
Análisis de 25 años de funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido

Fernando Marcos Gómez

Resumen: El presente trabajo tiene por objeto ofrecer una visión panorámica de la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en España. Tras mostrar sus características básicas, la evolución de sus tipos impositivos, así como su importancia recaudatoria y los principales cambios normativos a los que se ha visto sometido, en un segundo apartado se contextualiza el caso español en el seno de la Unión Europea.

Palabras clave: Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA, España.

Códigos JEL: H25, H26.

1. Introducción

El 1 de enero de 1986, con el ingreso en la entonces Comunidad Económica Europea (CEE), desapareció la que hasta esa fecha había sido la figura básica de la imposición indirecta española, el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, y comenzó a aplicarse el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Este proceso es el que se venía produciendo desde la década de los años 60 en los distintos países europeos. En España, su regulación se llevó a cabo a través de la Ley 30/1985, de 2 de agosto.

En el presente artículo nos proponemos hacer un breve repaso de lo que han sido veinticinco años de funcionamiento de este impuesto en España, analizando su evolución y sus características principales.

2. El IVA en España

2.1 Características

El IVA es un impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo, que grava las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales, así como las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes. Es un tributo que incide directamente sobre el consumo, sin tener en cuenta las circunstancias personales del contribuyente.

En general, los sujetos pasivos de IVA son los empresarios y los profesionales. El sistema está articulado de forma que recaiga exclusivamente sobre el valor añadido en cada fase del proceso de produc-

ción o distribución. Para lograrlo, cada empresario o profesional repercutirá el impuesto con ocasión de las ventas que realice y lo soportará en sus adquisiciones. Al final de cada período de liquidación, el sujeto pasivo deducirá de las cuotas repercutidas las que haya soportado, ingresando la diferencia resultante.

Una de las características más importantes del impuesto es su formalismo. Esto se manifiesta en dos vertientes: por un lado, la documentación exigida por la normativa es imprescindible para la correcta deducibilidad de las cuotas soportadas; por otro, el IVA conlleva una serie de obligaciones formales que pueden suponer una pesada carga para los pequeños empresarios, implicando la necesidad de ayuda externa en numerosos casos, suponiendo, por tanto, costes adicionales que pueden afectar a su competitividad. En particular, los costes de cumplimiento de la normativa son relativamente mayores para las pequeñas empresas que para las grandes, especialmente si desarrollan actividades en toda la Unión Europea (UE).

Para aliviar estas obligaciones formales, contables e incluso económicas, el sistema ha establecido tres regímenes especiales que afectan a pequeños empresarios, agricultores y minoristas: el régimen simplificado; el régimen especial para la agricultura, ganadería y pesca; y el régimen de recargo de equivalencia para el comercio minorista.

Por ese motivo, uno de los objetivos perseguidos en las últimas reformas ha sido la reducción de las cargas administrativas mediante la creación de un sistema más simple, donde desempeñe un papel

esencial la utilización intensiva de las nuevas tecnologías.

2.2 Evolución de los tipos impositivos en España 1896-2011

En España, se optó originariamente por un sistema de tres tipos:

— Tipo reducido: aplicable a bienes de primera necesidad, tales como alimentos o medicamentos y servicios relacionados con la salud y la educación.

— Tipo general: aplicable a todos aquellos bienes y servicios sujetos a los que no sea de aplicación el tipo reducido.

— Tipo incrementado: aplicable a aquellos bienes considerados de lujo.

Su evolución se recoge en el cuadro 1.

En 1993, dentro del proceso de armonización del IVA en la UE desapareció el tipo incrementado y se creó el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Asimismo, el tipo general se elevó al 15 por ciento y se empezó a aplicar el tipo superreducido, estableciéndose en un principio en el 3 por ciento para aquellos bienes de primera necesidad, de mayor contenido social y cultural que los bienes y servicios gravados por el tipo reducido. La pérdida de recaudación que pudo generar la desaparición del tipo elevado se vio compensada por el aumento de dos puntos porcentuales del tipo general.

En enero de 1995, los tres tipos impositivos se incrementaron un punto porcentual respecto a los vigentes en los dos años anteriores, permaneciendo estables hasta julio del ejercicio 2010, momento en el que se aprueba una subida de un punto y dos puntos porcentuales en los tipos reducido y general, respectivamente.

En la actualidad, tras la modificación de los tipos en 2010, los tipos vigentes son superreducido, reducido y general, 4 por ciento, 8 por ciento y 18 por ciento, respectivamente. Esta subida, según la Expo-

sición de Motivos de la Ley General de Presupuestos del Estado de 2010, se ha producido al objeto de intentar reducir el déficit público para garantizar la sostenibilidad de las finanzas públicas españolas a medio y a largo plazo.

2.3 Recaudación del IVA respecto al Producto Interior Bruto

El IVA es uno de los impuestos con mayor potencial recaudatorio de nuestro sistema tributario. Sin embargo, los efectos económicos de cualquier variación en sus tipos son también muy importantes. Una modificación de los tipos impositivos puede tener un resultado directo sobre el consumo: una bajada de los tipos puede incidir directamente en un aumento del consumo, al abaratar el precio final del mismo con el consiguiente aumento en la producción y en el empleo. Por su parte, una subida de los tipos, en ocasiones, puede tener un efecto disuasorio sobre el consumo, siempre que se repercuta directamente al contribuyente.

Otro de los efectos económicos del impuesto es, obviamente, su incidencia directa en la inflación. El traslado del impuesto al precio que debe soportar el consumidor final implica un efecto inmediato sobre la inflación, con los efectos económicos que ello conlleva.

El gráfico 1 recoge la importancia de la recaudación por IVA respecto al Producto Interior Bruto (PIB), medida en porcentaje, en los años comprendidos desde la entrada en vigor del Impuesto en nuestro país hasta el ejercicio 2008, último para el que en este momento ofrece datos la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La recaudación del IVA respecto al PIB, se mantuvo hasta el ejercicio 1994 en torno al 5,5 por ciento de media.

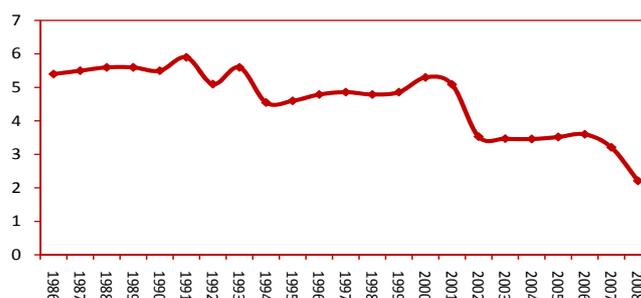
Durante esos años, las alteraciones más significativas se producen en los ejercicios 1991, 1992, 1993 y 1994. En 1992, el crecimiento experimentado se

Cuadro 1: Evolución de los tipos impositivos del IVA en España (1986-2011)

Año	Tipo superreducido	Tipo reducido	Tipo general	Tipo elevado
1986-1991	-	6 %	12 %	33 %
1992	-	6 %	13 %-15 %	28 %
1993-1994	3 %	6 %	15 %	-
1995-2009	4 %	7 %	16 %	-
2010	4 %	7 %-8 %	16 %-18 %	-
2011	4 %	8 %	18 %	-

Fuente: Elaboración propia.

**Gráfico 1: Recaudación por IVA en España (1986-2011)
(Porcentaje sobre PIB)**



Fuente: AEAT.

debió a al aumento de un punto en el tipo general de IVA en ese año.

En 1993, la disminución respecto al porcentaje del PIB se explica por la creación en esa fecha del Mercado Único, que complicó la gestión del IVA y que propiciaría el aumento del fraude.

En 1994, se produce un aumento de la recaudación situándose en niveles similares a los de 1991, causada por el final de la crisis de 1991 y el impulso de la actividad económica generada a partir de 1994.

A partir de ahí, los niveles de recaudación se mantienen estables siendo la alteración más importante y significativa en la historia del impuesto, la que se produce a partir del ejercicio 2002. A partir de este año se observa un incremento de las cuotas deducibles por encima de las cuotas devengadas, lo que supone un menor ingreso medio por declaración y, por tanto, un descenso en la recaudación en relación con el PIB. El motivo de ello probablemente no es debido a una causa única, sino a una combinación de causas, entre las que encontraríamos el crecimiento del PIB, la inversión en capital fijo y la mejora de las estructuras fiscales para llevar a cabo las inversiones, permitiendo acceder a una mayor deducibilidad de las cuotas soportadas.

El empeoramiento en el crecimiento del IVA por operaciones interiores en 2007, que queda muy por debajo de la expansión del PIB nominal, ha respondido a un sustancial debilitamiento de las ventas interiores por el fuerte deterioro del sector inmobiliario, especialmente en el segmento de la vivienda nueva, debido a las subidas de los tipos de interés y el endurecimiento de las condiciones de acceso a los créditos hipotecarios a raíz de la situación de inestabilidad financiera internacional.

En el ejercicio 2008 se intensifica la bajada porcentual respecto a años anteriores. La considerable contracción que se ha producido en la recaudación por IVA a partir de dicho ejercicio se explica funda-

mentalmente por el efecto simultáneo de tres factores:

- El gradual deterioro de la situación económica y la crisis inmobiliaria.
- El nuevo régimen de declaración consolidada que afecta tanto a ingresos como a devoluciones.
- El fuerte crecimiento de los aplazamientos solicitados por la complicada situación de liquidez en las empresas, así como por el menor consumo de los hogares y la caída de las ventas que han experimentado todos los sectores y, en especial, el sector automovilístico.

Datos recientemente publicados muestran que la Agencia Tributaria ha pasado de recaudar en concepto de IVA de 7.700 millones de euros en 1986 a los 49.000 millones de euros en 2010, lo que supone seis veces más en los 25 años de funcionamiento de este impuesto en España.

2.4 Algunos cambios normativos

En el año 1992, la experiencia durante los siete años de vigencia del IVA puso de manifiesto la necesidad de introducir determinadas modificaciones en su legislación para solucionar algunos problemas técnicos y/o simplificar su aplicación.

Por otro lado, la creación del mercado interior en el ámbito comunitario, que implicaba la supresión de las fronteras fiscales y exigía una regulación nueva y específica en materia de operaciones intracomunitarias, junto con la necesidad de armonización de los tipos impositivos del impuesto y una adecuada cooperación administrativa entre los Estados miembros, determinó la necesidad de una sustancial modificación de la normativa del impuesto, lo que supuso la aprobación de una nueva Ley, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la actualmente vigente en nuestro país.

Entre los cambios más significativos introducidos por la referida Ley, cabe destacar los siguientes:

— La creación del hecho imponible de adquisición intracomunitaria de bienes: la abolición de fronteras fiscales supuso la desaparición de las importaciones entre Estados miembros y la denominación de adquisición intracomunitaria de bienes como solución al principio de tributación en destino.

— Exenciones a las entregas intracomunitarias: en coherencia con lo anterior, se establecen exenciones en las entregas de bienes que se envían de un estado a otro, al objeto de que en la operación económica que se inicie en un Estado y se ultime en otro no se produzcan situaciones de no tributación o doble imposición.

— Regímenes particulares: se establecieron una serie de regímenes particulares como el de viajeros, el de personas en régimen especial, el de ventas a distancia o el de medios de transporte nuevos, al objeto de impulsar la sustitución del régimen transitorio por el definitivo.

— Obligaciones formales: se establecieron obligaciones formales complementarias que permiten el seguimiento del tráfico intracomunitario, tales como la identificación a efectos de IVA, la presentación de declaraciones periódicas en la que se consignan separadamente las operaciones intracomunitarias a fin de facilitar su seguimiento por parte de la Administración.

— A partir de dicha fecha se han producido otras modificaciones legislativas de cierta transcendencia. Además de las variaciones en los tipos impositivos que se han detallado anteriormente, podemos destacar las siguientes modificaciones normativas llevadas a cabo en estos años:

- Eliminación de las subvenciones en la regla de prorrata: En 2006, al objeto de adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Sexta Directiva europea, se modificó la normativa española en materia de IVA. Dicha sentencia tiene como objetivo anular la percepción de subvenciones en la regla de prorrata, con el objeto de mejorar la deducibilidad de cuotas de IVA, incluso en el caso en el que se perciban subvenciones. Este cambio se produce como consecuencia de la sentencia de 2005 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que declaraba que España había infringido la normativa comunitaria en el tratamiento de las subvenciones en el IVA.

La modificación normativa suponía la eliminación total de cualquier efecto de la percepción de

subvenciones en el IVA, por lo que volvemos a la situación anterior al año 1998, fecha en la que se introdujeron las limitaciones en las deducciones del impuesto.

- Responsabilidad subsidiaria: La entrada en vigor de la Ley 26/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, de 29 de noviembre conllevó, entre otros aspectos, la modificación de la Ley del IVA en un intento de dar respuesta a uno de los objetivos perseguidos por el Gobierno, como es el fortalecimiento del control tributario con el fin de combatir un tipo de fraude que se ha extendido de forma preocupante entre los países de la UE, que más adelante analizaremos, que es conocido como fraude carrusel.

La modificación introducida hacía referencia a la posible responsabilidad subsidiaria de los destinatarios de cuotas tributarias no repercutidas debidamente por el sujeto pasivo de las mismas. Los destinatarios del impuesto podrán responder también por los fraudes realizados por terceros, siempre y cuando puedan presumir el citado fraude a causa de la adquisición o entrega de bienes que les une en el marco de una relación comercial o profesional.

En definitiva, el destinatario de la operación será responsable subsidiario si pagó por ella un precio notoriamente anómalo —entendiendo por tal aquel que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos— sin perjuicio de la justificación del mismo por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del impuesto.

La Ley exige que el destinatario de la operación sea empresario o profesional y que actúe en el ejercicio de su actividad económica porque solo así podrá deducir el IVA soportado y beneficiarse del fraude que con esta modificación se pretende combatir.

Para la exigencia de la responsabilidad, la Administración deberá acreditar la existencia de un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso. Una vez constatada la concurrencia de los requisitos, la Administración podrá declarar la responsabilidad subsidiaria siguiendo el procedimiento previsto en la Ley General Tributaria.

La presunción solo queda ligada al precio notoriamente anómalo, por tanto, si entre las dos partes no media un precio sensiblemente inferior al habitual en ese tipo de operaciones, no cabrá declarar responsable tributario al destinatario de la operación.

- Sistema de devolución mensual: el IVA puede suponer un importante coste financiero para los empresarios, ya que, cuando el resultado de la autoliquidación es a ingresar, debe llevarse a cabo al final de cada período de declaración (el trimestre o el mes natural), mientras que si el resultado es a favor del contribuyente debe esperar a que termine el año natural, solicitarlo y esperar aún algunos meses hasta que finalmente se obtiene la devolución. Para minimizar este impacto financiero, a principios de 2009, entró en vigor en España un sistema voluntario mediante el cual aquellas empresas que lo soliciten, con independencia de la naturaleza de sus operaciones y el volumen de operaciones de estas, pueden acceder a un sistema de devolución mensual en lugar de diferir la devolución al ejercicio siguiente. Los requisitos para poder estar incluido en el sistema son relativamente sencillos de cumplir y básicamente consisten en solicitarlo en tiempo y forma y encontrarse al corriente del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Hasta 2009 solo las empresas exportadoras tenían derecho a este.

- Eliminación de la obligación de expedir autofactura: con efectos de 1 de enero de 2011 se elimina la obligación de expedir las comúnmente conocidas como «autofacturas» en los casos de inversión de sujeto pasivo del IVA. La norma ya no exigía la expedición de este documento conteniendo la liquidación del impuesto en el caso de las adquisiciones intracomunitarias de bienes que se efectuasen a partir del ejercicio 2004, pero se mantenía como obligación para los empresarios o profesionales que quedasen obligados al pago del impuesto a los destinatarios de entregas de bienes o prestaciones de servicios (inversión del sujeto pasivo).

Esta eliminación tiene como objetivo adaptar la normativa española al criterio del Tribunal de Justicia de la UE, que manifestó recientemente que las formalidades que pueden exigir los Estados miembros en los casos de inversión del sujeto pasivo no pueden exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación se ha aplicado correctamente.

3. El IVA en la UE

3.1 Cuestiones generales

El Impuesto sobre el Valor Añadido se introdujo por primera vez en Europa en Francia, en 1954. Posteriormente, tal y como hemos comentado, en 1967, los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea de entonces acordaron sustituir sus sistemas nacionales de imposición sobre el volumen

de negocios por un sistema común de imposición indirecta.

El IVA es un impuesto armonizado en la UE, de tal forma que las legislaciones de los Estados miembros deben adaptar su normativa a las Directivas y demás normas comunitarias que desarrollan el impuesto.

La pieza más importante de la legislación europea a efectos de IVA es la Sexta Directiva, de 17 de mayo de 1977, mediante la cual se estableció una cobertura uniforme a efectos de este impuesto en la Comunidad Europea.

Esta Directiva ha sufrido diversas modificaciones desde entonces, siendo la más importante y, por ende, la pieza esencial de la legislación comunitaria en materia de IVA, la Directiva 2006/112/CE, que entró en vigor el 1 de enero de 2007. Esta última Directiva no es más que una unión de diversas disposiciones en un único texto legislativo de la Sexta directiva de IVA de 1997.

A su vez, esta ha sido modificada en varias ocasiones, siendo la más reciente la llevada a cabo en el año 2010 en materia de facturación electrónica y concretándose en que las facturas electrónicas deben recibir el mismo tratamiento que las facturas en papel. Esta modificación tiene como finalidad implementar la facturación electrónica en el ámbito de la UE, armonizando y simplificando el marco legal regulador.

El 1 de enero de 1993 entró en vigor el denominado Mercado Interior en el ámbito de los países de la UE, lo que supuso la libre circulación de bienes y personas entre los Estados miembros y la supresión de controles en frontera. Las instancias europeas suprimieron los controles fiscales en las fronteras interiores en cualquier operación efectuada entre Estados miembros, aproximaron los tipos del IVA de los países comunitarios y establecieron, con carácter temporal, un periodo transitorio que facilitaría el paso al régimen definitivo de gravamen de los intercambios intracomunitarios. Sin embargo, este régimen se ha convertido en definitivo por la fuerza de los hechos, puesto que hasta la fecha, tras 18 años de aplicación, la imposición de las operaciones intracomunitarias se sigue realizando en destino.

Para alcanzar los objetivos marcados al crearse el Mercado interior de la UE, las operaciones intracomunitarias deben seguir, en lo que se refiere a tributación, un sistema idéntico al que tienen las operaciones económicas que se realizan en el interior de

cada país, esto es, la tributación en origen de todas las operaciones intracomunitarias.

Sin embargo, la Directiva todavía estipula que la imposición de las operaciones intracomunitarias en destino entre Estados miembros son transitorias. Las razones de que la imposición en origen no haya resultado aún aplicable son las siguientes:

— Sería necesaria una gran armonización de los tipos de IVA para evitar que las diferencias de los tipos produzcan una deslocalización de recursos e influyan en las decisiones relativas de dónde comprar.

— Sería necesario un sistema de compensación desde los países exportadores hacia los países importadores para garantizar la percepción de los ingresos en concepto de IVA por el Estado miembro en el que tiene lugar el consumo. La aplicación del criterio de país origen implicaría que cada Estado esté recaudando en función de su valor añadido y no en función de su consumo.

— Los Estados miembros deberían depender unos de otros para la recaudación de una parte sustancial de sus ingresos por IVA.

3.2 Tipos impositivos en la UE

España ha tenido siempre unos tipos inferiores a los del resto de la UE. De hecho, en la actualidad, como se puede ver en el cuadro 2, de los Estados de la UE, tan solo Luxemburgo (15 por ciento) y Reino Unido

(17,5 por ciento) tienen un tipo general de IVA inferior al de España.

Ante crisis extremas, algunos países, como Alemania o Portugal, optan por subir los tipos de IVA. Sin embargo, otros países, como el Reino Unido, a fin de estimular la actividad económica, optan por reducir los tipos de gravamen.

Durante el año 2010, aparte del caso español, también se produjeron cambios impositivos en otros países, destacando los aumentos de tipos de Grecia y de Portugal.

El resto de Estados miembros grava el consumo a un tipo más elevado, siendo los que aplican un tipo mayor Dinamarca, Hungría o Suecia (25 por ciento).

El sistema de IVA «definitivo» basado en la imposición en origen, referido anteriormente, requeriría una armonización de los tipos de IVA del sistema actual. La heterogeneidad actual de los tipos generales dentro de la Unión aplicados por los Estados miembros en principio no parece desestabilizar el mercado único, entre otros aspectos debido básicamente a la existencia de mecanismos de corrección en el sistema, sin embargo, estos mecanismos no hacen más que aumentar la complejidad burocrática en la aplicación.

El gobierno de la UE acordó alinear los tipos impositivos aplicables a impuestos indirectos estableciendo niveles mínimos a fin de evitar distorsiones

Cuadro 2: Tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido actualmente aplicables (abril 2011) en los países de la UE

País	Tipo General (%)	Tipo Reducido (%)	Tipo Superreducido (%)
Alemania	19,0	7,0	-
Austria	20,0	10,0	-
Bélgica	21,0	12,0	6,0
Bulgaria	20,0	7,0	-
Chipre	15,0	8,0	5,0
Dinamarca	25,0	-	-
España	18,0	8,0	4,0
Estonia	20,0	9,0	-
Eslovaquia	20,0	10,0	-
Eslovenia	20,0	8,5	-
Finlandia	22,0	17,0	8,0
Francia	19,6	5,5	2,1
Grecia	23,0	13,0	6,5
Holanda	19,0	9,0	4,5
Hungría	25,0	18,0	5,0
Irlanda	21,0	13,5	4,8
Italia	18,0	10,0	6,0
Letonia	22,0	12,0	-
Lituania	21,0	9,0	5,0
Luxemburgo	15,0	12,0	6,0
Malta	18,0	5,0	-
Polonia	23,0	8,0	5,0
Portugal	22,0	12,0	5,0
Reino Unido	17,5	5,0	-
República Checa	20,0	10,0	-
Rumanía	24,0	9,0	5,0
Suecia	25,0	12,0	6,0

Fuente: Comisión Europea.

en la competitividad entre países y determinados sectores de la economía. El tipo mínimo general se fijó, desde 2006 hasta diciembre de 2010, en el 15 por ciento. En diciembre de 2010, el plazo se extendió hasta finales de 2015. Asimismo, se amplió el plazo en el que el tipo mínimo reducido establecido aplicable es de al menos un 5 por ciento con el objetivo de cubrir la estrategia en curso para simplificar y modernizar la legislación comunitaria vigente en materia de IVA.

3.3 Fraude en la UE

El sistema de imposición en destino puede incentivar el fraude asociado a transacciones transfronterizas en la medida en que el trato entre países es diferente, dependiendo de Estado donde se realice el consumo, en función de los tipos y exenciones vigentes en el mismo. Se aplican disposiciones especiales a la imposición en destino, imponiendo pesadas obligaciones a los proveedores, que tendrán que justificar la exención o la no imposición o compradores que han de cumplir con ciertas obligaciones de notificación.

Esta problemática se caracteriza porque mediante el aprovechamiento del sistema transitorio en los intercambios intracomunitarios se pretende sustraer de la Hacienda Pública el mismo importe del impuesto que se deja de ingresar. Para ello, se forman tramas o cadenas de empresarios cuya estructura, entre otras, da lugar al denominado fraude carrusel, en el que profundizaremos más adelante.

Las consecuencias económicas derivadas del fraude son gravísimas, no solo se produce una reducción en la recaudación de la Hacienda Pública, puesto que se deja de ingresar, sino que en ocasiones, se obtienen ingresos de las arcas públicas, como ocurre en el denominado fraude carrusel.

Aunque este es un problema que afecta al conjunto de Estados miembros de la Unión Europea, hasta el momento no se ha adoptado una estrategia conjunta por los mismos. Las distintas soluciones se han arbitrado de forma individual por los Estados miembros.

Entre las principales medidas de lucha contra el fraude que se han adoptado, destacan las siguientes:

- Registro de operadores intracomunitarios: se creó un Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA, denominado censo VIES, en el que están incluidos todos los operadores intracomunitarios que tienen número de IVA válido y pertenecen a cualquier Estado de la UE. De este modo, en el momento

en el que se quiera efectuar una entrega intracomunitaria, a efectos de cotejar la veracidad del número del empresario, deberá consultarse la existencia del citado número en el censo a fin de verificar que se está aplicando de forma correcta el sistema de tributación en destino.

En España, hasta 2003, podían estar incluidos en dicho censo la mayor parte de los sujetos pasivos de IVA, lo que suponía un censo excesivamente voluminoso y problemático, en el sentido de que podían seguir ocultándose muchas operaciones fraudulentas. Por tanto, a partir de ese año, se crea el Registro de Operadores Intracomunitarios, que se constituye básicamente por sujetos pasivos de IVA que realizan entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes.

- Inversión del sujeto pasivo: su característica principal es que hace coincidir las figuras de sujeto pasivo y obligado a soportar la repercusión. Con ello se impide que se pueda deducir una cuota que el sujeto pasivo no haya ingresado.

Si bien se han obtenido logros en la lucha contra el fraude del IVA intracomunitario, este aún permanece en niveles excesivamente altos. Las estimaciones más fiables del importe del fraude datan de la Comisión Europea, que lo cuantifica en un 10 por ciento de los ingresos fiscales por IVA de los Estados miembros.

En enero de 2010, entraron en vigor una serie de disposiciones legislativas que intentan, por una parte, que la información esté en poder de las administraciones de los Estados miembro en un plazo más breve, así como agilizar el proceso de intercambio.

La tendencia es seguir esta senda y las propuestas realizadas pueden resumirse en:

- Mejorar la calidad de información intercambiada.
- Seguir optimizando las posibilidades de actuación contra el fraude.

En este sentido, la Comisión Europea ha avanzado un conjunto de posibles medidas dirigidas, tanto a la prevención de abusos por parte de potenciales defraudadores, como al reforzamiento de las herramientas disponibles para la detección del fraude, o a la recuperación del impuesto evadido.

3.4 Fraude carrusel

El funcionamiento del fraude carrusel empieza con una entrega intracomunitaria, por una empresa

(sociedad instrumental) de otro Estado miembro de la UE, verificándose una adquisición en España.

Posteriormente, la empresa adquirente de los bienes exentos de IVA, conocida como «trucha», realiza una entrega interior de bienes con una rebaja sobre el precio de compra, repercutiendo el impuesto correspondiente, que no ingresa y al poco tiempo desaparece.

Por último, el empresario adquirente de los bienes de la «trucha» los vende a la sociedad que ha iniciado el tráfico circular por un precio superior al que los ha comprado, pero aún así inferior a aquel precio por el que fueron transmitidos por la sociedad primera.

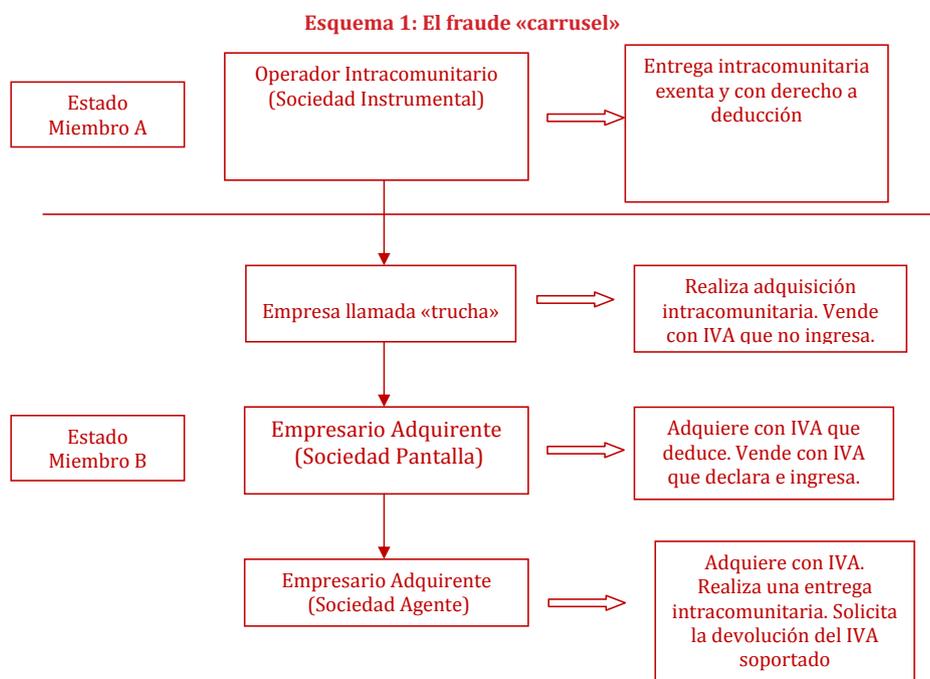
Esta entrega es una entrega intracomunitaria de bienes, en la que no se devenga el impuesto, aunque

al tratarse de una operación con derecho a deducción se obtiene la devolución del impuesto soportado. Esta empresa se denomina «Sociedad Agente».

La empresa inicial adquiere nuevamente los bienes que ha puesto en circulación, con una rebaja en el precio, que pueden ser introducidos nuevamente en la cadena de empresas. Su beneficio viene determinado por su margen comercial, por diferencia entre el precio de compra y el precio de venta.

En ocasiones se produce una interposición de entidades entre la «trucha» y la «sociedad agente», denominadas sociedades pantallas, que tienen como misión distorsionar las investigaciones del IVA y oscurecer esta trama

Los aspectos básicos de este tipo de fraude se representan en el esquema 1.



Fuente: Elaboración propia.