasión de la recepción de las mercancías,

con arreglo al procedimiento determinado por dicho Estado miembro;

c) someterse a todos los controles que permitan a la administración del Estado miembro de destino asegurarse de la recepción efectiva de las mercancías y del pago de los impuestos especiales que las gravan.

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3, serán de aplicación las disposiciones de la presente Directiva relativas a la circulación de productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo.

Artículo 17

El depositario autorizado expedidor podrá designar un representante fiscal. Dicho representante fiscal deberá estar establecido en el Estado miembro de destino y autorizado por las autoridades fiscales de dicho Estado. Deberá cumplir, en lugar del destinatario que no tiene la condición de depositario autorizado, las siguientes obligaciones:

a) garantizar el pago de los impuestos especiales en las condiciones que determinen las autoridades fiscales del Estado miembro de destino, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 15 en el que se establece la responsabilidad del depositario autorizado expedidor y, en su caso, del transportista;

b) pagar los impuestos especiales del Estado miembro de destino con ocasión de la recepción de las mercancías, con arreglo al procedimiento previsto por el Estado miembro de destino;

c) llevar una contabilidad de existencias sobre las entregas de productos e indicar a las autoridades fiscales del Estado miembro de destino el lugar en que se entregan las mercancías.

Artículo 18

1. Sin perjuicio de la posible utilización de procedimientos informatizados, todo producto objeto de impuestos especiales que circule en régimen suspensivo entre territorios de distintos Estados miembros, incluida la circulación por vía marítima o aérea directa entre dos puertos o aeropuertos comunitarios, irá acompañado de un documento cumplimentado por el expedidor, de tipo administrativo o comercial. La forma y el contenido de este documento, así como el procedimiento preceptivo cuando su utilización sea objetivamente inadecuada, se determinarán conforme al procedimiento previsto en el artículo 24.

2. Con el fin de identificar y controlar las mercancías, se procederá a la enumeración de los paquetes y a la descripción de los productos mediante el documento citado en el apartado 1 y, en su caso, el expedidor procederá a precintar el conjunto de la carga, cuando el medio de transporte sea reconocido apto para el precinto por parte del Estado miembro de salida, o precintará los paquetes.

3. En caso de que el destinatario no sea un depositario autorizado o un operador registrado y, no obstante lo dispuesto en el artículo 17, el documento al que se refiere el apartado 1 deberá ir acompañado de otro documento que acredite el pago de los impuestos especiales en el Estado miembro de destino o el cumplimiento de cualquier otra obligación que garantice la percepción de dichos impuestos con arreglo a las condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro de destino.

El documento deberá indicar:

- la dirección de la oficina competente de las autoridades fiscales del país de destino;
- la fecha y referencia del pago o de la aceptación de la garantía de pago por parte de dicha oficina.

4. Lo dispuesto en el apartado 1 no será de aplicación cuando los productos objeto de impuestos especiales circulen en las condiciones previstas en el apartado 2 del artículo 5.

5. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3, los Estados miembros podrán mantener sus respectivas normativas sobre circulación y almacenamiento de materias primas utilizadas en la fabricación o elaboración de productos objeto de impuestos especiales.

6. Las disposiciones del presente artículo se aplicarán igualmente a los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo entre dos depósitos fiscales situados en el mismo Estado miembro, a través del territorio de otro Estado miembro.

Artículo 19

1. Los operadores de cada Estado miembro deberán informar a las autoridades fiscales sobre los envíos expedidos y recibidos, mediante el documento contemplado en el artículo 18 o una referencia al mismo. Dicho documento se formalizará en cuatro ejemplares con los destinos siguientes:

- un ejemplar para el expedidor;
- un ejemplar para el destinatario;
- un ejemplar que se reenviará al expedidor para ultimación del régimen;
- un ejemplar para las autoridades competentes del Estado miembro de destino.

Las autoridades competentes del Estado miembro de expedición podrán disponer que el documento contenga una copia más para su utilización.

Las autoridades competentes del Estado miembro de partida y del Estado miembro de destino podrán prever que las informaciones contenidas en los ejemplares del documento

de acompañamiento a ellas destinados sean expedidas por medios informáticos.

El Estado miembro de destino podrá exigir que el ejemplar que deberá remitirse al expedidor para ultimación del régimen sea debidamente certificado o visado por sus propias autoridades. Los Estados miembros que apliquen esta disposición deberán informar de ello a la Comisión que, a su vez, lo comunicará a los demás Estados miembros.

El procedimiento que deba aplicarse en el caso del ejemplar destinado a las autoridades competentes del Estado miembro de destino se aprobará de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 24.

2. Cuando los productos objeto de impuestos especiales circulen en régimen suspensivo con destino a un depositario autorizado, a un operador registrado o a un operador no registrado, el destinatario remitirá al expedidor, para ultimación del régimen, un ejemplar del documento administrativo de acompañamiento o una copia del documento comercial debidamente cumplimentado, a más tardar en un plazo de quince días siguientes al mes de la recepción por parte del destinatario.

Sin perjuicio de lo dispuesto anteriormente, los Estados miembros podrán disponer que la copia mencionada se reenvíe inmediatamente al expedidor por telefax para llevar a término rápidamente la operación. Esto no afectará a la obligación de reenviar el original con arreglo al apartado 1.

Cuando los productos sujetos a impuestos especiales circulen con frecuencia y regularidad en régimen suspensivo entre depósitos fiscales situados en dos Estados miembros distintos, las autoridades competentes de dichos Estados miembros podrán autorizar, de mutuo acuerdo, a los depositarios autorizados expedidores a acelerar el procedimiento de ultimación del documento de acompañamiento por medio de una certificación sucinta o de un certificado automatizado.

El ejemplar que deberá remitirse al expedidor contendrá los siguientes datos, indispensables para la ultimación del régimen:

- a) la dirección de la oficina de las autoridades fiscales de la que dependa el destinatario;
- b) la fecha y el lugar de recepción de las mercancías;
- c) la descripción de las mercancías recibidas, con el fin de verificar si el envío se ajusta a las indicaciones que figuran en el documento. En caso de conformidad, basta con que figure la expresión «envío conforme»;
- d) el número de referencia o de registro que pudiera haber expedido las autoridades competentes del Estado miembro de destino que utilicen dicha numeración; y/o el visto bueno de las autoridades competentes del Estado miembro de destino si dicho Estado miembro dispone que el ejemplar que haya de remitirse debe ser certificado o visado por sus propias autoridades;
- e) la firma autorizada del destinatario.

3. El régimen de suspensión definido en la letra c) del artículo 4 se ultimará mediante la inclusión de los productos objeto de impuestos especiales en una de las situaciones a que se refiere el apartado 2 del artículo 5 y de conformidad con dicho apartado, una vez que el expedidor haya recibido el ejemplar que se le deberá remitir del documento administrativo de acompañamiento, o bien una copia del documento comercial, con la debida indicación acerca de dicha inclusión.

4. Los productos sujetos a impuestos especiales, expedidos por un depositario autorizado situado en un Estado miembro para su exportación a través de uno o varios Estados miembros distintos, se admitirán a circulación en régimen suspensivo de conformidad con lo dispuesto en la letra c) del artículo 4. Dicho régimen se ultimará mediante una certificación, expedida por la oficina de aduanas de salida de la Comunidad, en la que se hará constar que los productos han salido realmente de la Comunidad. Dicha oficina de aduanas deberá reenviar al expedidor el ejemplar certificado a él destinado del documento de acompañamiento.

5. En caso de falta de ultimación, el expedidor deberá informar de ello a las autoridades fiscales de su Estado miembro en el plazo que las mismas determinen. No obstante, dicho plazo no podrá ser superior a 3 meses a partir de la fecha de envío de las mercancías.

6. Los Estados miembros cooperarán con el fin de establecer controles por sondeo, que se efectuarán, en su caso, mediante procedimientos informatizados.

Artículo 20

1. Cuando se cometa una irregularidad o infracción en el curso de la circulación que implique la exigibilidad del impuesto especial, dicho impuesto deberá ser pagado en el Estado miembro en que se haya cometido la irregularidad o infracción por la persona física o jurídica que haya garantizado el pago del mismo, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 15, sin perjuicio del ejercicio de acciones sancionadoras.

Cuando la recaudación del impuesto se efectúe en un Estado miembro distinto del Estado de salida, el Estado miembro que proceda a la recaudación informará a las autoridades competentes del país de salida.

2. Cuando se compruebe una irregularidad o infracción en el curso de la circulación y no sea posible determinar el lugar en que fue cometida, se considerará que ésta se produjo en el Estado miembro en que fue comprobada.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6, cuando los productos objeto de impuestos especiales no lleguen a destino y no sea posible determinar el lugar en que fue cometida la infracción o irregularidad, se considerará que ésta se produjo en el Estado miembro de salida, el cual procederá a la recaudación de los impuestos especiales al tipo impositivo vigente en la fecha de envío de los productos, a no ser que, en un plazo de cuatro meses a partir de la fecha de

envío de los productos, se presente la prueba, a satisfacción de las autoridades competentes, de la regularidad de la operación o del lugar en que se cometió realmente la infracción o irregularidad. Los Estados miembros tomarán las medidas adecuadas para hacer frente a cualquier infracción o irregularidad e imponer sanciones eficaces.

4. Si antes de que expire un plazo de tres años a partir de la fecha de expedición del documento de acompañamiento llegara a determinarse el Estado miembro en que realmente se cometió la irregularidad o infracción, dicho Estado procederá a recaudar el impuesto especial al tipo impositivo vigente en la fecha del envío de las mercancías. En ese supuesto, y una vez presentada la prueba de la recaudación, se devolverá el impuesto cobrado inicialmente.

Artículo 21

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 6, los Estados miembros podrán disponer que los productos destinados a la puesta a consumo en su territorio vayan provistos de marcas fiscales o marcas de reconocimiento nacionales utilizadas con fines fiscales.

2. Todo Estado miembro que establezca el uso de marcas fiscales o marcas de reconocimiento nacionales tal como se definen en el apartado 1, deberá ponerlas a disposición de los depositarios autorizados de los restantes Estados miembros. No obstante, los Estados miembros podrán establecer que las marcas fiscales se pongan a disposición de un representante fiscal autorizado por sus respectivas autoridades fiscales.

Sin perjuicio de las disposiciones que fijen para asegurar la aplicación correcta del presente artículo, y para evitar cualquier fraude, evasión y abuso, los Estados miembros velarán por que las marcas no creen obstáculo alguno a la libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales.

3. Las marcas fiscales o de reconocimiento definidas en el apartado 1 sólo serán válidas en el Estado miembro en que se hayan expedido.

No obstante, los Estados miembros podrán reconocer recíprocamente dichas marcas.

4. En Irlanda los hidrocarburos sólo podrán tenerse, transportarse o utilizarse en otros lugares que no sean los depósitos normales de los vehículos autorizados a utilizar carburantes sujetos a un tipo reducido si cumplen los requisitos establecidos en dicho país en materia de control y de marcas.

5. La circulación intracomunitaria de los productos provistos de una marca fiscal o de una marca de reconocimiento nacional de un Estado miembro, de las mencionadas en el apartado 1, y destinados a la venta en ese Estado miembro, se efectuará en el territorio de otro Estado miembro al amparo del documento de acompañamiento previsto en los apartados 1 y 3 del artículo 18 o, en su caso, con arreglo a las disposiciones del apartado 2 del artículo 5.

TÍTULO IV

Devolución

Artículo 22

1. Cuando proceda, y a instancias de cualquier operador en el ejercicio de su profesión, los productos objeto de impuestos especiales puestos a consumo podrán ser objeto de una devolución del impuesto por parte de las autoridades fiscales del Estado miembro en que tenga lugar la puesta a consumo, cuando no estén destinados a ser consumidos en dicho Estado miembro.

No obstante, los Estados miembros podrán no dar curso a la solicitud de devolución cuando no se cumplan los requisitos de regularidad que hayan establecido.

2. Para la aplicación del apartado 1, serán de aplicación las siguientes disposiciones:

a) el expedidor deberá presentar una solicitud de devolución ante las autoridades competentes de su Estado miembro antes del envío de las mercancías y justificar que el impuesto ha sido pagado. No obstante, las autoridades competentes no podrán rechazar la devolución si la única razón es que no se les ha presentado el documento expedido por ellas mismas que certifique el pago inicial;

b) la circulación de las mercancías a que se refiere la letra a) se efectuará de conformidad con lo dispuesto en el título III.

c) el expedidor presentará a las autoridades competentes de su Estado miembro el ejemplar de reenvío del documento a que se refiere la letra b) debidamente cumplimentado por el destinatario, junto con un documento que acredite el cargo de los impuestos especiales en el Estado miembro de consumo o con una diligencia acreditativa de los siguientes datos:

— la dirección de la oficina competente de las autoridades fiscales del Estado miembro de destino;

— la fecha en que dicha oficina aceptó la declaración y el número de referencia o de registro de esta declaración;

d) los productos objeto de impuestos especiales y puestos a consumo en un Estado miembro y, por este concepto, provistos de una marca fiscal o de una marca de reconocimiento de dicho Estado, podrán ser objeto de devolución del impuesto por parte de las autoridades fiscales del Estado miembro que haya expedido dichas marcas fiscales o de reconocimiento, siempre que la destrucción de estas marcas sea comprobada por dichas autoridades.

3. En los casos contemplados en el artículo 7, el Estado miembro de salida procederá a la devolución del impuesto ya pagado con la única condición de que dicho impuesto ya haya sido pagado en el Estado miembro de destino con arreglo al procedimiento previsto en el apartado 5 del artículo 7.

No obstante, los Estados miembros podrán no cursar la solicitud de devolución cuando ésta no cumpla con los criterios de regularidad que ellos mismos establezcan.

4. En los casos a que se refiere el artículo 10 y a instancias del vendedor, el Estado miembro de salida procederá a la devolución del impuesto especial pagado por el vendedor cuando éste último haya seguido los procedimientos previstos en el apartado 3 del artículo 10.

No obstante, los Estados miembros podrán no cursar la solicitud de devolución cuando ésta no cumpla con los criterios de regularidad que ellos mismos establezcan.

En los casos en que el vendedor tenga la condición de depositario autorizado, los Estados miembros podrán establecer un procedimiento de devolución simplificado.

5. Las autoridades fiscales de los Estados miembros determinarán los procedimientos y normas de control aplicables a las devoluciones efectuadas en sus respectivos territorios. Los Estados miembros velarán porque la devolución del impuesto especial no exceda de la cantidad realmente pagada.

TÍTULO V

Exenciones

Artículo 23

1. Los productos objeto de impuestos especiales estarán exentos del pago de dichos impuestos cuando estén destinados:

— a ser entregados en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares;

— a organizaciones internacionales reconocidas como tales por las autoridades públicas del Estado miembro de acogida y a los miembros de dichas organizaciones, dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales constitutivos de dichas organizaciones o en los acuerdos de sede;

— a las fuerzas armadas de cualquier Estado que sea parte del Tratado del Atlántico del Norte distinto del Estado miembro en que sea exigible el impuesto especial y a las fuerzas armadas a que se refiere el artículo 1 de la Decisión 90/640/CEE (7) para uso de dichas fuerzas, o del personal civil a su servicio o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas;

— al consumo en el marco de un acuerdo celebrado con países terceros u organizaciones internacionales, siempre que

(7) DO n.º L 349 de 13.12.1990, p. 19.

dicho acuerdo se admita o autorice en materia de exención del IVA.

Las presentes exenciones serán aplicables en las condiciones y con los límites que fije el Estado miembro de acogida, hasta que se adopte una normativa fiscal uniforme. El beneficio de la exención podrá concederse mediante el procedimiento de devolución de los impuestos especiales.

1 bis. Se autorizará a las fuerzas armadas y organismos contemplados en el apartado 1 a recibir productos procedentes de otros Estados miembros en régimen suspensivo de impuestos especiales con el documento de acompañamiento previsto en el artículo 18 de la presente Directiva, siempre que éste venga acompañado de un certificado de exención. La forma y el contenido del certificado de exención se determinarán con arreglo al procedimiento establecido en el artículo 24.

2. El Consejo podrá autorizar, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, a cualquier Estado miembro a celebrar con un país tercero o con una organización internacional un acuerdo que incluya exenciones de los impuestos especiales.

El Estado que desee celebrar un acuerdo de estas características lo presentará a la Comisión y facilitará todos los datos de interés. La Comisión informará de ello a los restantes Estados miembros en el plazo de un mes. La decisión del Consejo se considerará afirmativa si, en un plazo de dos meses a partir de la fecha de presentación de dicha información, el asunto no ha sido sometido al Consejo.

3. El 31 de diciembre de 1992 dejarán de estar en vigor las disposiciones relativas a los impuestos especiales de las siguientes Directivas:

- Directiva 74/651/CEE (8),
- Directiva 83/183/CEE (9),
- Directiva 68/297/CEE (10).

4. El 31 de diciembre de 1992 dejarán de estar en vigor las disposiciones relativas a los impuestos especiales de la Directiva 69/169/CEE (11), por lo que se refiere a las relaciones entre Estados miembros.

5. Hasta que el Consejo, pronunciándose por unanimidad y a propuesta de la Comisión, adopte las disposiciones comunitarias relativas al abastecimiento de buques y aeronaves, los Estados miembros podrán mantener sus disposiciones nacionales en este ámbito.

8) DO n.º L 354 de 30.12.1974, p. 6; Directiva modificada en último lugar por la Directiva 88/663/CEE (DO n.º L 382 de 31.12.1988, p. 40).

(9) DO n.º L 105 de 23.4.1983, p. 64; Directiva modificada por la Directiva 89/604/CEE (DO n.º L 348 de 29.11.1989, p. 28).

(10) DO n.º L 175 de 25.7.1968, p. 15; Directiva modificada en último lugar por la Directiva 85/347/CEE (DO n.º L 183 de 16.7.1985, p. 22).

(11) DO n.º L 135 de 4.6.1969, p. 6; Directiva modificada en último lugar por la Directiva 91/191/CEE (DO n.º L 94 de 16.4.1991, p. 24).

TÍTULO VI

Comité de impuestos especiales

Artículo 24

1. La Comisión estará asistida por un Comité, denominado en lo sucesivo «Comité de impuestos especiales».

2. Las medidas necesarias para la aplicación de los artículos 5, 7, 15 ter, 18, 19 y 23 se adoptarán con arreglo al procedimiento previsto en el apartado 3.

3. En los casos en que se haga referencia al presente apartado, serán de aplicación los artículos 5 y 7 de la Decisión 1999/468/CE (12).

El plazo contemplado en el apartado 6 del artículo 5 de la Decisión 1999/468/CE queda fijado en tres meses.

4. Además de las medidas a que se refiere el apartado 2, el Comité estudiará las cuestiones planteadas por su presidente, ya sea por iniciativa propia o a instancias del representante de un Estado miembro, referidas a la aplicación de las disposiciones comunitarias en materia de impuestos especiales.

5. El Comité aprobará su reglamento interno.

Artículo 25

Los Estados miembros y la Comisión examinarán y evaluarán la aplicación de las disposiciones comunitarias en materia de impuestos especiales.

TÍTULO VII

Disposiciones finales

Artículo 26

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 8, hasta el 31 de diciembre de 2003, Dinamarca y Finlandia estarán autorizadas a aplicar las disposiciones específicas establecidas en los párrafos segundo y tercero a determinadas bebidas alcohólicas y labores del tabaco introducidas en su territorio por particulares para su uso personal.

A partir del 1 de enero de 1997, Dinamarca y Finlandia estarán autorizadas a seguir aplicando las mismas restricciones que apliquen el 31 de diciembre de 1996 a la cantidad de productos que pueden introducir en su territorio sin pagar nuevamente un impuesto especial. Dichas restricciones serán eliminadas progresivamente por estos Estados miembros. Finlandia

(12) DO L 184 de 17.7.1999, p. 23.

aumentará las restricciones cuantitativas aplicables a la cerveza hasta un mínimo de 24 litros a partir de la entrada en vigor de la legislación finlandesa por la que se aplique el apartado 9 del artículo 5 de la Directiva 69/169/CEE, hasta un mínimo de 32 litros a partir del 1 de enero de 2001 y hasta un mínimo de 64 litros a partir del 1 de enero de 2003.

Cuando tales productos sean importados por personas residentes en su territorio, Dinamarca y Finlandia estarán autorizadas a restringir el beneficio de la administración sin pago de impuestos a aquellas personas que hayan estado fuera de su territorio durante más de 24 horas.

2. Antes del 30 de junio de 2000, la Comisión informará al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la aplicación del apartado 1.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 8, Suecia estará autorizada a aplicar las restricciones presentadas en el anexo a las bebidas alcohólicas y productos derivados del tabaco.

La autorización concernirá la cantidad de bebidas alcohólicas y productos derivados del tabaco que los particulares pueden introducir en territorio sueco para su uso personal sin pagar nuevamente un impuesto especial.

Se aplicará hasta el 31 de diciembre de 2003.

4. Dinamarca, Finlandia y Suecia podrán recaudar impuestos especiales y efectuar los controles oportunos en relación con los productos contemplados en el presente artículo.

Artículo 26 bis

Los productos objeto de impuestos especiales que, con anterioridad al 1 de enero de 1993, estén bajo un régimen suspensivo distinto del que se define en el apartado 2 del artículo 5 y el apartado 1 del artículo 18 y que no haya sido apurado, se considerarán, a partir de esa fecha, en régimen suspensivo de impuestos especiales.

Cuando la situación contemplada en el párrafo primero implique el régimen suspensivo de tránsito comunitario interno, las disposiciones vigentes en la fecha en que los productos se hayan acogido a dicho régimen seguirán siendo de aplicación durante todo el período, determinado con arreglo a las mencionadas disposiciones, en que los productos se hallen bajo tal régimen.

Cuando dicha situación implique un régimen suspensivo nacional, los Estados miembros determinarán las condiciones y formalidades a las que estará supeditada, después del 1 de enero de 1993, el apuramiento de dicho régimen suspensivo.

Artículo 27

Sobre la base de un informe de la Comisión, el Consejo volverá a examinar, antes del 1 de enero de 1997, las disposiciones de los artículos 7 a 10 y, en su caso, adoptará por

unanimidad las modificaciones necesarias a propuesta de la Comisión y previa consulta del Parlamento Europeo.

Artículo 28

Hasta el 30 de junio de 1999, se aplicarán las siguientes disposiciones:

1. Los Estados miembros podrán conceder una exención con respecto a los productos entregados en establecimientos de venta y transportados como equipaje personal de un viajero que se traslade a otro Estado miembro mediante un vuelo o travesía marítima intracomunitarios.

A los efectos de la presente disposición se entenderá por:

a) *establecimiento de venta*: cualquier establecimiento situado en el recinto de un aeropuerto o de un puerto que cumpla los requisitos establecidos por las autoridades competentes, en aplicación principalmente del apartado 3 del presente artículo;

b) *viajero que se traslade a otro Estado miembro*: cualquier pasajero en posesión de un título de transporte, por vía aérea o marítima, en el que figure como destino inmediato un aeropuerto o puerto situado en otro Estado miembro;

c) *vuelo o travesía marítima intracomunitarios*: cualquier transporte, por vía aérea o marítima que comience en el interior de un Estado miembro y cuyo lugar de llegada efectivo esté situado en el interior de otro Estado miembro.

Se equipararán a entregas de bienes efectuadas en establecimientos de venta las entregas de bienes efectuadas a bordo de un avión o de un barco durante un transporte intracomunitario de viajeros.

La presente exención se aplicará asimismo a los productos despachados en establecimientos de venta situados en el recinto de una de las dos terminales de acceso al túnel bajo el Canal de la Mancha a pasajeros que tengan en su poder un título de transporte válido para el trayecto efectuado entre ambas terminales.

2. Sólo se beneficiarán de la exención a que se refiere el apartado 1 los productos cuyas cantidades no superen, por persona y viaje, los límites previstos en las disposiciones comunitarias vigentes en el ámbito del tráfico de viajeros entre países terceros y la Comunidad.

3. Los Estados miembros adoptarán todas las medidas necesarias para garantizar una aplicación correcta y sencilla de las exenciones previstas en el presente artículo y prevenir cualquier posible fraude, evasión o abuso.

Artículo 29

1. Los Estados miembros podrán dispensar a los pequeños productores de vino de las obligaciones mencionadas en

los títulos II y III, así como de otras obligaciones relacionadas con la circulación y el control. Cuando dichos productores efectúen por su cuenta operaciones intracomunitarias, informarán de ello a sus autoridades fiscales competentes y respetarán las obligaciones establecidas en el Reglamento (CEE) no 986/89 de la Comisión (13) especialmente por lo que respecta al registro de salida y al documento de acompañamiento.

Se entenderá por pequeños productores de vino las personas con una producción media inferior a 1.000 hl de vino al año.

2. El destinatario informará a las autoridades fiscales del Estado miembro de destino de las expediciones de vino recibidas, mediante el documento o una referencia al documento a que se refiere el anterior apartado 1.

3. Los Estados miembros adoptarán, de forma bilateral, las medidas que sean necesarias para establecer controles por sondeo, que, en su caso, se efectuarán mediante procedimientos informáticos.

Artículo 30

La Directiva 77/799/CEE queda modificada del siguiente modo:

1. Se sustituye el título por el siguiente texto:

«Directiva del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos».

2. En el artículo 1:

a) Se sustituye el apartado 1 por el texto siguiente:

«1. Las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán, de conformidad con lo dispuesto en la presente Directiva, todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, así como todas las informaciones necesarias para la liquidación de los siguientes impuestos indirectos:

- los impuestos sobre el valor añadido;
- los impuestos especiales sobre los hidrocarburos;
- los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas;
- los impuestos especiales sobre las labores de tabaco».

b) Se sustituye el apartado 5 por el texto siguiente, en lo que respecta a Dinamarca, a Grecia, al Reino Unido y a Portugal:

«en Dinamarca:

Skattenministeren o un representante autorizado;

en Grecia:

Υπουργός Οικονομικών o un representante autorizado;

en el Reino Unido:

— The Commissioners of Customs and Excise o un representante autorizado para las informaciones requeridas para el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales,

— The Commissioners of Inland Revenue o un representante autorizado para todas las demás informaciones;

en Portugal:

O Ministro das Finanças o un representante autorizado».

Artículo 30 bis

La Directiva 76/308/CEE se modifica como sigue:

1. El título se sustituye por el texto siguiente:

«Directiva del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana y en relación con el impuesto sobre el valor añadido y determinados impuestos especiales».

2. En el artículo 2:

a) la letra e) se sustituye por f);

b) después de la letra d) se inserta la nueva letra e) siguiente:

«e) los impuestos especiales siguientes:

- impuesto especial sobre las labores del tabaco;
- impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas;
- impuesto especial sobre los hidrocarburos».

Artículo 31

1. Los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para ajustarse a la presente Directiva el 1 de enero de 1993.

No obstante, en lo referente al apartado 3 del artículo 9, el Reino de Dinamarca queda autorizado a poner en vigor las

(13) DO n.º L 106 de 18.4.1989, p. 1; Reglamento modificado en último lugar por el Reglamento (CEE) n.º 592/91 (DO n.º L 66 de 13.3.1991, p. 13).

disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a dicha disposición a más tardar el 1 de enero de 1993.

Cuando los Estados miembros adopten estas disposiciones, éstas incluirán una referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.

2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las disposiciones básicas de Derecho interno que adopten para ajustarse a la presente Directiva.

Artículo 32

Los destinatarios de la presente Directiva son los Estados miembros.

ANEXO

Apartado 3 del artículo 26

Cantidad de bebidas alcohólicas y de productos derivados del tabaco que pueden ser introducidos en el territorio sueco sin más pago del impuesto especial por los particulares para su uso propio

Bebidas alcohólicas

	A partir del 1 de julio de 2000	A partir del 1 de enero de 2001	A partir del 1 de enero de 2002	A partir del 1 de enero de 2003
Bebidas espirituosas	1 l	1 l	2 l	5 l
Productos intermedios	3 l	3 l	3 l	3 l
Vinos (incluidos los espumosos)	20 l	26 l	26 l	52 l
Cerveza	24 l	32 l	32 l	64 l

Productos derivados del tabaco

	A partir del 1 de julio de 2000
Cigarillos o	400
puritos o	200
cigarros o	100
tabaco de fumar	550 g



OPINIONES

Cinco aspectos se han considerado claves en la actual situación de las cuestiones fiscales en el seno de la Unión Europea. En primer término, la posible sustitución del mecanismo de financiación a través de un porcentaje del PIB por un impuesto directo sobre las personas físicas. La opinión favorable se apoya en la conveniencia de que los ciudadanos europeos sean plenamente conscientes del coste de sus instituciones, con las consiguientes ventajas de una mayor transparencia. No obstante, también se pone de manifiesto que justamente el conocimiento del coste de la Unión pudiera producir sentimiento de rechazo y, asimismo, la posible distorsión que causaría un impuesto europeo sobre la renta en los impuestos nacionales.

En segundo lugar, en cuanto a los efectos de la regla de la unanimidad en materia de armonización, se registra una mayor diversidad de opiniones. Para alguno de los encuestados, la mayor agilidad que puede suponer la supresión de la regla de la unanimidad significaría, desde el punto de vista de los estados miembros, un nuevo menoscabo de su soberanía para la toma de decisiones en su política económica. Para otro, el punto verdaderamente importante no es tanto dilucidar los efectos de la exigencia o no de la regla de la unanimidad cuanto determinar el alcance y vigencia de la propia armonización.

Otros, en fin, consideran que la regla supone un auténtico derecho de veto que deberá eliminarse cuando se dote de mayores poderes al Parlamento en materia fiscal. El último, por fin, señala que el principal motor de la armonización en el ámbito de los impuestos directos radica en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

La tercera pregunta alude a los problemas que la ampliación de la Unión a veinticinco estados puede traer consigo. En coherencia con las respectivas respuestas a la pregunta anterior, se considera que el aumento de países puede dificultar la armonización, pero también se insiste en que supondrá una revitalización del debate entre defensores y detractores de la armonización.

En lo que respecta a los efectos de la reciente Directiva sobre los rendimientos del ahorro, también hay coincidencia en considerar que serán limitados respecto de la atracción o expulsión de capitales en lo que a nuestro país se refiere.

Por último, también se observa un cierto grado de escepticismo en cuanto a la sustitución del principio de tributación en destino por el de tributación en origen en el IVA, sin dejar de reconocer las imperfecciones y problemas que plantea el sistema vigente.

CUESTIONARIO

1. ¿Cuál es su opinión sobre la propuesta de sustitución del mecanismo de financiación parcial de la Unión Europea a través de un porcentaje del PIB por un impuesto directo sobre las personas físicas residentes en su territorio?

2. ¿Qué efectos puede tener la futura Constitución Europea sobre la armonización fiscal de los estados miembros y, en particular, sobre la exigencia de unanimidad o no para llevar a cabo la citada armonización?

3. ¿Cree que la ampliación de la Unión Europea a veinticinco estados miembros puede retrasar o acelerar el proceso de aproximación de los sistemas fiscales en el marco de la imposición directa?

4. ¿Qué opina acerca de la reciente Directiva 48/2003/CEE, sobre los rendimientos del ahorro, y su incidencia en la atracción o expulsión de capitales en España?

5. ¿Qué efectos tendrá para nuestro país, cuando se produzca en el seno de la Unión Europea, la sustitución del principio de tributación en destino por el principio de tributación en origen en el Impuesto sobre el Valor Añadido?

FRANCISCO JAVIER BERRUGUETE REVUELTA

Director del Servicio de Información Fiscal de la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEO)

1. Creemos que la sustitución del mecanismo de financiación parcial de la Unión Europea a través de un porcentaje del PIB por un impuesto directo sobre las personas físicas residentes daría lugar a una mayor concienciación a los ciudadanos de en qué medida están contribuyendo a la financiación de la Unión Europea, pero nos tememos que podría producir un sentimiento de rechazo y aumentar el grado de anti-europeísmo.

2. La futura Constitución Europea puede significar una mayor agilidad para la aprobación de directivas armonizadoras, lo cual podría ser positivo o negativo en función de las políticas fiscales de cada Estado, estados que, desde luego, sufrirían un nuevo menoscabo en su soberanía para la toma de decisiones en su política económica

3. Creemos que la ampliación de la Unión Europea a veinticinco estados puede retrasar el proceso de aproximación de los sistemas fiscales, ya que las legislaciones fiscales de los nuevos países miembros significan una mayor dispersión en cuanto a la aproximación de los sistemas tributarios, especialmente en el campo de la imposición directa.

4. Nuestra opinión es que por el momento, y teniendo en cuenta las moratorias y las excepciones establecidas, será bastante inoperante, y su incidencia en la atracción o expulsión de capitales en España, muy escasa.

5. Desde el punto de vista recaudatorio, no debería tener ningún efecto si su implantación se acompaña de los mecanismos compensatorios acordes con la naturaleza del IVA como un impuesto sobre el consumo. Desde el punto de vista empresarial, consideramos que esa sustitución debe llevarse a cabo cuanto antes, porque el régimen transitorio es un sistema muy imperfecto que propicia una considerable actividad fraudulenta que perjudica doblemente a las empresas serias, y no sólo porque los defraudadores les hacen competencia desleal, sino porque en gran parte de las ocasiones las actuaciones represoras de las administraciones tributarias se dirigen preferentemente contra las empresas serias (conocidas y estables), en lugar de hacerlo contra los defraudadores (por lo general difíciles de aprehender).

FRANCISCO CASTELLANO REAL

Jefe de la Asesoría Fiscal de la Confederación Española de Cajas de Ahorros (CECA)

1. El actual sistema de financiación de la Unión Europea, basado en aportaciones de los estados miembros calculadas en porcentajes sobre recaudación del IVA o sobre el PIB adolece de una gran falta de transparencia y propicia la dialéctica fiscal entre países contribuyentes y receptores netos.

No cabe duda de que la financiación, aunque sea parcial, de la Unión Europea a través de la imposición dotaría de mayor visibilidad y transparencia a nuestra pertenencia a Europa. Si los europeos tomásemos conciencia de nuestra contribución al funcionamiento

to de la Unión Europea, podríamos evaluar con más fundamento el destino que las instituciones europeas den a la misma. Es decir, la financiación vía impuestos tiene una clara justificación democrática.

Sin embargo, los intentos que en este sentido ha realizado la Comisión Europea hasta estos momentos no han obtenido la aprobación por el ECOFIN. La última propuesta, planteada el pasado mes de julio, sitúa en el distante 2014 el momento de establecer un nuevo sistema de financiación basado, principalmente, en la recaudación de las tasas sobre la energía, el Impuesto sobre el Valor Añadido o la fiscalidad de sociedades.

De cualquier modo, considero que si se desea consolidar la Unión Europea sería necesario, antes o después, que los europeos percibíramos a través de los impuestos el coste de su funcionamiento.

2. Es bien conocido el carácter limitativo de la regla de la unanimidad para la adopción de acuerdos en el ámbito fiscal; regla respecto de la cual, desde hace tiempo, se está intentando, al menos en un ámbito técnico, propiciar su flexibilidad. No obstante, mientras continúe en vigor tal regla, el sistema de cooperación reforzada entre un subgrupo de estados miembros, que se contempla en la futura Constitución Europea, podría facilitar la adopción de medidas en material fiscal.

Sin embargo, considero que lo importante no es dilucidar sobre los efectos que pueda tener la exigencia o no de la regla de la unanimidad sobre la armonización fiscal, sino determinar el alcance y vigencia actual de la propia armonización fiscal.

En efecto, la armonización fiscal se encuentra, desde hace tiempo, muy cuestionada, y existe un grupo de países, liderado por el Reino Unido, que se opone sistemáticamente a las medidas que en ese ámbito se proponen por la Comisión Europea. Sobre este tema volveré más adelante.

Por tanto, a la vista de la estrategia fiscal de la Unión Europea en los últimos años, en lugar de sobre armonización fiscal habría que hablar sobre coordinación o cooperación para luchar contra el fraude fiscal, sin que ello suponga una restricción de la competencia. En ello se fundamenta la Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo de 3 de diciembre de 2002, al adoptar un programa comunitario destinado a mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales en el mercado interior (programa FISCALIS 2003-2007). Las actividades de este programa se refieren a sistemas de comunicación e intercambio de información, controles multilaterales, seminarios, intercambios de funcionarios y actividades de formación.

3. Más que retrasar o acelerar el proceso de aproximación de los sistemas fiscales en el marco de la imposición directa, la ampliación de la Unión Europea ha revitalizado la discusión entre defensores y detractores de la armonización fiscal.

En efecto, frente a la propuesta de Francia y Alemania de armonizar el tipo del Impuesto sobre Sociedades para frenar la deslocalización de las empresas, se alzaron, en la reunión de septiembre del ECOFIN, las opiniones discrepantes del grupo de países liderado por el Reino Unido. Por ello, este tema ha quedado constreñido a formar un grupo de trabajo que estudie la viabilidad de una base común del Impuesto sobre Sociedades.

A este respecto, la Comisión Europea lleva algún tiempo estudiando medidas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Así, en octubre de 2001 se publicó una Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social sobre una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades para sus actividades a escala comunitaria. Y más recientemente, en noviembre de 2003, se publicó otra Comunicación con el sugerente título de «Un mercado interior sin obstáculos vinculados al Impuesto sobre Sociedades: logros, iniciativas actuales y retos pendientes».

De acuerdo con el último documento citado, se ha avanzado en las medidas específicas dirigidas a eliminar los obstáculos fiscales en el mercado interior (aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y supervisión de la aplicación de la legislación tributaria de la Unión Europea, revisión de la Directiva sobre fusiones y de la Directiva sobre matrices y filiales, compensación transfronteriza de pérdidas, precios de transferencias y tratados de doble imposición).

Asimismo, la Comisión Europea ha intensificado los debates sobre dos aspectos de un proyecto a más largo plazo: posible aplicación experimental de la «imposición según las normas del Estado de origen» a las pequeñas y medianas empresas de la UE y las repercusiones de la introducción de las normas internacionales de contabilidad para el establecimiento de una base imponible consolidada para las actividades de las empresas a escala comunitaria.

No obstante, debido a las opiniones que se manifestaron en la reunión de septiembre del ECOFIN, a las que anteriormente se ha aludido, la posible consecución de una base imponible consolidada común de la Unión Europea en el Impuesto sobre Sociedades parece constituir, en el mejor de los casos, un objetivo a largo plazo. De este modo, la opción de una base imponible común

no estará disponible, de momento, para la sociedad europea (*societas europaea*), cuyo estatuto ha entrado en vigor el 8 de octubre de 2004.

4. Como es bien sabido, la Directiva 2003/48/CE, sobre fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, ha establecido, con carácter general, un sistema de intercambio de información entre los estados miembros sobre la identidad y residencia de las personas físicas que, a título de beneficiario efectivo, reciban un pago de intereses. Y, como excepción, tres países (Austria, Bélgica y Luxemburgo) practicarán durante un período transitorio una retención a cuenta en lugar de dar información.

Estimo que el posible impacto de esta Directiva sobre los movimientos de capitales será, en la práctica, limitado, pues su ámbito de aplicación es también limitado, al referirse exclusivamente a personas físicas y a intereses, y además habrá que comprobar la efectividad de la información que se suministra y, sobre todo, el comportamiento real de terceros países que puedan ser receptores de capitales, a pesar de las negociaciones realizadas y acuerdos alcanzados.

De cualquier modo, considero que el posible impacto sobre la atracción o expulsión de capitales en España será aún más limitado, pues es bien conocido que en nuestro país la información que los intermediarios financieros facilitan a la Administración tributaria es muy abundante y que las normas para la acreditación de la residencia son muy estrictas, por lo que, de hecho, la aplicación de la Directiva, que se ha transpuesto a nuestra normativa a través del Real Decreto 1778/2004, de 30 de julio, supondrá poco más que el envío de una nueva información a la Administración tributaria.

Ahora bien, cabría preguntarse si la Directiva podrá suponer un freno importante a la deslocalización del ahorro por motivos fiscales. Pues bien, mi opinión personal es que, habida cuenta de la actual libertad de movimientos de capital, la variable fiscal continuará siendo un elemento que influirá en la decisión sobre dónde materializar el ahorro.

En otros términos, la competencia fiscal entre los países para la captación del ahorro no se acabará con la entrada en vigor de la Directiva. Por otra parte, no hay que anatematizar a la competencia fiscal. Lo que sí habría que evitar es el establecimiento en nuestro país de medidas fiscales que pudiesen incentivar la deslocalización del ahorro. Por ello, en mi opinión, la medida más efectiva frente a la competencia fiscal sería mantener las condiciones necesarias, en el ámbito tributario, que permitiesen retener el ahorro interno y, por supuesto, continuar los esfuerzos en la lucha contra el fraude.

5. Ante todo, hay que indicar que con el IVA no es previsible ni a corto ni a medio plazo la sustitución del principio de tributación en destino por el principio de tributación en origen, y hasta es probable que tal cambio no llegue a realizarse.

En efecto, en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo de 20 de octubre de 2003, sobre balance y actualización de las prioridades de la estrategia en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), se señala que en el sistema de tributación en origen los consumidores del estado miembro de destino soportarían el IVA al tipo establecido por el estado miembro de origen que, a su vez, sería el receptor de la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por ello, para poder implantar el sistema de tributación en origen, se requiere previamente un grado de armonización de los tipos del IVA muy superior al que existe actualmente y establecer un procedimiento de compensación de recaudaciones entre los diferentes países para que, finalmente, la recaudación se distribuya en función del consumo que se realiza en cada uno de ellos.

Hasta que no exista la voluntad política para adoptar tales medidas, y en estos momentos no se vislumbra, ni siquiera a largo plazo, tal posibilidad, la estrategia de la Comisión Europea consiste en introducir mejoras en el sistema actual para garantizar que el impuesto vaya al estado miembro de consumo, y ello supone que el lugar de imposición de las operaciones debe acercarse lo más posible al lugar del destinatario de la operación, y no al lugar de origen del operador que efectúe la operación.

Por ello, la estrategia de la Comisión Europea en los próximos años se dirige a la adopción de medidas tendentes a simplificar las obligaciones fiscales, revisar las normas sobre el lugar de imposición para garantizar el principio de gravamen en el lugar de consumo y, por último, fortalecer la lucha contra el fraude.

Respecto a este último aspecto, la Comisión Europea ha elaborado en abril de este año un interesante informe sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA, especialmente contra el denominado fraude carrusel.

RAMÓN FALCÓN Y TELLA

*Catedrático de la Universidad Complutense de Madrid (UCM)
Abogado*

1. Veo difícil que a corto plazo pueda avanzarse mucho en esta línea, pero creo que es una propuesta

muy positiva en orden a la creación de una verdadera Hacienda comunitaria.

La situación actual se parece todavía demasiado al sistema tradicional de las organizaciones de contribuciones de los estados miembros, ya que los verdaderos recursos propios (gravámenes agrícolas y arancel aduanero) tienen cada vez menos importancia en términos tanto relativos como absolutos, y además no responden a la capacidad contributiva de los ciudadanos ni a la riqueza de los estados miembros.

En cuanto al IVA ligado al consumo, perjudica a países como España o los nuevos estados miembros.

El cuarto recurso ligado al PIB es en rigor una contribución financiera de los estados miembros calculada en función del PIB, y no un verdadero recurso propio.

Por tanto, me parece positivo que la Hacienda comunitaria se nutra de recursos propios y que, dentro de éstos, se incorpore alguno ligado a la renta de los ciudadanos de la Unión. Aunque sea difícil instrumentar a corto plazo un recurso de este tipo.

2. La unanimidad no tiene sentido, pues supone en realidad un derecho de voto. Pero debería mantenerse hasta que se elimine el «déficit democrático» de la situación actual dotando de mayores poderes al Parlamento Europeo en materia de fiscalidad. El tradicional principio de consentimiento de los impuestos, que está en el origen de la reserva de ley en los sistemas nacionales, no permite que sean los gobiernos o el Consejo, y menos por mayoría, quienes decidan sobre materias fiscales.

Sin embargo, creo que en los próximos tiempos se va a ir generalizando la regla de la mayoría en temas fiscales. Ya lo estamos viendo con la modificación de la Directiva de la euroviñeta, aprobada en su día por unanimidad, que ahora se pretende modificar por mayoría con el argumento de que se trata de «contraprestaciones» (tasas y peajes) y de que se trata de política de transportes, y no de política fiscal, cuando en realidad se trata de sustituir un sistema de «impuestos» basados en la propiedad del vehículo por impuestos basados en el uso.

3. Creo que pondrá de relieve con mayor énfasis la necesidad de armonización, al menos para establecer topes mínimos en materia de imposición directa. En este sentido, es previsible que la armonización vaya más rápido que hasta ahora, pero que sea menos ambiciosa que las propuestas y estudios que ha venido manejando la Comisión.

4. La Directiva establece un sistema más bien simbólico y fácilmente eludible, tanto por lo que respecta a

la retención como al intercambio de información, por ejemplo canalizando el ahorro a través de personas jurídicas. No creo que afecte especialmente a España en relación con otros estados miembros. Entiendo que es más urgente para España renegociar los convenios de doble imposición con terceros países reduciendo los tipos de retención sobre intereses y cánones, pues actualmente las inversiones canalizadas a través de España soportan a menudo retenciones más elevadas que las canalizadas a través de otros estados miembros que tienen establecidos tipos inferiores en sus convenios con Estados Unidos, Suiza, Japón y Latinoamérica.

5. Desde el punto de vista recaudatorio, nuestro país puede salir ligeramente perjudicado, porque perderá ingresos en favor de algunos de los estados miembros más antiguos, aunque ello puede compensarse si se incrementan las ventas a los nuevos estados miembros.

En todo caso, no creo que la cuestión deba plantearse sólo, ni principalmente, en términos recaudatorios. Tiene mucha más importancia para las empresas la facilidad en los intercambios y la seguridad jurídica en sus transacciones intracomunitarias. La situación actual —el llamado «sistema transitorio»— resulta totalmente insostenible, pues no tiene ningún sentido la supresión del control físico en las fronteras (desde 1993) manteniendo el principio de gravamen en destino, con los consiguientes ajustes fiscales, que siguen realizándose aunque ahora se hagan en las declaraciones ordinarias de IVA e impuestos especiales, y no en frontera. Ello ha provocado un enorme incremento del fraude fiscal. Y al mismo tiempo ha provocado manifiestos y continuos abusos por parte de las autoridades fiscales, como las españolas, que sorprendentemente en caso de duda sobre el lugar en que se ha producido la irregularidad en la circulación intracomunitaria prefieren exigir el impuesto a las empresas nacionales que «exportan» a otros estados miembros.

La situación es especialmente alarmante en relación con los productos sometidos a impuestos especiales, en los que la Agencia Tributaria viene exigiendo en la práctica, sin ninguna base jurídica para ello, el ejemplar número tres del documento de acompañamiento debidamente visado por la aduana de destino, negándose a admitir otros medios de prueba del envío.

Por otro lado, el Departamento de Aduanas debe ceder de una vez por todas sus competencias sobre las operaciones intracomunitarias, pues no tiene sentido que siga habiendo operaciones «asimiladas a la importación» cuando el origen de los productos que salen del depósito fiscal se encuentra en otros estados miembros, o incluso en el interior del país. En el caso español se produce además en estos supuestos un coste financiero incompatible con el ordenamiento comunitario, que ha

dado lugar al correspondiente dictamen motivado de la Comisión, siendo previsible una próxima reforma reglamentaria, aunque por los proyectos que se conocen dudo que sea suficiente.

En definitiva, no queda más remedio que dar marcha atrás (y restablecer el control en frontera), lo que resulta impensable desde el punto de vista político, o pasar rápidamente al principio de tributación en origen (con las menores excepciones posibles, aunque alguna deberá probablemente subsistir, por ejemplo en relación con las ventas a distancia). El beneficio que ello supondrá para los intercambios y para la seguridad jurídica de los operadores intracomunitarios frente a sus respectivas autoridades fiscales compensará sobradamente en todos los países los problemas que puedan plantearse en la distribución de la recaudación.

Hay que observar que en el régimen de viajeros y en las ventas a particulares ya estamos, desde 1993, en un sistema de tributación en origen, y ello no ha planteado ningún problema especial. Aunque, evidentemente, las operaciones entre particulares representan un pequeño porcentaje respecto al tráfico empresarial, tampoco en este último ámbito son previsibles problemas para las empresas, antes al contrario. Las únicas alteraciones serán las relativas a la distribución de la recaudación, y, por cierto, es preferible afrontarlas a través de la reforma general del sistema de financiación comunitario que a través de un sistema específico de compensación. Dicho de otro modo, el miedo de algunas administraciones fiscales a perder recaudación cuando se pase al sistema de gravamen en origen no justifica en modo alguno el enorme coste que se está provocando, en términos de seguridad jurídica, para las empresas.

PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario UCM
Vocal Asesor del Instituto de Estudios Fiscales*

1. La opinión depende del contexto normativo en que se encuadre. En el momento actual, un impuesto directo sobre las personas físicas de ámbito comunitario tendría un efecto perturbador, pues distorsionaría los efectos económicos de los impuestos sobre la renta nacional, y éstos constituyen uno de los pocos instrumentos de política económica que quedan en manos de los estados miembros.

Sin embargo, si se avanzara en el proceso de armonización fiscal y unión política, tendría sentido que las instituciones comunitarias se finciasen mediante un recargo sobre un impuesto nacional de base armonizada o sobre un tramo «comunitario» de la tarifa del impuesto nacional sobre la renta. Como se ha apunta-

do, esto supondría el establecimiento de una base armonizada, sin perjuicio de que la determinación del mínimo de subsistencia fuese competencia de los estados miembros, atendiendo a consideraciones socio-culturales y al coste de la vida en cada uno de ellos. En cambio, las medidas extrafiscales se instrumentarían a través de deducciones de la cuota.

Debe tenerse en cuenta que la armonización fiscal exige la unanimidad de los estados miembros en el seno del Consejo. Así es con arreglo al Tratado de la Unión Europea, y así lo seguirá siendo cuando entre en vigor el Tratado que establece la Constitución Europea. Puesto que los veinticinco estados miembros responden a realidades muy distintas y presentan intereses contrapuestos, parece una utopía que una armonización tan intensa pueda prosperar.

2. La construcción del Mercado Europeo y el ejercicio efectivo de las libertades económicas es imposible sin una auténtica armonización fiscal. Es más, dicha armonización es indispensable para que la tributación se someta a los principios de igualdad y capacidad económica. La futura Constitución Europea consagra las citadas libertades y (más allá) establece un genérico principio de igualdad ante la ley que no contemplan los actuales tratados. Paradójicamente, no establece modificaciones de calado en el requisito de unanimidad para la armonización fiscal.

Los arts. III-62.2 y III-63 del Anteproyecto de Constitución Europea establecían tímidamente que el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podría determinar que determinadas cuestiones relativas a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude y la evasión, en materia de impuestos indirectos e impuesto sobre sociedades, pudieran regularse mediante ley europea o ley marco aprobada por mayoría cualificada.

Se trataba de una medida muy «prudente», puesto que la armonización se limitaba a cuestiones esencialmente procedimentales (cooperación administrativa y lucha contra el fraude) y no abarcaba la totalidad de los impuestos (quedaba excluido, por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Además, la regulación por mayoría cualificada se subordinaba a una previa habilitación del Consejo, adoptada por *unanimidad*. Diríase que, con todas estas cautelas, se pretendía avanzar un pequeño paso hacia la unanimidad que fuera aceptado por todos los estados miembros. Sin embargo, los preceptos que mencionamos fueron suprimidos del texto final.

Como ha dicho algún autor, si el futuro referéndum de la Constitución Europea fracasase y ésta no llegara a entrar en vigor, las consecuencias fiscales no serían

trascendentales, pues el texto de la Constitución se limita a reproducir los preceptos fiscales que ya se encuentran en el vigente Tratado de la Comunidad Europea.

Así las cosas, el principal motor de la armonización fiscal en el ámbito de los impuestos directos radica en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Éste viene adoptando una postura muy agresiva a favor de las libertades comunitarias y en contra de la discriminación por razón de nacionalidad. Además, parece existir cierta complicidad entre el Tribunal y la Comisión, de modo que las recomendaciones de ésta —soft law— terminan por reflejarse en la jurisprudencia del Tribunal. Resulta paradigmática la Recomendación de la Comisión de 21 de diciembre de 1993 (94/79/CE), relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un estado miembro distinto de aquel en el que residen (*DO L 039 10-02-1994, p. 22*), asumida por la STJCE *Schumacker*.

Sin embargo, este proceso de «armonización negativa» es insuficiente, e incluso incoherente con la ausencia de una auténtica armonización de los impuestos directos. El Tribunal no tiene en cuenta consideraciones de justicia fiscal, sino que tan sólo se preocupa de defender las libertades económicas, tal y como deberían entenderse en un auténtico mercado interior. El problema es que tal mercado sólo existe de forma muy imperfecta, debido precisamente a la falta de armonización de los impuestos directos.

El efecto es que los pronunciamientos de la jurisprudencia comunitaria están dinamitando las normas sobre fiscalidad de los no residentes sin ofrecer verdaderas alternativas que puedan establecerse de forma coherente por todos los estados miembros. En cierto sentido, podría afirmarse que el Tribunal se está convirtiendo en un motor de *desarmonización fiscal*. Pensemos en la sentencia *Lankhorst-Hohorst* (C-324/2000, 12-12-2001), que ha llevado a desmontar el régimen de subcapitalización en España —cuando se trate de préstamos concedidos por sociedades residentes en otros estados miembros—, mientras que Alemania la ha extendido a las operaciones desarrolladas entre sociedades residentes. También ha señalado algún autor —en relación con el asunto *Marks & Spencer*— que si el Tribunal de Luxemburgo considera contraria a la libertad de establecimiento la posibilidad de compensar las pérdidas de una filial no residente con los beneficios de la matriz residente, podría suprimirse el régimen de tributación consolidada en el Reino Unido.

Las consecuencias de la jurisprudencia comunitaria pueden ser aún más destructivas para los intereses europeos si se consolida la doctrina *Open Skies* (sentencias C-466/98, Comisión-Reino Unido; C-467/98, Comisión-

Dinamarca; C-468/98, Comisión-Suecia; C-469/98, Comisión-Finlandia; C-471/98, Comisión Bélgica; C-472/98, Comisión Luxemburgo; C-475/98, Comisión-Austria; y C-476/98, Comisión-Alemania, de 5-11-2002) que impide a los estados miembros la suscripción de un tratado internacional con un tercer estado (por ejemplo, EE.UU.) si éste subordina la aplicación de ciertos beneficios a las sociedades del otro estado contratante a la circunstancia de que su capital no esté controlado por residentes en otros estados. Esto supondría que los estados miembros deberían renunciar unilateralmente al trato beneficioso de sus propios residentes por los Estados Unidos en los convenios de doble imposición. Si a ello se une la doctrina que considera aplicable la libre circulación de capitales a los movimientos procedentes de terceros estados, podría producirse una situación insostenible para las empresas y los intereses financieros de la Unión Europea.

3. La ampliación a veinticinco estados miembros supone un serio obstáculo al proceso de aproximación de los sistemas fiscales. Por una parte, las diferencias económicas entre los diversos estados miembros se acrecientan, dificultando la existencia de un mínimo común denominador que pueda guiar las decisiones fiscales. Por otro, la regla de la unanimidad resulta casi impracticable cuando entran en juego las posiciones políticas de veinticinco estados.

Podría pensarse que la solución del problema se encuentra en la aproximación de las legislaciones a través de la competencia fiscal legítima. Así, los bajos tipos de los impuestos directos en los estados de adhesión suscitarían una reacción a la baja en los antiguos estados miembros, hasta conseguirse el punto de equilibrio. Sin embargo, no comparto esta hipótesis. El Estado social, garantizado por diversas Constituciones de antiguos estados miembros, impide reducir los tipos a un nivel verdaderamente competitivo con los nuevos estados. A su vez, la relativa precariedad de estos últimos, en cuanto a infraestructuras y servicios sociales, requerirá una actitud solidaria de los antiguos estados, difícilmente compatible con una disminución radical de los impuestos.

En otras palabras, algunos de los nuevos estados miembros pueden permitirse una tributación muy baja porque cuentan con atraer a las empresas de los viejos estados y con la ayuda de los fondos de cohesión. Esta situación no puede alentar una auténtica aproximación de las legislaciones. Más bien tiende a generar diversidades, en el seno de la Unión Europea, dudosamente compatibles con las exigencias de la solidaridad.

Paradójicamente, mientras que las diferencias regionales en la imposición tienden a considerarse ayudas de Estado —duramente atacadas por la Comisión y por

el Tribunal— las diferencias estatales se consideran plenamente aceptables en cuanto no discriminan a los no residentes. Así, algunos estados que la norma española considera formalmente como paraísos fiscales (Malta y Chipre) ven consagrada su posición ante el Derecho comunitario, mientras que determinadas regiones de similar o mayor tamaño (pensemos en el País Vasco) afrontan serias dificultades para mantener las competencias fiscales que les atribuyen las normas constitucionales de carácter nacional.

Desde luego, es posible que a medio o largo plazo una situación de tal disparidad y la existencia de territorios de baja tributación en el ámbito comunitario termine por dinamitar el sistema tal y como ahora lo conocemos y forzar medidas coercitivas de armonización fiscal. Estas podrían venir a través de una reforma de la Constitución Europea impuesta por los países más ricos y poderosos, que tal vez se nieguen a seguir financiando el Presupuesto comunitario. Otra posibilidad es que se produzca un cambio en la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo. En realidad, bastaría con que el Tribunal llevase hasta sus últimas consecuencias sus planteamientos sobre las libertades comunitarias. Así, por ejemplo, podría terminar afirmando que un Impuesto sobre Sociedades excesivamente bajo en el contexto comunitario, como sucede en Irlanda, es contrario a la libertad de establecimiento, pues supone un obstáculo a que las empresas nacionales trasladen su sede a otros estados miembros.

4. La Directiva se ha presentado como un gran avance, hasta el punto de que en ciertos ámbitos se ha hablado de la conveniencia de una amnistía fiscal (medida que se ha llevado a cabo en Alemania) para que los capitales que escaparon al extranjero puedan regresar a nuestro país. Sin embargo, en su estado actual, la Directiva apenas si constituye más que un gesto político.

En efecto, aunque teóricamente la Directiva haya entrado en vigor en julio de 2003 y los estados miembros debían adoptar las pertinentes modificaciones normativas antes del 1 de enero de 2004, los mandatos de la Directiva sólo se aplicarán a partir del 1 de enero de 2005 si la Confederación Helvética, el Principado de Liechtenstein, la República de San Marino, el Principado de Mónaco y el Principado de Andorra aplican a partir de dicha fecha medidas equivalentes adoptadas de acuerdo con la decisión unánime del Consejo.

En la actualidad se está tramitando la «Propuesta de Decisión del Consejo relativa a la firma del Acuerdo entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Helvética, por otra, para luchar contra el fraude y cualquier otra actividad ilegal que afecte a sus intereses financieros», pero quedan

aún pasos importantes para que la Directiva 48/2003/CE despliegue auténtica eficacia. En cualquier caso, la Directiva se limita al pago de intereses a personas físicas, y excluye expresamente la tributación de las pensiones y de los contratos de seguro.

En conclusión, puede afirmarse que la mencionada Directiva es claramente insuficiente y que no tendrá una incidencia notable sobre la atracción o expulsión de capitales de España. Tan sólo constituye una velada amenaza de las medidas que podrían adoptarse en el futuro... si se consiguiera un acuerdo más radical entre los veinticinco estados miembros.

El Tribunal de Luxemburgo ha señalado en varias ocasiones, y particularmente en el caso *Futura*, que las normas comunitarias sobre intercambio de información constituyen un instrumento suficiente frente al fraude en el ámbito comunitario, en el sentido de que no cabe alegar sus deficiencias para adoptar medidas nacionales restrictivas o discriminatorias en cuanto a la tributación de no residentes. Según el Tribunal, los propios límites a las potestades inspectoras existentes en algún estado miembro no contradicen esta idea, pues la imposibilidad de obtener la información en el caso concreto podría utilizarse como prueba indiciaria.

Pienso, sin embargo, que los mecanismos de intercambio de información y su aplicación práctica son claramente insuficientes, y que la timidez de la Directiva 48/2003/CEE no modifica esencialmente esta situación.

En realidad, puede tener mayor eficacia la normativa penal sobre delitos de blanqueo, dadas las potestades de que dota a los poderes públicos para perseguir este tipo de delitos. La decisión marco del Consejo, de 26 de junio de 2001, relativa al blanqueo de capitales, la identificación, seguimiento, embargo, incautación y decomiso de los instrumentos y productos del delito (*Diario Oficial n.º L 182 de 05-07-2001, p. 0001-0002*). El Consejo Europeo, «constatando que la delincuencia económica grave incluye cada vez más aspectos fiscales y aduaneros, pidió a los Estados miembros que provean plena asistencia judicial mutua en las investigaciones y acciones judiciales relacionadas con la delincuencia económica grave» (considerando tercero).

Así, la comisión de blanqueo se encuentra relacionada con el manejo de fondos procedentes de «delitos graves», incluyendo «en todo caso los delitos que lleven aparejada una pena privativa de libertad o medida de seguridad de duración máxima superior a un año o, en los Estados en cuyo sistema jurídico exista un umbral mínimo para los delitos, aquellos que lleven aparejada una pena privativa de libertad o medida de seguridad de duración mínima superior a seis meses». Esto supone que el delito de blanqueo puede estar rela-

cionado con un delito fiscal. En otras palabras: quien haya cometido delito fiscal y las personas o entidades que colaboren a ocultar los fondos pueden encontrarse en el punto de mira de las potestades exorbitantes que el derecho internacional concede a los poderes públicos para luchar contra el blanqueo de capitales. Esta situación sí puede suponer un cierto freno al fraude fiscal mediante la deslocalización de capitales.

5. Dado que los tipos de IVA vigentes en España son relativamente moderados, el principio de tributación en origen podría atraer la adquisición de bienes en España y aumentar la recaudación del Impuesto. A cambio, debería establecerse algún mecanismo de compensación financiera internacional a favor de las haciendas de los demás estados.

No obstante, es muy difícil que se produzca esta situación. La tributación en origen ocasionaría serias distorsiones para el mercado interior si no se acompañase de una mayor armonización de los tipos de gravamen (en lugar del mero establecimiento de mínimos), pero tal armonización requiere la unanimidad de los veinticinco estados miembros representados en el Consejo, la misma unanimidad que se requiere para establecer el mecanismo de la tributación en origen.

El sistema vigente no es mucho mejor, pues la ausencia de controles cruzados de carácter masivo ofrece múltiples posibilidades para el fraude fiscal, que en ocasiones se vincula a actividades de delincuencia común. Nos queda la esperanza, si cabe hablar así, de que la incorporación de los nuevos estados convierta la situa-

ción en insostenible e impulse de una vez las necesarias reformas.

En cualquier caso, el principio de tributación en origen, teóricamente perfecto para el mercado interior, no deja de presentar inconvenientes. Aunque el sujeto pasivo del impuesto sea el empresario o profesional, el objeto imponible, y la capacidad económica gravada, es el consumo. Por consiguiente, resulta forzado que el ingreso se realice en el estado en que se fabrican y entregan los bienes y no en el de consumo. El problema se agrava si se mantiene un cierto margen de variación entre los tipos de gravamen nacionales. Desde luego, deberían establecerse mecanismos de compensación, basados tal vez en datos macroeconómicos (a semejanza de lo que sucede con el mecanismo español de «cesión» parcial del impuesto a las comunidades autónomas), pero todo ello incrementa la complejidad del sistema.

El problema de fondo quizás radique en que el Impuesto sobre el Valor Añadido sólo funcionaría correctamente en un verdadero mercado interior y bajo la regulación directa de una autoridad europea, la gestión de una Administración tributaria integrada, con un intercambio de información automático y fluido, y la atribución directa de los fondos al Presupuesto comunitario, sin perjuicio de las correspondientes transferencias a los estados miembros. En definitiva, el funcionamiento ideal del IVA requeriría unas estructuras políticas muy distintas de las que actualmente existen y de las que existirán aun después de la entrada en vigor de la «Constitución Europea».

COLABORADORES

BERRUGUETE REVUELTA, Francisco Javier. Nació en Santander en 1942. Licenciado en Ciencias Económicas por la Universidad Comercial de Deusto. Licenciado en Derecho por la Universidad de Valladolid. Diplomado en Tributación por el Centro de Estudios Universitarios (CEU). Es director del Departamento Fiscal de la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEO). Abogado en ejercicio del Ilustre Colegio de Madrid.

CASTELLANO REAL, Francisco. Doctor en Ciencias Económicas. Catedrático de Hacienda Pública de la Universidad Nacional de Educación a Distancia. Inspector de Hacienda del Estado (excedente). Ha realizado numerosos trabajos sobre fiscalidad en España, formó parte del equipo de investigación que analizó el fraude del IRPF en España, dirigió un grupo de trabajo que estudió los efectos económicos de la implantación del IVA en España, participó en la elaboración de un informe dirigido por el profesor Fuentes Quintana sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades y ha sido miembro tanto de la primera como de la segunda Comisión para la Reforma del IRPF. Es jefe de la Asesoría Fiscal de la Confederación Española de Cajas de Ahorros.

FALCÓN Y TELLA, Ramón. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense (Madrid). Ex-vicerrector de la Universidad de Córdoba. Ex-letrado del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Luxemburgo). Abogado del Ilustre Colegio de Madrid. Arbitro designado por la Secretaría de Estado de Hacienda a los efectos del art. 9 del Convenio 90/436/CEE, de 23 julio 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios entre empresas asociadas. Miembro de la Comisión para la Reforma de la Ley General Tributaria, constituida por resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000, de la Comisión para el Estudio de Borrador del Anteproyecto de Ley General Tributaria, constituida por resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 1 de octubre de 2002, y del Grupo de Estudios sobre Fiscalidad de la Empresa, constituido por resolución del Instituto de Estudios Fiscales de 24 de junio de 2002.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid (1988). Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid (1992). Ha obtenido el primer y segundo premio del Centro de Estudios Financieros en diversas convocatorias. Vocal asesor del Instituto de Estudios Fiscales (2001). Ha sido secretario de

la Comisión para el Estudio de la Fiscalidad de la Energía y ha formado parte de la Comisión para la Reforma de la Ley General Tributaria y de la Comisión para la Reforma de las Haciendas Locales. Autor de diversos artículos y monografías sobre la materia tributaria, en especial sobre el principio de capacidad económica, los derechos de los contribuyentes en los procedimientos tributarios, la armonización comunitaria y la fiscalidad ambiental.

HUCHA CELADOR, Fernando de la. Licenciado en Derecho (1982) y doctor en Derecho (1985) por la Universidad Complutense de Madrid, comenzó su actividad docente en el Colegio Universitario de Toledo (1983-1986) y en el CEU-San Pablo (1983-1992), amén de haber sido profesor durante un año en ICADE. En octubre de 1986 obtiene la plaza de profesor titular interino de Derecho Financiero y Tributario en la UCM, para —tras la preceptiva oposición— alcanzar la condición de funcionario de carrera en febrero de 1988. En noviembre de 1990, y mediante concurso de méritos se traslada a la Universidad Autónoma de Madrid, donde permanece hasta noviembre de 1991 en que obtiene la cátedra de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Pública de Navarra, donde actualmente presta sus servicios.

Desde 1987 a 1992 fue investigador externo del Instituto de Estudios Fiscales, donde realizó trabajos de investigación sobre las líneas de reforma del sistema tributario español. En la actualidad es miembro de los consejos de redacción de la *Revista Española de Derecho Financiero* y de la *Revista Jurídica de Navarra*; entre 1990 y 1992 fue miembro del Consejo de Redacción de la revista *Crónica Tributaria*. En 1987, junto con Antonio Cayón y Ramón Falcón, obtiene el Premio del Instituto de Estudios Fiscales. Colaborador asiduo de las distintas revistas de FUNCAS, se ha dedicado a la realización de trabajos sobre la reforma de las cajas de ahorros italianas (*Papeles de Economía Española* y *Cuadernos de Información Económica*) o sobre los aspectos fiscales de la libre circulación de capitales (en colaboración con Juan Ramallo y Juan Zornoza, *Suplementos sobre el Sistema Financiero*). En *Perspectivas del Sistema Financiero* publica un artículo fundamental, desde el prisma jurídico, sobre la nueva era de la deuda pública en España. Igualmente ha publicado libros sobre las haciendas forales y varios artículos en revistas especializadas sobre estos temas. Es autor de numerosos dictámenes para entidades tanto públicas como privadas. Participe en numerosos foros y conferencias, imparte desde su inicio el módulo sobre haciendas forales en el Master en Tributación organizado en su momento por Arthur Andersen y continuado por Garrigues.

CAJAS DE AHORROS CONFEDERADAS

BANCAJA (Caja de Ahorros de Valencia, Castellón y Alicante). Castellón.

BBK (Bilbao Bizkaia Kutxa). Bilbao.

CAI (Caja de Ahorros de la Inmaculada de Aragón). Zaragoza.

CAIXA CATALUNYA (Caixa d'Estalvis de Catalunya). Barcelona.

CAIXA GALICIA (Caja de Ahorros de Galicia). La Coruña.

CAIXA DE GIRONA (Caixa d'Estalvis de Girona). Gerona.

CAIXA LAIETANA (Caixa d'Estalvis Laietana). Mataró (Barcelona).

CAIXA DE MANLLEU (Caixa d'Estalvis Comarcal de Manlleu). Manlleu (Barcelona).

CAIXA MANRESA (Caixa d'Estalvis de Manresa). Manresa (Barcelona).

CAIXA PENEDÈS (Caixa d'Estalvis del Penedès). Villafranca del Penedès (Barcelona).

CAIXA DE SABADELL (Caixa d'Estalvis de Sabadell). Sabadell (Barcelona).

CAIXA TARRAGONA (Caixa d'Estalvis de Tarragona). Tarragona.

CAIXA DE TERRASSA (Caixa d'Estalvis de Terrassa). Terrasa (Barcelona).

CAIXANOVA (Caixa de Aforros de Vigo, Ourense e Pontevedra). Vigo (Pontevedra).

CAJASTUR (Caja de Ahorros de Asturias). Oviedo.

CAJA DE ÁVILA (Caja de Ahorros de Ávila). Ávila.

CAJA DE BADAJOZ (M.P. y Caja General de Ahorros de Badajoz). Badajoz.

CAJA DE BURGOS (Caja de Ahorros Municipal de Burgos). Burgos.

CAJA CANARIAS (Caja General de Ahorros de Canarias). Santa Cruz de Tenerife.

CAJA CANTABRIA (Caja de Ahorros de Santander y Cantabria). Santander.

CCM-CAJA CASTILLA LA MANCHA. (Caja de Ahorros de Castilla La Mancha). Cuenca.

CAJA CÍRCULO DE BURGOS (Caja de Ahorros y M. P. del Círculo Católico de Obreros de Burgos). Burgos.

CAJA DUERO (Caja de Ahorros de Salamanca y Soria). Salamanca.

CAJA ESPAÑA (Caja España de Inversiones, C.A. y M.P.). León.

CAJA DE EXTREMADURA (Caja de Ahorros y M.P. de Extremadura). Cáceres.

CAJA DE GUADALAJARA (Caja de Ahorro Provincial de Guadalajara). Guadalajara.

CAJA DE JAÉN (Caja Provincial de Ahorros de Jaén). Jaén.

CAJA MADRID (Caja de Ahorros y M. P. de Madrid). Madrid.

CAM (Caja de Ahorros del Mediterráneo). Alicante.

CAJA MURCIA (Caja de Ahorros de Murcia). Murcia.

CAJA NAVARRA (Caja de Ahorros y M.P. de Navarra). Pamplona.

CAIXA ONTINYENT (Caja de Ahorros y M.P. de Ontinyent). Ontinyent (Valencia).

CAJA RIOJA (Caja de Ahorros de La Rioja). Logroño.

CAJA SAN FERNANDO (Caja de Ahorros de San Fernando de Sevilla y Jerez). Sevilla.

CAJA SEGOVIA (Caja de Ahorros y M.P. de Segovia). Segovia.

CAJA SUR (Caja de Ahorros y M.P. de Córdoba). Córdoba.

COLONYA CAIXA POLLENÇA (Caja de Ahorros de Pollença). Pollença (Islas Baleares).

EL MONTE (M.P. y Caja de Ahorros de Huelva y Sevilla). Sevilla.

IBERCAJA (Caja de Ahorros y M.P. de Zaragoza, Aragón y La Rioja). Zaragoza.

LA CAIXA (Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona). Barcelona.

LA CAJA DE CANARIAS (Caja Insular de Ahorros de Canarias). Las Palmas de Gran Canaria.

LA GENERAL (Caja General de Ahorros de Granada). Granada.

KUTXA (Caja de Ahorros y M.P. de Gipúzkoa y San Sebastián). San Sebastián.

SA NOSTRA (Caja de Ahorros y M.P. de las Baleares). Palma de Mallorca.

UNICAJA (M.P. y Caja de Ahorros de Ronda, Cádiz, Almería, Málaga y Antequera). Málaga.

VITAL KUTXA (Caja de Ahorros de Vitoria y Álava). Vitoria.

PUBLICACIONES DE LA FUNDACIÓN DE LAS CAJAS DE AHORROS

Últimos números publicados:

PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA

- N.º 101. Dinero, sistema financiero y crecimiento
N.º 102. Turismo: Los retos de un sector estratégico

PERSPECTIVAS DEL SISTEMA FINANCIERO

- N.º 80. Nuevas estrategias bancarias
N.º 81. Cajas de ahorros: Novedades legislativas

ECONOMÍA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

- N.º 20. Principado de Asturias

CUADERNOS DE INFORMACIÓN ECONÓMICA

- N.º 182. Ahorro, equilibrio y crecimiento
N.º 183. Los designios del Presupuesto

ESTUDIOS DE LA FUNDACIÓN

- *La fiscalidad efectiva de los productos de ahorro en Europa y EE.UU. y el principio de neutralidad: Análisis comparado y evaluación de la reforma del IRPF de 2003*, de José Manuel González-Páramo y Nuria Badenes Plá
- *Evaluación de la eficiencia del sector público: Vías de aproximación*, de Nuria Rueda López (coord.) y otros
- *Salud y estilos de vida en España*, de Colectivo IOÉ
- *La reforma de la imposición personal sobre la renta: Una evaluación de la reciente experiencia española*, de José Félix Sanz, Juan Manuel Castaño y Desiderio Romero
- *Contabilidad Nacional y medio ambiente*, de Diego Azqueta, Gonzalo Delacámarra, Marta Santamaría y Sergio Tirado

EN INTERNET: <http://www.funcas.ceca.es/>

FUNDACIÓN DE LAS CAJAS DE AHORROS

Juan Hurtado de Mendoza, 19. 28036 Madrid. Teléf. 91 350 44 00
suscrip@funcas.ceca.es

AÑO 2004

Deseo suscribirme a:

		Euros
<input type="checkbox"/>	<i>Papeles de Economía Española</i>	53,00
	Números sueltos	17,00
<input type="checkbox"/>	<i>Perspectivas del Sistema Financiero</i>	46,00
	Números sueltos	17,00
<input type="checkbox"/>	<i>Cuadernos de Información Económica</i>	64,00
	Números sueltos	13,00
<input type="checkbox"/>	<i>Series de indicadores de convergencia real para España, el resto de países de la UE y EE.UU. (un ejemplar)</i>	10,22
<input type="checkbox"/>	<i>Tres análisis sobre Cajas de Ahorro y sistema financiero (un ejemplar)</i>	12,62
<input type="checkbox"/>	<i>El balance nacional de la economía española (1984-2000) (un ejemplar)</i>	13,00
<input type="checkbox"/>	<i>La convergencia real de España en el seno de la Unión Europea ampliada (un ejemplar)</i>	13,00
Economía y Economistas Españoles	<input type="checkbox"/> 8 tomos	198,57

(más gastos de envío)

El pago lo efectuaré:

Contra reembolso del primer envío Giro postal Núm. Cheque bancario

Nombre o razón social

Profesión, Actividad o Departamento

Domicilio Teléfono

Ciudad C.P. Provincia o país

Fecha

Domiciliación bancaria

Muy Sres. míos: Ruego carguen hasta nuevo aviso los recibos que les presentará
LA FUNDACIÓN DE LAS CAJAS DE AHORROS a mi nombre
en la siguiente Cuenta Corriente o Libreta de ahorros:

Firma o sello 

Entidad	Oficina	DC	Núm. de Cuenta

Para mayor rapidez envíe su pedido por FAX: 91 350 80 40

GUÍA DEL LECTOR

LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA Y SU INCIDENCIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Fernando de la Hucha Celador

En este artículo se abordan las cuestiones ligadas a los procesos de armonización y de aproximación de legislaciones de los países de la Unión Europea en materia tributaria. Puesto que intenta tener vocación de futuro, se detiene especialmente en las iniciativas adoptadas por las instituciones comunitarias, estudiando el grado de incidencia que éstas hayan de tener en el sistema fiscal español. Por razones de coherencia, se examina también el proyecto de Constitución Europea, que no varía sustancialmente el procedimiento de adopción de decisiones comunitarias en torno a la armonización, con lo que la pervivencia de la regla de la unanimidad va a suponer un fuerte lastre para los avances en la convergencia imperativa de legislaciones, máxime en una Unión con veinticinco Estados.

Se ha optado por la división entre impuestos directos e indirectos no sólo por la tradición de la distinción, sino por los distintos efectos que tienen los tratados sobre unos y otros a la hora de apoderar a las instituciones comunitarias para que impulsen normas armonizadoras y/o de aproximación de legislaciones.

En el caso de los impuestos directos, el artículo se centra en el IRPF, el IRNR y el IS, únicos tributos donde existen normas comunitarias, completadas por una armonización de segundo nivel impulsada fundamentalmente por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, con especial atención a la que se refiere a la libre circulación de capitales, que tiene incidencia directa en muchas operaciones financieras con reflejo tributario (planes de pensiones, seguros, transmisión de valores mobiliarios, etcétera).

En el IRPF y en el IRNR, más trascendencia que la Recomendación de 1993 sobre trabajadores transfronterizos tiene la Directiva sobre fiscalidad del ahorro, objeto de sucesivos aplazamientos en cuanto a su entrada en vigor (al parecer será el 1 de julio de 2005), que pondrá a disposición de los Estados miembros información sobre las cuentas e intereses de sus contribuyentes generados en otros Estados. Las negociaciones con Suiza y Estados Unidos son claves para el éxito de esta misión, así como la expiración del plazo transitorio concedido a Bélgica, Luxemburgo y Austria.

En el caso del IS, y sin perjuicio de examinar las modificaciones (o propuestas) sobre las directivas de fusiones, escisiones y apor-

taciones de activos y sobre régimen fiscal de sociedades matrices y filiales, se dedica especial atención a dos cuestiones: por un lado, la Directiva 2003/49/CE, sobre pagos de intereses y cánones entre sociedades radicadas en distintos estados miembros de la Unión; por otro, las propuestas de la Comisión relativas a la armonización de la base imponible del IS, que, pese a la insistencia del ECOFIN, no ha pasado de constituir un *desideratum* no plasmado en proyectos de directivas, manifestando el autor su pesimismo sobre la consecución de acuerdos al respecto.

En la imposición indirecta, se ha optado por dividir las cuestiones en torno a los tres grandes impuestos sobre los que gira la armonización: el IVA, los impuestos especiales y los impuestos que gravan la concentración de capitales (con incidencia especial, pero no única, en el Impuesto sobre Operaciones Societarias).

En el caso del IVA, se constatan las razones por las cuales no se va a avanzar, a medio plazo, en dos cuestiones esenciales: la unificación de los tipos de gravamen y, sobre todo, la sustitución del principio de tributación en el país de destino por la tributación en el país de origen, viejo proyecto asociado al mercado interior que se impulsó en 1993 y que, teóricamente, debía haberse conseguido en 1997. Las novedades más sobresalientes se van a centrar en el estrechamiento de la libertad de los Estados para someter determinadas operaciones a tipos reducidos y en la corrección meramente técnica de ciertas reglas sobre el lugar de prestación de los servicios.

En el caso del Impuesto sobre Operaciones Societarias (IOS), y pese a la antigüedad de la Directiva correspondiente (1969), se ha optado por incidir en aquellos aspectos de nuestra legislación que parecen oponerse a la normativa comunitaria, invocando la reciente jurisprudencia al respecto. Junto a ello, se hace un examen crítico de las relaciones entre dicho tributo, el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Aunque el autor no se pronuncia de forma rotunda, el futuro del IOS parece estar abocado a su desaparición, aun cuando son pocos los Estados que han ejercido esta opción.

En el caso de los impuestos especiales, el panorama futuro es similar al del IVA —no obstante su diferente estructura—, aunque se aprecia una voluntad de estrechar las horquillas en los tipos de gravamen que puede tener consecuencias importantes para España, en especial en lo que se refiere al impuesto con mayor impacto recaudatorio, como es el de Hidrocarburos. Preferente atención merece la propuesta de la Comisión Europea de someter a gravamen especial fuentes de energía distintas de los hidrocarburos (gas, electricidad, etc.) por el impacto que ello puede tener no sólo en la fiscalidad, sino también en otros aspectos macroeconómicos (inflación, etcétera).

El sistema financiero español vive hoy una situación de cambio. Su proceso de modernización y reforma ha dado origen a nuevas instituciones y a la alteración en su funcionamiento de muchas de las ya existentes.

Facilitar un conocimiento mejor del sistema financiero español en la actualidad constituye el propósito de PERSPECTIVAS DEL SISTEMA FINANCIERO.

Con tal finalidad, PERSPECTIVAS DEL SISTEMA FINANCIERO trata de facilitar a sus lectores una contemplación de nuestra actual realidad financiera, analizando las principales instituciones que la integran, así como su operativa y funcionamiento. Este estudio de las instituciones del sistema financiero español se complementará con la valoración de sus principales problemas, que trataremos de obtener de quienes conocen o dirigen diariamente sus actividades.

Aspiramos a que estas tareas se realicen en el marco de los principios que presiden la actuación de la Fundación de las Cajas de Ahorros.

- Plena libertad intelectual de nuestros colaboradores.
- La responsabilidad de las opiniones emitidas y el respaldo riguroso de las afirmaciones realizadas para avalar adecuadamente tanto los planteamientos como las soluciones a los problemas estudiados.
- El compromiso de las opiniones con los problemas planteados por el sistema financiero español.
- La búsqueda y la defensa de los intereses generales en los temas objeto de tratamiento.
- La colaboración y sugerencias críticas de los lectores para que nuestras PERSPECTIVAS logren el propósito que con ellas pretendemos.

Pedidos e información:

FUNDACIÓN DE LAS CAJAS DE AHORROS

Juan Hurtado de Mendoza, 19
28036 Madrid

Teléfono: 91 350 44 00

Fax: 91 350 80 40

Correo electrónico:
suscrip@funcas.ceca.es

P.V.P.: € 17 (IVA incluido)

ISSN8411329564

