

Directiva (UE) 2018/2057, del Consejo, de 20 de diciembre de 2018, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la aplicación temporal de un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo a los suministros de bienes y las prestaciones de servicios por encima de un umbral determinado
[DOUE núm. L 329/3, de 27-XII-2018]

APLICACIÓN TEMPORAL DE UN MECANISMO GENERALIZADO DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO A LOS SUMINISTROS DE BIENES Y LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS EN EL IVA

La Directiva (UE) 2018/2057 que reseñaremos a continuación modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Directiva del IVA), *introduciendo un nuevo mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo* denominado por sus siglas en inglés *GRCM* (*generalised reverse charge mechanism*) en lo que respecta a las entregas transfronterizas de bienes y las prestaciones de servicios.

La Comisión, en su Comunicación de 7 de abril de 2016 sobre un Plan de Acción del IVA, anunció su intención de presentar una propuesta relativa a un sistema definitivo del IVA para el comercio transfronterizo entre empresas de los Estados miembros sobre la base de la tributación de las entregas transfronterizas de bienes y las prestaciones transfronterizas de servicios, a la vista del nivel actual de fraude en materia de IVA y el hecho de que no todos los Estados miembros se ven igualmente afectados por el fraude. Dado que harán falta varios años para la aplicación del sistema definitivo del IVA, el Consejo ha considerado necesaria la introducción mediante la directiva que reseñamos de ciertas medidas urgentes y específicas para combatir el fraude fiscal en el IVA.

Así, crea el *GRCM*, el cual será de aplicación por encima de un umbral determinado por transacción que constituiría una excepción respecto de uno de los principios generales del actual sistema del IVA en lo que respecta al sistema de pago fraccionado, con el fin de luchar contra el fraude en cascada endémico. El principal problema a batir con este nuevo mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo es el *fraude en cascada*, que encuentra, en particular, su origen en la actual exención aplicable a las entregas intracomunitarias que permite la obtención de productos con exención del IVA. Posteriormente, una serie de operadores incurrir en fraude fiscal al no abonar a las autoridades tributarias el IVA percibido de sus clientes. Sin embargo, los clientes en posesión de una factura válida tienen derecho a una deducción fiscal. Los mismos bienes pueden ser incluidos de nuevo en varias entregas intracomunitarias de bienes exentas. También pueden producirse fraudes en cascada similares en la prestación de servicios. En estos casos, al designar a la persona a quien se entregan los bienes

o se prestan los servicios como deudora del IVA, la medida de excepción eliminaría la posibilidad de incurrir en ese tipo de fraude fiscal.

Con el fin de limitar el riesgo de que el fraude se traslade entre Estados miembros, los Estados miembros que cumplan determinados criterios en cuanto a su nivel de fraude, en particular en relación con el fraude en cascada, y que puedan demostrar que otras medidas de control no son suficientes para combatirlo, deben ser autorizados a utilizar un GRCM. Además, deberían establecer que los beneficios estimados por el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la recaudación prevista como consecuencia de la introducción del GRCM sean superiores a las cargas adicionales totales estimadas para las empresas y las autoridades tributarias, y que las empresas y autoridades tributarias no incurrirán en costes superiores a los contraídos como consecuencia de la aplicación de otras medidas de control. Por tanto, el Consejo considera que, si los Estados miembros deciden aplicar el GRCM, deben aplicarlo a todas las entregas no transfronterizas de bienes y prestaciones de servicios por encima de un umbral determinado por transacción, y que la aplicación del GRCM no debe limitarse a un sector específico.

Por tanto, se inserta un nuevo artículo a la Directiva del IVA el *art. 199 quater*, el cual regula este nuevo mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo, estableciendo para este una *duración limitada* hasta el *30 de junio de 2022*, habida cuenta de los efectos inciertos que el GRCM podría tener. Así, se ha aprobado que un Estado miembro podrá introducir un GRCM, disponer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios *por encima de un umbral de 17 500 eur por transacción*, como excepción a lo dispuesto en el art. 193 de la Directiva del IVA, que establece la regla general de que serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los arts. 194 a 199 ter, y 202, todos, de la Directiva del IVA.

A los efectos de la introducción de un GRCM, el Estado miembro deberá cumplir las siguientes *cinco condiciones*:

- Que haya registrado, de conformidad con el método y las cifras establecidas en el informe final de 2016, de 23 de agosto de 2016, sobre el déficit recaudatorio en materia de IVA publicado por la Comisión, un déficit recaudatorio en materia de IVA, expresado como porcentaje de la obligación fiscal total en concepto de IVA, de al menos 5 puntos porcentuales por encima del déficit recaudatorio en materia de IVA medio comunitario.
- Que, sobre la base de la evaluación de impacto adjunta a la propuesta legislativa relativa al presente artículo, registre un nivel de fraude en cascada en su déficit recaudatorio total en materia de IVA de más de un 25%.
- Que haya comprobado que otras medidas de control no son suficientes para combatir el fraude en cascada en su territorio, en particular especificando las medidas de control aplicadas y los motivos concretos de su falta de eficacia,

así como los motivos por los que la cooperación administrativa en materia de IVA ha resultado ser insuficiente.

- Que haya comprobado que los beneficios estimados por el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la recaudación prevista como consecuencia de la introducción del GRCM superan las cargas adicionales totales estimadas para las empresas y las autoridades tributarias en al menos un 25%.
- Y que haya comprobado que las empresas y las administraciones tributarias no incurrirán, como consecuencia de la introducción del GRCM, en costes superiores a los contraídos como consecuencia de la aplicación de otras medidas de control.

En consecuencia, los Estados miembros que opten por aplicar el GRCM deben establecer obligaciones específicas de información por medios electrónicos para los sujetos pasivos, con el fin de garantizar un funcionamiento eficaz del GRCM y de vigilar su aplicación, debiendo, asimismo, detectar y prevenir toda nueva forma de fraude fiscal, como la división artificial de la base imponible de las transacciones. Con el fin de poder evaluar si la introducción del GRCM en un Estado miembro no resulta en un desplazamiento del fraude hacia otros Estados miembros y poder evaluar el grado de las posibles perturbaciones en el funcionamiento del mercado interior, se establece una *obligación específica para el intercambio de información entre los Estados miembros que aplican el grcm y los que no*.

Con objeto de *evaluar de forma transparente el efecto de la aplicación del GRCM* sobre las actividades fraudulentas en los Estados miembros en cuestión, el Consejo predefine los criterios de evaluación para evaluar el nivel de fraude antes y después de la aplicación del GRCM, estableciendo que se considerará establecida la existencia de un impacto negativo considerable cuando se cumplan las condiciones siguientes:

- Que al menos un Estado miembro de los que no apliquen el GRCM informe a la Comisión de un aumento del fraude en materia de IVA en su territorio debido a la aplicación del GRCM.
- Y que la Comisión establezca, en particular sobre la base de la información facilitada por los Estados miembros sobre un aumento de fraude en el IVA en su territorio, que tal aumento del fraude en el IVA está relacionado con la aplicación del GRCM en uno o varios Estados miembros.

El Consejo, a sabiendas de que los efectos en la aplicación de un GRCM de este tipo podrían tener para el funcionamiento del mercado interior son imprevistos debido a un posible desplazamiento del fraude hacia otros Estados miembros que no apliquen el GRCM, *establece cinco criterios para evaluar el impacto en la aplicación del GRCM*, como medida de salvaguardia, de derogar todas las decisiones de ejecución que autorizan la aplicación del GRCM. Dada la necesidad de reaccionar con rapidez cuando

se compruebe un impacto negativo importante sobre el mercado interior, deberá recurrirse al voto por unanimidad inversa, y estos criterios son:

- La evolución del déficit recaudatorio en materia de IVA.
- La evolución del fraude en el ámbito del IVA, en particular el fraude en cascada y el fraude en el sector minorista.
- La evolución de las cargas administrativas para los sujetos pasivos.
- La evolución de los costes administrativos de la administración tributaria.
- Y, el desplazamiento del fraude desde Estados miembros que apliquen o hayan aplicado el GRCM.

Todas las modificaciones introducidas por la presente Directiva reseñada entraron en vigor a los veinte días de su publicación en el *DOUE* y *serán de aplicación hasta el 30 de junio de 2022*.

Nora Libertad RODRÍGUEZ PEÑA
Personal Investigador en Formación,
adscrita al Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca
Programa de Formación del Profesorado Universitario
del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte-FPU2013
nrodriguezp@usal.es