

TRIBUNAL DE
CUENTAS EUROPEO

Informe Especial n° 13

2011

ISSN 1831-0842

¿SIRVE EL CONTROL DEL RÉGIMEN
ADUANERO 42 PARA EVITAR Y DETECTAR
LA EVASIÓN DEL IVA?



ES



Informe Especial nº 13 // 2011

¿SIRVE EL CONTROL DEL RÉGIMEN ADUANERO 42 PARA EVITAR Y DETECTAR LA EVASIÓN DEL IVA?

(presentado con arreglo al artículo 287 TFUE, apartado 4, segundo párrafo)

TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO
12, rue Alcide De Gasperi
1615 Luxemburgo
LUXEMBURGO

Tel. +352 4398-1
Fax +352 4398-46410
E-mail: auraud@eca.europa.eu
Internet: <http://www.eca.europa.eu>

Informe Especial nº 13 // 2011

Más información sobre la Unión Europea, en el servidor Europa de Internet (<http://europa.eu>).

Al final de la obra figura una ficha catalográfica.
Luxemburgo: Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, 2011

ISBN 978-92-9237-422-8
doi:10.2865/39880

© Unión Europea, 2011
Reproducción autorizada, con indicación de la fuente bibliográfica.

Printed in Luxembourg

ÍNDICE

Apartados

GLOSARIO

I-VII **RESUMEN**

1-5 **INTRODUCCIÓN**

6-11 **ALCANCE Y ENFOQUE DE LA FISCALIZACIÓN**

6-8 **PREGUNTAS DE AUDITORÍA**

9-11 **ALCANCE Y ENFOQUE DE LA FISCALIZACIÓN**

12-49 **OBSERVACIONES**

12-24 **LA COMISIÓN HA PROPUESTO MEJORAS AL MARCO REGLAMENTARIO DE LA UE, PERO QUEDA CAMINO POR RECORRER**

14-17 EL MARCO REGLAMENTARIO NO GARANTIZA LA GESTIÓN SÓLIDA Y HOMOGÉNEA DE ESTA EXENCIÓN DEL IVA POR LAS AUTORIDADES ADUANERAS DE LOS ESTADOS MIEMBROS...

18-24 ...Y EL MARCO REGLAMENTARIO NO GARANTIZA QUE LA INFORMACIÓN SOBRE ESTAS OPERACIONES SE PONGA SIEMPRE A DISPOSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL DEL ESTADO MIEMBRO DE DESTINO

25-46 **EL CONTROL EN LOS ESTADOS MIEMBROS ES DEFICIENTE...**

27-35 LAS AUTORIDADES ADUANERAS DE LOS ESTADOS MIEMBROS FISCALIZADOS NO GARANTIZAN LA VALIDEZ E INTEGRIDAD DE LOS DATOS NI EL CUMPLIMIENTO DE OTRAS CONDICIONES PARA LA EXENCIÓN

36-42 NO SE FACILITA INFORMACIÓN ESENCIAL

43-46 NO SE EFECTÚA EN TODOS LOS CASOS UN CONTROL CRUZADO DE DATOS ESENCIALES

47-49 **...Y OCASIONA PÉRDIDAS EN LA RECAUDACIÓN DEL IVA**

50-59 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- ANEXO I — DESCRIPCIÓN DEL RÉGIMEN**
- ANEXO II — MODELO DE CONTROL DEL TCE PARA EL RÉGIMEN ADUANERO 42**
- ANEXO III — EVALUACIÓN COMPARATIVA DE LOS ESTADOS MIEMBROS CON RESPECTO AL MODELO DE CONTROL DEL TCE**
- ANEXO IV — RESULTADOS DE LA VERIFICACIÓN DE LAS CONDICIONES DE EXENCIÓN Y OTRAS CONDICIONES BÁSICAS**
- ANEXO V — CONFIRMACIÓN DEL GRAVAMEN DEL IVA EN LOS ESTADOS MIEMBROS DE DESTINO**

RESPUESTAS DE LA COMISIÓN

GLOSARIO

Adquisición intracomunitaria de bienes: La obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.

Controles aduaneros: Acciones específicas llevadas a cabo por las autoridades aduaneras a fin de garantizar la correcta aplicación de la normativa aduanera, que pueden consistir en la inspección de mercancías, la verificación de datos de las declaraciones y la existencia y autenticidad de documentos escritos o electrónicos, el examen de las cuentas de empresas y otros registros, la inspección de medios de transporte o de equipaje y otras acciones similares.

Cooperación administrativa: Intercambio de información entre los Estados miembros a través del cual las autoridades fiscales se prestan asistencia mutua y cooperan con la Comisión de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo¹, con el fin de garantizar el gravamen correcto del IVA a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios, a la adquisición intracomunitaria y a la importación de bienes. Por regla general, los intercambios de información entre Estados miembros abarcan cualquier información, incluida la relativa a casos específicos, que pueda ser útil para calcular correctamente el IVA y pueden efectuarse con o sin solicitud previa.

CPCA: El Comité Permanente de Cooperación Administrativa es un comité de reglamentación establecido conforme al artículo 44 del Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo que asiste a la Comisión en los asuntos establecidos en dicho reglamento. Está formado por representantes de los Estados miembros y presidido por un representante de la Comisión.

DACA: Disposiciones de aplicación del Código Aduanero.

DUA: Documento único administrativo.

Declaración en aduana: Acto mediante el cual una persona expresa la voluntad de asignar a una mercancía un régimen aduanero determinado.

Declaración recapitulativa: Declaración que ha de presentar todo sujeto pasivo identificado a efectos del IVA que efectúe entregas intracomunitarias. La declaración recapitulativa debe presentarse mensualmente y registrar el valor total de bienes suministrados a cada comprador en otros Estados miembros, listados por número de identificación a efectos del IVA.

Entrega intracomunitaria: Entrega de bienes expedidos o transportados a un destino fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Unión, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuada para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

Estado miembro de importación: Estado miembro en el que se importan físicamente a la UE las mercancías y son despachadas a libre práctica.

Estado miembro de destino: Estado miembro al que se expiden o transportan las mercancías, distinto del Estado miembro donde se efectúa la importación.

Fiscalis: Programa de acción de la Unión Europea destinado a financiar iniciativas de las administraciones fiscales para mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales en el mercado interior a través de sistemas de comunicación y de intercambio de información, de controles multilaterales, intercambios de personal, seminarios y otras actividades de formación.

¹ Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) nº 218/92 (DO L 264 de 15.10.2003, p. 1).

Grupo de Estrategia contra el Fraude del Impuesto (GEFI): Grupo de expertos creado por la Comisión con la colaboración de los Estados miembros en respuesta a las conclusiones del Consejo Ecofin de 28 de noviembre de 2006, con el fin de organizar las discusiones técnicas sobre las medidas convencionales para reforzar el actual sistema del IVA y combatir el fraude del IVA.

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.

Levante de una mercancía: Puesta a disposición por parte de las autoridades aduaneras de una mercancía a los fines previstos en el régimen aduanero a que esté sometida.

Libre práctica: Estatuto de las mercancías importadas de terceros países que han sido objeto de todas las formalidades de importación a fin de poder ser vendidas o consumidas en el mercado europeo.

Número de identificación a efectos del IVA: A todo sujeto pasivo que pretenda efectuar entregas de bienes o prestaciones de servicios, o efectuar compras a efectos de negocios, se le asigna un número individual, que contiene un prefijo o dos letras por los cuales se identifica al Estado miembro de partida.

Perfil de riesgo: Combinación de criterios de riesgo y ámbitos de control (por ejemplo tipo de mercancía, país de origen) que indica la existencia de un riesgo y da lugar a una propuesta de llevar a cabo una medida de control. Cuando dichos criterios se desarrollan a nivel europeo siguiendo un marco común de gestión de riesgos se denominan perfiles de riesgo de la UE.

Procedimiento de domiciliación: Procedimiento simplificado mediante el cual un operador recibe las mercancías directamente en sus locales (o en el lugar designado) y suele presentarse la declaración en aduana y efectuarse el levante de las mercancías mediante una anotación en los propios registros del operador.

Recursos propios basados en el IVA: En 2009, los recursos propios basados en el IVA ascendieron a 13 700 millones de euros y representaron el 11,7% de los ingresos de la UE. Estos recursos se contabilizan sobre una base imponible armonizada del IVA. El punto de partida para el cálculo de los recursos propios devengados del IVA es el importe total neto de ingresos por IVA recaudado por cada Estado miembro durante un año determinado. En caso de que se recaude menos IVA debido a fraude o a evasión, normalmente también se reducirán los recursos propios por IVA abonados al presupuesto europeo, a no ser que las bases imponibles consideradas estén niveladas al 50% de la Renta Nacional Bruta (RNB), como sucede en algunos Estados miembros.

Reimportación: Despacho a libre práctica de mercancías previamente exportadas con carácter temporal en el marco de otro régimen aduanero, por ejemplo el perfeccionamiento pasivo.

Transferencia: Cualquier expedición o transporte de bienes efectuado por el importador o por su cuenta, a un destino fuera del territorio del Estado miembro en el que se efectúa la importación, pero dentro de la Unión Europea, para las necesidades de su empresa.

VIES: El sistema de intercambio de información sobre el IVA (*VAT Information Exchange System*) es una red electrónica de transmisión de información sobre la validez de los números de identificación a efectos del IVA de empresas registradas en los Estados miembros. Además, el sistema VIES también proporciona a las administraciones de los Estados miembros información relativa a las entregas intracomunitarias (exentas de impuestos). La información sobre datos de registro del IVA es recabada por las administraciones nacionales y almacenada en bases de datos nacionales para poder ser consultada a distancia. Lo mismo ocurre con las entregas intracomunitarias declaradas en "estados recapitulativos". El sistema fue establecido para compensar la supresión de formalidades y controles aduaneros.

RESUMEN

I.

El régimen aduanero 42 es el régimen que utiliza un importador para obtener una exención del IVA cuando las mercancías importadas van a ser transportadas a otro Estado miembro. El IVA se grava en el Estado miembro de destino de las mercancías.

II.

La fiscalización del Tribunal tuvo por objeto evaluar si el control del régimen aduanero 42 y los procesos conexos evitan y detectan la evasión del IVA. Las mercancías importadas en el marco de este régimen corren el riesgo de quedarse en el Estado miembro de importación sin tributar o de ser consumidas en el Estado miembro de destino sin que se aplique el IVA. Existe, por lo tanto, un riesgo de pérdida de ingresos por IVA para los Estados miembros.

III.

Las actividades y procedimientos de control de la Administración fiscal y aduanera de un Estado miembro pueden incidir directamente en los ingresos de otros Estados miembros. El IVA no recaudado también tiene un efecto en la composición e incidencia de los recursos propios de la Unión.

IV.

El Tribunal ha observado que la Comisión ha tomado medidas razonables para mejorar el marco legislativo al proponer modificar la Directiva del IVA, pero este marco aún necesita mejoras adicionales.

V.

El Tribunal ha considerado deficiente el control de este régimen en siete Estados miembros seleccionados por las siguientes razones:

- a) las autoridades aduaneras no garantizan la validez e integridad de datos fundamentales;
- b) no se pone a disposición de la Administración fiscal información esencial;

- c) la Administración fiscal no efectúa en todos los casos controles cruzados de datos clave.

VI.

El Tribunal considera que la aplicación del régimen aduanero 42 ha dado lugar a pérdidas significativas. Basándose en los resultados de su verificación de muestras, el importe extrapolado de pérdidas que se produjeron en 2009 asciende aproximadamente a 2 200 millones de euros, de los cuales 1 800 millones se produjeron en los siete Estados miembros seleccionados y 400 millones en los 21 Estados miembros de destino de las mercancías importadas de la muestra, lo que representa el 29 % del IVA teóricamente aplicable a la base imponible de todas las importaciones efectuadas en virtud del régimen aduanero 42 en 2009 en estos siete Estados miembros de la UE.

VII.

La Comisión debería, en particular:

- a) modificar las DACA para imponer de manera obligatoria y uniforme la comunicación de datos fundamentales para la gestión de la exención del IVA, desde el operador hasta las autoridades aduaneras;
- b) instar al Consejo a actuar sobre la base de su propuesta de modificar la Directiva del IVA y responsabilizar solidariamente al importador por la pérdida del IVA en el Estado miembro de destino cuando no haya enviado a tiempo una declaración recapitulativa completa del IVA;
- c) fomentar la verificación automática de la validez de los números de identificación a efectos del IVA en los sistemas electrónicos de despacho aduanero de los Estados miembros.

- d) crear un perfil de riesgo de la UE para que los Estados miembros apliquen un enfoque común a la realización de controles documentales seleccionados con arreglo a criterios de riesgo y aleatorios de las importaciones efectuadas en virtud del régimen aduanero 42, a fin de verificar el transporte a otro Estado miembro y otras condiciones de exención, así como la exactitud de la base imponible del IVA;
- e) elaborar una propuesta de modificación de la Directiva del IVA con el fin de identificar por separado las entregas intracomunitarias subsiguientes a las importaciones efectuadas en virtud de este régimen aduanero en los estados recapitulativos del IVA de los operadores para facilitar una conciliación entre los datos aduaneros y fiscales en el Estado miembro de importación;
- f) presentar una propuesta para establecer un intercambio automático directo de información sobre operaciones en virtud del régimen 42 con propensión a riesgos entre las autoridades aduaneras del Estado miembro de importación y la Administración fiscal del Estado miembro de destino.

INTRODUCCIÓN

1. El régimen aduanero 42 es el régimen utilizado por los operadores para obtener una exención del IVA cuando las mercancías importadas del exterior de la UE al Estado miembro de importación van a ser transportadas a un segundo Estado miembro², el Estado miembro de destino final de la mercancía, que es donde ha de pagarse el IVA.
2. Sin un control adecuado, las mercancías corren el riesgo de permanecer en el Estado miembro de importación sin que se abone el IVA o de ser consumidas en el Estado miembro de destino sin que se aplique el IVA allí.
3. La obtención del derecho de utilizar el régimen aduanero 42 depende de lo siguiente:
 - a) la presentación por el importador³ de información completa y válida sobre el IVA en la declaración de importación;
 - b) la verificación por las autoridades aduaneras de esta información antes del levante de las mercancías;
 - c) el subsiguiente envío de la información a la Administración fiscal;
 - d) la comparación de esta información por la Administración fiscal con la que figura en la declaración recapitulativa del IVA presentado por el importador, en el que se enumera todas las ventas del importador a otros Estados miembros;
 - e) la puesta a disposición de la información para las administraciones fiscales de otros Estados miembros que utilicen el sistema de intercambio de información sobre el IVA (VIES);
 - f) la garantía por parte de la Administración fiscal del Estado miembro de destino del gravamen del IVA en dicho Estado a través de la comparación de la declaración del IVA del adquirente con la información disponible en VIES.

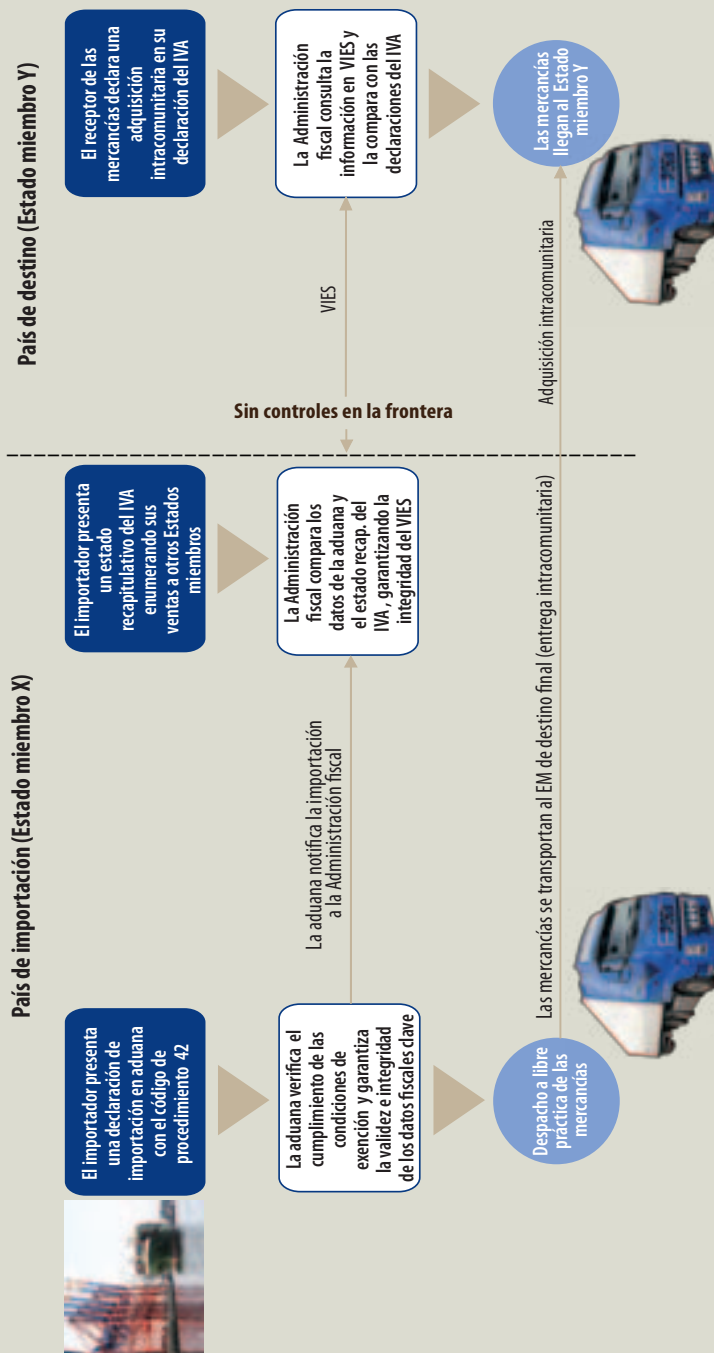
² Este régimen se denomina comúnmente régimen aduanero 42 porque en estos casos el importador debe indicar en la casilla 37 del DUA un código que comience con los dígitos 42. Cuando se reimportan las mercancías, debe indicarse en su lugar el código 63. A efectos del presente informe, las referencias al régimen aduanero 42 incluyen el régimen aduanero 63.

³ Un importador que no esté registrado a efectos del IVA en el Estado miembro de importación puede recurrir a un representante fiscal para cumplir sus obligaciones fiscales.

4. El proceso se presenta en el **gráfico** y el marco jurídico regulador del mismo se expone en el **anexo I**.

GRÁFICO

DIAGRAMA DE FLUJOS DE UNA IMPORTACIÓN CONFORME AL RÉGIMEN ADUANERO 42



5. La evasión del IVA afecta a los intereses financieros de los Estados miembros e incide en el presupuesto de la UE porque tiene el efecto de reducir los recursos propios basados en el IVA. Esta pérdida se compensa con el recurso propio basado en la RNB, lo que altera las contribuciones de los distintos Estados miembros al presupuesto de la UE. Además, el fraude fiscal perjudica el funcionamiento del mercado interior e impide la libre competencia. En el **recuadro** se describe una utilización fraudulenta típica, aunque ficticia, del régimen aduanero 42.

RECUADRO**UTILIZACIÓN FRAUDULENTE TÍPICA, PERO FICTICIA, DEL RÉGIMEN ADUANERO 42**

Un yate por valor de 6,6 millones de euros es importado en el Estado miembro 1 en virtud del régimen aduanero 42 con una declaración de entrega inmediata del yate al Estado miembro 2. Tres años después, las autoridades aduaneras del Estado miembro 1 inspeccionan el yate en su territorio y constatan en el cuaderno de bitácora que este nunca ha estado en el Estado miembro 2. La información enviada por la Administración fiscal del Estado miembro 2 demuestra que el adquirente indicado en dicho Estado miembro no ha declarado el IVA. El importe del IVA evadido en el Estado miembro 1 asciende a 1,3 millones de euros.

ALCANCE Y ENFOQUE DE LA FISCALIZACIÓN

PREGUNTAS DE AUDITORÍA

6. El principal objetivo de la fiscalización fue determinar si la Comisión y los Estados miembros han implantado un marco reglamentario y de control eficaz para este régimen, y si dicho control evita y detecta la evasión del IVA.
7. Por lo que respecta a la Comisión, la pregunta de auditoría clave fue si existe un marco reglamentario sólido en la lucha contra la evasión del IVA al amparo del régimen aduanero 42.
8. En los Estados miembros, la fiscalización evaluó si las aduanas nacionales y las administraciones fiscales llevan a cabo controles eficaces respecto de este régimen.

ALCANCE Y ENFOQUE DE LA FISCALIZACIÓN

9. El Tribunal diseñó un modelo de control (*anexo II*) basado en gran medida en las recomendaciones de mejores prácticas elaboradas por el Grupo del proyecto Fiscalis nº 29⁴, cuya aplicación contribuirá a garantizar la buena gestión de esta exención del IVA. El Tribunal procedió a una evaluación del marco reglamentario establecido por la Comisión, así como del funcionamiento de los enfoques de control de siete Estados miembros⁵ seleccionados con respecto al modelo de control del TCE. Estos Estados miembros declararon una base imponible conjunta de mercancías importadas en virtud del régimen aduanero 42 en 2009 superior a 40 000 millones de euros, que representaba el 68 % del valor de las importaciones de la UE efectuadas con arreglo a este régimen en el mismo año.
10. Para proceder a la evaluación, se verificó una muestra aleatoria de un mínimo de 30 importaciones por Estado miembro (219 en total) efectuadas en 2009 con arreglo al régimen aduanero 42.
11. El Tribunal también solicitó confirmación de si el IVA se gravó efectivamente en los 21 Estados miembros de destino⁶ de las mercancías importadas de la muestra.

⁴ Grupo del proyecto Fiscalis nº 29 sobre el abuso de las normas sobre el IVA a la importación. El grupo está compuesto por expertos de los Estados miembros.

⁵ Bélgica, Dinamarca, España, Francia, Austria, Eslovenia y Suecia.

⁶ Bélgica, Bulgaria, República Checa, Dinamarca, Alemania, Irlanda, España, Francia, Italia, Lituania, Hungría, Malta, los Países Bajos, Rumanía, Austria, Polonia, Portugal, Eslovaquia, Finlandia, Suecia y el Reino Unido.

OBSERVACIONES

LA COMISIÓN HA PROPUESTO MEJORAS AL MARCO REGLAMENTARIO DE LA UE, PERO QUEDA CAMINO POR RECORRER

- 12.** La Comisión tiene⁷ el objetivo específico de crear un marco para las administraciones fiscales que les permita combatir el fraude de manera eficiente a fin de aumentar sus ingresos. En el ámbito aduanero, uno de sus objetivos específicos es garantizar la gestión eficaz de la unión aduanera en beneficio de los ciudadanos europeos, de los operadores económicos y de las administraciones aduaneras, mediante la garantía de la aplicación uniforme de la legislación y la igualdad de trato de los operadores económicos, y una mayor informatización. El Tribunal examinó las actividades emprendidas por la Comisión a fin de lograr estos objetivos en el contexto del régimen aduanero 42.
- 13.** La Comisión ha fomentado el intercambio de mejores prácticas de control de este régimen utilizando los foros disponibles⁸ y ha propuesto mejorar el marco legislativo al emprender la modificación del artículo 143 de la Directiva del IVA. Con esta modificación pasa a ser obligatoria, a partir del 1 de enero de 2011, la indicación de los números de identificación a efectos del IVA y la prueba del transporte previsto a otro Estado miembro, requisitos que resultan esenciales para la gestión de esta exención del IVA por las autoridades aduaneras⁹. No obstante, los requisitos de la Directiva modificada ya eran vigentes en 2009 en los siete Estados miembros seleccionados según las normativas aduaneras nacionales.

EL MARCO REGLAMENTARIO NO GARANTIZA LA GESTIÓN SÓLIDA Y HOMOGÉNEA DE ESTA EXENCIÓN DEL IVA POR LAS AUTORIDADES ADUANERAS DE LOS ESTADOS MIEMBROS...

- 14.** Las autoridades aduaneras de los 27 Estados miembros deberían actuar "como uno solo" y los operadores económicos que importan mercancías con arreglo al régimen aduanero 42 deberían recibir el mismo tratamiento con independencia del lugar donde se efectúe la importación.

⁷ Declaración de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de actividades de gastos operativos que acompaña el anteproyecto de presupuesto para 2010.

⁸ Grupos de expertos Fiscales, SCAC, sección de integración y armonización de datos del Comité del Código Aduanero, y ATFS.

⁹ Directiva 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación (DO L 175 de 4.7.2009, p. 12).

- 15.** La legislación aduanera¹⁰ no ha sido modificada para reflejar los nuevos requisitos de la Directiva del IVA, por lo que no está garantizada la aplicación uniforme por parte de las autoridades aduaneras de la información que figura en el apartado 13.
- 16.** Las casillas de la declaración de importación en aduana (denominada generalmente DUA) que debe rellenar el importador para indicar los números de identificación a efectos del IVA se utilizan de manera diferente entre los Estados miembros. Esta falta de normalización supone una carga administrativa para los importadores que operan en más de un Estado miembro. Las DACA no exigen la indicación del código del país de destino u otra prueba del transporte previsto a otro Estado miembro.
- 17.** La Directiva del IVA exige al importador que indique los números de identificación a efectos del IVA en el momento de la importación como condición para la exención. Sin embargo, la legislación aduanera no exige indicar dichos números en ese momento cuando se utiliza el procedimiento de domiciliación, sino que con arreglo a este procedimiento simplificado sólo deben comunicarse en una fase posterior al levante de las mercancías.

...Y EL MARCO REGLAMENTARIO NO GARANTIZA QUE LA INFORMACIÓN SOBRE ESTAS OPERACIONES SE PONGA SIEMPRE A DISPOSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL DEL ESTADO MIEMBRO DE DESTINO

- 18.** La transmisión rápida a la Administración fiscal del Estado miembro de destino de información sobre entregas intracomunitarias subsiguientes a importaciones realizadas con arreglo al régimen aduanero 42 resulta esencial para la detección a tiempo de la evasión del IVA.

¹⁰ Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (DO L 253 de 11.10.1993, p. 1).

- 19.** El Consejo, por iniciativa de la Comisión, ha reducido el período de presentación de las declaraciones recapitulativas y el tiempo límite para intercambiar información al respecto entre los Estados miembros. En consecuencia, desde comienzos de 2010, los estados recapitulativos deben presentarse mensualmente¹¹ y se ha fijado un plazo de un mes para su intercambio entre los Estados miembros¹². Esta norma se ha aplicado en seis de los Estados miembros auditados, aunque la Comisión no ha podido evitar la situación observada por el Tribunal en Dinamarca, donde en 2011 los operadores todavía presentan sus estados recapitulativos del IVA trimestralmente.
- 20.** La modificación propuesta por la Comisión a la Directiva del IVA consistente en responsabilizar solidariamente al importador por la pérdida del IVA en el Estado miembro de destino cuando no haya enviado a tiempo una declaración recapitulativa del IVA todavía no ha sido aceptada por el Consejo. La falta de presentación de dicha declaración impide que la información sobre las mencionadas operaciones llegue al Estado miembro de destino.
- 21.** En opinión del Tribunal, cuando las autoridades aduaneras del Estado miembro de importación consideren particularmente arriesgada una importación¹³ deberían enviar directamente a la Administración fiscal del Estado miembro de destino, inmediatamente después de que esta se produzca, los números de identificación a efectos del IVA y la base imponible del IVA, lo que constituye una forma de “sistema de alerta rápida”.
- 22.** Pese a que el Consejo pidió a la Comisión que presentara la propuesta legislativa necesaria antes del final de 2010¹⁴, no existe tal sistema para las importaciones efectuadas al amparo de este régimen.
- 23.** La Comisión emitió directrices para las autoridades aduaneras sobre la auditoría de estas importaciones donde se aconseja recurrir a la asistencia mutua para solicitar información adicional a otros Estados miembros en lugar de aplicar las disposiciones vigentes en materia de cooperación administrativa¹⁵.

¹¹ De conformidad con el artículo 3 de la Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias (DO L 14 de 20.1.2009, p. 7).

¹² Reglamento (CE) nº 37/2009 del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1798/2003 relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias (DO L 14 de 20.1.2009, p. 1).

¹³ Por ejemplo, importaciones efectuadas por un operador sospechoso o mercancías sensibles.

¹⁴ En la segunda observación del anexo II al documento 10430/09 del Consejo, este invita a la Comisión a plantearse sin demora el establecimiento de un intercambio automático entre los Estados miembros de la información recabada de conformidad con el artículo 143, apartado 2, letras a) y b), de la Directiva 2006/112/CE y presentar, en su caso, las propuestas legislativas necesarias antes del final de 2010.

¹⁵ Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo.

- 24.** En consecuencia, dos de las autoridades aduaneras de los Estados miembros auditados¹⁶ enviaron solicitudes de asistencia mutua¹⁷ a sus homólogos del Estado miembro de destino final en casos de dudas sobre la realidad del transporte de las mercancías a este, cuando deberían haber recurrido paralelamente a las disposiciones de cooperación administrativa en materia del IVA. En el marco de la asistencia mutua, las autoridades aduaneras no envían necesariamente la información a la Administración fiscal, por lo que existe el riesgo de que esta no tenga conocimiento de que las mercancías quedan sin gravar en su territorio.

EL CONTROL EN LOS ESTADOS MIEMBROS ES DEFICIENTE...

- 25.** La sección anterior muestra que el marco reglamentario aún debe mejorarse ya que no garantizó plenamente que se transmita la información correcta a la Administración fiscal en el Estado miembro de destino. Los Estados miembros son los principales responsables de la prevención, disuasión, detección y corrección del fraude del IVA. En el caso del régimen aduanero 42, las acciones de un Estado miembro pueden tener un efecto directo en el IVA percibido en otro Estado miembro.
- 26.** La siguiente sección describe de qué forma han cumplido sus responsabilidades los siete Estados miembros cuyas disposiciones sobre el régimen aduanero 42 fueron objeto de la fiscalización del Tribunal. Las observaciones se basan en lo siguiente:
- a) una comparación entre sus disposiciones y el modelo de control del Tribunal (véase el **anexo III**);
 - b) un análisis del cumplimiento por los Estados miembros de los requisitos esenciales del régimen (véase el **anexo IV**);
 - c) información obtenida de 21 Estados miembros de destino (véase la nota a pie de página nº 6) sobre si se había gravado el IVA en su territorio (véase el **anexo V**).

¹⁶ España y Eslovenia.

¹⁷ Con arreglo al Reglamento (CE) nº 515/97 del Consejo de 13 de marzo de 1997 relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y a la colaboración entre estas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglamentaciones aduanera y agraria (DO L 82 de 22.3.1997, p. 1).

LAS AUTORIDADES ADUANERAS DE LOS ESTADOS MIEMBROS FISCALIZADOS NO GARANTIZAN LA VALIDEZ E INTEGRIDAD DE LOS DATOS NI EL CUMPLIMIENTO DE OTRAS CONDICIONES PARA LA EXENCIÓN

LOS IMPORTADORES DEBERÍAN FACILITAR A LAS AUTORIDADES ADUANERAS NÚMEROS DE IDENTIFICACIÓN A EFECTOS DEL IVA VÁLIDOS EN EL MOMENTO DE LA IMPORTACIÓN

- 27.** Si no se facilitan los números de identificación a efectos del IVA, las autoridades aduaneras no pueden informar a la Administración fiscal del Estado miembro de importación de las importaciones efectuadas con arreglo a este régimen. Si no son válidos, la información sobre estas operaciones no será aceptada por el VIES y por tanto no llegará a la Administración fiscal del Estado miembro de destino.
- 28.** En 2009, ya era obligatoria la indicación de los números de identificación a efectos del IVA en los siete Estados miembros seleccionados conforme a sus respectivas normas aduaneras nacionales. Sin embargo, en muchos casos no se indicaba el número de identificación a efectos del IVA del importador en los DUA de España, Francia y Austria, y los de los receptores finales de las mercancías no figuraban en el DUA de ninguna de las importaciones de la muestra seleccionada en Bélgica, Dinamarca y Francia (véanse los apartados 1 y 3 del **anexo III**).
- 29.** El sistema electrónico de despacho aduanero sólo efectúa una verificación automática en VIES de la validez del número de identificación a efectos del IVA del importador en Dinamarca y en Eslovenia. Sólo se procede a la misma verificación en el caso del receptor final en España, pero no se efectúa en ninguno de los Estados miembros visitados antes del despacho a libre práctica de las mercancías cuando estas son importadas con arreglo al régimen de domiciliación. En Bélgica era posible importar mercancías con arreglo al régimen aduanero 42 indicando un número de identificación del IVA ficticio en el DUA (véanse los apartados 2, 3 y 4 del **anexo III**).

- 30.** En consecuencia, se detectaron casos en que el número de identificación a efectos del IVA del importador no era válido en el momento de la importación en 17 de las 219 importaciones de la muestra, efectuadas en España y Austria (véase el apartado 1 del **anexo IV**). El número de identificación del receptor final no era válido, en el momento de la importación, en otras 12 de las 219 importaciones que componían la muestra, efectuadas en Bélgica, Dinamarca, Francia y Austria (véase el apartado 2 del **anexo IV**).

LAS MERCANCÍAS DEBEN SALIR FÍSICAMENTE DEL TERRITORIO DEL ESTADO MIEMBRO DE IMPORTACIÓN

- 31.** En el momento de la importación ya debe tenerse la certeza de que las mercancías están destinadas a ser transportadas del Estado miembro de importación a otro Estado miembro. En opinión del Tribunal¹⁸ las mercancías deberían transportarse tras la importación sin ser transformadas en otros productos de distinta naturaleza. El importador debe presentar a las autoridades aduaneras, si estas lo solicitan, la prueba de que las mercancías importadas van a ser transportadas (por ejemplo, el número de documento de transporte). Ello podría garantizarse indicando esta prueba en el DUA, así como el código del país de destino.
- 32.** El DUA se aceptó pese a no contener referencia alguna al transporte previsto a otro Estado miembro en 205 de las 219 importaciones de la muestra. Incluso en España, donde es obligatorio registrar en el DUA el número del documento de transporte al Estado miembro de destino, este no figuraba en 20 de las 30 importaciones auditadas (véanse los apartados 5 y 6 del **anexo III**).
- 33.** Según varias sentencias del Tribunal de Justicia¹⁹, la exención del IVA de la entrega intra UE de mercancías sólo pasa a ser aplicable cuando el importador demuestra que estas han salido físicamente del Estado miembro de importación.

¹⁸ Basándose en el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA.

¹⁹ Sentencia del Tribunal de 27 de septiembre de 2007 en el asunto C-409/04, Teleos y otros, Rec. 2007, p. I-7797, apartado 42; sentencia del Tribunal de 27 de septiembre de 2007 en el asunto C-184/05, Twoh International, Rec. 2007, p. I-7897, apartado 23; sentencia del Tribunal de 18 de noviembre de 2010 en el asunto C-84/09, X, Rec. 2010, apartado 27; sentencia del Tribunal de 7 de diciembre de 2010 en el asunto C-285/09, Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, apartado 41; y sentencia del Tribunal de 16 de diciembre de 2010 en el asunto C-430/09, Euro Tyre Holding BV, apartado 29, sobre la aplicación del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, que ha sido sustituido por el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA vigente.

- 34.** El importador no presentó pruebas de la salida efectiva del territorio del Estado miembro de importación en 36 de las 219 importaciones de la muestra. Este fue en particular el caso de Bélgica (véase el apartado 3 del **anexo IV**). Además, en dos casos en este Estado miembro y en uno en España, las mercancías declaradas eran piezas de automóviles cuando el producto entregado al Estado miembro de destino eran automóviles completos. En tales casos es sumamente difícil garantizar que todas las mercancías importadas han sido efectivamente transportadas a otro Estado miembro (véase el apartado 4 del **anexo IV**).

²⁰ Bélgica, Dinamarca, España, Eslovenia y Suecia.

UNOS CONTROLES A POSTERIORI OFRECERÍAN MÁS GARANTÍAS DEL CUMPLIMIENTO DE LAS CONDICIONES PARA LA EXENCIÓN

- 35.** Unos controles *a posteriori*, tanto aleatorios como basados en criterios de riesgo, del cumplimiento de estas y otras condiciones para la exención (véanse los apartados 1 a 5 del **anexo IV**) contribuirían a garantizar que no se ha evadido el pago del IVA. Ni en Bélgica ni en Dinamarca se efectuaban tales controles (véase el apartado 9 del **anexo III**).

NO SE FACILITA INFORMACIÓN ESENCIAL

LOS DATOS SOBRE LAS IMPORTACIONES EFECTUADAS EN VIRTUD DEL RÉGIMEN ADUANERO 42 DEBERÍAN PONERSE A DISPOSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL DEL ESTADO MIEMBRO DE IMPORTACIÓN

- 36.** El Tribunal considera que la información pertinente registrada en el sistema electrónico de despacho aduanero debería ser enviada automáticamente a la Administración fiscal del Estado miembro de importación. Todas las importaciones seleccionadas en la muestra fueron notificadas a dicha administración en cinco²⁰ de los siete Estados miembros auditados, pero no en Austria ni, en particular, en Francia (véase el apartado 10 del **anexo III**). No obstante, la utilidad de los datos transmitidos en Bélgica y Suecia es muy limitada.

- 37.** El Tribunal observa que en Bélgica existen casos en que el DUA sólo registra una partida para las mercancías destinadas a continuar su transporte a una serie de Estados miembros, sin desglosar el importe correspondiente a cada uno, lo que impide a la Administración fiscal efectuar una comparación elocuente entre los datos recibidos de las autoridades aduaneras y la declaración recapitulativa del IVA.
- 38.** En Suecia la Administración fiscal no podía identificar el número de identificación del IVA del representante fiscal en la información recibida de las autoridades aduaneras. Tampoco en este caso puede efectuarse un análisis comparativo de los datos aduaneros con la declaración recapitulativa del IVA.

**LA ENTREGA INTRACOMUNITARIA DEBERÍA NOTIFICARSE
EN LA DECLARACIÓN RECAPITULATIVA DEL IVA Y FACILITARSE
LA INFORMACIÓN A LA ADMINISTRACIÓN FISCAL DEL ESTADO
MIEMBRO DE DESTINO A TRAVÉS DEL VIES**

- 39.** La Administración fiscal debería velar por que se ponga a disposición del Estado miembro de destino, a través del VIES y en tiempo oportuno, información completa y exacta sobre las entregas intracomunitarias o transferencias subsiguientes a las importaciones con arreglo a este régimen.
- 40.** En Austria, Eslovenia y Suecia los operadores informan sistemáticamente del valor estadístico o el valor en aduana de la importación previa a la entrega intracomunitaria en la declaración recapitulativa del IVA. Estos valores son inferiores al importe imponible del IVA de la importación puesto que este incluye otras cargas como costes de transporte, derechos de aduana e impuestos especiales²¹. Por lo tanto, en el VIES se transmiten importes subestimados a otros Estados miembros que no pueden valorar la base del IVA correcta.

²¹ Artículo 86 de la Directiva del IVA.

CUANDO LA INFORMACIÓN SOBRE LAS OPERACIONES NO PUEDA SER TRANSMITIDA A TRAVÉS DEL VIES, DEBERÍA INTERCAMBIARSE POR OTROS MEDIOS

- 41.** En España, 15 de las 30 partidas seleccionadas en la muestra fueron importadas por empresas establecidas en otro Estado miembro no identificadas a efectos del IVA²² y que no habían designado un representante fiscal, por lo que las entregas intracomunitarias o las transferencias subsiguientes a dichas importaciones no podían ser declaradas en una declaración recapitulativa del IVA ni figuran, por lo tanto, en el VIES.
- 42.** La Administración fiscal española no informó a otros Estados miembros utilizando el “intercambio de información sin solicitud previa” porque estos intercambios no son obligatorios²³ o no están previstos específicamente para operaciones subsiguientes a importaciones en virtud del régimen aduanero 42²⁴.

NO SE EFECTÚA EN TODOS LOS CASOS UN CONTROL CRUZADO DE DATOS ESENCIALES

- 43.** A fin de detectar casos de falta de presentación de la declaración recapitulativa y garantizar su integridad, la Administración fiscal podría proceder a una comparación automatizada sistemática entre la base imponible del IVA de las importaciones registradas por las autoridades aduaneras con el importe de las entregas intracomunitarias o transferencias declaradas en la declaración recapitulativa. Los importes que figuran en esta deberían al menos igualar a los anteriores. De no ser así, sería necesario profundizar la investigación, teniendo en cuenta los factores de riesgo presentes.
- 44.** Eslovenia es el único Estado miembro que ha efectuado una conciliación eficaz, utilizando herramientas informáticas para comparar automáticamente los datos de aduanas con los que figuran en los estados recapitulativos del IVA correspondientes. Las diferencias se señalan y se asignan a un inspector fiscal para que proceda a las investigaciones oportunas. No obstante, este proceso tiene en cuenta el importe estadístico y no la base imponible del IVA (véase el apartado 11 del **anexo III**).

²² Contrariamente a la legislación fiscal española.

²³ Véase el artículo 19 del Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo.

²⁴ De conformidad con el artículo 3 del Reglamento (CE) nº 1925/2004 de la Comisión, de 29 de octubre de 2004, por el que se establecen las normas de aplicación de determinadas disposiciones del Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO L 331 de 5.11.2004, p. 13).

45. En opinión del Tribunal, la Administración fiscal del Estado miembro de destino debería proceder a un control cruzado de los datos recibidos de otros Estados miembros a través del VIES con la declaración del IVA presentada por el receptor de las mercancías.
46. En diez casos de la muestra, se notificó la entrega intracomunitaria al Estado miembro de destino a través del VIES, pero los Estados miembros de destino informaron al Tribunal de que el operador no había incluido la adquisición intracomunitaria subsiguiente en su declaración del IVA. Un control cruzado entre el VIES y la declaración del IVA habría alertado a los Estados miembros de la discrepancia.

...Y OCASIONA PÉRDIDAS EN LA RECAUDACIÓN DEL IVA

47. Los errores detectados en las pruebas enumeradas en el **anexo IV** llevadas a cabo por el Tribunal en la muestra de 219 importaciones de 2009 tienen bien un impacto financiero directo en el Estado miembro de importación, bien un impacto potencial en la recaudación del IVA del Estado miembro de destino. El importe extrapolado de pérdidas asciende a unos 2 200 millones de euros, de los cuales 1 800 millones se produjeron en siete Estados miembros auditados²⁵ y 400 en los 21 Estados miembros de destino de las mercancías importadas de la muestra²⁶. En los siete Estados miembros esto representa en 2009 el 29 % del IVA teóricamente aplicable²⁷ a la base imponible de la totalidad de las importaciones efectuadas con arreglo al régimen aduanero 42.
48. El importe extrapolado de pérdida de 400 millones de euros se produjo en los Estados miembros de destino por dos razones:
- o se recibió información incompleta del Estado miembro de importación²⁸, lo que representa más de 150 millones de euros de la pérdida extrapolada;
 - o la información recibida del Estado miembro de importación no se utilizó adecuadamente: no fue objeto de controles cruzados con las declaraciones del IVA de los receptores, lo que supone aproximadamente 250 millones de euros de la pérdida extrapolada.

²⁵ Las condiciones para la exención del IVA no se cumplieron en más del 10% de las partidas seleccionadas en la muestra de Bélgica, España y Suecia (véase el **anexo IV**, apartados 1 a 5)

²⁶ Extrapolación basada en los porcentajes de error constatados por el Tribunal en la muestra de importaciones auditadas en cada uno de los siete Estados miembros.

²⁷ Utilizando el tipo medio del IVA (18,67%) aplicable en los Estados miembros de importación si todas las mercancías importadas de la muestra permanecen en dichos Estados miembros.

²⁸ La información facilitada en la declaración recapitulativa del IVA no estaba completa en más del 10% de las partidas seleccionadas en la muestra de Bélgica, España, Austria y Eslovenia (véase el **anexo IV**, apartado 7).

49. A las importaciones de la muestra seleccionada en los siete Estados miembros de importación deberían haber seguido entregas intracomunitarias o transferencias a 21 Estados miembros. El Tribunal solicitó a los 21 Estados miembros de destino que confirmaran que las mercancías fueron efectivamente entregadas o transferidas a un segundo Estado miembro y que las adquisiciones intracomunitarias correspondientes habían sido declaradas a las administraciones fiscales por los respectivos receptores de las mercancías. De las 213 partidas²⁹ enviadas para confirmación, se recibieron respuestas respecto de 175³⁰. En 20 (11 %) de ellas, se notificó que el IVA no había sido gravado en el Estado miembro de destino. El **anexo V** ofrece más detalles.

²⁹ Del total de 219 mercancías importadas, se enviaron 213 partidas para su confirmación. En seis casos, la información disponible sobre el terreno no permitía efectuar un seguimiento del flujo físico de las mercancías.

³⁰ Alemania se negó a responder a la petición del Tribunal. Este señala que, el 25 de mayo de 2011, el Abogado General en el asunto C-539/09, Comisión Europea/República Federal de Alemania, subrayó la estrecha relación entre los ingresos por IVA de los Estados miembros y los ingresos de la Unión procedentes de los recursos propios devengados del IVA y que el Tribunal de Cuentas puede examinar la cooperación administrativa en el ámbito del IVA.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- 50.** El Tribunal ha observado que la Comisión ha mejorado el marco reglamentario, aunque aún queda por hacer, y que el control en los Estados miembros es deficiente.
- 51.** La aplicación del régimen aduanero 42 ha dado lugar a pérdidas significativas. Sobre la base de los resultados de las pruebas efectuadas en la muestra, el importe extrapolado de pérdidas en 2009 ascendió a alrededor de 2 200 millones de euros, de los cuales 1 800 millones se produjeron en los siete Estados miembros auditados y 400 millones en los Estados miembros de destino de las mercancías importadas de la muestra. Esto representa el 29 % del IVA teóricamente aplicable a la base imponible de todas las importaciones efectuadas en 2009 con arreglo al régimen aduanero 42 en estos siete Estados miembros de la UE (véase el apartado 47).
- 52.** El marco reglamentario permite la obtención de datos clave para la gestión de esta exención del IVA en el momento de la importación, pero aún deben realizarse más esfuerzos para garantizar el grado necesario de homogeneidad en la gestión de la concesión de dicha exención por parte de las autoridades aduaneras de los distintos Estados miembros a fin de lograr el objetivo de “actuar como uno solo”. Las diferencias pueden ser aprovechadas por los defraudadores (véanse los apartados 14 a 17).

RECOMENDACIÓN 1

La Comisión debería modificar las DACA para imponer la notificación obligatoria y uniforme, en el momento de la importación, de los números correspondientes de identificación a efectos del IVA, la referencia a la prueba del transporte previsto al Estado miembro de destino final y la identificación de este y de la base imponible del IVA de la importación. Esto también debería ser aplicable a los procedimientos de domiciliación.

- 53.** La introducción de la responsabilidad solidaria por no transmitir la información relativa a las transacciones intracomunitarias subsiguientes a las importaciones efectuadas con arreglo a este régimen permitiría detectar antes la evasión del IVA (véase el apartado 20).

RECOMENDACIÓN 2

La Comisión debería instar al Consejo a actuar sobre la base de la propuesta de modificación de la Directiva del IVA a fin de responsabilizar solidariamente al importador (o a su representante fiscal) por la pérdida del IVA en el Estado miembro de destino cuando no haya enviado a tiempo una declaración recapitulativa completa del IVA.

- 54.** La coexistencia de dos canales de comunicación (asistencia mutua en el ámbito aduanero y cooperación administrativa a efectos del IVA) entre los Estados miembros y los dos tipos de autoridades (aduaneras y fiscales) dificulta la comunicación fluida y racionalizada entre las autoridades competentes e impide el gravamen del IVA en el Estado miembro de destino final (véanse los apartados 23 y 24).

RECOMENDACIÓN 3

La Comisión debería proporcionar directrices a las autoridades competentes de los Estados miembros con el fin de aclarar en qué casos recurrir a la asistencia mutua o a la cooperación administrativa.

- 55.** Los controles aduaneros y fiscales no funcionan con eficacia al tratar la exención del IVA a la importación en virtud del régimen aduanero 42. En todos los Estados miembros visitados se observaron casos de incumplimiento de las condiciones para la exención del IVA, como la utilización de números de identificación no válidos y otros requisitos importantes, a saber, la exactitud de la base imponible del IVA o la presentación oportuna de estados recapitulativos completos y correctos (véanse los apartados 27 a 35, 39 y 40).

RECOMENDACIONES 4 Y 5

4. La Comisión debería insistir en la verificación automática de la validez de los números de identificación a efectos del IVA en el VIES en los sistemas electrónicos de despacho aduanero de los Estados miembros.
5. La Comisión debería crear un perfil de riesgo de la UE para que los Estados miembros apliquen un enfoque común a la realización de controles documentales aleatorios y basados en criterios de riesgo de las importaciones con arreglo al régimen 42 para verificar la realidad del transporte a otro Estado miembro y otras condiciones de exención, así como la exactitud de la base imponible del IVA.

- 56.** La gestión de la exención del IVA por dos autoridades diferentes (aduanera y fiscal) dificulta la eficacia de los controles al no existir una comunicación fluida entre estas con respecto a las importaciones efectuadas según este régimen (véanse los apartados 36 a 38).
- 57.** El intercambio automatizado de información completa y exacta entre las administraciones fiscales de los Estados miembros a través del VIES depende de la voluntad del importador de presentar una declaración recapitulativa completa del IVA a la Administración fiscal. La fiscalización observó un escaso control cruzado sistemático de la información entre los datos aduaneros y fiscales en el Estado miembro de importación (véanse los apartados 43 y 44).

RECOMENDACIÓN 6

La Comisión debería presentar una propuesta de modificación de la Directiva del IVA para identificar por separado las entregas intracomunitarias subsiguientes a las importaciones efectuadas con este régimen en los estados recapitulativos del IVA de los operadores. Esto permitiría una conciliación eficaz entre los datos fiscales y aduaneros en el Estado miembro de importación.

- 58.** Cuando se constate *a posteriori* que el importador no está registrado a efectos del IVA y no ha designado un representante fiscal en el Estado miembro de importación, la información relativa a las entregas intracomunitarias sólo llegará a la Administración fiscal del Estado miembro de destino si la del Estado miembro de importación está dispuesta a enviarla sin solicitud previa, ya que actualmente este intercambio de información no es obligatorio (véanse los apartados 41 y 42).

RECOMENDACIÓN 7

La Comisión debería presentar una propuesta para modificar la legislación de modo que los Estados miembros tengan la obligación de intercambiar la información necesaria para el gravamen correcto del IVA en el Estado miembro de destino sin solicitud previa.

- 59.** EL gravamen del IVA en el Estado miembro de destino también depende de la voluntad del destinatario final de declarar la adquisición intracomunitaria en la declaración del IVA. No siempre se envía información completa y pertinente en el marco de la cooperación administrativa a la Administración fiscal del Estado miembro de destino o este no coteja sistemáticamente la información recibida en virtud de dicha cooperación con las declaraciones del IVA (véanse los apartados 45 y 46).

RECOMENDACIÓN 8

La Comisión debería presentar una propuesta para establecer un intercambio directo automático de información respecto de las operaciones efectuadas en virtud del régimen aduanero 42 expuestas a riesgos entre las autoridades aduaneras del Estado miembro de importación y la Administración fiscal del Estado miembro de destino (sistema de alerta rápida).

El presente informe ha sido aprobado por la sala IV, presidida por Igors LUDBORŽS, Miembro del Tribunal de Cuentas, en Luxemburgo en su reunión del día 11 de octubre de 2011.

Por el Tribunal de Cuentas



Vítor Manuel da SILVA CALDEIRA
Presidente

DESCRIPCIÓN DEL RÉGIMEN

Cuando se importan mercancías y se despachan a libre práctica, el IVA se devenga en el Estado miembro de importación¹. Sin embargo, cuando en el momento de la importación se tiene la certeza de que las mercancías importadas van ser transportadas a otro Estado miembro, el IVA se devenga en el Estado miembro de destino final. Esta es una exención del IVA a la importación basada en el hecho de que la importación está seguida de una entrega intra UE o transferencia exenta de mercancías a otro Estado miembro².

Este régimen se denomina habitualmente "régimen aduanero 42" porque en estos casos el importador de las mercancías debe indicar en la casilla 37 del DUA un código que comience con los dígitos 42, lo que significa que se trata de una importación de "despacho a consumo con despacho a libre práctica simultáneo de mercancías exentas del IVA para su entrega en otro Estado miembro³". Cuando se reimportan las mercancías, debe indicarse el código 63.

El régimen es relativamente sencillo para el solicitante, que presenta el DUA de importación normalizado a las autoridades aduaneras del Estado miembro de importación e indica el código de régimen aduanero 42 (para las importaciones) o 63 (para las reimportaciones) en la casilla 37. En el momento de la importación ya debe tenerse la certeza de que las mercancías van a ser transportadas del Estado miembro de importación a otro Estado miembro.

La concesión de la exención del IVA compete a las autoridades aduaneras del Estado miembro de importación. El artículo 131 de la Directiva del IVA confiere al Estado miembro poderes para establecer las condiciones que rigen esta exención con el fin de garantizar su aplicación correcta y sencilla y evitar todo posible fraude, evasión o abuso.

¹ Artículo 201 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva del IVA) (DO L 347 de 11.12.2006, p. 1).

² Artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA.

³ Anexo 38 del Reglamento (CEE) n° 2454/93 de la Comisión.

Una vez que las mercancías hayan sido despachadas a libre práctica en el Estado miembro de importación, deben ser entregadas a un cliente o directamente transferidas al mismo importador en otro Estado miembro. Esta entrega o transferencia de mercancías es una operación intra UE exenta del IVA con arreglo a los artículos 17 y 138 de la Directiva del IVA.

El importador o su representante fiscal deben cumplir determinadas obligaciones en el Estado miembro de importación, además de las obligaciones impuestas a todo sujeto pasivo⁴:

- a) estar identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de importación o designar un representante fiscal en dicho Estado⁵;
- b) o estar identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de destino en caso de transferencia o entregar las mercancías a un adquirente debidamente identificado en dicho Estado;
- c) incluir esta entrega o transferencia intra UE en una declaración recapitulativa presentada a la Administración fiscal del Estado miembro de importación⁶.

⁴ Directiva 2006/112/CE del IVA: **Artículo 242**: “Los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal”. **Artículo 220** : “Los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por el adquirente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura”. **Artículo 250, apartado 1)**: “Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración del IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas”.

⁵ Artículos 204 y 214 de la Directiva del IVA.

⁶ Artículo 262 de la Directiva del IVA.

Desde comienzos de 2011⁷, la exención solo se aplicará si en el momento de la importación el importador ha facilitado a las autoridades competentes del Estado miembro de importación al menos la siguiente información:

- a) su número de identificación a efectos del IVA emitido en el Estado miembro de importación o el número de identificación a efectos del IVA de su representante fiscal, sujeto al pago del IVA, emitido en el Estado miembro de importación;
- b) el número de identificación a efectos del IVA del adquiriente a quien se entregan las mercancías de conformidad con el artículo 138, apartado 1, emitido en otro Estado miembro, o su propio número de identificación emitido en el Estado miembro en el que termina la entrega o el transporte de las mercancías cuando estas sean objeto de una transferencia de conformidad con el artículo 138, apartado 2, letra c);
- c) la prueba de que las mercancías están destinadas a ser transportadas o entregadas desde el Estado miembro de importación a otro Estado miembro.

No obstante, los Estados miembros pueden disponer que las pruebas a las que se refiere la letra c) se indiquen a las autoridades competentes únicamente previa solicitud.

La Administración fiscal del Estado miembro de importación introduce en la base de datos del VIES la información contenida en la declaración recapitulativa, posibilitando el control de estos datos a la Administración fiscal del Estado miembro de destino.

El adquiriente (en caso de entrega) o el propio importador (de transferencia) debe declarar a la Administración fiscal una adquisición intracomunitarias en el Estado miembro de destino, hecho imponible este que hace que el IVA sea exigible en este país de destino definitivo.

⁷ De conformidad con los artículos 1 y 2 de la Directiva 2009/69/CE del Consejo.

MODELO DE CONTROL DEL TCE PARA EL RÉGIMEN ADUANERO 42

- I. Indicación obligatoria en la casilla 44 del DUA de un número de identificación a efectos del IVA válido tanto del importador (o de su representante fiscal) como del destinatario final (adquirente o el propio importador en el caso de transferencias) en el Estado miembro de destino. Verificación en el VIES de la validez de estos números de identificación del IVA antes del despacho a libre práctica de las mercancías. En caso contrario, el IVA se devengará en el momento de la importación (controles clave esperados nº 1 a 4 del **anexo III**).

- II. Referencia a las pruebas del transporte previsto al Estado miembro de destino, por ejemplo el número de documento de transporte y el código del país de destino figuran respectivamente en las casillas nº 44 y 17 a) del DUA. En caso contrario, no se aceptará la declaración en aduana (controles clave esperados nº 5 a 8 del **anexo III**).

- III. Las autoridades aduaneras verificarán *a posteriori*, mediante técnicas adecuadas de gestión de riesgos, que el transporte al Estado miembro de destino indicado en la casilla 17 a) del DUA tuvo lugar efectivamente poco después de la importación, que las mercancías entregadas al Estado miembro de destino coinciden con las mercancías importadas, que el importador y el proveedor de las mercancías son la misma persona, y que la valoración en aduana y la base imponible del IVA son correctas. Si estos requisitos no se cumplen, el IVA se recaudará *a posteriori*. Cuando la base imponible esté subestimada, se solicitará al operador, en su caso, que corrija el valor de las entregas o transferencias intracomunitarias de mercancías correspondientes en la declaración recapitulativa (control clave esperado nº 9 del **anexo III**).

- IV.** Intercambio automático de información entre las autoridades aduaneras y fiscales del Estado miembro de importación con respecto a estas importaciones (control clave esperado nº 10 del **anexo III**).
- V.** La Administración fiscal comparará la información recibida de las autoridades aduaneras con la declaración recapitulativa del IVA presentada por el importador (o su representante fiscal) para garantizar su exactitud e integridad. Si los importes declarados son inferiores a la base imponible del IVA de las importaciones, el sistema de gestión de riesgos fiscales decidirá si es preciso profundizar la investigación teniendo en cuenta los factores de riesgo presentes en el caso (control clave esperado nº 11 del **anexo III**).
- VI.** Cuando no se presente la declaración recapitulativa o la información no sea exacta y completa, se informará a la Administración fiscal del Estado miembro de destino conforme a las disposiciones de cooperación administrativa (controles clave esperados nº 12 y 13 del **anexo III**).
- VII.** La Administración fiscal del Estado miembro de destino comparará la información recibida de otros Estados miembros con las declaraciones del IVA presentadas por el adquirente o el importador en el caso de transferencias (véase el **anexo V**).

EVALUACIÓN COMPARATIVA DE LOS ESTADOS MIEMBROS CON RESPECTO AL MODELO DE CONTROL DEL TCE

Nº	Controles clave esperados por parte de las autoridades aduaneras	BE	DK	ES	FR	AT	SI	SE	Total de la muestra	Puede confiarse en el control clave esperado cuando:
1	El número de identificación a efectos del IVA del importador (o de su representante fiscal) se indica en la casilla 44 (o en otra parte del DUA)	Sí	Sí	No (30/30)	No (27/35)	No (13/30)	Sí	Sí	No (70/219)	Se observan 2 desviaciones o 1 desviación sistemática
2	La validez de este nº fue verificada por la aduana antes del levante de las mercancías y se denegó la exención si este nº no era válido	No (34/34)	Sí	No (30/30)	No (35/35)	No (29/30)	No (2/30)	No (30/30)	No (160/219)	Se observan 2 desviaciones o 1 desviación sistemática
3	En la casilla 44 figura el número de identificación a efectos del IVA del destinatario final (el adquirente o el propio importador en caso de transferencias)	No (15/34)	No (25/30)	Sí	No (16/35)	Sí	Sí	Sí	No (56/219)	Se observan 2 desviaciones o 1 desviación sistemática
4	La validez de este nº fue verificada por la aduana antes del levante de las mercancías y se denegó la exención si este nº no era válido	No (32/34)	No (30/30)	No (1/30)	No (35/35)	No (30/30)	No (30/30)	No (30/30)	No (188/219)	Se observan 2 desviaciones o 1 desviación sistemática
5	El nº de documento de transporte del Estado miembro de destino figura en la casilla 44	No (34/34)	No (30/30)	No (20/30)	No (35/35)	No (29/30)	No (27/30)	No (30/30)	No (205/219)	Se observan 2 desviaciones o 1 desviación sistemática
6	La declaración no es aceptada si el nº del documento de transporte no está indicado en la casilla 44	No (34/34)	No (30/30)	No (30/30)	No (35/35)	No (30/30)	No (30/30)	No (30/30)	No (219/219)	Se observan 2 desviaciones o 1 desviación sistemática
7	El código del país de destino figura en la casilla 17 a)	No (13/34)	No (12/30)	Sí	No (35/35)	Sí	Sí	No (30/30)	No (90/219)	Se observan 2 desviaciones o 1 desviación sistemática
8	La declaración no es aceptada si el nº del documento de transporte no está indicado en la casilla 17 a)	No (34/34)	No (30/30)	Sí	No (35/35)	Sí	Sí	No (30/30)	No (129/219)	Se observan 2 desviaciones o 1 desviación sistemática
9	La aduana ha verificado <i>a posteriori</i> utilizando técnicas apropiadas de gestión de riesgos el cumplimiento de las condiciones para la exención del IVA	No (34/34)	No (30/30)	Sí (28/30)	Sí (1/35)	Sí (2/30)	Sí (18/30)	Sí (1/30)	No (169/219)	No se efectúan controles en un mínimo del 2% de las partidas de la muestra
10	Se notificaron las importaciones a la Administración fiscal	Sí	Sí	Sí	No (35/35)	No (4/30)	Sí	Sí	No (39/219)	Se observan 2 desviaciones o 1 desviación sistemática
Nº	Controles clave esperados por parte de la Administración fiscal	BE	DK	ES	FR	AT	SI	SE	Gran total de la muestra	No puede confiarse en el control clave esperado cuando:
11	La Administración fiscal ha verificado la integridad y exactitud del estado recapitulativo comparando con este la información recibida de la aduana	No (34/34)	No (30/30)	No (30/30)	No (35/35)	No (30/30)	No (12/30)	No (29/30)	No (200/219)	Se observan 2 desviaciones o 1 desviación sistemática
12	La información recogida en el estado recapitulativo figura por completo en el VIES	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Se observan 2 desviaciones o 1 desviación sistemática
13	Cuando no se presenta el estado recapitulativo o la información correspondiente no es completa, la Administración fiscal del Estado miembro de destino es informada a través de las disposiciones de cooperación administrativa	No (4/34)	Sí	No (15/30)	Sí	No (28/30)	No (12/30)	Sí	No (59/219)	Se observan 2 desviaciones o 1 desviación sistemática

RESULTADOS DE LA VERIFICACIÓN DE LAS CONDICIONES DE EXENCIÓN Y OTRAS CONDICIONES BÁSICAS

Nº	¿Se cumplen las siguientes condiciones para la exención?	BE	DK	ES	FR	AT	SI	SE	Total de la muestra	Pruebas de confirmación
1	El nº de identificación a efectos del IVA del importador (o de su representante fiscal) era válido en el momento de la importación	Sí	Sí	No (15/30)	Sí	No (2/30)	Sí	Sí	No (17/219)	El error tiene un impacto financiero directo en el Estado miembro de importación
2	El nº de identificación a efectos del IVA del destinatario final era válido en el momento de la importación	No (6/34)	No (1/30)	Sí	No (4/35)	No (1/30)	Sí	Sí	No (12/219)	El error tiene un impacto financiero directo en el Estado miembro de importación
3	Existen pruebas de que el transporte al Estado miembro de destino que figura en la casilla 17 a) tuvo lugar efectivamente poco tiempo después de la importación	No (20/34)	No (1/30)	No (2/30)	Sí	Sí	No (1/30)	No (12/30)	No (36/219)	El error tiene un impacto financiero directo en el Estado miembro de importación
4	Las mercancías entregadas en el Estado miembro de destino coinciden con las mercancías importadas	No (2/34)	Sí	No (1/30)	Sí	Sí	Sí	Sí	No (3/219)	El error tiene un impacto financiero directo en el Estado miembro de importación
5	El importador y el proveedor de las mercancías son la misma persona (aunque puede designarse un representante fiscal para actuar en su nombre)	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	El error tiene un impacto financiero directo en el Estado miembro de importación
Nº	Otros requisitos básicos	BE	DK	ES	FR	AT	SI	SE	Gran total de la muestra	Pruebas de confirmación
6	La valoración en aduana y la base imponible del IVA son correctas	No (1/34)	Sí	Sí	Sí	Sí	No (4/30)	No (2/30)	No (7/219)	El error tiene un impacto financiero potencial en el Estado miembro de destino
7	Se ha presentado un estado recapitulativo completo que incluye la entrega o transferencia intra UE subsiguiente a la importación	No (8/34)	No (2/30)	No (16/30)	Sí	No (28/30)	No (13/30)	No (3/30)	No (70/219)	El error tiene un impacto financiero potencial en el Estado miembro de destino

CONFIRMACIÓN DEL GRAVAMEN DEL IVA EN LOS ESTADOS MIEMBROS DE DESTINO

AGRUPADO POR ESTADO MIEMBRO DE IMPORTACIÓN

¿IVA aplicado?	BE	DK	ES	FR	AT	SI	SE	Total
Sí	18	19	28	25	14	24	27	155
No	2	2	2	4	7	3	0	20
Sin respuesta	8	9	0	6	9	3	3	38
Gran total	28	30	30	35	30	30	30	213
% de respuestas "Sí"	90 %	90 %	93 %	86 %	67 %	89 %	100 %	89 %
% de respuestas "No"	10 %	10 %	7 %	14 %	33 %	11 %	0 %	11 %

AGRUPADO POR ESTADO MIEMBRO DE DESTINO

¿IVA aplicado?	BE	BG	CZ	DK	DE	IE	ES	FR	IT	LT	HU	MT	NL	RO	AT	PL	PT	SK	FI	SE	UK	Total
Sí	7	2	4	2	0	1	12	31	25	2	6	0	8	1	8	10	13	7	2	0	14	155
No	3	0	0	0	0	0	2	2	2	0	2	1	1	0	0	0	2	4	0	1	0	20
Sin respuesta	0	0	0	0	34	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	1	1	38
Gran total	10	2	4	2	34	1	14	33	27	2	8	1	11	1	8	10	15	11	2	2	15	213
% de respuestas "Sí"	70 %	100 %	100 %	100 %	n.d.	100 %	86 %	94 %	93 %	100 %	75 %	0 %	89 %	100 %	100 %	100 %	87 %	64 %	100 %	0 %	100 %	89 %
% de respuestas "No"	30 %	0 %	0 %	0 %	n.d.	0 %	14 %	6 %	7 %	0 %	25 %	100 %	11 %	0 %	0 %	0 %	13 %	36 %	0 %	100 %	0 %	11 %

RESPUESTAS DE LA COMISIÓN

RESUMEN

I.

En el ámbito del IVA, la base jurídica para adoptar nueva legislación es el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, según el cual toda nueva legislación propuesta por la Comisión debe adoptarla el Consejo por unanimidad.

Por otra parte, el principio de subsidiariedad no permite a la Comisión regular la forma en que los Estados miembros controlan y recaudan el pago del IVA. Los ejemplos presentados en las observaciones del presente informe entran dentro principalmente, si no exclusivamente, de la competencia de los Estados miembros.

Por otra parte, en la medida en que un Estado miembro tenga dificultades respecto a la recaudación del IVA, la Comisión está siempre dispuesta a entablar conversaciones con ese Estado miembro para probar y hallar soluciones a esos problemas a nivel de la UE en los distintos foros existentes (por ejemplo el Comité Permanente de Cooperación administrativa (CPCA), los grupos de trabajo Fiscalis, el grupo de expertos en la estrategia de lucha contra el fraude fiscal (ATFS, por sus siglas en inglés), grupos de trabajo de aduanas, etc.).

En lo que se refiere a la exención específica del pago del IVA en la importación (el denominado «procedimiento aduanero 42»), la Comisión es consciente de este problema desde 2006. Ha creado un grupo del proyecto Fiscalis para investigar el problema y presentar recomendaciones para llegar a soluciones. El resultado fue la modificación del artículo 143, apartado 2, de la Directiva del IVA, en la que se especificaban con más detalle las condiciones para aplicar la exención. Este artículo 143, apartado 2, revisado, es aplicable a partir de 1 de enero de 2011.

Para apoyar la aplicación de la Directiva del IVA, las autoridades aduaneras llegaron a un acuerdo administrativo sobre un enfoque armonizado referente a la forma de completar declaraciones en aduana con número del IVA. Teniendo en cuenta que es necesario cambiar los sistemas nacionales de declaraciones en aduana informatizadas, el acuerdo será aplicable en todos los Estados miembros el 1 de enero de 2013 a más tardar.

IV.

Desde 2011 se han aplicado varias iniciativas para mejorar la situación con el fin de lograr una información más precisa sobre las transacciones en el ámbito del procedimiento aduanero 42 entre los Estados miembros afectados. La Comisión evaluará la efectividad de estas medidas junto con los Estados miembros y está preparada para adoptar las acciones apropiadas (incluidas propuestas para modificar la legislación).

V. a)

Los cuadros de los anexos III y IV muestran que las autoridades aduaneras garantizan la validez y la conformidad de algunos datos clave.

V. b)

Véase la respuesta al apartado IV anterior.

VI.

La fiscalización llevada a cabo por el Tribunal en los Estados miembros cubre el periodo anterior a la entrada en vigor de la nueva legislación y antes de que todos los Estados miembros hayan aplicado el acuerdo administrativo. La Comisión espera que mejore la situación.

RESPUESTAS DE LA COMISIÓN

VII. a)

Desde 2011 se han aplicado diversas iniciativas para mejorar la situación. La Comisión evaluará la efectividad de estas medidas junto con los Estados miembros y está preparada para adoptar las acciones apropiadas (incluidas propuestas para modificar la legislación) si fuera necesario.

VII. b)

La Comisión está de acuerdo en alentar al Consejo a reanudar las conversaciones lo antes posible.

VII. c)

La Comisión está de acuerdo en animar a los Estados miembros a que permitan acceder automáticamente a las aduanas al sistema de intercambio de información sobre el IVA (VIES) para garantizar un control efectivo del procedimiento aduanero 42.

VII. d)

La Comisión apoyará activamente cualquier iniciativa (en los Estados miembros) que pueda conducir a la creación de un perfil de riesgo de la UE, si bien hasta ahora los Estados miembros han estado de acuerdo en trabajar dentro de la red antifraude Eurofisc en la que el análisis de riesgo se mantiene a nivel nacional.

VII. e)

La Comisión ha explorado esta posibilidad con los Estados miembros, que prefieren un intercambio de información preciso a través de Eurofisc. Por ello, no parece previsible una modificación de la Directiva del IVA, que tampoco encuentra el apoyo unánime de los Estados miembros necesario para realizar propuestas legislativas en fiscalidad.

VII. f)

La Comisión considera que esta comunicación automática entre aduanas del Estado miembro de importación y las autoridades fiscales del Estado de destino sería muy compleja debido a dos bases jurídicas diferentes del Tratado. Una solución más pragmática sería, por lo tanto, que el flujo de información se efectuara en el Estado miembro de importación entre las aduanas nacionales y las autoridades fiscales. Las autoridades fiscales del Estado miembro de importación se pondrían posteriormente en comunicación con las autoridades fiscales del Estado miembro de destino con arreglo a las normas de cooperación administrativa existentes.

La información sobre las importaciones que usan el procedimiento aduanero 42 deben supervisarse de cerca mediante un ámbito de trabajo de Eurofisc separado donde ya está cubierta y se transmite más deprisa que a través del estado recapitulativo del IVA. Por ello no parece necesario, ni lo apoyan los Estados miembros, modificar la Directiva del IVA o el Reglamento relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido¹.

¹ Reglamento (UE) n° 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO L 368 de 12.10.2010, p. 1).

RESPUESTAS DE LA COMISIÓN

INTRODUCCIÓN

3. a)

Considerando que el artículo 143, apartado 2, de la Directiva del IVA establece el marco de la exención, corresponde a los Estados miembros aplicarla.

3. b)

La Directiva del IVA exige que se entregue información a las autoridades competentes del Estado miembro. En la práctica, la información se entrega habitualmente a las autoridades aduaneras.

3. f)

La comparación entre la declaración del IVA del comprador con la información disponible en el VIES forma parte de los procedimientos normales de control nacional.

Recuadro

En el ejemplo ficticio escogido por el Tribunal, el IVA puede reclamarse según los principios fijados en la Directiva del IVA bien en el Estado miembro 1, es decir, el Estado miembro de importación, porque la exención se concedió indebidamente, o en el Estado miembro 2, porque se ha indicado como país de destino.

OBSERVACIONES

12.

La fiscalización efectuada por el Tribunal en los Estados miembros cubrió el periodo anterior a la entrada en vigor del nuevo artículo 143, apartado 2, de la Directiva del IVA, que especifica las condiciones de aplicación de la exención del pago del IVA de forma más detallada que en el pasado. Además, se espera que el acuerdo administrativo entre las autoridades aduaneras que aplicarán todos los Estados miembros a más tardar el 1 de enero de 2013 mejore sustancialmente la situación. La Comisión supervisará con sumo cuidado su aplicación.

15.

Con el fin de reflejar los nuevos requisitos de la Directiva del IVA en el ámbito aduanero se llegó por unanimidad a un acuerdo administrativo respecto al documento administrativo único que los Estados miembros aplicarán a más tardar el 1 de enero de 2013. Ello posibilitará que, cuando se aplique el procedimiento aduanero 42, en las declaraciones en aduana se incluya información armonizada. La Comisión evaluará la efectividad de esta medida junto con los Estados miembros y está preparada para adoptar las acciones apropiadas (incluidas propuestas para modificar la legislación, si fuera necesario).

RESPUESTAS DE LA COMISIÓN

16.

El Reglamento (CE) n° 312/2009 de la Comisión establece normas respecto a las casillas del DUA usadas para indicar la persona y sus números de identificación que se utilizarán en las declaraciones en aduana. Al comprobarse que los acuerdos nacionales para la aplicación del código 42 eran divergentes, el acuerdo administrativo acordado con los Estados miembros sirvió para armonizar más las normas para completar los números del IVA solicitados en la casilla 44 de la declaración aduanera. La ventaja de que esta obligación figure en un acuerdo administrativo, acordado por todos los Estados miembros, es garantizar la armonización con la posibilidad de modificarla rápidamente. Este acuerdo se aplicará a más tardar el 1 de enero de 2013.

Por lo que respecta a la indicación del código del país de destino, la Comisión ya ha debatido con los Estados miembros la idea de que sea obligatorio en el marco de la aplicación del Código Aduanero modernizado.

Véase también la respuesta del apartado 31.

17.

La Comisión opina que una obligación especial de informar para comunicar los números de identificación del IVA en el momento de la importación no se atendería a los fines de facilitar el comercio previstos por los procedimientos simplificados. Los números de identificación a efectos del IVA, sin embargo, están disponibles y se comunican en el momento de presentar la declaración suplementaria. Además, los procedimientos simplificados solo están disponibles para los operadores fiables, es decir, los operadores económicos que cumplan algunos de los requisitos del operador económico autorizado (artículo 253 *quater* de las DACA) y que hayan estado sujetos a una auditoría (artículo 253 *ter*, apartado 4, de las DACA). También se fijan normas para reevaluar cada autorización de procedimiento simplificado (artículo 253, apartado 8, de las DACA).

19.

En el transcurso de 2009 y 2010, la Comisión planteó y debatió el problema de Dinamarca en el ATFS (grupo de expertos en la estrategia de lucha contra el fraude fiscal) y en el CPCA (Comité Permanente de Cooperación Administrativa).

Desde el 1 de julio de 2011, la situación de Dinamarca se ha solucionado y este país aplica ahora también el acervo de la UE en este ámbito.

21.

Está previsto que Eurofisc cubra esto.

La Comisión considera que la comunicación entre aduanas (en el Estado miembro de importación) y las autoridades fiscales (en el Estado miembro de destino) tal como sugiere el Tribunal, sería muy compleja debido a dos bases jurídicas diferentes. La Comisión opina que una solución más pragmática sería, por lo tanto, que el flujo de información se efectuara en el Estado miembro de importación entre aduanas y autoridades fiscales. Las autoridades fiscales del Estado miembro de importación se pondrían posteriormente en comunicación con las autoridades fiscales del Estado miembro de destino con arreglo a las normas de cooperación administrativa relativas al IVA existentes.

22.

La Comisión considera que la necesidad de responder a la petición del Consejo ha quedado obsoleta debido a la creación del ámbito de trabajo sobre importaciones en aduanas 4200 en Eurofisc, que es un sistema de alerta rápida para estas transacciones.

RESPUESTAS DE LA COMISIÓN

23.

La Comisión propondrá modificar la Guía de la Auditoría Aduanera. Para ello se está creando un grupo del proyecto Aduanas 2013 con participación de auditores de los Estados miembros que también examinarán las recomendaciones sobre auditorías en el procedimiento aduanero del código 42.

24.

Además del intercambio automático formalizado de información, los Estados miembros también pueden intercambiar información espontáneamente con sus contrapartes de otros Estados miembros.

27.

La Comisión ha animado a los Estados miembros a conceder a sus autoridades aduaneras acceso automático al VIES y seguirá haciéndolo así.

28.

En abril de 2011, la Comisión confirmó con España, Francia y Austria que ya aplican el requisito de incluir el número del IVA en las declaraciones en aduana. Bélgica y Dinamarca iban a tomar medidas para aplicar mejor el requisito de recoger el nº de identificación IVA del receptor final de las mercancías.

Respuesta común a 31 y 32.

La Comisión reflejará la posibilidad de indicar la existencia de la prueba del transporte previsto en el DUA.

Por lo que respecta a la indicación del código del país de destino, la Comisión ya ha debatido con los Estados miembros que sea obligatoria en el marco de la aplicación del Código Aduanero modernizado.

37.

Las normas actuales prevén que para cada partida (es decir, mercancías clasificadas en la misma subpartida arancelaria) haya una declaración en aduana.

41.

En el asunto que menciona el Tribunal, si no se designa representante fiscal, el Estado miembro de importación debe rechazar la exención del IVA. Según la información de la Comisión, desde entonces España ha tratado ya la cuestión.

42.

Según lo dispuesto en la legislación recientemente adoptada en el ámbito del artículo 143, los Estados miembros pueden rehusar la exención. Si en algún momento se descubren irregularidades, lo mejor es comunicarlo al otro Estado miembro afectado utilizando Eurofisc.

43.

Este control (la comparación entre la base del IVA imponible de las importaciones registradas por las autoridades aduaneras con el importe de las entregas intracomunitarias o transferencias declaradas en el estado recapitulativo) solo sería totalmente efectivo si se aplicara la recomendación 6.

45.

La Comisión está de acuerdo con el Tribunal.

46.

Como ya se ha explicado en la introducción, los Estados miembros son responsables de controlar y recaudar el IVA. El VIES es una herramienta que se ofrece a los Estados miembros para que puedan intercambiar mejor información en el ámbito del IVA en transacciones transfronterizas y ayudarles en las tareas antes mencionadas.

RESPUESTAS DE LA COMISIÓN

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Respuesta común 47 y 48.

La Comisión constata que la muestra examinada por el Tribunal se refería a 2009, mientras que la legislación modificada no entró en vigor hasta 2011 con el fin de mejorar el sistema de recaudación.

50.

El marco reglamentario de la UE es responsabilidad de la Comisión, el Consejo y los Estados miembros.

Desde 2006, la Comisión ha efectuado varias propuestas para mejorarlo².

51.

Al entrar en vigor el artículo 143 modificado el 1 de enero de 2011, la legislación ha mejorado considerablemente. Las administraciones aduaneras y fiscales son totalmente conscientes del problema relativo a la necesidad de cooperar con el fin de garantizar una correcta aplicación de la exención del pago del IVA y en consecuencia han empezado a mejorar la cooperación. En noviembre de 2010, los Estados miembros crearon un ámbito de trabajo específico de Eurofisc para supervisar de cerca las transacciones dentro del procedimiento aduanero 42.

² *Directiva 2008/117/CE del Consejo*, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/116/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias. Reduce los calendarios para presentar estados recapitulativos; *Directiva 2009/69/CE del Consejo*, de 25 junio 2009, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación. Esta propuesta está también sobre la mesa del Consejo por la parte relativa a la responsabilidad solidaria; *Directiva 2010/24/UE del Consejo*, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas. La Directiva tiene por finalidad mejorar la capacidad de los Estados miembros para recaudar impuestos transfronterizos; *Reglamento (UE) n.º 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 y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 1798/2003. El Reglamento pretende reforzar la cooperación administrativa entre Estados miembros. Algunas de las medidas incorporadas a este Reglamento son: una base jurídica para la creación de Eurofisc, unas normas comunes mínimas para dar de alta y de baja a los sujetos pasivos, una mejora del sistema VIES y un acceso automático a los datos.

RESPUESTAS DE LA COMISIÓN

Recomendación 1

Desde 2011 se han aplicado diversas iniciativas para mejorar la situación (véase más arriba). La Comisión evaluará la efectividad de estas medidas junto con los Estados miembros y está preparada para adoptar las acciones apropiadas (incluidas propuestas para modificar la legislación) si fuera necesario.

Recomendación 2

La Comisión está de acuerdo en alentar al Consejo a reanudar las conversaciones lo antes posible.

54.

Los dos canales de comunicación son resultado de dos artículos del TFUE diferentes creados con diferentes finalidades y que reflejan diferentes poderes de la UE en aduanas y fiscalidad.

Recomendación 3

La Comisión ofrece orientaciones en diferentes foros (p. ej. en los grupo del proyecto Fiscalis, CPCA, etc.). La Comisión propondrá también modificar la Guía de la auditoría aduanera.

Recomendaciones 4 y 5

4.

Los Estados miembros han informado recientemente a la Comisión de que estaban trabajando para conceder a las autoridades aduaneras acceso al sistema VIES en los casos en los que esto no sea todavía posible.

5.

La Comisión apoyará activamente todas las iniciativas que puedan llevar a la creación de un perfil de riesgo de la UE. Sin embargo, hasta ahora, los Estados miembros han acordado trabajar dentro de Eurofisc mientras que el análisis de riesgo se siga manteniendo a nivel nacional. Los resultados se compartirán con los demás Estados miembros.

56.

La cooperación entre las autoridades aduaneras y fiscales en este ámbito está mejorando gracias a los esfuerzos realizados por la Comisión en este sentido, por ejemplo grupo del proyecto Fiscalis nº 29, Comité del Código Aduanero, CPCA, ATFS, seminarios conjuntos de aduanas y fiscalidad.

57.

Este control (la comparación entre la base del IVA imponible de las importaciones registradas por las autoridades aduaneras con el importe de las entregas intra UE o transferencias declaradas en el estado recapitulativo) solo sería totalmente efectivo si se aplicara la recomendación 6.

Recomendación 6

La Comisión ha explorado esta posibilidad con los Estados miembros, que prefieren un intercambio de información preciso a través de Eurofisc. Por ello, no parece previsible una modificación de la Directiva del IVA, que tampoco encuentra el apoyo unánime de los Estados miembros necesario para realizar propuestas legislativas en fiscalidad.

58.

La Comisión se remite a las respuestas a los apartados 41 y 42.

Recomendación 7

La Comisión está revisando actualmente las transacciones respecto a las cuales los Estados miembros están obligados a intercambiar información automáticamente. Sin embargo, los Estados miembros son reticentes a incluir las transacciones en virtud del procedimiento aduanero 42 ya que estas se tratan más eficientemente mediante Eurofisc.

RESPUESTAS DE LA COMISIÓN

Recomendación 8

La Comisión considera que esta comunicación automática entre aduanas del Estado miembro de importación y las autoridades fiscales del Estado miembro de destino sería muy compleja debido a dos bases jurídicas diferentes del Tratado. Una solución más pragmática sería, por lo tanto, que el flujo de información se efectuara en el Estado miembro de importación entre las aduanas nacionales y las autoridades fiscales. Las autoridades fiscales del Estado miembro de importación se pondrían posteriormente en comunicación con las autoridades fiscales del Estado miembro de destino con arreglo a las normas de cooperación administrativa existentes.

La información sobre las importaciones que usan el procedimiento aduanero 42 deben supervisarse de cerca mediante un ámbito de trabajo de Eurofisc donde ya está cubierta y se transmite más deprisa que a través del estado recapitulativo del IVA. Por ello no parece necesario, ni lo apoyan los Estados miembros, modificar la Directiva del IVA o el Reglamento relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

Tribunal de Cuentas Europeo

Informe Especial nº 13/2011

¿Sirve el control del régimen aduanero 42 para evitar y detectar la evasión del IVA?

Luxemburgo: Oficina de Publicaciones de la Unión Europea

2011 — 44 pp. — 21 × 29,7 cm

ISBN 978-92-9237-422-8

doi:10.2865/39880

CÓMO OBTENER LAS PUBLICACIONES DE LA UNIÓN EUROPEA

Publicaciones gratuitas

- A través de EU Bookshop (<http://bookshop.europa.eu>).
- En las representaciones o delegaciones de la Unión Europea. Para ponerse en contacto con ellas, consulte el sitio <http://ec.europa.eu> o envíe un fax al número +352 2929-42758.

Publicaciones de pago

- A través de EU Bookshop (<http://bookshop.europa.eu>).

Suscripciones de pago (por ejemplo, a las series anuales del *Diario Oficial de la Unión Europea* o a las recopilaciones de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea)

- A través de los distribuidores comerciales de la Oficina de Publicaciones de la Unión Europea (http://publications.europa.eu/others/agents/index_es.htm).

EL RÉGIMEN ADUANERO 42 ES EL RÉGIMEN QUE UTILIZA UN IMPORTADOR PARA OBTENER UNA EXENCIÓN DEL IVA CUANDO LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS VAN A SER TRANSPORTADAS A OTRO ESTADO MIEMBRO. SIN UN CONTROL ADECUADO, LAS MERCANCÍAS CORREN EL RIESGO DE QUEDARSE EN EL ESTADO MIEMBRO DE IMPORTACIÓN SIN TRIBUTAR O DE SER CONSUMIDAS EN EL ESTADO MIEMBRO DE DESTINO SIN QUE SE APLIQUE EL IVA. EL INFORME SEÑALA QUE EL CONTROL DE ESTE PROCEDIMIENTO EN SIETE ESTADOS MIEMBROS SELECCIONADOS ES DEFICIENTE Y HA CAUSADO PÉRDIDAS SIGNIFICATIVAS DEL IVA. ENTRE OTRAS COSAS, EL INFORME RECOMIENDA MEJORAR LA COMUNICACIÓN DE DATOS FUNDAMENTALES EN EL INTERIOR DE LOS ESTADOS MIEMBROS Y ENTRE ESTOS, FOMENTAR LA VERIFICACIÓN AUTOMÁTICA DE LA VALIDEZ DE LOS NÚMEROS DE IDENTIFICACIÓN A EFECTOS DEL IVA, CREAR UN PERFIL DE RIESGO COMÚN A ESCALA DE LA UE PARA LAS IMPORTACIONES EFECTUADAS EN VIRTUD DEL RÉGIMEN ADUANERO 42 Y FAVORECER LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS PARA DAR CURSO A LA PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DE LA DIRECTIVA DEL IVA.



TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO



Oficina de Publicaciones

ISBN 978-92-9237-422-8

