

# **Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma**

## **Capítulo X**

### **El iva en el período transitorio operaciones intracomunitarias y fraude otras cuestiones**

**Javier Lasarte Álvarez y Francisco Adame Martínez (apartados 1 a  
3.1, 4 y 5)**

**Álvaro Villagrán y Villota (apartado 3.2)<sup>1</sup>**

#### **1. Armonización del IVA y tipos impositivos**

Este tributo está actualmente regulado en la Unión Europea en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por lo que respecta a los tipos impositivos, el Título VIII de esta Directiva establece en su artículo 97 que el tipo normal, desde 1 de enero de 2006 hasta 31 de diciembre de 2010, no podrá ser inferior al 15%. A partir de esta última fecha el Consejo decidirá. En cuanto al tipo reducido aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios del Anexo III, el artículo 99 establece que no puede ser inferior al 5%. No obstante, es sabido que para algunos Estados miembros y en determinados casos, en los que ahora no entramos, se admite la aplicación de un tipo súper reducido y del llamado tipo *parking*. Nos remitimos al cuadro anexo en el que figuran los diferentes tipos aplicables en todos los Estados miembros a 1 de enero de 2009.

Cuando se examinan estos datos llaman especialmente la atención las diferencias del tipo general que vienen aplicando los Estados Miembros: en el momento actual van desde el 15% (Chipre, Luxemburgo y Reino Unido) o 16% (España, aunque subirá al 18% a mitad de 2010) hasta el 22%

---

<sup>1</sup> Javier Lasarte Álvarez, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pablo de Olavide. Francisco Adame Martínez, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Sevilla. Álvaro Villagrán y Villota, Abogado.

(Finlandia y Polonia) o 25% (Dinamarca, Hungría y Suecia). Los tipos generales de los demás Estados miembros oscilan entre el 18% (Malta) y el 21,5% (Irlanda). Alemania y Francia aplican respectivamente el 19 y el 19,6%.

En cuanto al tipo reducido, también se advierten importantes diferencias. Algunos Estados, que citamos como ejemplos, lo sitúan en el mínimo exigido por la Directiva, 5% (Hungría, Malta y Reino Unido), mientras que Irlanda lo ha elevado hasta el 13,5%, e Italia, Letonia, Austria y Eslovaquia hasta el 10%. Los demás países oscilan entre el 5,5% de Francia y el 9% de Chequia y Rumanía. En algún caso aislado y para determinadas operaciones el tipo reducido puede llegar hasta el 17% (Finlandia) o el 18% (Hungría).

Somos conscientes de que en el momento actual una aproximación significativa de los tipos impositivos nacionales del IVA es un objetivo imposible de alcanzar, fundamentalmente por razones de tipo político, aunque existen también una serie de argumentos económicos dada la importancia de la recaudación de este tributo para la financiación del sector público y su incidencia inmediata en el consumo. Pero esa disparidad no es neutral; incide negativamente en el funcionamiento del mercado común diseñado durante el régimen transitorio. Y ello es así, principalmente, como consecuencia del régimen de las operaciones intracomunitarias que se contempla actualmente en la citada Directiva 2006/112 y por las normas dictadas por los Estados miembros en aplicación y desarrollo de la misma.

No cabe pensar que los efectos negativos de esta situación sean meramente pasajeros como consecuencia de que se trata de un régimen propio de un período transitorio. A pesar de las múltiples declaraciones sobre el paso más o menos inmediato al período definitivo, todo indica que aquí encontramos otra relevante dificultad para la construcción del mercado único; no vemos datos a favor de una perspectiva optimista sobre la superación del actual período transitorio; en este terreno escasean los *brotos verdes*. Y además de ello, la disparidad de los tipos tendría también consecuencias negativas en cualquier régimen que se diseñe como definitivo a efectos del sometimiento al IVA de las transacciones comerciales comunitarias, porque, entre otros asuntos que ahora no es oportuno

exponer, tales diferencias multiplicarán cualquier defecto o limitación técnica del sistema de compensación interestatal que pueda establecerse.

Dada la importancia del comercio intracomunitario, justificación última de la importancia de nuestro mercado común, es evidente que la falta de armonización de los tipos, o, si se quiere, el establecimiento por la Directiva exclusivamente de los niveles mínimos de los mismos, es un problema grave con el que se enfrenta la Unión Europea. Debemos ser conscientes de ello y buscar soluciones o propuestas técnicas que puedan ser asumidas y que colaboren a formar una voluntad política por parte de los Estados que permita la exigencia del IVA con eficacia y neutralidad con independencia del territorio en el que se desarrollen las operaciones gravadas. El planteamiento tradicional y la tónica invocación de la llamada *soberanía fiscal* por parte de los Estados miembros tiene que verse superado por su interés en la construcción de un espacio común en el que la imposición sobre las operaciones comerciales sea una fuente importante de financiación de cada uno de ellos y no un factor de distorsión y fraude.

## **2. Operaciones intracomunitarias y fraude del IVA**

Como acabamos de decir, el ámbito en que las disparidades de tipos provocan el principal problema es el régimen de las operaciones intracomunitarias que se viene aplicando a partir de la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario, y la consiguiente creación del mercado interior desde 1 de enero de 1993.

Dado que varios de los participantes en este Seminario Internacional, con motivo del cual se redacta el presente estudio, formaron parte del Grupo de Trabajo que elaboró en 2004 el Informe *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*, publicado por el Instituto de Estudios Fiscales, nos remitimos a las conclusiones del mismo que siguen siendo válidas en términos generales (para mayor comodidad del lector transcribimos como anexo las conclusiones generales de la citada monografía). Aunque la cuestión es muy

compleja, se resume a continuación la regulación normativa actual de la exención de la entregas intracomunitarias, que, en nuestra opinión, es una de las causas principales de los altos niveles de fraude en el comercio intracomunitario.

## **2.1. El problema básico**

Conforme a las disposiciones comunitarias los Estados miembros están obligados a conceder la exención del IVA a las entregas de bienes realizadas por un empresario que van a ser transportados o expedidos a otro Estado de la Unión Europea, cuando el adquirente de los mismos sea a su vez un sujeto pasivo del tributo establecido en el país de destino, con independencia de que de tal expedición o transporte se ocupe el vendedor, el comprador o un tercero por cuenta de cualquiera de ellos. Pero ni tales disposiciones ni las normas dictadas por los Estados miembros aclaran debidamente en qué momento es efectiva esa exención, o sea, cuándo debe aplicarse; lo que trae como consecuencia su aplicación generalizada en el momento en que se realiza la operación.

Esto plantea un problema, porque se condiciona el otorgamiento de la exención, por una parte, a un requisito que puede constatarse previamente al devengo del tributo o en ese mismo instante: la condición del adquirente, es decir, su carácter de operador intracomunitario. Sin embargo, por otra parte, esa exención se condiciona a un segundo requisito que sólo puede cumplirse con posterioridad a dicho devengo, como es el transporte efectivo de los bienes a otro Estado miembro (salvo que las cláusulas contractuales vinculen su efectividad o cumplimiento a su puesta a disposición del adquirente en el país de destino). Por tanto, se aplica la exención y a continuación se pierde el control o se facilita el desconocimiento de la realización del transporte o del destino final de esos bienes. Nada tiene pues de extraño que los defraudadores se aprovechen de estas deficiencias básicas de las normas nacionales y de las disposiciones comunitarias de las que éstas traen causa, que se convierten así en fuente de continuos conflictos entre las correspondientes Administraciones nacionales y los

contribuyentes.

Pero el fraude no sólo se vincula con las entregas intracomunitarias de bienes. Cada vez es más frecuente el llamado "fraude en la adquisición"; el conocido como "fraude carrusel" no es más que una variante del mismo. Se caracterizan ambos por la existencia de una sociedad que efectúa una adquisición intracomunitaria, con el consiguiente derecho a la pertinente devolución del IVA soportado en el país de destino, para, a renglón seguido, llevar a cabo una entrega interior con el correspondiente IVA repercutido; la primera sociedad solicita la devolución del IVA soportado pero no ingresa el IVA repercutido y desaparece del escenario. Ahí se encuentra el fraude. Contra estas tramas más o menos sofisticadas, en función del número de sociedades que se interpongan, se han propuesto entre otras dos soluciones. La primera, denegar el derecho a la devolución/deducción del IVA soportado; la segunda, definir un supuesto de responsabilidad específica.

Por cuanto hace a la primera, debemos reseñar la línea jurisprudencial abierta por el Tribunal de Luxemburgo a partir de la Sentencia de 12 de enero de 2006, Asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-488/03 y sobre todo de las tres Sentencias dictadas con fecha 27 de septiembre de 2007, Asuntos C-409/04, C-146/05 y C-184/05, en el sentido de que quien se ha visto implicado en una trama de fraude intracomunitario, sin intención de defraudar y, sin conocimiento de dicha trama, no debe verse obligado al pago del IVA con pérdida del derecho a la deducción de cuotas soportadas. Tales pronunciamientos judiciales son buena prueba de la extensión y actividad de las redes organizadas de fraude del IVA (así como de los Impuestos Especiales) en el comercio intracomunitario.

Con relación a la segunda, también existe un pronunciamiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la Sentencia de 11 de mayo de 2006, Asunto C-384/04, que reconoce el derecho que tiene un Estado miembro a definir supuestos de responsabilidad, siempre que se respeten los principios generales del Derecho, cuando se den dos circunstancias: por una parte, falta de pago total o parcial de la cuota devengada por IVA en una operación previa o posterior, y por otra, el conocimiento o sospecha

razonada de la existencia del fraude por parte del sujeto llamado a ser responsable. Varios Estados han hecho uso de esta potestad, entre ellos, el Reino de España.

Consideramos pues necesaria y urgente la revisión de la normativa de las operaciones intracomunitarias.

## **2.2. La Propuesta de la Comisión sobre gravamen de las entregas intracomunitarias. Exposición y comentarios**

Nos referimos en particular a las propuestas formuladas en la *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre medidas para modificar el sistema de IVA a fin de combatir el fraude*, COM (2008) 109 final, documento fechado el 22 de febrero de 2008. Responde a la petición que formuló a la Comisión el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros, ECOFIN, celebrado el 5 de junio de 2007, para que analizara el régimen de las operaciones intracomunitarias y la posibilidad de una inversión general de la obligación tributaria para adoptar medidas “de mayor alcance” que pudieran combatir el fraude del IVA.

Por lo que respecta a la imposición del comercio intracomunitario, el ECOFIN solicitaba expresamente que se prestara atención a un posible procedimiento de compensación entre los Estados miembros con los cálculos correspondientes de costes adicionales tanto para los contribuyentes como para las Administraciones. La Comisión propone, en primer lugar, que se proceda a la imposición de las entregas intracomunitarias en el Estado de salida a un tipo del 15%. Dice así:

“Desde 1987, la Comisión ha defendido el principio del lugar de origen en el sistema del IVA como el único medio para asegurar la creación de un verdadero mercado interior. La propuesta de 1987 y la de 1995 tenían como punto de partida la armonización de los tipos del IVA, o al menos una aproximación muy estrecha de ellos, para evitar que hubiera falseamientos de la competencia. Sin embargo, los Estado miembros no estaban dispuestos entonces a ceder su soberanía sobre la fijación del nivel de los tipos de IVA, y siguen sin

estarlo ahora. Por eso, al idear un sistema de imposición de las entregas intracomunitarias, la Comisión ha propuesto un sistema que no exige tanta armonización. De este modo, el concepto de imposición de las entregas intracomunitarias se basa en el principio de que los tipos de IVA nacionales seguirán aplicándose exactamente igual que hasta ahora, y el único cambio consistiría en sustituir la exención de las entregas intracomunitarias por una imposición al 15%. Cuando el Estado miembro de llegada de las mercancías aplique un tipo superior al 15%, ese IVA adicional se acumulará a favor de ese Estado miembro; cuando el Estado miembro de llegada de las mercancías aplique un tipo inferior al 15% debido a la aplicación en determinados estados miembros de uno o más tipos de IVA reducido o del tipo nulo, el Estado miembro del adquirente concederá crédito fiscal al sujeto pasivo que efectúe la adquisición intracomunitaria. En la misma línea, el Estado miembro de llegada podrá recaudar el IVA que resulte de cualquier limitación aplicable al derecho del adquirente a deducir el IVA soportado. De este modo se evitarían los falseamientos de la competencia que, de lo contrario, podrían surgir de los diferentes niveles nacionales de los tipos de IVA.”

La propuesta es muy atractiva como primer paso para controlar las operaciones intracomunitarias y, en consecuencia, para comenzar a combatir con eficacia tan elevado fraude. El párrafo transcrito parece partir de la premisa de que no llegaremos al período definitivo, es decir, a la exigencia del IVA en el lugar de origen de los bienes y servicios, que exigiría, según el planteamiento habitual, algo que los Estados no están dispuestos a hacer: aplicar tipos del IVA iguales o casi iguales (“una aproximación muy estrecha”, dice el documento). Aunque la cuestión no debe ser tratada en estas páginas, dejamos constancia, en primer lugar, de que en nuestra opinión el auténtico obstáculo para superar el período transitorio no es la disparidad de los tipos nacionales del IVA sino la dificultad de diseñar un sistema eficaz de compensaciones o transferencias financieras interestatales que pueda ser aceptado pacíficamente por los

Estados miembros, o que, al menos, provoque sólo un nivel asumible de conflictos. Esta propuesta de gravar al 15% las entregas intracomunitarias en el país de salida, que inevitablemente tendría que dar lugar a las correspondientes compensaciones interestatales, además de ser un instrumento contra el fraude, presenta la gran virtud de que podría servir de puerta de entrada al camino hacia el período definitivo, cuyo núcleo no es la armonización de los tipos sino el gravamen en origen y la entrega de la cantidad correspondiente al Estado de llegada. Si funciona al tipo del 15% también puede funcionar gravando las entregas al tipo nacional; exigiría una maquinaria más complicada pero con los mismos principios y reglas de funcionamiento. Pero, como decimos, éste no es el asunto que ahora nos ocupa.

¿Qué problemas ve la Comisión en su propia propuesta?

En su opinión, esa tributación en origen de las entregas intracomunitarias facilitará la lucha contra el fraude *carrusel* o del *operador desaparecido*; pero reconoce, y con razón, que no impedirá la aparición de otras conductas defraudatorias. Es más, tal imposición, dice, podría incrementar "otros modelos de fraude"; no especifica cuáles puedan ser, cosa prudente, pero es fácil pensar que mientras se mantengan altas diferencias en los tipos estatales de IVA será difícil erradicar el contrabando tradicional entre los Estados miembros en el escenario de un mercado común sin fronteras. No es pues necesario detenerse a imaginar complejas operaciones para comprender que la propuesta facilita el control pero no soluciona los problemas.

Además de ello, a la Comisión le preocupa especialmente el coste financiero que puede suponer para las empresas el gravamen de las entregas intracomunitarias al 15%. De ahí su advertencia:

"...Aunque hay pocas razones para creer que las diferencias fiscales entre un tipo común del 15% y los tipos que actualmente aplican los Estados miembros pudiera tener una repercusión importante, la repercusión potencial en el flujo de efectivo suscita algunas preocupaciones. De hecho, puesto que las entregas intracomunitarias representan actualmente 2,4 billones de euros al año, la cantidad de



IVA que tendrían que financiar las empresas sería del orden de los 360.000 millones de euros, lo cual podría tener en el flujo de efectivo diversos efectos que son extremadamente difíciles de evaluar, ya que dependen de circunstancias concretas, como la relación entre las empresas proveedoras y las adquirentes y la relación entre los sujetos pasivos y sus administraciones fiscales. Es imposible generalizar estas circunstancias individuales, que exigirían la construcción de modelos detallados para llegar a una conclusión fiable. Ahora bien, lo que está claro es que la imposición de las entregas intracomunitarias perjudicaría probablemente aún más a las PYME, que ya se encuentran en desventaja en el mercado nacional por lo que respecta a las cuestiones de prefinanciación.”

Es encomiable que la Comisión tenga tal cautela ante esos efectos financieros y que no quiera perjudicar a las pequeñas y medianas empresas. Pero a nuestro juicio, si las cosas funcionan debidamente, este obstáculo no debería ser relevante. El perjuicio a la tesorería de los operadores intracomunitarios que se verían obligados a pagar un IVA del 15% en el momento de la entrega de las mercancías en el país de origen sería de corta duración pues tal pago debería ser descontado del IVA que deberá satisfacer en el país de destino de los bienes, dando lugar a una disminución de esta deuda o al derecho a la devolución del IVA soportado. Tengamos en cuenta que se trata de comercio intracomunitario, lo que significa que las mercancías pueden desplazarse con rapidez y sin dilaciones fronterizas; tal *anticipo* del IVA en el momento de la adquisición (de la entrega) no debe ser un argumento que impida la efectividad de la propuesta, con independencia de que los operadores intracomunitarios tengan que ajustar su tesorería a nuevas reglas de juego que no van a impedirles su comercio (salvo en situaciones marginales que no deben ser salvadas con cargo a la eficacia de tan importante mecanismo fiscal comunitario).

Insistimos pues en que éste no es el problema *si las cosas funcionan debidamente*, como antes hemos dicho. Si planteamos el asunto como una cuestión de tesorería estamos reconociendo implícitamente que no van a

funcionar correctamente los sistemas de compensación del IVA satisfecho en origen y del que debe ser pagado luego en destino, pues tal fallo sería la fuente de importantes dilaciones que podrían dar lugar a un elevado coste financiero. Las empresas tienen que disponer de un sistema ágil que les permita deducir el IVA satisfecho en origen del IVA que deben pagar en destino o lograr en breve plazo la devolución del primero cuando sea procedente. Y ello implica a su vez, claro está, sistemas de compensación interestatal que permitieran también llevar a cabo con eficacia las transferencias financieras correspondientes del Estado de origen al Estado de destino, pues de no ser así, la Hacienda del primero se estaría financiando o solucionando sus problemas de tesorería a cargo de la Hacienda o de la tesorería del segundo. Esta es la cuestión.

Deducimos del texto comentado que la Comisión es plenamente consciente de que para que su propuesta sea efectiva hay que solucionar esos dos problemas básicos; los demás, a nuestro juicio, son secundarios. Pero en este documento no se ha ocupado de buscar las soluciones, que se limita a apuntar sin suficiente elaboración. Es lógico; tal carencia no debe llevarnos a la crítica de la propuesta examinada, porque la trascendencia de la misma y el importante cambio de criterio en el gravamen de las operaciones intracomunitarias hacen que la simple apertura de esa vía de reforma del IVA sea ya suficientemente meritoria y atrevida. Los Estados miembros tendrán primero que valorarla y asumirla, lo cual no será fácil; esos necesarios sistemas de compensación interestatal levantan suspicacias, e incluso alarmas, en varias Administraciones tributarias nacionales que temen perder el control de sus recaudaciones y (si se nos permite un término usado con cierta frecuencia) verse *contaminadas* por las deficiencias (reales o supuestas) de las Administraciones de algunos Estados miembros. Mientras tanto se vencen las resistencias, la Comisión se limita en esta Comunicación a apuntar las líneas de las posibles soluciones. Por lo que respecta a los contribuyentes estima "que deberían ser suficientes estados recapitulativos mensuales tanto del proveedor como del adquirente". Los costes, añade, serían pues poco significativos. Pero entendemos que aquí puede darse un paso adelante: aún manteniendo la

obligación de presentar tales estados recapitulativos (que son instrumentos válidos y necesarios de control para las Administraciones nacionales), y precisamente por la exigencia de los mismos, cabría pensar en la posibilidad, a efectos del IVA del adquirente (empresario establecido en el Estado de destino) de otorgar a las facturas emitidas por el transmitente de las mercancías (empresario establecido en el Estado de origen) el mismo tratamiento que a las facturas satisfechas emitidas a cargo del primero por terceros establecidos en el Estado de destino, de manera que pueda deducirse inmediatamente como IVA soportado las cantidades satisfechas por este concepto en el país de origen. Será necesaria una regulación específica; pero no es muy difícil llegar a ese resultado. Dejamos pues apuntada la posibilidad de una solución de este tipo.

Por lo que respecta a las Administraciones de los Estados miembros, la Comisión reconoce que son difíciles de calcular los costes que deberán afrontar a causa del gravamen de las entregas intracomunitarias. Pero acierta plenamente cuando centra la cuestión en el sistema de compensación o de transferencias interestatales. Dice lo siguiente:

“Para los Estados miembros, la cuestión más importante que se debería considerar sería probablemente la de cómo funcionaría el sistema de compensación. Al contrario de la posición adoptada en 1996, la Comisión preferiría una compensación bilateral microeconómica basada en estados recapitulativos. Esto daría a los Estados miembros margen de maniobra para definir, con arreglo a unas directrices comunes que aún habría que elaborar, el modo preciso en que quieren operar. La información sobre los estados recapitulativos, que serviría también a efectos de compensación, tendría que estar basada en las facturas emitidas y recibidas, ya que las normas actuales relativas a los hechos imponible asociados con las transacciones intracomunitarias no bastarían para asegurar que la declaración del proveedor, el pago del impuesto, el estado recapitulativo del proveedor, el estado recapitulativo del adquirente y la deducción por el adquirente ocurrieran en el mismo período de tiempo. Por coherencia, habría que aplicar las mismas normas a las

transacciones nacionales.

El sistema de compensación incumbiría a todos los Estados miembros: tendrían que pagar a otros Estados miembros o recibir de otros Estados miembros, dependiendo de su balanza comercial relativa. En principio, todos los Estados miembros tendrían que pagar y que recibir. Según el balance global de las estadísticas comerciales, 16 Estados miembros serían «receptores netos» globales, mientras que los otros 11 Estados miembros serían «pagadores netos». En los 16 primeros, la cantidad total en que las adquisiciones excedieron a las entregas en 2006 fue del orden de los 200 000 millones de euros. La aplicación de un tipo de IVA del 15 % significaría que estos Estados miembros podrían esperar recibir unos ingresos fiscales de 30 000 millones de euros de los demás Estados miembros. Ha de tenerse en cuenta que, para la mayoría de los Estados miembros, el valor de las entregas intracomunitarias representa entre el 10 % y el 20 % de las entregas totales, de tal manera que los Estados miembros seguirían teniendo, en cualquier caso, la garantía de que podrían contar con un porcentaje de entre el 80 % y el 90 % de su IVA total, que sería el adeudado por sus propios sujetos pasivos.”

La Comisión no entra en más detalles en esta Comunicación, cosa razonable según antes hemos expuesto. Conoce la complejidad de su proposición y los “detalles intrincados” de los que habrá que ocuparse para que el sistema de compensaciones funcione. Insiste, no obstante, en que tendría que funcionar con rapidez, de manera que los pagos interestatales fueran prácticamente mensuales y las liquidaciones finales semestrales. Añade que lo más importante en esta primera fase “es que se comprendan las responsabilidades mutuas de los Estados miembros”. Compartimos esta afirmación. Y conocemos también las dificultades que tendrá que superar un sistema de compensación para ser asumido y para funcionar con eficacia, puesto que como advierte el documento comentado, “los ingresos fiscales de cada Estado miembro concreto pasarían a depender de las transferencias efectuadas por otros Estados miembros”; y no es cuestión baladí, porque el cálculo que hace la Comisión es que la cuantía de las transferencias

interestatales puede llegar al 10% de los ingresos totales del IVA y hasta un volumen total de 30.000 millones de euros en la Unión Europea. Hay pues que tener tanta decisión como cautela para poner en marcha el mecanismo; de ahí que la Comisión espere la respuesta de los Estados miembros antes de seguir avanzando en esa dirección. Concluye:

*"Si la respuesta fuera sí, la Comisión estaría dispuesta a presentar información más detallada sobre el funcionamiento concreto del sistema de compensación, y finalizaría también los análisis necesarios en relación con la organización específica del régimen impositivo. Esta tarea precisaría obviamente de una mayor colaboración de las administraciones fiscales.*

*Si la respuesta fuera no, cualquier sistema que implicara un mecanismo de compensación sería descartado. En ese caso, sólo la imposición de las entregas intracomunitarias en destino sería una alternativa y la Comisión esperaría la orientación del Consejo sobre la pertinencia de seguir o no analizando esa alternativa. No obstante, la Comisión quiere indicar claramente que tal alternativa exigiría la implantación de un verdadero sistema de ventanilla única —que el Consejo y el Parlamento Europeo en cualquier caso apoyan— y permitiría la imposición al tipo apropiado en el Estado miembro de adquisición: no sería necesario un tipo común del 15 % para las entregas intracomunitarias. Además, los costes serían menores tanto para los sujetos pasivos como para las administraciones fiscales."*

Nos vemos en la obligación de advertir que no nos satisface este último comentario de la Comisión; nos parece una excesiva concesión al *status quo* actual de la aplicación del IVA al comercio intracomunitario. La realidad demuestra que la alternativa final, es decir, la imposición de las entregas intracomunitarias en el país de destino de las mercancías provoca un fraude muy elevado que no va a evitarse con un sistema de *ventanilla única*. Ciertamente, los costes serían menores, pero ¿lograríamos un descenso significativo del nivel de fraude? Los Estados miembros adoptarán las decisiones que estimen pertinentes en razón de sus intereses nacionales, por una lado, y, por otro, de su voluntad de construcción de la Unión

Europea y de un espacio de mercado único. La política late con fuerza en el fondo de esas decisiones. Pero los planteamientos técnicos obligan a un análisis objetivo que, en nuestra opinión, no debe limar las asperezas de esa alternativa resaltando su menor coste.

### **2.3. Referencia a la Propuesta de la Comisión sobre inversión impositiva**

Además de la propuesta sobre gravamen en origen de las entregas intracomunitarias que acaba de examinarse, la Comisión se refiere también en esta Comunicación a la posible introducción de un procedimiento general de inversión impositiva como mecanismo de lucha contra diversas formas de fraude y, en particular, del designado como *operador desaparecido*. No vamos a ocuparnos de esta propuesta, que supondría un importante cambio en el planteamiento actual con una notable incidencia en el proceso de armonización del IVA porque pensamos que debe ser objeto de mayor elaboración; tanto es así, que la propia Comisión, después de reconocer que “una decisión sobre su introducción es prematura por falta de pruebas empíricas en relación con tal sistema”, acaba proponiendo que se ensaye un proyecto piloto en un Estado miembro que voluntariamente se preste al mismo durante un período mínimo de 5 años y que “tenga una economía lo bastante grande como para que sea representativa, pero no de tan abrumadora importancia como para que repercuta en el comercio intracomunitario”. Si se nos permite una expresión usual, hay que buscar *una pescada grande que pese poco* y que se deje pescar para esta prueba, que debería llegar a los siguientes resultados según la Comunicación:

- En qué medida la inversión impositiva consigue realmente limitar y reducir el fraude existente: esto debería valorarse tanto en términos de la reducción global del déficit recaudatorio en materia de IVA debido al fraude como con respecto a los tipos de fraude que se reduzcan.
- En qué medida existe un peligro real de aparición de nuevos tipos de fraude y cuáles son las medidas que parecen más idóneas para

contrarrestarlo: debería realizarse una evaluación continua de la evolución de los diferentes tipos de fraude y de las medidas de control adoptadas para limitarlos, dando por supuesto que estas medidas no deberían ser las ya conocidas y prometedoras para combatir el fraude dentro del sistema actual.

- Cuáles son los costes para las empresas y las administraciones fiscales de la aplicación y la puesta en funcionamiento del sistema y si estos costes serían proporcionados a los posibles beneficios que reportaría a la Hacienda pública.”

### **3. Otros aspectos problemáticos del IVA**

Además de las cuestiones generales de armonización de tipos impositivos y del régimen de las operaciones intracomunitarias en el período transitorio, la actual regulación del IVA armonizado tiene múltiples puntos que convendría revisar, como han puesto de manifiesto la doctrina y las propias instituciones comunitarias, y como expresa el número de conflictos que este tributo provoca en las instancias administrativas y judiciales. A modo de ejemplos de tales problemas hemos seleccionado dos cuestiones que se exponen en este apartado. La primera de ellas, referida a la posible aplicación de un criterio de caja, por la importancia que tendría esta modificación en un momento de crisis económica como la actual. Y la segunda, referida al régimen de las entidades lucrativas, porque nos parece un efecto no deseado y no acorde con la sistemática y objetivos del IVA, que perjudica a entidades que llevan a cabo una importante labor social, a las que en tal situación de crisis también convendría favorecer.

#### **3.1. Base imponible: criterio de caja frente a criterio de devengo**

El primer asunto que llama nuestra atención, especialmente atendiendo a la actual situación económica, es la conveniencia de revisar la regla general del devengo del IVA, lo que resultaría especialmente beneficioso, sobre todo para las pequeñas y medianas empresas: nos referimos a la posible

sustitución del criterio del devengo por el criterio de caja a efectos del momento en que los contribuyentes deben hacer efectivos sus pagos a Hacienda por este concepto.

Según el artículo 63 de la Directiva 2006/112, el devengo "se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios". La formulación jurídica de esta regla general es pues inequívoca y, lógicamente, obliga a las legislaciones nacionales de los Estados miembros. Ello implica, desde la perspectiva del sujeto pasivo que la obligación de ingresar el IVA –la cuantía exacta se determinará por la diferencia entre el IVA devengado y repercutido y el IVA soportado- surge desde la fecha del devengo con total independencia de que se haya cobrado o no la factura correspondiente al bien o servicio de que se trate. Así pues, conforme a este criterio de exigibilidad puede ocurrir, y de hecho ocurre con frecuencia, que en la liquidación mensual o trimestral en la que el sujeto haya emitido la correspondiente factura tenga que proceder al ingreso de cuotas de IVA repercutidas pero aún no cobradas. En cambio, si el criterio aplicable fuese el de caja, primero se cobraría la factura y después se ingresaría en Hacienda la cuota del impuesto.

Con frecuencia los deudores que retrasan indebidamente los pagos son entes públicos, administraciones públicas. La Directiva y las correspondientes leyes estatales obligan así a satisfacer un IVA repercutido al propio Estado, las Comunidades Autónomas (en el caso de España) o los Entes Locales mucho antes de que estos mismos entes paguen la factura correspondiente.

Desde la perspectiva del sujeto que soporta la repercusión del tributo es cierto que la aplicación del criterio del devengo puede resultarle favorable porque le permite deducir cuotas de IVA antes de pagarlas. En este caso, el devengo marca el nacimiento de su derecho a deducir las cuotas soportadas por repercusión y ese derecho se puede ejercitar con independencia de si dichas cuotas han sido efectivamente ingresadas o no, siempre y cuando se esté en posesión de la correspondiente factura.

Pero prescindiendo de la anterior consideración, es evidente que la



aplicación del citado precepto de la Directiva y de las correspondientes normas nacionales, que establecen obligatoriamente el criterio del devengo, está generando importantes complicaciones para la tesorería de muchas empresas y una distorsión de los criterios de justicia fiscal percibidos por los contribuyentes, porque en la práctica muchos clientes, simplemente no pagan o, normalmente, efectúan los pagos de sus facturas a noventa, ciento veinte o hasta ciento ochenta días y el empresario no tiene más remedio que aceptar este sistema de pago si no quiere perder al cliente. Y en esta situación cuanto más venda la empresa más problemas de tesorería tendrá. No hay duda de que su posición financiera podría mejorar si el criterio aplicable fuese el de caja, en lugar del criterio de devengo, y el IVA de las facturas emitidas se pudiese liquidar al cobrarlas.

Resulta paradójico que a diferencia de lo que ocurre en la imposición sobre la renta de personas físicas o sobre sociedades en algunos Estados miembros (como es el caso de España) no está siempre previsto en la normativa reguladora del IVA la posibilidad de optar por el criterio de caja (como igualmente sucede en el caso de España).

En el Derecho comunitario no existe impedimento para la introducción del criterio de caja en determinados supuestos del IVA, pues la propia Directiva 2006/112 (en la misma línea de lo que ya disponía la primitiva Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 en su artículo 10, apartado 2, párrafo tercero) permite expresamente en su artículo 66 a los Estados miembros establecer que el impuesto sea exigible "por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos en uno de los momentos siguientes: a) como plazo máximo, en el momento de expedición de la factura; b) como plazo máximo, en el momento de cobro del precio; c) en los casos de falta de expedición o expedición tardía de la factura en un plazo determinado a partir de la fecha de devengo".

Por todo ello, se considera que convendría desarrollar y precisar el citado precepto de la Directiva, o incluso proponer el cambio de la estricta regla general, y posteriormente revisar las leyes nacionales del IVA para introducir la posibilidad de optar por el criterio de caja en determinados supuestos o con determinados límites; tal modificación aliviaría

notablemente la situación financiera de amplios colectivos de sujetos pasivos y, a nuestro juicio, adaptaría un punto tan sensible de la regulación jurídica de este tributo a criterios más convincentes de justicia fiscal.

Otro problema sobre el que debemos llamar la atención es la sorprendente diferencia de trato que tienen a efectos del devengo del IVA los pagos aplazados y los pagos anticipados. Mientras que en el caso de pagos anticipados sí se prevé expresamente como regla especial el devengo del IVA con anterioridad a las entregas de bienes o prestaciones de servicios (regla seguida por la Directiva comunitaria en su artículo 65), en los casos habituales de pagos aplazados el artículo 64 de dicha Directiva, que a su vez se remite al artículo 14.2, b), no admite el aplazamiento del IVA, que por tanto se exige íntegro en el momento de la entrega del bien o prestación del servicio. Convendría reflexionar sobre la conveniencia de corregir esta disparidad.

## **3.2. Las entidades no lucrativas y la quiebra de la neutralidad del IVA**

### **3.2.1. El problema**

Son conocidos los desfavorables efectos que la imposición sobre el consumo a través del IVA viene produciendo sobre el conjunto de las entidades no lucrativas (ENL abreviadamente, o NPO en la terminología anglosajona). Este tributo reduce los recursos que las ENL obtienen para realizar su labor de interés general, sin que con ello se vea cumplido su objeto impositivo: el gravamen del consumo final de los bienes y servicios.

Las entidades no lucrativas son difíciles de delimitar desde la perspectiva europea por sus diferentes configuraciones, que reflejan muchas veces una combinación de elementos de diversas figuras. Quizás por ello se ha extendido la utilización del término global anglosajón de *charity* que incluye distintos tipos de entidades caracterizadas, más que por su estructura jurídica, por su actividad desinteresada. Veamos el ejemplo de su delimitación en España.

Para el ordenamiento jurídico español, el concepto sociológico de ENL se encuentra referido básicamente a dos tipos de entidades: a) las *asociaciones*, formadas por agrupación de personas unidas por un fin de interés general determinado; y b) las *fundaciones*, constituidas sobre la base de un patrimonio adscrito a un fin de interés general de forma duradera. Esta delimitación se completa en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades no lucrativas y de los incentivos fiscales al mecenazgo, con las Organizaciones No Gubernamentales de desarrollo que revistan la forma jurídica de asociación o fundación, las federaciones deportivas, el Comité Olímpico Español, el Comité Paralímpico Español y las federaciones y asociaciones de las anteriores entidades sin fines lucrativos.

Normalmente las ENL llevan a cabo actividades no sujetas o exentas del IVA. En consecuencia, pierden el derecho a la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios. Así lo establece la Directiva 2006/112 en su artículo 168, dado que se admite dicha deducción en la medida en que los bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, pero no si se vinculan a operaciones no sujetas o exentas. Tanto la situación de no sujeción al IVA de las operaciones como su exención determinan pues la imposibilidad para la entidad que las realiza de deducir las cuotas del impuesto soportado en la adquisición de bienes o servicios. Estas cuotas no deducibles se convierten en costes adicionales para las entidades que soportaron su repercusión, reduciendo de esta manera los recursos disponibles para las operaciones de interés general que realizan.

La imposibilidad de deducción de las cuotas del IVA soportado se traduce por ello para las ENL en la generación de unos costes adicionales, superiores a los que soportarían en caso de realizar operaciones sujetas y no exentas, puesto que las cuotas del IVA soportadas no pueden repercutirse al adquirente o destinatario vía precios, en caso de operaciones sin contraprestación, ni tampoco pueden resarcirse de ellas mediante deducción, al estar exenta o no sujeta la entrega o prestación realizada. En definitiva, al aplicarse las normas de no sujeción o exención solo a la última

fase de la cadena de producción o distribución de bienes y servicios, en beneficio del consumidor final, las entidades que desarrollan actividades de interés social, mediante la entrega de bienes o prestación de servicios gratuitamente o por un precio meramente simbólico, son tratadas como consumidores finales, aumentando sus costes y, en consecuencia, disminuyendo sus recursos disponibles, puesto que parte de estos se utilizan para cubrir las cuotas del IVA soportadas y no deducibles.

Ello supone una quiebra del principio de neutralidad que debe presidir la aplicación del IVA al hacer soportar mayor carga fiscal a los bienes o servicios adquiridos por las ENL. A su vez, tiene lugar una modificación fundamental en el objeto del impuesto, el cual, en lugar de gravar al consumidor final de los bienes y servicios, pasa a incrementar los costes de las ENL.

Podría pensarse en una solución simple del problema, aplicable en otros ámbitos de contribuyentes: la renuncia a la exención del IVA, con el consiguiente derecho a deducción del IVA soportado, pues conforme a lo previsto en el artículo 137 de la citada Directiva los Estados podrán conceder a los sujetos pasivos la posibilidad de optar por no estar exentos en determinados supuestos; pero entre ellos no se incluyen las actividades de las entidades de carácter social. Y como señaló en su día el Tribunal de Justicia, las exenciones están directamente fijadas en el artículo 13, sin que los Estados miembros tengan poder discrecional alguno en relación con la concesión o no de la exención (Sentencia del TJCE 19 de enero de 1982, Asunto C-8/81).

Estos problemas fiscales de las ENL son bien conocidos. Han sido frecuentes las peticiones y propuestas para poner fin a tal situación. Tiene especial interés en esa línea de reforma la resolución del Parlamento Europeo de 22 de febrero de 2002, en relación con la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social sobre "Política fiscal de la Unión Europea – Prioridades para los próximos años". El Parlamento Europeo expone lo siguiente:

" 7. Observa que cuando se redactó la Sexta Directiva sobre el IVA no se tuvieron en cuenta las particulares necesidades de los

organismos de beneficencia que, pese a su función de proveedores de servicios en ámbitos clave de la economía, concretamente la salud, la educación y el bienestar, reciben el trato de consumidores con arreglo a la reglamentación vigente del IVA, porque se considera que sus actividades no constituyen un negocio o están exentas, de conformidad con la letra a) del artículo 13 de la Sexta Directiva; pide a la Comisión que establezca normas análogas en materia de restitución de impuestos porque son de fácil introducción y gestión y no tienen efectos en el resto de la cadena de los suministros.

8. Pide a la Comisión que, en su propuesta de régimen definitivo del IVA, proponga que los organismos de carácter benéfico estén exentos del pago del IVA o que se les devuelva el importe abonado."

Como se aprecia, en esta resolución no solo se reconoce la inadecuación del trato otorgado en la Sexta Directiva sobre el IVA a las entidades benéficas, sino que se proponen soluciones concretas para resolver la situación creada, mediante la introducción de sistemas nacionales de restitución del impuesto soportado por estas instituciones y la posible opción en el futuro régimen definitivo del IVA por la exención de estas entidades o por un sistema de devolución del importe abonado.

### **3.2.2. Posibles soluciones**

La búsqueda de posibles soluciones parece especialmente oportuna desde el momento en que la Comisión Europea se propuso lanzar para finales de 2008 una consulta sobre la revisión del régimen de imposición en el IVA de los entes públicos y sobre el futuro de las exenciones sociales, con la previsible consecuencia de formular a continuación propuestas normativas consecuentes con los resultados de dicha consulta.

Esta búsqueda de soluciones ha sido abordada conjuntamente por tres asociaciones de ENL de nivel europeo: *European Foundation Center* (EFC), *European Charities Committee on Value-Added Tax* (ECCVAT) y *Charity Tax Group* (CTG). Se resumen a continuación con la advertencia de que, aunque las propuestas están dirigidas básicamente a las fundaciones, podrían ser

aplicables a las restantes ENL.

- 1ª) Desaparición de las exenciones para las operaciones realizadas por las fundaciones de interés público y establecimiento de tipos reducidos tanto para sus *outputs* como para sus *inputs*, de forma que pudiesen recuperar las cuotas del IVA soportado en sus adquisiciones.
- 2ª) Reconocimiento expreso a las fundaciones del derecho a optar por la imposición a tipos reducidos para sus operaciones exentas. Esta posible solución resulta acorde con la propuesta de modificación de la Directiva 2006/112/EC que la Comisión Europea sometió al Consejo el 28 de noviembre de 2007, sobre tratamiento en el IVA de los servicios financieros y de seguros con el objetivo de salvaguardar el principio de neutralidad. Estos servicios *gozan* también de exención en la Directiva; la propuesta de Directiva que se indica permite específicamente la opción por la imposición como medio de recuperación del IVA soportado, a través de la modificación del artículo 137 (a) de la Directiva 2006/112.
- 3ª) Admisión de la exención con reembolso, equivalente a la aplicación del tipo impositivo 0. Para las ENL que realizasen sus operaciones exentas de IVA esta solución permitiría recobrar el IVA soportado en sus adquisiciones con destino a las operaciones exentas. Conviene recordar que la Comisión Europea ya ha señalado la existencia de "dificultades para la aplicación general de tipo impositivo 0 en toda la Unión Europea".
- 4ª) Reconocimiento del derecho de recuperar el IVA soportado sobre sus adquisiciones para actividades no lucrativas. Esta concesión supondría una modificación profunda en el concepto del IVA como impuesto sobre la actividad económica. Las ENL desarrollan a menudo actividades sujetas y no sujetas al impuesto.
- 5ª) Establecimiento a nivel de cada Estado de un régimen general

de reembolso para compensar a las ENL de las pérdidas producidas por la aplicación del IVA ajustado a las normas de la Unión Europea. Esta posibilidad fue considerada en 2005 por el Comisario para Asuntos Fiscales de la Unión Europea László Kovacs como la opción mas realizable, al trasladar el problema fuera del sistema del IVA comunitario y al ser esta solución, según su declaración, compatible con la normativa europea.

- 6ª) Una última solución el establecimiento de un régimen de reembolso general del IVA soportado por las ENL establecido a nivel comunitario.

Debe advertirse que la solución 5ª ya ha sido adoptada por algunos Estados miembros, que han establecido mecanismos para reembolsar a las ENL parte o todo el IVA soportado. Así sucede en el Reino Unido donde, desde 1973, resulta aplicable un régimen de compensación o devolución para determinadas ENL (museos, bibliotecas, galerías de arte, de Universidades y otras instituciones relevantes con colecciones permanentes) que ha venido generalizándose paulatinamente para este tipo de entidades, con la exigencia de determinados requisitos. Dinamarca ha sido el primer país que ha establecido, a partir de 2007, un régimen de carácter general para compensar el IVA soportado por las ENL.

Estas propuestas exigen modificaciones de la normativa comunitaria del IVA, con la sola excepción, en principio, del establecimiento de un régimen general de reembolso del IVA soportado que debería plantearse exclusivamente a nivel de cada Estado miembro. Sin embargo manifestamos nuestra cautela ante esta última vía de solución del problema porque, aparte de que pueda dar lugar a soluciones muy dispares en el espacio común europeo, creemos que a partir del esquema actual del IVA comunitario y de concretos preceptos de las Directivas puede llegarse a interpretaciones opuestas a que se trate de un ámbito de decisiones que pueda quedar a criterio de los Estado miembros. De ahí que seamos partidarios del establecimiento a nivel europeo, mediante la oportuna modificación de la Directiva 2006/112, de un régimen generalizado de exención para las actividades no lucrativas de las ENL con reembolso del

IVA soportado, solución que, evidentemente, no carece de dificultades, o de cualquier otra de las soluciones enumeradas que quede incorporada a la normativa comunitaria del IVA con la consiguiente aplicación uniforme por parte de todos los Estados miembros. He aquí pues una cuestión relevante que debe ser objeto de una revisión crítica.

#### **4. Hacia el llamado *IVA social***

Habida cuenta de la capacidad recaudatoria del IVA, su facilidad de liquidación y su carácter de impuesto sobre el consumo, algunos de los Estados más dinámicos de la Unión Europea y con mayor preocupación por la competitividad de los procesos productivos, precisamente por el comportamiento expansivo de su economía, han vuelto los ojos hacia el IVA para encontrar aquí una fuente de financiación complementaria (no alternativa) de las fuertes cotizaciones sociales que soportan las empresas de sus respectivos países. Ese es el camino abierto hace tiempo por Dinamarca, seguido luego por Holanda, recientemente por Alemania, y que Francia ha sometido a debate a lo largo de 2007 para terminar rechazando esta alternativa, a partir de un examen demasiado simplista que ha considerado que sólo produciría el efecto de incremento de los precios sin la consiguiente disminución de las cotizaciones sociales. Es el llamado *IVA social*. Se trata de subir al menos un punto el tipo general (y, en su caso, las correlativas subidas de los tipos inferiores) afectando su recaudación a la financiación de los sistemas de seguridad social, de manera que puedan reducirse o, al menos, se evite la elevación de las cotizaciones sociales a cargo de trabajadores y empresarios.

Como puede comprenderse son muchas las razones a favor y en contra de esta línea de actuación. Pero parece fuera de duda que, siendo realista, esta es una de las soluciones más efectivas que pueden adoptarse a corto plazo para favorecer la competitividad sin dañar los niveles alcanzados en las prestaciones sociales. Además, si varios miembros de la Unión Europea lo hacen y los demás no lo hacen, aumentará la brecha de la competitividad empresarial (y disminuirá la competencia real en el mercado,



incrementándose paralelamente la competencia fiscal). Un país como España se ve entre la pared de la baja competitividad y la espada de las tendencias inflacionistas. Pero cuenta con la ventaja de que, junto con los países antes citados, tiene uno de los tipos generales del IVA más bajos del ámbito comunitario. En el momento actual el problema es la disminución del consumo, pero no hay que tener miedo al incremento de recaudación de la imposición indirecta cuando se produce con tal finalidad.

Una decisión en ese sentido no encontraría obstáculo de ningún tipo por parte de la Unión Europea, que, además, participa en la recaudación total del IVA. En el caso de España podría encontrarlo por parte de las Comunidades Autónomas y de los Entes Locales que actualmente tienen también asignada una participación en esa recaudación (participación que habría que calcular al margen del punto o puntos del IVA afectados en el sentido indicado). Un problema similar puede plantearse en otros Estados miembros en los que se reparte la recaudación del IVA entre diversos niveles de entes territoriales.

Aunque aparte de esta simple resistencia, si es que la hay, no vemos en qué argumentos convincentes podrían apoyar una oposición al llamado IVA social sin sufrir erosión política dados los objetivos en juego, creemos que la búsqueda de soluciones razonables, habida cuenta de la precaria situación de las arcas públicas y de la importancia general de la competitividad en la Unión Europea, sería mucho más fácil si pudieran establecerse reglas de comportamiento comunes para todos los Estados miembros, lo que tendría además la indudable ventaja de que beneficiaría la competitividad intracomunitaria. Somos conscientes de los obstáculos de esta línea de actuación, que exigiría consenso político, difícil de alcanzar en el ámbito fiscal, y tiempo de reacción y adaptación. Pero creemos que los Estados que han comenzado a recorrer el camino del *IVA social* ofrecen un ejemplo a seguir y que estamos obligados a combatir disparidades en un punto que tiene tal trascendencia económica y social.

## **5. ¿El IVA como tributo de la Unión Europea?**

La importancia cuantitativa de las operaciones nacionales (incluidas las importaciones) e intracomunitarias en todos los Estados miembros de la Unión Europea y los elevados tipos impositivos del IVA (al margen ahora de sus disparidades en los distintos Estados) han convertido a este tributo en un mecanismo fundamental para el funcionamiento del mercado único, sin fronteras fiscales que obstaculicen el comercio. Las disposiciones comunitarias armonizadoras a partir de las primeras Directivas aprobadas en 1967 han diseñado su régimen logrando un impuesto común característico; fuera del espacio europeo no existe ninguna figura similar, tan compleja y tan bien adaptada a las relaciones económicas interestatales.

Sus cifras de recaudación son enormes: en total alcanzan el 7% del Producto Interior Bruto (PIB) de la Unión Europea. Hoy día es una fuente de ingresos imprescindible para los Estados y para las instituciones comunitarias.

Pero a pesar de tan importantes logros todos sabemos que el régimen y la situación actual no son satisfactorios; hasta el punto de que los hemos calificado como un *período transitorio*, como etapa que debe conducirnos a un futuro *régimen definitivo*, aunque todo indica que permaneceremos largo tiempo en el camino hacia esa meta y que incluso corremos el riesgo de quedarnos anclados *sub specie aeternitatis* en algún punto del recorrido. Sólo el conocimiento cierto de que existen altos niveles de fraude en las operaciones intracomunitarias nos ha impedido plantar nuestras tiendas y asentarnos cómodamente lejos de la tierra prometida de ese IVA final que operará en los *países de origen* de bienes y servicios, desde donde sus beneficiosos efectos financieros llegarán a los *países de destino*. Paradójicamente (todo puede esperarse de la fiscalidad y de la lógica mecanicista del IVA) peregrinamos del *destino* al *origen* y casi nos perdemos en el camino.

Todos conocemos también las limitaciones institucionales y políticas de la construcción de la Unión Europea y las posiciones dominantes de los Estados miembros frente a este impuesto armonizado. Al igual que las instituciones comunitarias, reconocen que sería conveniente avanzar en la

armonización, consideran que es necesaria mayor coordinación y colaboración de sus respectivas Administraciones y, en principio, ven con entusiasmo cualquier medida que pueda ser efectiva para luchar contra el fraude. Pero mientras la dinámica comunitaria lleva, en particular, a la Comisión a proponer decididos avances en esos frentes, los Estados se resisten a perder *soberanía fiscal*, control real sobre tan substancial fuente de ingresos. Así que no colaboran con convicción en las tareas armonizadoras y conviven con reglas de funcionamiento que dificultan o paralizan las decisiones, aprovechando *pro domo sua* los márgenes, indeterminaciones y ambigüedades de las Directivas sobre el IVA; mantienen conductas incoherentes con la predicada coordinación o colaboración interadministrativa y se protegen de la posible *contaminación* de sus aparatos de gestión fiscal; prefieren un combate individual contra el fraude en el que el voluntarismo predomina frecuentemente sobre la lógica. Tienden a considerar que ya se ha logrado bastante, que el mercado común funciona con suficientes ventajas y que la Unión Europea debe avanzar sólo lo necesario para afianzar la situación sin que los Estados miembros pierdan su protagonismo; quieren mantener especialmente su libertad de fijación de los tipos impositivos a partir de los niveles mínimos de las normas armonizadoras como fácil instrumento de las políticas nacionales.

Hay múltiples razones de muy diverso carácter para defender esos distintos planteamientos. Exceden de nuestra perspectiva fiscal y trascienden al ámbito de la política y la economía. Pero si nos centramos en el IVA, convendría pensar en su posible futuro como un tributo de la Unión Europea, no de los Estados miembros. Ya hemos recordado que es un instrumento fundamental para el funcionamiento del mercado único; el ejemplo de los gravámenes aduaneros, secularmente nacionales y hoy de la Unión Europea, debe servirnos para romper la imagen de que el régimen del IVA como tributo armonizado es intocable. Múltiples disparidades nacionales en su regulación y aplicación, los problemas derivados de la regla de imposición en el país de destino y la falta de avance o corrección de las disposiciones armonizadoras en determinados puntos causan gran daño al comportamiento y a la efectividad del IVA que costará mucho trabajo evitar

respetando el *status quo* actual.

Somos conscientes de que estamos lejos de poder convertir el IVA en un tributo de la Unión Europea. En las circunstancias actuales y en el previsible panorama de los próximos años, ese objetivo es inalcanzable. La simple propuesta de que lo contemplemos desde esa perspectiva encontrará una firme oposición. Pero no se trata de una utopía ni de una resurrección a nivel comunitario del mito del *impuesto único*; los Estados miembros no pueden prescindir de su recaudación que además, en total, va mucho más allá de las necesidades financieras de la Unión Europea, incluso si se lleva a cabo una reforma de sus vigentes fuentes de ingresos, lo cual hace que encontremos de entrada el mismo obstáculo que nos impide llegar al *régimen definitivo* por aplicación de la regla de imposición en origen: la concepción de un sistema de compensaciones o transferencias interestatales que tenga en cuenta el IVA no recaudado por el Estado de destino pero soportado por los residentes en su territorio. Como antes se ha dicho, la recaudación total del IVA en los Estados miembros alcanza el 7% del PIB de la Unión Europea, mientras que el presupuesto comunitario se queda actualmente en el 0,97% de dicho PIB; por tanto no hay forma de sortear ese sistema de transferencias a los Estados si lo convertimos en un tributo comunitario.

Tal problema no podremos evitarlo ni siquiera con una hipotética unificación de tipos impositivos. Pocas esperanzas podemos tener en esta última alternativa cuando es muy dudoso que pueda salir adelante la propuesta de la Comisión de gravar en origen las entregas intracomunitarias a un tipo del 15%, como antes hemos visto.

Pero no nos rendimos. Lo impide nuestro convencimiento de que el simple planteamiento teórico de esta gran cuestión ayudará a la revisión crítica de la situación actual y expresa nuestro decidido apoyo a la construcción sólida de la Unión Europea, puesto que antes de tal solución fiscal habría que dar grandes pasos en su integración económica y, lo que es más difícil, en su concepción y articulación política.

## **6. Recapitulación**

En resumen:

1. En el proceso de integración europea, la armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido es un pilar básico para el buen funcionamiento del mercado interior. Pero, como es sabido, la armonización no es total, ya que los Estados miembros siguen disponiendo de la facultad de determinar el tipo de gravamen: la normativa comunitaria sólo impone un mínimo del 15% para el tipo general y del 5% para el tipo reducido (aunque existen excepciones que ahora no interesa mencionar). Como consecuencia de ello persisten importantes diferencias entre el tipo general que se viene aplicando en los Estados miembros (oscila entre el 25% de Dinamarca, Hungría y Suecia y el 15% de Chipre, Luxemburgo y Reino Unido). En el momento actual resulta muy difícil avanzar en la aproximación de los tipos impositivos nacionales por razones de tipo político y económico.
2. Esta disparidad de tipos está repercutiendo negativamente en el funcionamiento del mercado común diseñado durante el régimen transitorio. Este régimen se ha convertido en un largo túnel, mal iluminado y poco ventilado, del que nunca terminamos de salir para llegar al ansiado período definitivo, en el que las operaciones tributarán no en destino sino en origen. Pocos *brotos verdes* pueden vislumbrarse en esta materia. Dada la importancia del comercio intracomunitario el problema no se resolverá simplemente con el paso al régimen definitivo si persiste la disparidad de tipos. De todos modos, como se ha comentado el auténtico obstáculo para superar el período transitorio no parece que sea tanto la disparidad de los tipos nacionales del IVA como la dificultad de diseñar un sistema eficaz de compensaciones o transferencias financieras interestatales que pueda ser aceptado pacíficamente por los Estados miembros, o que, al menos, provoque sólo un nivel asumible de conflictos.
3. Particularmente problemático viene siendo el régimen de las operaciones intracomunitarias que se ha convertido (precisamente, y entre otras razones, por las diferencias de tipos impositivos) en uno

de los ámbitos con mayor nivel de fraude en la Unión Europea, como consecuencia de la aplicación de exenciones y deducciones o devoluciones indebidas tras complejos mecanismos de movimientos ficticios de mercancías o de simple contrabando en el interior del territorio comunitario. El principal problema que se plantea para la aplicación de la exención de las entregas intracomunitarias es la prueba de que se ha realizado el transporte, cuestión que fue abordada en profundidad en el Informe *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*, publicado por el Instituto de Estudios Fiscales, y cuyas conclusiones se han reproducido como Anexo de este apartado. La reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia que ha sentado una doctrina novedosa sobre la responsabilidad del operador que se ve implicado en una trama de fraude intracomunitario, sin intención de defraudar y sin conocimiento de dicha trama, conforme a la cual dicho sujeto no debe verse obligado al pago del IVA con pérdida del derecho a la deducción de cuotas soportadas, pone de relieve los difíciles problemas que plantean las normas vigentes y la necesidad de su inmediata reforma.

4. Para solucionar estos problemas la Comisión Europea ha propuesto la sustitución de dicha exención por una imposición de las entregas intracomunitarias en el Estado de salida a un tipo del 15%, que obligará a la realización de compensaciones interestatales. Esta propuesta debe valorarse positivamente porque aparte de que puede ser un buen instrumento contra el fraude, puede ser el primer paso del largo camino hacia el período definitivo. No obstante, como la propia Comisión reconoce dicha propuesta presenta dos importantes problemas: el primero que no impedirá la aparición de otras conductas defraudatorias, y el segundo el coste financiero que puede suponer para las empresas el gravamen de las entregas intracomunitarias al 15%, aunque este último obstáculo no parece que vaya a ser tan relevante si las cosas funcionan debidamente. A ello se une, según advierte la propia Comisión, que como los ingresos

fiscales de cada Estado miembro pasarían a depender de las transferencias efectuadas por otros Estados miembros, el sistema de compensaciones debería funcionar con rapidez de manera que los pagos interestatales fueran prácticamente mensuales y las liquidaciones finales semestrales.

5. La regulación actual del IVA armonizado tiene otros aspectos que son problemáticos y que podrían también resolverse. Nos referimos en especial a la posible aplicación de un criterio de caja frente a la regla general de devengo, pues ello podría ser muy beneficioso sobre todo para las pequeñas y medianas empresas en un momento de crisis económica como la actual. Conforme al criterio de devengo puede ocurrir, y de hecho ocurre con frecuencia, que en la liquidación mensual o trimestral en la que el sujeto haya emitido la correspondiente factura tenga que proceder al ingreso de cuotas de IVA repercutidas pero aún no cobradas. En cambio, si el criterio aplicable fuese el de caja, primero se cobraría la factura y después se ingresaría en Hacienda la cuota del impuesto. Ello está generando importantes complicaciones para la tesorería de muchas empresas y una distorsión de los criterios de justicia fiscal, porque en la práctica muchos clientes (entre ellos las propias Administraciones públicas) simplemente no pagan o, normalmente, efectúan los pagos de sus facturas con bastante retraso y el empresario no tiene más remedio que aceptarlo si no quiere perder al cliente. La Directiva 2006/112 no impide la introducción del criterio de caja en determinados supuestos. Sería conveniente desarrollar tal posibilidad o incluso proponer el cambio de la estricta regla general, y posteriormente revisar las leyes nacionales del IVA para introducir la opción por el criterio de caja en determinados supuestos o con determinados límites.
6. Particular atención merecerían también los problemas que se vienen detectando en la aplicación del IVA a las llamadas entidades no lucrativas. Al llevar a cabo actividades no sujetas o exentas, pierden el derecho a la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios. De esta forma, las cuotas soportadas no

deducibles se convierten en costes adicionales, reduciendo de esta manera los recursos disponibles para las operaciones de interés general que realizan. Las tres asociaciones a nivel europeo que engloban a las principales entidades no lucrativas han realizado propuestas concretas para solucionar este problema que deberían ser analizadas y en su caso acogidas por la normativa comunitaria. En particular, estimamos que podría modificarse la actual normativa comunitaria del IVA para introducir un régimen generalizado de exención para las actividades no lucrativas de estas entidades con reembolso del IVA, aunque somos conscientes de que dicha solución no carece de dificultades.

7. En algunos países europeos se ha avanzado en la línea del llamado *IVA social*. Se trata de subir al menos un punto el tipo general (y las correlativas subidas de los tipos inferiores) afectando su recaudación a la financiación de los sistemas de seguridad social, de manera que puedan reducirse o, al menos, se evite la elevación de las cotizaciones sociales a cargo de trabajadores y empresarios en defensa de la competitividad. Se trata de una alternativa interesante que debería estudiarse en profundidad ya que puede contribuir a favorecer la competitividad sin dañar los niveles alcanzados en las prestaciones sociales.
8. Por último, convendría tener en cuenta la posibilidad de convertir el IVA en un tributo propio de la Unión Europea. Se trata de una alternativa inalcanzable en el momento actual. Pero su análisis teórico puede ser útil a los efectos de la revisión crítica de la situación actual y de abrir una nueva perspectiva de la construcción del mercado único.



**Anexo**  
**Impuesto sobre el valor añadido**  
**tipos impositivos en la unión europea**

Estados Miembros	Tipo súper reducido	Tipo reducido	Tipo normal	Tipo parking
Bélgica		6/12	21	12
Bulgaria		7	20	
República Checa		10	20	
Dinamarca			25	
Alemania		7	19	
Estonia		9	20	
Grecia	5	10	21	
España	4	7	16	
Francia	2,1	5,5	19,6	
Irlanda	4,8	13,5	21,5	13,5
Italia	4	10	20	
Chipre		5/8	15	
Letonia		10	21	
Lituania		5/9	21	
Luxemburgo	3	6/12	15	12
Hungría		5/18	25	
Malta		5	18	
Países Bajos		6	19	
Austria		10	20	12
Polonia	3	7	22	
Portugal		5/12	20	12
Rumanía		9	19	
Eslovenia		8,5	20	
Eslovaquia		6/10	19	
Finlandia		8/12	22	
Suecia		6/12	25	
Reino Unido		5	17,5	

## Anexo

CONCLUSIONES DEL ESTUDIO *LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES ARMONIZADOS*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, 419 páginas. Editor, Javier LASARTE. Prólogo de Michel AUJEAN, Presentación de Juan José RUBIO y nota introductoria del editor y Francisco ADAME. Contiene trabajos de: DE BUNES IBARRA, J. M., «Régimen de las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido según las directivas europeas», págs. 27 a 55; ADAME MARTÍNEZ, F., «El régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias en el IVA: análisis de los problemas generados por su funcionamiento y consideraciones sobre la necesidad de sustituirlo por el régimen definitivo», págs. 57 a 80; ESCOBAR LASALA, J. J., «Las operaciones intracomunitarias sobre bienes objeto de Impuestos Especiales. Regulación en la normativa comunitaria», págs. 81 a 115; LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. y VAN DRIESSCHE, F. «Fraude en las operaciones intracomunitarias. Planteamiento de los hechos bajo la óptica de la legislación armonizada», págs. 117 a 133; GABINETE DE ESTUDIOS DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, «Los problemas jurídicos de las adquisiciones intracomunitarias en España», págs. 135 a 168; LASARTE, J., «La exención del IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española», págs. 169 a 218; DI PIETRO, A., «L'attuazione del regime infracomunitario IVA in Italia. Attualità e prospettive», págs. 219 a 240; MARCHESSOU, P., «La TVA et les opérations intracommunautaires. L'expérience française et son analyse critique», págs. 241 a 265; BUBLLOT, J., «Le régime fiscal belge des échanges intracommunautaires de biens», págs. 267 a 304; GABINETE DE ESTUDIOS DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, «Garantías de la Hacienda Pública y seguridad jurídica de los empresarios en las operaciones intracomunitarias. Estudio particular de la prueba del derecho a la exención de las entregas intracomunitarias de bienes», págs. 305 a 334; RAMOS PRIETO, J. y GUERRA REGUERA, M., «La devolución de los Impuestos Especiales satisfechos en el Estado de origen como

consecuencia de la circulación intracomunitaria de bienes», págs. 335 a 378.

PRIMERA.- NECESIDAD DE SUPERAR EL ACTUAL RÉGIMEN TRANSITORIO DEL IVA PARA ALCANZAR EL RÉGIMEN DEFINITIVO

El Grupo de Trabajo ha analizado el régimen de las operaciones intracomunitarias de bienes y de este análisis ha extraído las conclusiones que ahora se exponen. Como consideración previa, dicho Grupo ha efectuado una reflexión de carácter general sobre el *régimen transitorio* del IVA adoptado por el Consejo, que se aplica desde 1 de enero de 1993, y sobre la conveniencia de alcanzar el denominado *régimen definitivo*.

En este sentido, y al hilo de las consideraciones que se incluyen en los trabajos presentados y de los debates celebrados en las diferentes sesiones, debemos insistir en que la consecución de este régimen definitivo ha de quedar resaltada como objetivo inexcusable en un plazo que

debería ser breve.

En efecto, constatamos que el sistema derivado del régimen transitorio constituye, por sí mismo, una fuente de problemas que enturbian el correcto funcionamiento del IVA, y, por ello, dificultan los objetivos del Mercado Interior y añaden evidentes cargas administrativas para los operadores. Por otra parte, su subsistencia, hoy en día sin un término límite determinado, origina un estancamiento en la normativa y aplicación práctica del Impuesto armonizado que debería subsanarse si se atiende a que ya han transcurrido más de diez años desde su establecimiento.

Hemos comprobado también que, desde la perspectiva de las Administraciones tributarias de los Estados miembros, la aplicación de este régimen transitorio genera problemas que dificultan los sistemas de control. Aunque valoramos positivamente el nuevo Reglamento (CE) n.º 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de

2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 218/92 (DO L 264, de 15 de octubre de 2003); este nuevo texto va a permitir intensificar y mejorar los controles. No puede negarse que el régimen transitorio genera, por su propia naturaleza, conductas de muy difícil control para las citadas Administraciones, que incrementan de forma muy apreciable el fraude con grave quebranto para la Hacienda Pública de los Estados miembros y de la propia Unión Europea.

En esta línea, el Grupo comparte lo que se decía acertadamente en la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo "*Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del Mercado Interior*" (Documento COM (2000) 348, de 7 de junio de 2000):

"Sin embargo, nadie niega que el régimen actual adolece de una serie de defectos, debido, sobre todo, al hecho de que resulta complejo, puede dar lugar a fraudes (el problema del

denominado "fraude carrusel", principalmente, resulta cada vez más preocupante) y está obsoleto...".

Consideramos positivas las actuaciones desarrolladas en los últimos años en el marco de los objetivos de modernización, simplificación, intensificación de la cooperación administrativa y aplicación uniforme. Asimismo, se reconoce que los logros que se van alcanzando paulatinamente en este marco permiten abrir nuevos caminos al desarrollo del citado tributo.

A la vez, el Grupo de Trabajo opina que estos avances son limitados y que algunas propuestas (por ejemplo, la que permitiría la práctica de deducciones transfronterizas, superando el esquema de la Octava Directiva) han quedado paralizadas, lo que puede instaurar una visión pesimista del futuro del IVA, que quedaría, en consecuencia, anclado en sus limitaciones actuales.

Deseamos dejar constancia de que, a nuestro juicio, es preciso que se aborden lo antes posible las acciones necesarias para

avanzar en la sustitución de este régimen transitorio en pos de lograr la implantación del régimen definitivo. Aunque se comprende que esta no es una meta sencilla, el Grupo considera que no es conveniente aceptar como insalvables las referidas

limitaciones, y alienta a que se avance en los objetivos a corto plazo antes comentados, e, inexcusablemente, a que se aborde lo antes posible el establecimiento del régimen definitivo del Impuesto.

#### SEGUNDA.- PROBLEMAS DERIVADOS DE LA EXENCIÓN DEL IVA DE LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES. NECESIDAD DE REVISIÓN CRÍTICA DEL RÉGIMEN ACTUAL

El estudio de las normativas nacionales sobre el IVA y, en concreto, sobre el reconocimiento y aplicación de la exención de las operaciones intracomunitarias de entregas de bienes, ha llevado al Grupo de Trabajo al convencimiento de que existen graves deficiencias en la regulación actual, de lo que se deriva falta de certeza e inseguridad jurídica en la interpretación y aplicación de esas normas y una creciente conflictividad entre las Administraciones de los Estados miembros y los contribuyentes.

Esas deficiencias nacen, a nuestro entender, de las propias directivas comunitarias, que se limitan en esta materia a remitirse a las respectivas legislaciones nacionales.

Estos problemas surgen, en primer lugar, de una deficiente regulación del otorgamiento y control del número de identificación que se asigna a los operadores intracomunitarios por cada Estado miembro. Por una parte, no se controla debidamente la asignación de dicho número a personas que realmente llevan a cabo actividades empresariales; por otra, no se establecen controles posteriores a su otorgamiento ni funciona con las debidas garantías la información interestatal, a pesar del sistema VIES y de los evidentes logros

alcanzados en los últimos años. Todo ello facilita la aparición de falsos operadores intracomunitarios, testaferros u "hombres de paja" que protagonizan operaciones fraudulentas o colaboran en la realización de las mismas.

En segundo lugar, como es lógico, la exención del IVA queda vinculada a la salida de los bienes fuera del Estado miembro en que fueron adquiridos y su correlativa entrada en el Estado miembro de destino. Pero el Grupo de Trabajo detecta un grave problema en la determinación legal del momento en el que debe ser efectiva la exención, puesto que no se vincula a la realización física del transporte, que normalmente será efectuado una vez que los bienes han sido adquiridos ya exentos de IVA. Cuando el vendedor asume dicho transporte, el mecanismo suele funcionar normalmente; pero si es el propio comprador quien declara que transportará los bienes, el vendedor aplicará habitualmente la exención a operaciones en las que aún no se ha efectuado el repetido transporte, facilitando así la

posibilidad de que éste no tenga lugar y los bienes sean comercializados en el país de origen libres de IVA.

También resulta deficiente la regulación de los medios de prueba de la efectividad del transporte.

Todo ello provoca fraude, con el consiguiente perjuicio de la Hacienda comunitaria y de las Haciendas de los Estados miembros. Pero aún hay que añadir otro importante efecto nocivo de esta situación. Nos referimos a las consecuencias que se derivan para el vendedor de la aplicación indebida de la exención por causa del incumplimiento de la obligación de transporte por parte del comprador. Ello no liberará al transmitente de los bienes de su carácter de sujeto pasivo del IVA, que se verá obligado al ingreso de las cuotas no repercutidas cuando las actuaciones administrativas descubren la existencia de fraude; mientras que el comprador quedará normalmente fuera del alcance de tales actuaciones de las Administraciones nacionales, puesto que difícilmente podrán perseguir con eficacia a los

pretendidos operadores intracomunitarios que disfrutaban indebidamente de un número de identificación como tales. Estos compradores ni siquiera son designados sujetos pasivos del tributo, sino simples responsables del mismo que, como decimos, será exigido a los vendedores a título de sujetos pasivos. El legislador de los Estados miembros no admite la "*inversión del sujeto pasivo*" en el supuesto de entrega intracomunitaria de bienes, ni aún en los casos en los que el comprador asume su transporte fuera del Estado de origen.

La solución de estos problemas no es fácil. Aunque estimamos que podrían evitarse con una interpretación acorde con la propia sistemática del IVA y los principios de la imposición, es evidente, que no deben adoptarse medidas que dificulten u obstaculicen el tráfico intracomunitario conforme a las reglas de aplicación del IVA en el período transitorio, cuya pervivencia es la auténtica causa de los males que se denuncian; o medidas que puedan ser

contrarias a la libre circulación de mercancías consagrada en el Tratado constitutivo. Pero al mismo tiempo, parece innegable que la comentada exención del IVA, en el Estado de origen, pieza básica del período transitorio, exige mayor control en su aplicación y mayores garantías para los operadores que actúan de buena fe en el tráfico intracomunitario. Ello obliga a revisar el momento en que debe ser efectiva la exención, vinculándolo a la salida real de los bienes fuera del Estado en que se adquieren, o los medios de prueba de la realización del transporte. También hay que modificar la regulación actual de los sujetos pasivos; pensamos sobre todo en la permanencia como tales de los vendedores de buena fe, sorprendidos por la posterior conducta defraudatoria de los pretendidos operadores intracomunitarios. El Grupo de Trabajo estima que las exigencias de la seguridad jurídica no se ven respetadas por la normativa actual.

TERCERA.- APLICACIÓN DE LA  
EXENCIÓN DEL IVA A  
OPERACIONES  
INTRACOMUNITARIAS RELATIVAS  
A BIENES GRAVADOS POR LOS  
IMPUESTOS ESPECIALES  
ARMONIZADOS

Las dificultades inherentes a las operaciones descritas se complican, aún más si cabe, cuando los productos a que se refieren son bienes objeto de los Impuestos Especiales armonizados en la Unión Europea, que, como es sabido, recaen en el momento actual sobre alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco.

Como ya ha quedado expuesto en este Informe, la circulación intracomunitaria de los bienes sometidos a dichos Impuestos Especiales debe discurrir, necesariamente, por los procedimientos previstos en la Directiva 92/12/CEE, a su vez transpuestos a todas las normativas nacionales. Estos procedimientos, en régimen suspensivo o fuera de régimen suspensivo, buscan en todo caso la efectividad del principio de

imposición en destino.

Hemos comprobado que no presenta especiales complicaciones, en cuanto a la aplicación de la exención del IVA, la circulación de dichos bienes en régimen suspensivo. Precisamente, las operaciones sujetas a este Impuesto que acontecen mientras las mercancías se encuentran en régimen suspensivo de Impuestos Especiales suelen resultar exentas de IVA por esa misma circunstancia, a través de mecanismos que hallan su cobertura en el artículo 16 de la Sexta Directiva.

El Grupo de Trabajo ha constatado que la dificultad se plantea en operaciones realizadas fuera del régimen suspensivo, es decir, cuando un empresario dispone de bienes objeto de estos Impuestos que ya han sido satisfechos en el Estado miembro en que se hallan y decide venderlos a un empresario de otro Estado miembro. Aquí, aparte de los requisitos inherentes a la aplicación de la exención del IVA, la normativa sobre Impuestos



Especiales exige la expedición por el vendedor de un documento que ampare la circulación de los bienes hasta el Estado miembro de destino, cuyas autoridades fiscales deberán, además, visarlo, acreditando el nuevo pago del Impuesto Especial en este último Estado como requisito para que el vendedor recupere ese tributo inicialmente satisfecho en el país de origen.

Como hemos descrito, el fraude más frecuente consiste en que la mercancía no se envía realmente al Estado de destino sino que es comercializada o consumida en el propio país de origen. El vendedor, incumpliendo los trámites que le impone la normativa sobre Impuestos Especiales, renuncia a una devolución a la que tendría derecho (si la operación fuera regular) lo que dificulta la detección de estas conductas. El Grupo reconoce, no obstante, el carácter específico de esas disposiciones y sus dificultades técnicas para ser aplicadas por empresarios que no operen habitualmente en el comercio intracomunitario de alcoholes, hidrocarburos y tabacos, a los

cuales parecen especialmente dirigidas.

Sin embargo, la Administración tributaria considera este incumplimiento de la normativa sobre Impuestos Especiales como una evidencia de que la mercancía no ha sido transportada al Estado miembro de destino y, en consecuencia, entiende, en todo caso, que la aplicación de la exención del IVA en relación con esa operación no es correcta, procediendo a exigir sus cuotas al vendedor que omitió los trámites que le incumbían según aquella compleja normativa.

Como es obvio, la Administración tributaria emplea todos los medios probatorios a su alcance para verificar en cada supuesto si las condiciones exigidas para la aplicación de la exención del IVA se cumplieron o no. Y parece que un elemento probatorio no desdeñable, siempre sin dejar de considerar el resto de circunstancias concurrentes en cada caso, será el cumplimiento o incumplimiento de los requisitos que, para la misma operación, exige una normativa fiscal paralela como es la de Impuestos

Especiales, aunque ya hemos advertido de su carácter específico y su complejidad.

Siendo cierto todo lo anterior, el Grupo recuerda que es igualmente evidente que el citado vínculo fáctico y probatorio no está explicitado, hoy por hoy, en la normativa comunitaria reguladora del IVA ni en las correspondientes Leyes de los Estados miembros. Por tanto, en beneficio de la seguridad jurídica y de la certeza fiscal de los distintos sujetos que intervienen en estas operaciones, es deseable que, cuando los bienes objeto de la operación

intracomunitaria sean productos sometidos a los Impuestos Especiales armonizados (alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco) las disposiciones del IVA contemplen expresamente, como requisito para la aplicación de la exención establecida en el artículo 28 quáter de la Sexta Directiva, y en las correspondientes normas nacionales, que se hayan cumplimentado todos los trámites y condiciones exigidos por la normativa de Impuestos Especiales en relación con la misma operación.

#### CUARTA.- COOPERACIÓN ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS Y CONTROLES ADMINISTRATIVOS

En opinión del Grupo de Trabajo, la utilización insuficiente de los mecanismos existentes para la cooperación administrativa debilita la eficiencia del control sobre las diversas formas de fraude en las operaciones intracomunitarias, que son, por definición, internacionales. Los mecanismos actuales de cooperación han resultado inadecuados para

responder a los retos planteados por el Mercado Interior por ser demasiado generales, centralizados en exceso y no lo suficientemente intensivos.

El 7 de octubre de 2003 el Consejo de la Unión Europea ha adoptado un nuevo Reglamento de cooperación administrativa en el área del IVA, antes citado. En particular, el Reglamento define con mayor claridad los derechos y obligaciones de las Administraciones tributarias en

materia de cooperación para el intercambio de información, prevé más contactos directos entre agencias antifraude de los Estados miembros e intensifica los niveles de intercambio de información. Además, también en el campo de la asistencia administrativa en los Impuestos Especiales, la legislación comunitaria vigente será revisada en breve. El Grupo de Trabajo considera que los Estados miembros deberían utilizar todo lo posible los instrumentos ofrecidos por estas nuevas medidas.

También apreciamos un control pobre en el registro de operadores y en la obtención de los números intracomunitarios de identificación a efectos del IVA, lo que facilita el uso de *hombres de paja* o testaferros y de sociedades ficticias como operadores que luego desaparecen (*fraude carrusel, fraude fénix*).

La obtención de dicho número de identificación ofrece la posibilidad de adquirir bienes sin el pago del tributo. Por tanto, resulta esencial que las Administraciones tributarias nacionales refuercen el control en el registro y concesión

de estos números fiscales, con la finalidad de evitar que esas sociedades ficticias u *hombres de paja* puedan obtenerlos con el único objeto de defraudar. Sería deseable que dichas Administraciones pudieran identificar lo antes posible a estos pretendidos operadores, por ejemplo, en el momento de registrarse como tales operadores intracomunitarios a efectos del IVA. Por tanto, el Grupo de Trabajo recomienda establecer un sistema de control de riesgo para todos los registros nuevos de estos agentes y desarrollar controles previos a dicho registro. Las Administraciones fiscales deberían rechazar las solicitudes cuando fuera pertinente, exigir garantías financieras o controlar a los peticionarios a través de planes de control posteriores al registro.

Aunque el sistema VIES está a disposición de los operadores de buena fe con el fin de que puedan verificar la validez del número de identificación fiscal facilitado por sus clientes, la gestión insuficiente y lenta de dicho sistema facilita el fraude y erosiona la protección jurídica de tales operadores. Debe

señalarse que esta verificación no es necesaria ni suficiente para justificar la exención de la operación. Es únicamente una *foto instantánea* de la posición de un adquirente en un momento concreto y no permite extraer ninguna conclusión acerca de su posición antes o después de ese momento.

Sin embargo, con el objeto de asegurar el funcionamiento de la verificación de los números de identificación a efectos del IVA en el sistema VIES, las Administraciones tributarias deben mantenerlo. En caso de que se detecte fraude con un operador *desaparecido*, dichas Administraciones deberían cancelar en cuanto sea posible los números de los operadores correspondientes. Esta anulación eliminaría la posibilidad de que un operador *desaparecido* continúe realizando adquisiciones intracomunitarias sin pago del IVA.

En general, considera el Grupo que la cuestión básica es que el sistema VIES debiera mejorarse. Fue establecido en 1993 con la finalidad de permitir a los Estados

miembros controlar intercambios intracomunitarios de bienes entre empresarios y profesionales, como se ha dicho, y diseñado para un plazo de cuatro años, que era la duración inicialmente prevista para el período transitorio. Sin embargo, ha venido funcionando durante mucho más tiempo y sus limitaciones son cada vez más evidentes. Por tanto, es ya momento de reconsiderar su funcionamiento y operatividad.

Es difícil detectar el fraude en las operaciones intracomunitarias mediante los sistemas de análisis de riesgo habituales. El Grupo de Trabajo recomienda, por ello, que las Administraciones nacionales desarrollen sistemas de información y riesgo específicos para dicho fraude. Con el objeto de detectarlo cuanto antes, deberían utilizarse todas las fuentes de información disponibles que puedan operar en tiempo real, que permitan una identificación temprana, como la información previa al registro, datos para verificar números de identificación del IVA y la derivada de la cooperación administrativa.

Nos parece evidente que la

cooperación entre las Administraciones tributarias y los empresarios y profesionales es actualmente insuficiente. Una cooperación más estrecha entre dichas Administraciones y los operadores de buena fe sería beneficiosa para ambas partes. Por un lado, ayudaría a la Administración a obtener rápidamente información sobre nuevos proveedores y clientes. Por otro, podría impedir que los empresarios y profesionales participaran involuntariamente en el mecanismo del fraude, como sucede con alguna frecuencia en la actualidad.

Un instrumento ideal para mejorar la cooperación entre Administraciones y sujetos pasivos del IVA sería un *Memorandum de Entendimiento*. Se trata de un acuerdo voluntario escrito para facilitar esa cooperación en un sector o industria de riesgo. El empresario o profesional se comprometería a suministrar información acerca de nuevos clientes o proveedores antes o inmediatamente después de que tenga lugar la venta o la compra. Además, contendría un código de

conducta acordado entre las partes involucradas. Este código debería servir, si se respeta, para proteger al empresario o al profesional frente a un mecanismo de fraude en el que se pudiera ver involuntariamente envuelto. Se podría acordar otro *memorandum* distinto para operadores específicos en sectores de riesgo.

Debemos reconocer que la organización de las Administraciones tributarias no está adaptada a menudo para hacer frente a esta forma específica de fraude. Su compleja naturaleza y materialización en las operaciones intracomunitarias exige unidades antifraude especializadas con potestades suficientes para asegurar actuaciones rápidas y efectivas. Convendría que estas unidades estuvieran capacitadas para coordinar el control en el registro y otorgamiento de números de identificación a efectos del IVA y la gestión del riesgo, así como que tuvieran posibilidad de anular directamente dichos números de los operadores *desaparecidos* y tener la condición de autoridad competente para la cooperación

administrativa en este campo.

