El principio de neutralidad interna en el IVA (INTERNAL VAT NEUTRALITY)

Presentada da: dott. José Manuel Macarro Osuna

Coordinatore Dottorato
Chiar.mo Prof. Adriano Di Pietro

Relatore
Chiar.mo Prof. Adriano Di Pietro
Chiar.mo Prof. Jesús Ramos Prieto

Esame finale anno 2015
SUMARIO

Tabla de abreviaturas y acrónimos empleados................. 16
Introducción........................................................................ 17

CAPÍTULO I: EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD FISCAL: CONSIDERACIONES TEÓRICAS Y ECONÓMICAS............................................... 24

1.- EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD FISCAL: CONCEPTO ....24
1.1.- Un principio relacional sin carácter unívoco .......................24
1.2.- Diversas acepciones del concepto de neutralidad fiscal ..........34
1.2.1.- Neutralidad fiscal como desarrollo de otros principios generales del Derecho: Neutralidad e igualdad de trato .......................35
1.2.2.- Neutralidad como eliminación de barreras y distorsiones a la competencia en un mercado: Neutralidad competitiva ..................39
1.2.3.- Neutralidad fiscal en la libre toma de decisiones económicas y la asignación eficiente de recursos económicos ......................44
1.2.4.- La conjunción de las tres dimensiones del principio de neutralidad ..............................................................53
1.3.- La idoneidad relativa de alcanzar de forma absoluta la neutralidad fiscal.................................................................................54

2.- INFLUENCIA ECONÓMICA DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA ..................................................................................57
2.1.- La asignación óptima de recursos y el objetivo de crecimiento .....59
2.1.1.- La toma de decisiones del particular: consumo y ahorro ........60
2.1.2.- Las expectativas y el crecimiento: ¿es posible alcanzar la neutralidad de forma real? ..........................................................64
2.2.- Efectos en la redistribución de la riqueza: el carácter regresivo de los impuestos al consumo ____________________________________________67
2.3.- La influencia de la imposición indirecta en las decisiones de consumo .................................................................................................................................76

2.4.- La influencia de la imposición indirecta en las decisiones empresariales .................................................................................................................................84

   2.4.1.- Los impuestos indirectos como factor de coste .................................84
   2.4.2.- La combinación de factores de producción ........................................86
   2.4.3.- Principales decisiones afectadas por la formulación del impuesto indirecto ..................................................................................................................90

2.5.- La introducción de un impuesto sobre el consumo en el equilibrio oferta-demanda ........................................................................................................92

   2.5.1.- La incidencia del impuesto y la elasticidad de la demanda de bienes .........................................................................................................................93
   2.5.2.- La pérdida de eficiencia generada por los impuestos indirectos 102

2.6.- El principio de neutralidad en la toma de decisiones de inversión: Capital Import Neutrality y Capital Export Neutrality .................................108


CAPÍTULO II: LA NEUTRALIDAD FISCAL EN LA FISCALIDAD INDIRECTA EN LA UNIÓN EUROPEA .. 112

1.- LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO DE LA UE. 112

2.- LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL DERECHO COMUNITARIO..............................................................................................................................120

   2.1.- Armonización de la fiscalidad indirecta .................................................129
   2.2.- Armonización de la fiscalidad directa ......................................................139

3.- NEUTRALIDAD, MERCADO INTERIOR Y DISTORSIONES FISCALES ..........................................................................................................................149

4.- EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD INTERNA Y EXTERNA 156

   4.1.- Neutralidad interna .............................................................................158
   4.2.- Neutralidad externa .............................................................................163

5.- EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA .........................................................................................................................171

   5.1.- La imposición indirecta sobre el volumen de negocios .....................171
5.1.1.- Impuestos indirectos sobre productos concretos o selectivos....174
5.1.2.- Impuestos generales sobre el consumo o impuestos sobre el volumen de negocio.........................................................175
   5.1.2.1.- Monofásicos....................................................................179
   5.1.2.2.- Multifásicos .................................................................186
5.1.3.- Tipos de IVA en función del trato dado a los bienes de producción y capital .................................................................199
5.1.4.- Tipos de IVA en función de su configuración en las transacciones exteriores .................................................................202
5.1.5.- Tipos de IVA en función de su método de cálculo..............205

CAPÍTULO III: EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN EL IVA .................................................................211

1.- EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN EL PROCESO DE CONSTRUCCIÓN DEL IVA EN LA UE..........................211

2.- LA INTRODUCCIÓN DE UN IMPUESTO NEUTRAL: EL IVA .................................................................................................214
   2.1.- Trabajos preparatorios a la introducción del IVA: del Informe Tinbergen al Informe Neumark ..............................................214
   2.2.- La creación del impuesto armonizado: la Primera y Segunda Directivas IVA .................................................................220

3.- LA ARMONIZACIÓN DE LA BASE DEL IVA PARA ALCANZAR LA NEUTRALIDAD ENTRE LOS MERCADOS NACIONALES ..226

4.- TIEMPO DE CONSEGUIR LA NEUTRALIDAD EXTERNA Y UN MERCADO SIN FRONTERAS: DEL RÉGIMEN ORIGINARIO AL RÉGIMEN TRANSITORIO..........................................................233
   4.1.- El libro blanco sobre el mercado interno y la configuración de un régimen de imposición en origen ......................................233
   4.2.- La flexibilización del sistema de imposición en origen ..........240
   4.3.- El ocaso del régimen definitivo.............................................245

5.- LA CONSOLIDACIÓN DEL RÉGIMEN TRANSITORIO: UNA NUEVA LUCHA CONTRA LAS FALLAS DE LA NEUTRALIDAD DEL IVA .................................................................................................248

9
5.1.- El cambio de dirección del nuevo milenio: abandono del régimen definitivo y consolidación de la imposición en destino ........................................248

5.2.- Nuevos impulsos armonizadores: de la Directiva IVA de 2006 al “Paquete IVA” de 2008 .................................................................................................250

5.3.- La consagración de la neutralidad fiscal como criterio fundamental de la futura reforma del IVA: El Libro Verde y otras iniciativas de la Comisión ........................................................................................................255

CAPÍTULO IV: EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN EL DERECHO DE DEDUCCIÓN EN EL IVA ................. 262

1.- LA ESTRUCTURA DEL SISTEMA DE DEDUCCIÓN EN EL IVA ......................................................................................................................... 262

1.1.- Un medio para un fin: deducción y principio de neutralidad ......262

1.2.- Límites al derecho de deducción: Exclusión de los no contenidos en la Directiva IVA y el criterio de interpretación restrictiva......................271

1.3.- La deducción como derecho de crédito: concepto y caracteres ....276

1.3.1.- Concepto y naturaleza jurídica del derecho de deducción del IVA ......................................................................................................................... 276

1.3.2.- Caracteres del derecho de deducción del IVA..............................283

1.4.- El ejercicio del derecho de deducción............................................ 287

1.4.1.- La compensación del excedente................................................288

1.4.2.- La devolución del exceso.............................................................291

1.4.3.- La devolución de las cuotas soportadas por operadores no establecidos en el EM de adquisición ..............................................................296

2.- REQUISITO OBJETIVO DEL DERECHO DE DEDUCCIÓN .. 299

2.1.- Gastos objeto del derecho de deducción y operaciones susceptibles de generar el crédito de impuesto......................................................... 300

2.1.1.- Operaciones gravadas y otras que generan derecho a deducción ................................................................................................................. 300

2.1.2.- Gastos objeto de derecho a deducción del IVA soportado ........306

2.2.- La afectación del gasto a la actividad gravada (o principio de “inherencia”) y el criterio del uso prospectivo......................................................309

2.3.- La afectación del gasto en el derecho de deducción......................318
2.3.1.- Costes directos: El criterio de imputación o afectación directa de una operación ................................................................. 319

2.3.2.- Los criterios de relación directa e inmediata en la imputación del gasto: concepto y alcance ......................................................... 327

2.3.2.1.- Criterio estrictamente económico: elemento de coste que conforma el precio de las operaciones .................................. 330

2.3.2.2.- Criterio funcional o causal ............................................. 334

2.4.- La deducibilidad de los gastos generales ........................................ 339

2.4.1.- Los gastos generales como costes indirectos de la actividad..... 339

2.4.2.- Imputación directa a operaciones no sujetas y gastos generales 341

2.4.2.- Problemas de neutralidad: el trato diferente de exenciones y operaciones no sujetas .......................................................... 347

2.4.2.1.- La restricción de la imputación medial a las operaciones no sujetas ........................................................................ 348

2.4.2.2.- El intento de convertir una operación exenta en otra no sujeta para permitir la imputación medial: la transmisión de una empresa en funcionamiento......................................................... 355

3.- EL DERECHO DE DEDUCCIÓN EN LOS BIENES DE USO MIXTO ....................................................................................... 361

3.1.- Neutralidad y deducción de bienes de uso mixto .................... 361

3.2.- Deducción total inicial y autoconsumo ...................................... 366

3.2.1.- Un sistema que permite flexibilidad en la afectación y neutralidad fiscal ................................................................. 366

3.2.2.- Prohibición de restricción del mecanismo de deducción íntegra y autoconsumo ............................................................... 373

3.2.3.- Base imponible del autoconsumo y gastos en el uso mixto...... 376

3.3.- Afectación total o parcial al patrimonio privado...................... 380

3.4.- El uso mixto no privado: operaciones no sujetas ajenas a la actividad de la empresa ................................................................. 387

3.5.- El nuevo régimen de bienes de uso mixto en el artículo 168 bis) de la Directiva 2006/112/CE ......................................................... 390

4.- NEUTRALIDAD EN LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS INDIRECTOS: LA PRORRATA ......................................................... 395

4.1.- Concepto y ámbito de aplicación ............................................ 395

4.2.- Principales cuestiones que suscita principio de neutralidad en el funcionamiento de la prorrata .............................................. 401
CAPÍTULO V: PRINCIPALES EXCEPCIONES A LA NEUTRALIDAD FISCAL INTERNA EN LA DIRECTIVA IVA

1.- EXCEPCIONES PREVISTAS EN LA DIRECTIVA AL DERECHO DE DEDUCCIÓN

1.1.- Gastos sin carácter estrictamente profesional y los diversos intentos de armonización en la materia

1.2.- Cláusulas standstill

1.2.1.- Naturaleza y alcance

1.2.2.- Límites y requisitos temporales de las cláusulas standstill

1.2.3.- Modificaciones permitidas de las cláusulas standstill

1.2.4.- Cláusulas Standstill y neutralidad fiscal

1.3.- Excepciones y exclusiones susceptibles de ser solicitadas

2.- LA ANTINOMIA DE LA NEUTRALIDAD FISCAL: LAS EXENCIONES
2.3.2.- El principio de neutralidad fiscal como contrapunto de la interpretación estricta de los requisitos objetivos y subjetivos de las exenciones .................................................................490

2.4.- Exenciones y neutralidad fiscal ......................................................498
  2.4.1.- Las exenciones como distorsión deseada del consumo y de la competencia en el mercado .................................................................498
  2.4.2.- La prohibición del derecho a deducir en las exenciones: La gran paradoja del IVA .................................................................502

2.5.- Soluciones posibles: eliminación o deducción ..................................513

3.- LA DIVERSIDAD DE TIPOS IMPOSITIVOS Y SU IMPACTO EN LA NEUTRALIDAD FISCAL .................................................................516

  3.1.- La estructura de tipos en el IVA ..................................................517
    3.1.1.- Evolución de los tipos IVA y diversidad de aplicación en los EEMM .................................................................517
    3.1.2.- Estructura de tipos IVA y nuevas propuestas de reforma ..........521
  3.2.- El principio de neutralidad interna como criterio de interpretación de la estructura de tipos del IVA ..............................................527
    3.2.1.- Operaciones susceptibles de ser gravadas con un tipo cero .......527
    3.2.2.- Neutralidad fiscal y amplitud de la definición de los productos beneficiarios de tipos reducidos ...........................................531
    3.2.3.- El principio de neutralidad como criterio para determinar el tipo aplicable a productos similares. Especial referencia a los servicios por vía electrónica .........................................................536
    3.2.4.- La modificación de los tipos reducidos excepcionales y su asimilación a las cláusulas standstill .............................................545
  3.3.- Problemas de neutralidad interna causados por la diversidad de tipos en un mercado .................................................................547
    3.3.1.- Justificaciones de tipos reducidos que no evitan la infracción de la neutralidad fiscal .................................................................548
    3.3.2.- Opciones más neutrales: de la elasticidad inversa al tipo único 552

RECAPITULACIÓN Y CONCLUSIONES .................. 558

Conclusiones del Capítulo I: El principio de neutralidad fiscal: consideraciones teóricas y económicas ..............................................558
Conclusiones del Capítulo II: La neutralidad fiscal en la fiscalidad indirecta en la Unión Europea ................................................................. 564

Conclusiones del Capítulo III: El principio de neutralidad en el IVA ........................................................................................................... 570

Conclusiones del Capítulo IV: El principio de neutralidad en el derecho de deducción en el IVA ................................................................. 573

Conclusiones del Capítulo V: Principales excepciones a la neutralidad fiscal interna en la Directiva IVA ......................................................... 581

FINAL RECAP AND CONCLUSIONS ............................................. 590

Chapter I conclusions: The principle of tax neutrality: theoretical and economic concerns................................................................. 590

Chapter II conclusions: Tax neutrality in indirect taxation in the EU ........................................................................................................... 596

Chapter III conclusions: The principle of tax neutrality in VAT ...... 601

Chapter IV conclusions: The principle of VAT neutrality in the right to deduct input tax................................................................. 604

Chapter V conclusions: Main exceptions to internal tax neutrality in the VAT Directive ................................................................. 612

BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES ................................................................. 620

1.- FUENTES NORMATIVAS ............................................................. 620

1.1.- DIRECTIVAS DE ARMONIZACIÓN DEL IVA .................. 620

1.2.- DIRECTIVAS DE ARMONIZACIÓN SOBRE IMPUESTOS ESPECIALES Y OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS .......................... 623

1.3.- DIRECTIVAS DE ARMONIZACIÓN SOBRE IMPOSICIÓN DIRECTA ................................................................. 624

1.4.- REGLAMENTOS DEL CONSEJO DE LA UE ........................ 624

2.- PRINCIPALES DOCUMENTOS COMUNITARIOS .................. 625

2.1.- COMUNICACIONES DE LA COMISIÓN EUROPEA ........... 625
2.2.- OTROS DOCUMENTOS COMUNITARIOS.................................628

3.- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA Y CONCLUSIONES DE LOS ABOGADOS GENERALES
........................................................................................................629

3.1.- CONCLUSIONES DE LOS ABOGADOS GENERALES DE LA UNIÓN EUROPEA........................................629

3.2.- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (STJCE/STJUE) ......................................631

4.- DOCUMENTOS DE LA OCDE..................................................636

5.- BIBLIOGRAFÍA........................................................................638