COMISIÓN
EUROPEA

Bruselas, 22.6.2020
COM(2020) 243 final

COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO

de conformidad con el artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE

1. ANTECEDENTES

Con arreglo al artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido[1] (en lo sucesivo, «la Directiva del IVA»), el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, puede autorizar a cualquier Estado miembro a que introduzca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en dicha Directiva, con el fin de simplificar el procedimiento de recaudación del IVA o de evitar ciertos tipos de evasión o elusión fiscales. Dado que este procedimiento hace posible una excepción a los principios generales del IVA, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), las medidas nacionales de inaplicación contempladas en el artículo 395 de la Directiva del IVA que se autorizan «en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales» han de ser objeto de interpretación estricta y deben ser asimismo necesarias y apropiadas para la consecución del objetivo específico que pretenden alcanzar y afectar lo menos posible a los objetivos y principios de la Directiva del IVA[2].

Mediante carta registrada por la Comisión el 17 de diciembre de 2019, Italia solicitó autorización para introducir una medida de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva del IVA. Mediante carta de 5 de mayo de 2020, la Comisión, de conformidad con el artículo 395, apartado 2, de la Directiva del IVA, informó a los demás Estados miembros de la solicitud presentada por Italia. Mediante carta de 6 de mayo de 2020, la Comisión notificó a Italia que disponía de toda la información que consideraba necesaria para examinar su solicitud.

Como norma general, de acuerdo con el artículo 193 de la Directiva del IVA, la persona responsable del pago del IVA (deudor del IVA) es el sujeto pasivo que efectúa una entrega de bienes o una prestación de servicios. La finalidad de la excepción solicitada por Italia es que esa responsabilidad recaiga en el sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios (mediante el mecanismo denominado de inversión del sujeto pasivo), en relación con todos los contratos que supongan una puesta a disposición atípica de personal, es decir, la prestación de servicios mediante licitación, subcontratación, atribución a consorcios u otras empresas asociadas, que se caracterice por el empleo de trabajadores predominantemente en los locales comerciales del cliente, utilizando bienes de equipo propiedad de este último o que, en cualquier caso, le sean atribuibles. El objetivo de la excepción solicitada es combatir el fraude fiscal.

2. INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

De acuerdo con el artículo 193 de la Directiva del IVA, el deudor del IVA es el sujeto pasivo que efectúa la entrega de los bienes o la prestación de servicios. El propósito del mecanismo de inversión es hacer recaer la obligación de pago del impuesto en el sujeto pasivo a quien se entregan los bienes o se prestan los servicios. La inversión del sujeto

[1] DO L 347 de 11.12.2006, p. 1.

[2] Véase la sentencia de 27 de enero de 2011 en el asunto C-489/09, Vandoorne, EU:C:2011:33, apartado 27.

pasivo se utiliza a menudo para combatir el fraude del IVA en sectores económicos específicos, en particular el que se practica a través de estructuras como la del «operador desaparecido».

El fraude del operador desaparecido se produce cuando un comerciante vende bienes o presta servicios, recauda el IVA de sus clientes y desaparece a continuación sin abonarlo a las autoridades tributarias. Al designar, en esos casos, a la persona a quien se entregan los bienes o se prestan los servicios como deudora del IVA, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo aplicado a nivel nacional elimina la posibilidad de incurrir en ese tipo de evasión fiscal.

3. SOLICITUD

Italia solicita, con arreglo al artículo 395 de la Directiva del IVA, que el Consejo, a propuesta de la Comisión, la autorice a poner en práctica una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva del IVA en lo que se refiere a la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en relación con las prestaciones nacionales de servicios que lleven aparejada una puesta a disposición atípica de personal.

Por tanto, la solicitud abarca la prestación de servicios mediante licitación, subcontratación, o atribución a consorcios u otras empresas asociadas, que se caracteriza por el empleo de mano de obra predominantemente en los locales comerciales del cliente, utilizando bienes de equipo propiedad de este último o que, en cualquier caso, le sean atribuibles. No incluye las prestaciones de servicios a las administraciones públicas ni los casos de cesión temporal de personal a través de las *Agenzie per il lavoro* (agencias de empleo certificadas), reguladas por el Decreto Legislativo n.º 276, de 10 de septiembre de 2003, y que están autorizadas a ejercer actividades de intermediación laboral y de cesión temporal de personal, selección y colocación.

Italia sostiene que resulta necesario introducir esta medida de excepción a fin de combatir el fraude registrado en el sector de la puesta a disposición atípica de personal. Según la solicitud, la pauta de este fraude implica a varios operadores, en particular a los proveedores de personal, que son sociedades cooperativas de producción y trabajo, y a sus clientes, que suelen ser empresas de sólida implantación que recurren a mano de obra subcontratada para llevar a cabo sus actividades. Entre ambas partes, existen consorcios que actúan de intermediarios entre los proveedores y sus clientes.

Las sociedades cooperativas facturan los servicios prestados (la puesta a disposición de personal) aplicando el IVA al coste total del servicio. Dada la naturaleza de los servicios prestados (esencialmente mano de obra), el coste principal de estas empresas es el pago de nóminas a sus trabajadores, que no lleva aparejado ningún IVA soportado. Así pues, el importe total del IVA soportado que pagan es muy limitado. Como consecuencia de ello, el IVA soportado por estas empresas es muy reducido y pueden deducirlo del IVA que repercuten. Normalmente, ello debería dar lugar a una situación deudora ante la Hacienda

Pública en relación con el IVA. Sin embargo, se ha observado que, en la práctica, un número significativo de estas empresas de puesta a disposición de personal no abona IVA a las autoridades tributarias. En algunos casos, aumentan de forma artificial el IVA que soportan con el fin de crear un crédito fiscal mediante el consumo de operaciones inexistentes. El crédito fiscal ficticio se utiliza para compensar[3] la deuda tributaria relacionada con el IVA, las cotizaciones a la seguridad social y otras retenciones tributarias a cuenta que estas empresas deberían realizar. En otros casos, declaran un importe en concepto de IVA inferior al adeudado o simplemente no pagan el importe del IVA adeudado.

Según las estimaciones que incluye la solicitud, un 30 % del fraude se debe al impago del IVA por las empresas que prestan servicios de puesta a disposición atípica de personal, a las que afectaría el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, mientras que el 70 % restante lo genera el falseamiento del IVA soportado, que se utiliza fraudulentamente para pagar las cotizaciones a la seguridad social y las retenciones a cuenta sobre la remuneración del personal contratado aplicando un mecanismo de compensación.

Mediante la designación del destinatario de la prestación de servicios como deudor del IVA, Italia se propone combatir el fraude descrito anteriormente, que se produce en el sector de la puesta a disposición atípica de personal.

Aparte del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, Italia introducirá otras medidas de lucha contra el fraude en relación con otros impuestos directos. En particular, introducirá un mecanismo en virtud del cual la deuda tributaria recaiga en el cliente y no en la empresa que pone a disposición al trabajador, similar al aplicado en relación con las cotizaciones a la seguridad social. Por último, también se aplicará una medida que prohíba la compensación de créditos (incluidos los créditos del IVA) a efectos del pago de las cotizaciones a la seguridad social y las retenciones a cuenta. Esta medida impedirá que los créditos del IVA creados de forma artificial se utilicen para el pago de la deuda relativa a las cotizaciones a la seguridad social y a las retenciones a cuenta.

4. OPINIÓN DE LA COMISIÓN

Cuando recibe solicitudes al amparo de lo dispuesto en el artículo 395 de la Directiva del IVA, la Comisión las examina a fin de cerciorarse de que se den las condiciones básicas para conceder una excepción, es decir, que las medidas específicas propuestas simplifiquen los procedimientos en lo que atañe a los sujetos pasivos o a las administraciones tributarias o eviten determinados tipos de evasión o elusión fiscal. En este contexto, la Comisión ha adoptado siempre un enfoque restrictivo y prudente para garantizar que las excepciones no afecten al funcionamiento del sistema general del IVA y sean limitadas en su alcance, necesarias y proporcionadas.

[3] La compensación de créditos fiscales es una práctica regulada por la legislación nacional de los Estados miembros.

Por lo tanto, cualquier excepción con respecto al sistema de pago fraccionado debe constituir un último recurso y una medida de emergencia, y ofrecer garantías en cuanto a la necesidad y el carácter extraordinario de la medida de excepción autorizada. Esas condiciones no parecen cumplirse en el presente caso por las razones que se exponen a continuación.

El artículo 199, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo a la puesta a disposición de personal del sector de la construcción, medida que Italia ya ha puesto en práctica. La solicitud presentada por Italia en relación con la puesta a disposición de personal tiene un ámbito de aplicación mucho más amplio, ya que sería una medida transversal que podría afectar a amplios sectores de la economía, y que se aplicaría en diferentes fases de la producción y distribución. Cabe señalar que esta medida podría afectar, en calidad de destinataria del servicio, a cualquier empresa de cualquier sector de la economía en caso de que decidiera recurrir a mano de obra subcontratada para una tarea concreta. Por otro lado, cualquier empresa entre cuyas actividades se cuente la puesta a disposición de personal debería comprobar si cumple los criterios establecidos a fin de determinar cuándo se presta un servicio de puesta a disposición atípica y, por consiguiente, si está sujeta a la aplicación de la inversión del sujeto pasivo. Por tanto, se trata de una medida de carácter general que no parece estar suficientemente orientada a combatir una situación concreta de fraude.

Cabe señalar que ya se ha autorizado a Italia a aplicar dos medidas especiales de carácter general para combatir el fraude en el IVA: el mecanismo de pago fraccionado[4] en relación con las entregas de bienes y las prestaciones de servicios a los organismos públicos, a las empresas controladas por organismos públicos y a las sociedades que cotizan en bolsa incluidas en el índice FTSE MIB, y la facturación electrónica generalizada obligatoria[5]. La autorización de otra medida especial como la solicitada implicaría una mayor desarmonización del sistema italiano del IVA frente al sistema común del IVA establecido por la Directiva del IVA y supondría una complicación adicional para las empresas, aumentando así su carga administrativa, e iría por tanto más allá de lo necesario para subsanar una situación concreta de fraude. Por lo que respecta a los proveedores, estos tendrán que comprobar en primer lugar si la empresa a la que prestan el servicio se inscribe en el ámbito de aplicación del mecanismo de pago fraccionado. De no ser así, tendrán que comprobar si la prestación que realizan puede considerarse una puesta a disposición atípica de personal. Si tal es el caso, tendrán que aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo; en los demás casos, se aplicará el

[4]Decisión de Ejecución (UE) 2017/784 del Consejo, de 25 de abril de 2017, por la que se autoriza a la República Italiana a aplicar una medida especial de excepción a lo dispuesto en los artículos 206 y 226 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido y por la que se deroga la Decisión de Ejecución (UE) 2015/1401 (DO L 118 de 6.5.2017, p. 17).

[5]Decisión de Ejecución (UE) 2018/593 del Consejo, de 16 de abril de 2018, por la que se autoriza a Italia a aplicar una medida especial de excepción a lo dispuesto en los artículos 218 y 232 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 99 de 19.4.2018, p. 14).

régimen normal del IVA. Por lo tanto, podrían verse enfrentados a tres formas distintas de aplicar el IVA en sus operaciones cotidianas, lo que aumentaría las posibilidades de errores, litigios y sanciones. Los destinatarios del servicio, por su parte, también tendrán que comprobar si la prestación que reciben puede considerarse una puesta a disposición atípica de personal, lo que puede ocasionar problemas similares en términos de errores, litigios y sanciones.

Además, según la solicitud, el fraude que se pretende atajar con la medida tiene dos componentes. Alrededor del 30 % del fraude registrado tiene su origen en el impago del IVA por las empresas que llevan a cabo la puesta a disposición atípica de personal, mientras que el 70 % restante lo genera el IVA soportado falso, que se utiliza para pagar, aplicando un mecanismo de compensación, las cotizaciones a la seguridad social y las retenciones a cuenta sobre la remuneración del personal contratado. El mecanismo de inversión del sujeto pasivo aplicado a la puesta a disposición atípica de personal tendría únicamente por objeto atajar el 30 % del fraude total, el derivado del impago. Sin embargo, no evitaría que las empresas aumentaran artificialmente el IVA que soportan a fin de crear créditos fiscales indebidos para el pago de las cotizaciones a la seguridad social y las retenciones a cuenta, lo que dejaría sin resolver el 70 % del fraude total.

Según la información remitida por Italia, está previsto implantar un mecanismo por el que la deuda tributaria recaiga en el cliente y no en la empresa que pone a disposición al trabajador, similar al mecanismo para las cotizaciones a la seguridad social, que se aplicará en relación con los impuestos directos. Asimismo, se aplicará una medida que prohibirá servirse de la compensación de créditos (incluidos los créditos del IVA) para el pago de las cotizaciones a la seguridad social y las retenciones a cuenta. Dado que estas medidas atajarían el porcentaje más importante del fraude del IVA vinculado a la puesta a disposición atípica de personal, la introducción de un mecanismo excepcional, como la inversión del sujeto pasivo, resulta más difícil de justificar.

En lo que respecta al primer componente del fraude, el impago del IVA por las empresas que realizan la puesta a disposición atípica de personal, se trata de un problema que debe resolverse a través de medidas convencionales como las inspecciones y auditorías habituales. A este respecto, la facturación electrónica generalizada obligatoria debería ser una herramienta extremadamente útil para la detección precoz de este fraude con el fin de atajarlo.

Por lo tanto, la medida solicitada por Italia no parece limitada en cuanto al alcance, necesaria y proporcionada para resolver la situación concreta de fraude vinculada a la puesta a disposición atípica de personal. Sería aconsejable analizar en primer lugar los resultados de las medidas aplicadas en relación con los impuestos directos y la compensación de créditos, junto con el recurso a la facturación electrónica obligatoria y las medidas de control en este sector.

5. CONCLUSIÓN

Basándose en los argumentos expuestos, la Comisión se opone a la solicitud presentada por Italia.