

Documentos

N.I.P.O.: 634-16-052-9

EL PLAN DE ACCIÓN DE IVA: HACIA UN SISTEMA DEFINITIVO DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

Autor: *Jesús Rodríguez Márquez*
Abogado
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
F&J Martín Abogados-UCM

DOC. n.º 8/2013



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. PRESENTACIÓN
2. IMPULSO DE LAS INICIATIVAS EN CURSO: COMERCIO ELECTRÓNICO Y PYMES
 - 2.1. Comercio electrónico: remoción de los obstáculos derivados del IVA en el mercado único
 - 2.1. Un “paquete IVA” para las pymes
3. MEDIDAS URGENTES PARA LA REDUCCIÓN DE LA BRECHA DE IVA
 - 3.1. Reforzar la cooperación administrativa entre los países de la Unión Europea y entre éstos y terceros países
 - 3.2. Mejorar la eficiencia de las Administraciones tributarias
 - 3.3. Mejorar el cumplimiento voluntario
 - 3.4. Nuevos nichos de recaudación tributaria
 - 3.5. Las derogaciones temporales para reducir el fraude nacional y estructural
4. HACIA UN SISTEMA DEFINITIVO PARA LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS: MEDIDAS DE MEDIO PLAZO PARA LA REDUCCIÓN DE LA BRECHA DE IVA
5. HACIA UNA POLÍTICA DE TIPOS IMPOSITIVOS MODERNIZADA
6. VALORACIÓN DEL PLAN IVA

RESUMEN

En fechas recientes, la Comisión ha presentado un Plan de acción de IVA, cuyo principal objetivo es la implantación de un sistema definitivo para las operaciones intracomunitarias. Dicho sistema se enmarca dentro de un conjunto de medidas que, en última instancia, pretende eliminar la denominada "brecha de IVA", motivada, en su mayor parte, por el fraude fiscal. También se abordan otros problemas estructurales del impuesto, como es el actual sistema de lista cerrada en tipos impositivos, junto con otros aspectos de detalle, como el comercio electrónico o el tratamiento de las pymes.

Palabras clave: IVA, operaciones intracomunitarias, fraude, tipos impositivos, comercio electrónico, pymes.

ABSTRACT

The European Commission has presented an Action Plan on VAT. Its main objective is the introduction of a definitive system for European cross-border transactions. This system is part of a set of measures that ultimately aims to eliminate the "tax gap", motivated largely by tax fraud. Other structural problems are also addressed, as is the current tax rates policy, along with other aspects of detail, such as e-commerce or treatment of SMEs.

Keywords: VAT, cross-border transactions, tax fraud, tax rates, e-commerce, SMEs.

JEL Codes: H21, H24.

1. PRESENTACIÓN

El pasado 7 de abril ha tenido lugar la presentación del denominado Plan de Acción de IVA (en adelante, Plan IVA), que constituye la iniciativa más ambiciosa de la Comisión Europea en mucho tiempo para la reforma del sistema de dicho impuesto¹.

Se trata de un conjunto de medidas normativas y de carácter administrativo que giran en torno a cuatro ejes. En primer lugar, pretende impulsar definitivamente las iniciativas ya en marcha, centradas en el comercio electrónico y las pymes. En segundo lugar, va dirigido a implantar medidas urgentes para atajar la brecha de IVA –*VAT GAP*, en terminología anglosajona-, esto es, el diferencial entre la recaudación potencial y la real. En tercer lugar, se marca, como objetivo, crear una zona única europea de IVA más robusta, implantando un sistema definitivo para las operaciones intracomunitarias. Por último, se pretende implantar una política de tipos de IVA más moderna, otorgando mayor libertad a los Estados.

Como puede observarse, la Comisión ha decidido abordar, con vocación definitiva, los principales problemas que plantea en la actualidad este impuesto, siendo consciente de la importancia que presenta para el correcto funcionamiento del mercado único y como fuente de recaudación². Por ello mismo, el Plan IVA será objeto de un rápido desarrollo normativo, mediante iniciativas que se presentarán este mismo año y el próximo.

En las líneas que siguen a continuación, vamos a exponer el contenido de cada uno de los ejes antes citados, emitiendo, al final, un juicio crítico acerca de su viabilidad y acierto.

2. IMPULSO DE LAS INICIATIVAS EN CURSO: COMERCIO ELECTRÓNICO Y PYMES

Después del debate iniciado con el denominado Libro Verde sobre el futuro del IVA³, las autoridades comunitarias decidieron abordar las grandes cuestiones que afectan al tributo, particularmente, la lucha contra el fraude y la instauración de un sistema final para las entregas intracomunitarias. No obstante, también se han puesto en marcha otras iniciativas más limitadas que ahora pretenden ultimarse.

2.1. Comercio electrónico: remoción de los obstáculos derivados del IVA en el mercado único.

Hasta el momento, la preocupación de la Comisión en torno al comercio electrónico se había reducido al denominado comercio *on line*, esto es, aquel que se desarrolla enteramente por medios electrónicos y sin suministro físico de bienes. Como consecuencia de dicha prioridad se modificaron las reglas de estas prestaciones de servicios, a fin de asegurar el gravamen en destino en las relaciones con terceros países y se creó el sistema de ventanilla única.

En la actualidad, sin embargo, se ha despertado el interés por el denominado comercio *off line*, donde la contratación se realiza por medios telemáticos, pero existe un envío físico de la mercancía adquirida. Así, se encuentra en curso un estudio encargado por la Comisión sobre esta materia, del que ya se conocen tres conclusiones preocupantes. En primer lugar, el coste de suministro de bienes hacia otro Estado es muy elevado, con una media anual por empresario de 8.000 euros. En segundo lugar, los empresarios comunitarios se encuentran en una situación de desventaja competitiva frente a los establecidos en terceros países, que se pueden beneficiar de la exención a la importación para pequeñas expediciones. De hecho, en 2015 se han producido importaciones exentas de IVA por un importe aproximado de 150 millones de euros. Finalmente, para los Estados la situación no es mejor,

¹ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, and the European Economic and Social Committee, on an action plan on VAT. Towards a single EU VAT area-Time to decide (COM (2016) 148 final).

² En 2014, los ingresos por IVA representaron el 7 por ciento del PIB de la Unión Europea y el 17,5 por ciento de los ingresos tributarios nacionales, incluidas cotizaciones sociales (Eurostat).

³ COM (2010) 695, Commission Staff Working Document SEC (2010) 1455, 1.12.2010. Las aportaciones del Instituto de Estudios Fiscales a dicho debate pueden consultarse en *Observaciones del IEF al Libro Verde sobre el Futuro del IVA*, Documento de Trabajo núm. 24/2011.

ya que la complejidad de las reglas dificulta el control, estimándose unas pérdidas de recaudación anuales de 3 billones de euros.

Esta percepción ya estaba presente en la Estrategia para el Mercado Único Digital en Europa, presentada en mayo de 2015⁴ y donde se anunciaba la presentación de una propuesta legislativa para finales de 2016. Dicha propuesta iría dirigida a modernizar y simplificar el IVA para el comercio electrónico transfronterizo, en particular para el caso de las pymes. Pues bien, el Plan IVA asume dicho compromiso y concreta los aspectos en los que se centrará la propuesta de Directiva, a saber:

- Extender el mecanismo de ventanilla única a las ventas electrónicas de bienes tangibles, realizadas a favor de consumidores finales, tanto por empresarios de terceros países como comunitarios.
- Introducir una medida de simplificación común para toda la Unión, al objeto de ayudar a las pequeñas empresas de comercio electrónico de reciente creación (*startups*). Con arreglo a dicha medida no será necesario que tales empresas, por debajo de determinado umbral, se registren en un país distinto del suyo y, ni siquiera, en el sistema de ventanilla única.
- Permitir el control en el Estado de origen, lo que incluye un único procedimiento de inspección para los empresarios que realizan ventas transnacionales.

2.2. Un “paquete IVA” para las pymes

Los costes de cumplimiento del IVA se estiman en una horquilla que va desde el 2 hasta el 8 por ciento de la recaudación del impuesto⁵. Además, está contrastado que dichos costes afectan de manera particular a las pymes, en la medida en que existen fuertes deseconomías de escala y el efecto de la curva de aprendizaje perjudica a las empresas de menor tamaño⁶. A ello contribuye, sin lugar a dudas, la complejidad y la fragmentación del sistema de IVA.

En atención a esta realidad, la Comisión se propone crear un “paquete IVA” para pymes, pero se muestra muy ambigua a la hora de precisar su contenido. Tanto, que solo se atreve a realizar dos indicaciones. De un lado, el paquete normativo de simplificación irá dirigido a crear un ambiente propicio para el crecimiento de las pymes y para su internacionalización. De otro lado, la Comisión extraerá consecuencias de la retirada de la propuesta de Directiva para la creación de una declaración normalizada de IVA, explorando vías para aliviar los costes de cumplimiento para las pymes.

3. MEDIDAS URGENTES PARA LA REDUCCIÓN DE LA BRECHA DE IVA

Son cuatro los ámbitos de actuación que se propone el Plan IVA para atajar, en el corto plazo, el principal problema que plantea el impuesto, su baja eficiencia recaudatoria, provocada, principalmente, por el fenómeno del fraude. A continuación, vamos a analizar cada uno de ellos por separado, finalizando con una mención a la extensión del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, tema también examinado por la Comisión.

3.1. Reforzar la cooperación administrativa entre los países de la Unión Europea y entre éstos y terceros países.

La Comisión reconoce, como punto de partida, que las herramientas de cooperación administrativa no están siendo suficientemente explotadas en la actualidad. Para ello, recurre al informe realizado sobre la materia por el Tribunal de Cuentas Europeo, que pone de manifiesto, entre otras cosas, una muy baja puntualidad en el intercambio de información previa solicitud. Así, en 2013 se respondieron

⁴ COM (2015) 192, 6.5.2015

⁵ *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*, Institute for Fiscal Studies, 2011

⁶ *Ibidem*, pp. 120-121

con retraso el 41 por ciento de las solicitudes de información, existiendo seis Estados Miembros que respondieron tarde en más del 50 por ciento de los casos⁷.

Es más, no se trata solo de mejorar el funcionamiento de los mecanismos de cooperación ya existentes, sino de dar un salto cualitativo. Así, frente al modelo actual, basado en el intercambio de información, la Comisión considera necesario uno nuevo en el que la información se comparta, se analice conjuntamente y se realicen actuaciones también de manera conjunta por parte de las diversas Administraciones. En este sentido, debe recordarse la puesta en marcha de Eurofisc, que constituye una red para el intercambio de información selectiva entre los Estados miembros, creada por el Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, la propia Comisión vuelve a reconocer que no se ha sido lo suficientemente ambicioso en el diseño de dicho mecanismo⁸.

En particular y como primera medida, la Comisión considera necesario reforzar la estructura de Eurofisc, de manera que los funcionarios adscritos a esta iniciativa puedan tener acceso directo a la información obtenida en los diferentes Estados, al objeto de proceder a su intercambio, análisis y realización de actuaciones conjuntas. En concreto, será en 2017 cuando se presente una iniciativa legislativa con dicha finalidad.

En segundo lugar, también se considera oportuno que, de forma paralela, se fortalezca la asistencia mutua en materia de recaudación. Como es lógico, no solo debe preocupar la investigación del fraude, sino, también de forma muy prioritaria, el cobro de las deudas ya liquidadas.

En tercer lugar, la lucha contra las tramas de fraude de IVA en las importaciones, exige eliminar los obstáculos para la efectiva cooperación entre las Administraciones tributarias y de aduanas, con los cuerpos de seguridad y las instituciones financieras, tanto a nivel nacional como europeo. En este contexto, las propuestas de la Comisión sobre la protección de los intereses financieros de la UE para cubrir el fraude del IVA en toda la UE y la propuesta de crear una Fiscalía Europea podrían desempeñar un papel importante.

Finalmente, la Comisión pretende extender el sistema de asistencia mutua con terceros países, en particular, con la intención de conseguir el gravamen efectivo del comercio electrónico.

3.2. Mejorar la eficiencia de las Administraciones tributarias

La Comisión parece ser consciente de que existen notables diferencias entre las distintas Administraciones tributarias de la UE, existiendo algunas que necesitan mejorar en términos de eficiencia. Ello es especialmente grave si tenemos en cuenta que una economía globalizada no sólo exige Administraciones sólidas, sino también que estén preparadas para asistir a las demás. Por tanto, los esfuerzos deben ir dirigidos al intercambio de buenas prácticas entre las Administraciones europeas.

Partiendo de esta constatación, el Plan IVA propone desarrollar una agenda común para las Administraciones tributarias, con un doble objetivo. De un lado, conseguir aumentar su capacidad para reducir el fraude y, de otro, mejorar la confianza entre las mismas. En este sentido, la Comisión se compromete a desarrollar las siguientes actuaciones:

- En primer lugar, promover una discusión estratégica entre las direcciones de las 28 Administraciones tributarias, al objeto de establecer una agenda.

⁷ *La lucha contra el fraude del IVA intracomunitario: es necesaria una acción más enérgica*, Informe Especial núm. 24/2015, p. 22.

⁸ De conformidad con el art. 33.1 del citado Reglamento, “para promover y facilitar la cooperación multilateral en la lucha contra el fraude del IVA, el presente capítulo establece una red para el intercambio rápido de información selectiva entre los Estados miembros (denominada en lo sucesivo «Eurofisc»)". En este marco, continúa el apartado segundo del precepto, “los Estados miembros: a) establecerán un mecanismo multilateral de alerta temprana para combatir el fraude en el IVA; b) coordinarán el intercambio rápido de información selectiva en las áreas temáticas en las que será operativo Eurofisc (denominadas en lo sucesivo «ámbitos de trabajo de Eurofisc»); c) coordinarán el trabajo de los funcionarios de enlace de Eurofisc de los Estados miembros participantes en respuesta a las alertas recibidas.”.

- En segundo lugar, facilitar acuerdos sobre un estándar mínimo de calidad para las funciones principales de la Administración tributaria y su evaluación.
- Finalmente, proveer plataformas de conocimiento y de intercambio de experiencia, así como asistencia técnica para la realización de reformas.

3.3. Mejorar el cumplimiento voluntario

Otro aspecto importante a considerar es la colaboración con el sector privado, a fin de incrementar el cumplimiento voluntario. Se trata de mejorar la cooperación entre las empresas y las Administraciones tributarias, mediante la creación de mecanismos de prevención y resolución de litigios. A estos efectos, la Comisión se compromete a impulsar y financiar proyectos de esta naturaleza, incardinados en las actividades del Foro de IVA.

3.4. Nuevos nichos de recaudación tributaria

Tanto el comercio electrónico como la economía colaborativa constituyen tanto un cambio como una oportunidad, en términos de recaudación tributaria, y ello referido no solo a las operaciones internas sino también a las transfronterizas. Por ello, el Plan IVA propone que los Estados Miembros, con el apoyo de la Comisión, trabajen de manera conjunta para el intercambio de las mejores prácticas para hacer frente a estos cambios. En particular, se entiende que el enfoque para hacer frente a estas nuevas actividades pasa por construir nuevas herramientas de información y de inspección, así como atribuir nuevas funciones a ciertos intermediarios que operan en los mercados.

3.5. Las derogaciones temporales para reducir el fraude nacional y estructural

El fenómeno del fraude de IVA no afecta de manera homogénea a todos los países, de manera que la brecha de IVA oscila entre un 5 y más de un 40 por ciento. Por ello, los Estados más afectados por el fenómeno han llegado a solicitar una aplicación generalizada del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, al amparo del art. 395 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, sobre el Sistema común de IVA⁹ (en adelante, Directiva IVA).

Ante esta situación, la Comisión reconoce, por un lado, la necesidad de adoptar, en el corto plazo, medidas que permitan atajar el fraude. No obstante, también considera que tales medidas pueden alterar el funcionamiento del mercado interior, siendo necesario realizar una evaluación de sus impactos políticos, legales y económicos. En particular, deben analizarse sus consecuencias para empresas y Administraciones, así como examinar si pueden producirse fenómenos de desplazamiento del fraude hacia países vecinos o a la fase de consumo minorista.

Junto a ello, debe tenerse en cuenta que existen medidas administrativas cuya eficacia está probada en muchos Estados Miembros. Dichas medidas, con el apoyo al que se compromete la Comisión, pueden implantarse en los países más afectados por el fraude en un corto espacio de tiempo.

En todo caso y teniendo en cuenta la ponderación de intereses señalada, la Comisión se compromete a informar sobre el estado de la situación en esta materia, en junio de este año.

4. HACIA UN SISTEMA DEFINITIVO PARA LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS: MEDIDAS DE MEDIO PLAZO PARA LA REDUCCIÓN DE LA BRECHA DE IVA

Como es sabido, el actual sistema de operaciones intracomunitarias se encuentra en el origen del fraude masivo de IVA. Así, divide cada operación en una entrega exenta en origen y una adquisición

⁹ A cuyo tenor, "el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que introduzca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal".

gravada en destino, como si se tratara de una exportación o importación, pero sin los controles propios de las aduanas.

El fraude se produce, como sabemos, en dos situaciones vinculadas con el sistema descrito. De un lado, en aquellos casos en los que el proveedor de los bienes simula una venta hacia otro Estado pero en realidad vende los bienes en el mercado nacional sin IVA. De otro lado y muy en particular, cuando el cliente en una adquisición intracomunitaria compra mercancías sin IVA y repercute el impuesto sin ingresarlo a otro sujeto que puede deducírselo y obtener una devolución.

La Comisión es consciente de que las medidas que acabamos de analizar, dirigidas a reducir la brecha de IVA, son insuficientes para terminar con el fenómeno descrito. Es necesario dar un paso más, creando una zona de IVA europea más robusta y que impida el fraude intracomunitario. Para ello, es necesario que las operaciones intracomunitarias y nacionales o domésticas sean tratadas del mismo modo, eliminando la debilidad endémica del sistema, a la vez que se mejora la cooperación entre las distintas Administraciones tributarias.

Con esta finalidad, la Comisión ha desarrollado un diálogo a través del Foro de IVA, dirigido a analizar las posibilidades de implantar el principio de tributación en destino en las transacciones intracomunitarias entre empresarios (en adelante, *B2B*), incluyendo la generalización de un sistema de inversión del sujeto pasivo.

No obstante, la Comisión considera, con buen criterio, que la inversión del sujeto pasivo es incompatible con el actual sistema de IVA, ya que implica exigir el tributo únicamente en la fase minorista, pero por la totalidad del valor añadido. Además, pueden surgir otras formas de fraude, como las que se derivarían de que operadores fraudulentos simulen ser sujetos pasivos por inversión para conseguir comprar mercancías sin IVA.

Por ello, la conclusión del proceso anterior ha sido la necesidad de implantar un sistema de gravamen de las entregas de bienes intracomunitarias B2B de la misma forma en que tributan las operaciones domésticas, esto es, mediante repercusión directa del impuesto. De esta manera, puede garantizarse un tratamiento consistente para las operaciones interiores e intracomunitarias a lo largo de toda la cadena de producción y distribución, restableciendo las características básicas del IVA, señaladamente el pago del impuesto en cada una de las fases de aquella cadena.

Según un estudio encargado por la Comisión, este sistema puede reducir el fraude intracomunitario en un 80 por ciento, lo que implica una recaudación de 40 billones de euros¹⁰.

Con arreglo al sistema propuesto, todo el consumo será gravado en el lugar al que las mercancías sean transportadas, como la mejor aproximación posible al lugar de consumo. Adicionalmente, se adoptarán otras medidas de simplificación, señaladamente la extensión del mecanismo de ventanilla única que hoy día ya rige para los servicios electrónicos, de telecomunicaciones y de radiodifusión. Estas medidas pueden suponer un ahorro medio para las empresas de un billón de euros¹¹.

A nadie se le escapa –y tampoco a la Comisión–, que un sistema como el descrito exige un alto grado de cooperación y, lo que es más difícil, de confianza entre las distintas Administraciones tributarias. Así, el país de destino de las mercancías depende del de origen de la expedición para la recaudación del IVA a través del sistema de ventanilla única. Al tiempo, el sistema también implica cambios para los empresarios intervinientes en las operaciones, a los que deberán adaptarse. Por ello, su implantación debe realizarse de manera gradual, garantizando una transición cómoda para las empresas y un plazo suficiente para que las Administraciones se fortalezcan y establezcan mejores niveles de cooperación.

Por ello, la Comisión propone dos fases en el proceso legislativo. En la primera¹², se pretende que las entregas de bienes intracomunitarias B2B tributen de manera ordinaria, como las nacionales. Por tanto, se repercutirá el impuesto por parte del proveedor al cliente, aunque aplicando los tipos del

¹⁰ Ernst & Young: *Implementing the destination principle to intra-EU B2B supplies of goods. Feasibility an economic evaluation study*, 2015.

¹¹ *Ibidem*

¹² La propuesta de Directiva para la implantación de este primer paso se prevé para 2017.

país de destino. A continuación, el impuesto será objeto de ingreso por el proveedor en la ventanilla única de su país, siendo luego transferido al Estado de llegada de las mercancías. No obstante, en esta primera fase la Comisión pretende limitar el número de transacciones a incluir en el sistema de ventanilla única. Para ello se pretende que las Administraciones certifiquen como tales a las empresas cumplidoras, de manera que cuando éstas realicen adquisiciones intracomunitarias, se mantenga el sistema actual de exención en origen y gravamen en destino mediante autorrepercusión. Por tanto, la repercusión directa de proveedor a cliente —y la recaudación del tributo a través de la ventanilla única— sólo se producirá en aquellos casos, minoritarios, en que estos últimos no tengan el certificado de “contribuyente cumplidor”.

La segunda fase consiste en gravar todas las transacciones intracomunitarias, tanto de bienes y servicios, como si se tratara de operaciones interiores. Para llegar a este objetivo es necesario un salto cualitativo en materia de cooperación y confianza, por lo que este segundo y definitivo paso no se dará hasta que los Estados Miembros consideren que se dan las circunstancias necesarias.

5. HACIA UNA POLÍTICA DE TIPOS IMPOSITIVOS MODERNIZADA

La Directiva IVA, como sabemos, restringe la libertad de los Estados a la hora de establecer sus tipos impositivos, estableciendo uno estándar por defecto —con un mínimo del 15 por ciento— y autorizando la aplicación de tipos reducidos para un listado de bienes y servicios.

Este sistema, sin embargo, presenta algunos inconvenientes. En primera lugar, no se encuentra adaptado a la nueva realidad tecnológica, lo que determina que ciertos productos digitalizados, como los libros electrónicos, no puedan disfrutar de la aplicación de tipos reducidos, frente a lo que sucede con los de papel.

En segundo lugar, las reglas que limitan la diversidad de tipos impositivos van dirigidas a lograr el principio de tributación en origen, que fue el que, al principio, se definió como sistema definitivo del IVA en las operaciones intracomunitarias. Pero lo cierto es que el sistema se ha dirigido hacia el principio de tributación en destino que, como acabamos de ver, se perfila como el definitivo. En este escenario, parece que la diversidad de tipos impositivos no pone en peligro el funcionamiento del mercado interior, teniendo efectos, únicamente, en las compras realizadas por ciudadanos que cruzan la frontera.

A su vez y en tercer lugar, estas previsiones de la Directiva, pueden chocar con el principio de subsidiaridad, que limita la actuación de las instituciones comunitarias sólo si los objetivos no pueden ser alcanzados por los Estados Miembros, siendo necesaria una actuación a nivel de la Unión.

Finalmente, la modificación de la Directiva IVA exige un proceso lento y sometido a la regla de unanimidad. De esta forma, no se satisfacen las demandas de los Estados, que necesitan adoptar sus medidas de política tributaria con mayor celeridad. Al final, esta contradicción se traduce en la existencia de muchos expedientes por infracción de la Directiva. Según señala la propia Comisión, en la actualidad existen más de 40 procedimientos que afectan a más de dos tercios de los Estados Miembros.

Pero, por otra parte, la Comisión también es consciente de los problemas que plantea una libertad absoluta a la hora de fijar tipos impositivos. En primer lugar, puede suponer una erosión de los ingresos tributarios por IVA. Así, no es descartable que los sectores económicos reclamen a sus autoridades un tratamiento favorable, multiplicándose los tipos reducidos y perjudicando así la recaudación por este tributo. Esta política va en contra de las recomendaciones realizadas desde antiguo por la Comisión, tendentes a mejorar los ingresos por IVA.

En segundo lugar, una gran dispersión de tipos impositivos incrementará la complejidad e inseguridad jurídica, aumentando los costes de las empresas. El sistema de tributación en destino exige que el proveedor aplique el tipo de dicho país, lo que puede resultar muy difícil con una gran diversidad de tipos de gravamen.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, la Comisión plantea dos posibles opciones, a saber:

- Opción 1: extensión y revisión periódica de la lista de bienes y servicios susceptibles de ser gravados por tipos reducidos.

Bajo esta primera opción, el tipo estándar mínimo se mantendría en el 15 por ciento. Además, la lista de bienes y servicios susceptibles de ser gravados por tipos reducidos sería objeto de revisión en el contexto del principio de tributación en destino, siendo objeto de actualización periódica en función de las prioridades políticas de los Estados.

Finalmente, todos los actuales tipos reducidos, incluyendo las derogaciones legamente aplicadas, se mantendrían, incluyéndose en la lista de tipos reducidos, poniéndolas a disposición de la totalidad de los Estados Miembros.

- Opción 2: abolición de la lista

En esta opción no se otorgaría una libertad absoluta a los Estados, sino que dicha libertad se vería condicionada por el establecimiento de reglas dirigidas a evitar la distorsión del mercado único, a garantizar la seguridad jurídica y a reducir los costes de cumplimiento.

En primer lugar, los Estados Miembros deberían informar a la Comisión y a los otros Estados sobre cada nueva medida, así como a evaluar su impacto sobre el mercado único. En segundo lugar y al objeto de evitar distorsiones en la competencia en las compras transfronterizas por particulares, se contempla, como posible solución, prohibir la aplicación de tipos reducidos a los productos y servicios de alto valor y fácilmente transportables. Finalmente, para evitar un alto grado de complejidad, podría limitarse el número total de productos a tipos reducidos aplicados en cada país.

Bajo esta opción se pondría también a disposición de todos los Estados la totalidad de los tipos reducidos y derogaciones actualmente existentes. El tipo mínimo estándar del 15 por ciento sería, sin embargo, derogado.

6. VALORACIÓN DEL PLAN IVA

Una vez descrito el contenido del Plan IVA, es el momento de realizar algún juicio, a modo de conclusión. La primera idea que sugiere la lectura del Plan es su heterogeneidad, ya que aborda temas muy dispares y de muy distinto impacto. Así, pretende hacer frente a elementos estructurales del tributo, como es el sistema definitivo de las operaciones intracomunitarias, a la vez que pretende resolver otros problemas de menor calado, como los que plantea el comercio electrónico *off line*.

En segundo lugar, si nos centramos en las cuestiones nucleares, debemos coincidir en que el Plan contempla medidas que responden a tal denominación. Me refiero, en particular, a las que van dirigidas a la reducción de la brecha de IVA, básicamente mediante la lucha contra el fraude. La Comisión es consciente de que el fraude viene muy favorecido por el actual sistema de las operaciones intracomunitarias y tiene también claro, con buen criterio, que la solución pasa por la implantación de un sistema definitivo de tributación en destino pero articulado como si operara en origen, mediante repercusión del impuesto y gestión a través de ventanilla única. En otras palabras, se trata de mantener la tributación en el Estado de destino, si bien aplicando las reglas de repercusión/ deducción y liquidación propias del sistema de tributación en origen.

Un sistema como éste debería basarse en los siguientes elementos¹³:

1. El impuesto debe ser repercutido por el vendedor al comprador, tal y como sucede en las operaciones interiores.
2. No obstante, el impuesto debe exigirse con arreglo a la legislación del Estado de destino, en particular en lo relativo a tipos impositivos y exenciones.

¹³ Vid. *Observaciones del IEF al Libro Verde sobre el Futuro del IVA*, Documento de Trabajo núm. 24/2011, p. 7, así como RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: "Los problemas del IVA y de los tributos indirectos", *Tendencias de Reforma Fiscal: hacia una fiscalidad europea*, Documento de Trabajo núm. 62/2011, Fundación Alternativas, pp. 40 y ss.

3. La practicabilidad de las dos ideas anteriores exigiría, a mi juicio, la creación de una base de datos europea donde figuraran los tipos de gravamen, ordinarios y reducidos, por cada uno de los países y para cada producto, clasificado según la codificación NC¹⁴.
4. También debería ir acompañado, como hemos dicho, de la creación de un sistema de ventanilla única, de manera que el impuesto fuese declarado e ingresado por el proveedor en el Estado donde se encuentre establecido. La recaudación sería transferida por dicho Estado al de destino.

No obstante, la Comisión es consciente de que la implantación del sistema debe realizarse de forma paulatina. Uno de los principales obstáculos para su adopción es, precisamente, el sistema de ventanilla única, que, en la configuración descrita, no opera como un mero buzón receptor de declaraciones. Por el contrario y como reconoce la propia Comisión, el sistema hace depender la recaudación del Estado de destino de la actuación diligente del Estado de origen a la hora de luchar contra el fraude y liquidar y recaudar el tributo. En esta situación, es muy probable que el Estado de llegada de la expedición no tenga mucha confianza en el buen hacer de otra Administración que carece de un interés propio en la materia, ya que debe transferir la recaudación¹⁵.

Ante esta situación, la Comisión opta por la prudencia, canalizando a través de la ventanilla única, en la primera fase, un número muy reducido de operaciones B2B, aquéllas realizadas para adquirentes no certificados como fiables por la Administración de destino. Por tanto, no se pone en riesgo la recaudación de este último país y, en todo caso, se utiliza el sistema en relación con contribuyentes que podrían estar actuando ya fraudulentamente en el país de llegada de las mercancías.

De manera simultánea y en el corto plazo, la Comisión se propone fortalecer las Administraciones tributarias europeas, fomentando el intercambio de buenas prácticas, hasta conseguir un estándar mínimo de calidad. Ello, en última instancia, facilitará una mayor confianza entre tales Administraciones. A su vez, se pretende cambiar el modelo de cooperación administrativa, potenciando las funciones de Eurofisc, en lo que parece ser un intento de crear el embrión de una Administración tributaria consorciada a nivel europeo.

Finalmente, la Comisión solo se plantea la generalización del sistema definitivo de operaciones intracomunitarias cuando dichas relaciones de confianza existan, a juicio de los propios Estados Miembros.

Como puede comprobarse, en esta materia, por tanto, sí existe un auténtico plan que articula medidas administrativas, así como un avance legislativo limitado en el corto plazo, con un objetivo final de implantación definitiva del sistema cuando -y solo si- las medidas inmediatas hayan resultado exitosas. Éste es, además y a mi juicio, el principal contenido del Plan IVA, que, de hacerse realidad, significará un cambio esencial en el tributo y, lo que es más importante, en el funcionamiento del mercado interior. Tal vez exagerando un poco, puede decirse que dicho mercado interior solo existirá, verdaderamente, tras la implantación del sistema definitivo.

En tercer lugar y en sentido opuesto, el Plan carece del mínimo nivel de concreción en un ámbito que, aunque no afecta a la estructura del impuesto, es importante en términos de impacto económico. Me refiero al tratamiento de las pymes, donde la Comisión no pasa de diagnosticar el problema, pero no avanza el contenido de ninguna de las medidas de simplificación que anuncia.

Finalmente, el Plan aborda el problema de los tipos de gravamen, que, como reconoce la propia Comisión, constituye el origen de buena parte de los actuales expedientes de infracción. Es cierto, como dice la Comisión, que, una vez descartada la tributación en origen, carece de sentido una armonización demasiado estricta de los tipos impositivos, ya que el riesgo de distorsión de la competencia prácticamente desaparece. También es cierto que la crisis económica ha puesto de manifiesto la necesidad de que los Estados retengan esta pequeña parcela de soberanía fiscal. Así, la mayoría de los

¹⁴ Esta medida no aparece descrita en el Plan IVA, pero no es descartable, ya que no ofrece un detalle completo de elementos instrumentales como éste.

¹⁵ Estos problemas ya estaban enunciados en *Observaciones del IEF al Libro Verde sobre el Futuro del IVA*, Documento de Trabajo núm. 24/2011, p. 19.

Estados ha modificado sus tipos nominales, tanto al alza como a la baja durante el período de crisis (en algunos supuestos, incluso haciendo las dos cosas de forma consecutiva)¹⁶.

No obstante, una libertad absoluta de tipos puede dificultar mucho la implantación del sistema definitivo, incrementando los costes para las empresas. El aumento en la diversidad de tipos en cada país hará muy difícil la aplicación del vigente para cada producto o servicio en el Estado de destino. Por ello, además de la base de datos centralizada de tipos impositivos a la que antes nos referíamos, creo que debe optarse por una solución que, otorgando mayor libertad a los Estados, limite el abanico de tipos. A mi juicio, la opción más razonable pasa por la eliminación de la lista, pero, como apunta la Comisión, restringiendo el número máximo de tipos reducidos que puede aplicar cada Estado. De esta forma, serán los países los que adoptarán la decisión política cualitativa, esto es, qué actividades, productos y servicios favorecer fiscalmente, pero con un tope cuantitativo máximo en cuanto al número total de tipos bonificados.

En definitiva, estamos ante un Plan cuyo aspecto más resaltable es, sin lugar a dudas, la configuración de un sistema definitivo para las operaciones intracomunitarias, que, a su vez, no es otra cosa que un plan para la erradicación del fraude más agresivo que afecta a este impuesto. Por tanto, el Plan se justificaría, con creces, por el solo cumplimiento de dichos objetivos. Además, su implantación conlleva un conjunto de medidas de cooperación entre los Estados –me refiero a la creación de una ventanilla única “gestora” o a la potenciación de Eurofisc-, que también son necesarias para la futura puesta en práctica de otras iniciativas muy relevantes en materia fiscal, señaladamente, la creación de una base común consolidada en el impuesto sobre sociedades. Como suele suceder, los avances de integración en IVA, aunque muchas veces pasan desapercibidos, constituyen la base para iniciativas en imposición directa, siempre con menor desarrollo.

¹⁶ No obstante, la tendencia ha sido la del incremento del tipo de gravamen estándar. En el conjunto de la Unión Europea, se ha pasado de un tipo estándar medio del 19,5 por ciento en 2008, a uno del 21,6 en 2015. Si tomamos la eurozona, la variación en dicho período ha ido desde el 18,8 al 20,8 (*Taxation trends in the EU*, edición 2015, DG Taxation and Customs Union/Eurostat, Table 1: Vat rates in the Member States, pp. 140-141).