

BANCO
INTERAMERICANO DE
DESARROLLO

GUÍA DE BUENAS PRÁCTICAS SOBRE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA EN LOS PROCESOS DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA LATINOAMERICANOS

Las ideas y opiniones expresadas en esta publicación son de los autores y no representan necesariamente la posición oficial del Banco Interamericano de Desarrollo, su Presidente o su Directorio Ejecutivo

INDICE

1. Introducción.....	5
2. Los procesos de integración económica en Latinoamérica	6
2.1. El Mercado Común del Sur (MERCOSUR)	6
2.2. La Comunidad Andina de Naciones (CAN)	11
2.3. El Mercado Común Centroamericano (MCCA)	16
3. Mecanismos de cooperación entre las administraciones tributarias. La experiencia de la Unión Europea	22
3.1. Cooperación administrativa e impuestos sobre el consumo	22
3.2. Cooperación administrativa e impuestos especiales o accisas	31
3.3. Mecanismos de cooperación administrativa e impuestos directos	37
3.4. Otras formas de cooperación administrativa en materia tributaria	44
4. Conclusiones.....	46
5. Recomendaciones.....	50
ANEXO I: Aplicación practica del sistema VIES	52
ANEXO II: Aplicación practica de la cooperación administrativa en el ámbito de las accisas en la Unión Europea	68
ANEXO III: Aplicación práctica de la Directiva 2003/48/CE para la efectiva tributación del ahorro en la Unión Europea	78

1. Introducción

Los acuerdos de integración económica tienen objetivos variados: desde los que contemplan simples áreas de libre comercio de bienes o la nueva generación de áreas de libre comercio ampliadas, hasta las uniones aduaneras dirigidas a construir un mercado común, incluso los que pretenden lograr una unión económica plena.

Los procesos de integración económica se caracterizan, desde el punto de vista tributario, por seguir casi necesariamente una serie de etapas sucesivas. En una primera fase se pretende eliminar las barreras arancelarias internas y establecer un arancel común para lograr una unión aduanera. La segunda etapa persigue la supresión de las distorsiones de la tributación interna que dificultan la libre circulación de las mercancías y la libre prestación de los servicios. Por último, se busca lograr la armonización de las normas y prácticas administrativas de los Estados que puedan afectar al correcto funcionamiento del mercado común.

La armonización tributaria que requiere la existencia de un mercado único no es una tarea fácil ni sencilla. El proceso de convergencia de las normas tributarias realizado en la Unión Europea, aún incompleto y con numerosas debilidades, ha necesitado de largos procesos legislativos y considerables esfuerzos por parte de las Administraciones nacionales y comunitarias. La regla de la unanimidad exigida para aprobar cualquier propuesta normativa relativa al ámbito tributario, y las importantes diferencias económicas, políticas y sociales de los Estados miembro, han constituido barreras difíciles de superar a lo largo de todo el proceso de integración económica.

Los países del área latinoamericana no conforman una región fiscalmente homogénea. Salvo en materia arancelaria, no existe un equivalente al proceso de armonización tributaria y al desarrollo de mecanismos de cooperación administrativa de la Unión Europea. Los procesos de integración económica en Latinoamérica (MERCOSUR, la Comunidad Andina de Naciones y el Mercado Común Centroamericano) apenas han completado la primera de las etapas anteriormente descritas, operando fundamentalmente como uniones aduaneras imperfectas o incompletas. Sin embargo, los problemas políticos, legislativos y económicos existentes en Latinoamérica que, al igual que en Europa, dificultan la armonización de la normativa tributaria en los respectivos procesos de integración económica, no deben

impedir la cooperación entre las Administraciones Tributarias de los distintos Estados, incluso representan una oportunidad y un estímulo para desarrollar y reforzar los mecanismos de cooperación existentes.

Efectivamente, **la cooperación entre las Administraciones Tributarias se configura hoy en día como la opción más adecuada y menos lesiva a la soberanía tributaria de los Estados. Es, en consecuencia, la más realista en la búsqueda de resultados concretos a corto y medio plazo en los procesos de integración económica.** Además, la utilización de una misma lengua –o de un número muy reducido de lenguas– y el hecho de compartir una misma herencia cultural e histórica constituyen, a diferencia de lo que ocurre en Europa, elementos que deben facilitar en gran medida el buen funcionamiento de los mecanismos de asistencia mutua y cooperación administrativa.

Por otra parte, la cooperación entre las Administraciones Tributarias de los diferentes Estados resulta hoy en día ineludible, más aún teniendo en cuenta las particulares circunstancias en las que se desarrolla la actividad económica. Entre estas destacan dos particularmente:

- La libre circulación de capitales. El desmantelamiento mundial de los controles sobre los flujos internacionales de capital y la expansión de internet y las comunicaciones electrónicas han multiplicado la posibilidad y facilidad de acceso a las jurisdicciones de baja o nula tributación para la realización de transacciones económicas o la colocación de patrimonios y rentas. Es decir, la posibilidad de desplazarse por el escenario internacional ha provocado que los contribuyentes puedan invertir u operar fácilmente no sólo en los países que ofrecen mejores oportunidades de negocio, sino también en aquellos cuyo principal atractivo consiste en la nula o muy reducida tributación y en la opacidad fiscal.
- La globalización económica es el elemento que de forma más intensa ha influido en las estructuras económicas, sociales y políticas en las últimas décadas. Este concepto puede definirse como la creciente interdependencia económica entre todos los países a raíz del aumento de flujos de bienes, servicios y capitales, así como por la difusión de la tecnología y de la información. El fenómeno de la globalización genera un contexto internacional de

interacción entre las economías y una desaparición virtual de las fronteras. Ello ha modificado el escenario en el que se desarrollan las medidas de política económica y tributaria.

En consecuencia, dada la actual situación económica mundial globalizada y liberalizada de los controles sobre los flujos de capitales, **existen dos grandes razones** para el desarrollo de los mecanismos de asistencia mutua y de cooperación entre las Administraciones Tributarias:

- La cooperación internacional **constituye un elemento insoslayable para la correcta aplicación de los sistemas tributarios**, ya tengan estos un carácter mundial o territorial.
- **El incumplimiento en el contexto internacional** es un problema importante y creciente, y se presenta de muchas formas, desde el fraude fiscal puro y simple hasta la denominada planificación fiscal agresiva. La cooperación administrativa se presenta como la principal herramienta para combatir este fenómeno.

Cabe concluir que el reforzamiento de la cooperación administrativa, y en particular de la asistencia mutua, es necesario no sólo para mejorar algunos mecanismos de los procesos de integración económica, sino como un imperativo de los cambios mencionados. En definitiva, como señala el profesor Calderón, “las tensiones a las que somete la globalización económica a los Estados han terminado provocando el surgimiento de un nuevo espíritu de cooperación fiscal internacional, cuya pieza clave es el intercambio de información entre Administraciones Tributarias”.

2. Los Procesos de Integración Económica en Latinoamérica

En diversas regiones del mundo se han iniciado procesos de integración internacional que, en la mayoría de las ocasiones, han quedado en la primera fase de su evolución como áreas de libre comercio. En Latinoamérica, fue pionera la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), formada en 1960 por todos los países de la zona excepto México y las Guayanas. En 1980 fue sustituida por la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), de la que forman parte Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y

Venezuela. En su seno han surgido diversas iniciativas, entre ellas destacan el MERCOSUR (Mercado Común del Cono Sur) y la Comunidad Andina de Naciones.

Por otra parte, en 1989 se estableció un acuerdo de libre comercio entre Canadá y Estados Unidos que, en junio de 1991, se amplió a México. Se forma así la NAFTA (‘North American Free Trade Association’). Esta parece ser la respuesta americana a los avances y el poder económico alcanzado por la Unión Europea, pero las diferencias existentes entre los países americanos y el establecimiento de unos objetivos menos ambiciosos hacen prever que sus progresos serán más lentos.

Desde comienzos de la década de los noventa, la nueva integración latinoamericana ha logrado importantes éxitos, tales como el crecimiento del comercio intraregional, la mejora en la calidad de este comercio y la captación de nuevos flujos de inversión extranjera directa. No obstante, todavía sigue estando sujeta a numerosas limitaciones, que han de ser subsanadas si se desea que surtan los efectos positivos esperados sobre el proceso de desarrollo económico. A continuación se exponen resumidamente los principales aspectos y características de los distintos procesos de integración económica en Latinoamérica desde el punto de vista aduanero y del de los tributos internos.

2.1. El Mercado Común del Sur (MERCOSUR)

2.1.1. Antecedentes y evolución

En el año 1960, Argentina, Brasil, México, Paraguay, Perú y Uruguay firmaron el Tratado de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), adhiriéndose posteriormente Colombia y Ecuador. Este tratado pretendía establecer un programa de liberalización comercial multilateral. Para ello todos los recargos a las importaciones debían ser eliminados en un plazo no superior a doce años.

El proyecto pecaba de excesivo optimismo, y las distintas iniciativas de integración se fueron estancando progresivamente. En 1980, la constitución de la Asociación

Cooperación Administrativa en materia tributaria

Proceso de Integración Económica Latinoamericanos

Latinoamericana de Integración (ALADI) introdujo cambios significativos en la orientación del proceso y en su propia concepción. De un programa de liberalización comercial multilateral se pasó al establecimiento de un área de preferencias económicas. Esto suponía la introducción de una preferencia arancelaria regional, mediante la suscripción de acuerdos de alcance regional y de alcance parcial, con el fin de lograr progresivamente un mercado común latinoamericano. A lo largo de los años se firmarían 24 protocolos sobre diversos temas, que en 1990 serían absorbidos en el Acuerdo de Complementación Económica núm. 14, base para la implementación del MERCOSUR.

Finalmente, el 26 de marzo de 1991, Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay suscribieron el Tratado de Asunción, creando el Mercado Común del Sur (MERCOSUR). En el Tratado de Asunción, los cuatro Estados firmantes se comprometieron a establecer un mercado común después de un período de transición de cuatro años que debería concluir el 31 de diciembre de 1994. Estos ambiciosos objetivos parecían corresponder más a la expresión de un compromiso político a largo plazo que a un programa de acción detallado.

El Tratado, que constaba de 24 artículos, establecía también en distintos anexos los aspectos siguientes:

- Un procedimiento automático de reducción o eliminación progresiva de aranceles sobre los intercambios entre los Estados parte, con el objetivo de alcanzar el arancel tipo cero al final del período de transición (31 de diciembre de 1999).
- Un mecanismo transitorio de salvaguardias para el comercio intraregional, así como un plazo para la adopción de un mecanismo de solución de controversias y para la implementación de un arancel exterior común.
- Un régimen general de reglas de origen.

Entre marzo de 1991 y diciembre de 1994, los cuatro países eliminaron los aranceles para lo sustancial del comercio intraregional y la gran mayoría de las restricciones no arancelarias que le afectaban. Hay que señalar también que el tratado no recogía ninguna disposición específica sobre barreras no arancelarias –a excepción de un vago compromiso de eliminarlas al final del período de transición–. Tampoco hacía referencia a la coordinación de las políticas macroeconómicas y

sectoriales, al “comercio” de servicios y a la libre movilidad de los factores.

En la evolución del MERCOSUR pueden distinguirse tres grandes etapas:

1. La etapa inicial de 1991 a 1995. Esta etapa, que coincide con la consecución de la zona de libre comercio y el consiguiente desarme arancelario intraregional, se caracteriza por un considerable crecimiento económico en esta área geográfica debido al incremento del comercio en la zona y al aumento de las inversiones atraídas por la ampliación del mercado. Sin embargo, no pudo completarse la unión aduanera debido a que no hubo acuerdo para aplicar el Arancel Exterior Común (AEC) a la totalidad de las importaciones, sino aproximadamente a un 85% de las posiciones arancelarias. Se alcanzó, por lo tanto, lo que se ha dado en llamar una unión aduanera imperfecta o incompleta, situación que aún persiste en gran medida.
2. La etapa de estancamiento de 1995 a 1998. La segunda etapa se caracteriza por la falta de avances debido en gran parte a la crisis de la deuda externa de México, que redujo considerablemente la entrada de capitales en el área. Aunque también hay que destacar que en 1996 el MERCOSUR firmó acuerdos de libre comercio con Chile y Bolivia.
3. Desde 1999 a nuestros días. Esta etapa se caracteriza por sucesivas crisis, conflictos comerciales e incumplimientos de los compromisos asumidos, aunque desde 2003 la situación tiende a mejorar lentamente. Las causas de la crisis hay que buscarlas fundamentalmente en la devaluación del real en Brasil en enero de 1999, agravada posteriormente con la crisis económica Argentina de 2002. Sin embargo, la mejoría experimentada en los niveles de comercio desde finales de 2002 y el relanzamiento del MERCOSUR a partir del año 2000 parecen conducir a una etapa de reforzamiento de la unión aduanera.

2.1.2. Estructura institucional

El Protocolo de Ouro Preto, aprobado en diciembre de 1994, estableció la estructura institucional del MERCOSUR, dotándole de personalidad jurídica internacional. La estructura del MERCOSUR cuenta con órganos de dos tipos. Por una parte, los órganos con capacidad decisoria – el Consejo del Mercado Común, el Grupo Mercado Común y la Comisión de Comercio–; por otra, los órganos consultivos o técnicos –la Comisión Parlamentaria Conjunta, el Foro Consultivo Económico y Social y la Secretaría Administrativa del MERCOSUR–.

Muchos aspectos de la negociación quedaron en manos de los Estados parte. Conviene destacar en particular que no se creó un tribunal con competencias supranacionales, aunque en 2002 se produjo un avance importante al adoptarse un Régimen Arbitral Permanente para resolver las controversias entre los Estados y establecer una Secretaría Administrativa Comunitaria, cuyas autoridades rotan entre los cuatro gobiernos.

2.1.3. Unión aduanera y política comercial común

Unión aduanera

El 1 enero de 1995 entró en vigor la unión aduanera mediante el establecimiento del AEC y la adopción de una política comercial común. Como ya se ha mencionado anteriormente, la unión aduanera no se ha completado, aunque se han realizado progresos considerables. En este sentido, resulta de especial interés el cambio que han sufrido las aduanas intraregionales, siendo sustituidas las aduanas tradicionales por las áreas de control integrado.

En estas áreas, situadas en zonas limítrofes entre los cuatro países, se realizan los procedimientos administrativos y operativos que ejecutan los funcionarios de los distintos organismos que intervienen en los controles, tanto en las entradas como en las salidas de personas, medios de transporte y mercancías. Los organismos que intervienen en cada Estado miembro –el aduanero, el fitosanitario, el zoosanitario, el migratorio, el de transporte, el sanitario– ejercen en el área los controles que les corresponden, siendo la seguridad responsabilidad del país sede, es decir, del país donde se encuentra instalada el área de control.

Política comercial común

El criterio general que debía seguir el AEC fue acordado en 1992. En ese año, los Estados parte establecieron una tarifa común con un arancel mínimo del 0% y un arancel máximo del 20%, así como un conjunto de excepciones para un número limitado de productos que debían ser definidos. También se acordó que las excepciones deberían converger hacia el AEC en un período de seis años.

Hay que señalar que la fijación de aranceles producto por producto fue una tarea compleja que requirió en muchos casos de arbitraje. Por ello, el arancel fijado en 1994 fue el resultado de una transacción. Aunque en su forma final refleja en buena medida la estructura de protección prevaleciente en Brasil, el arancel incorpora una gran cantidad de mecanismos transitorios para dar cabida a las divergencias nacionales.

El AEC acordado incluyó once niveles entre 0% y 20%, un escalonamiento según el grado de procesamiento y un arancel promedio del 11,3%. Las excepciones fueron los bienes transitoriamente excluidos de la unión aduanera – azúcar y automóviles–. Para los bienes de capital y los productos de telecomunicaciones se fijaron unos aranceles máximos del 14% y del 16% respectivamente – que entrarían en vigor plenamente en 2001 y 2006 respectivamente–. En el sector de bienes de capital, el plazo de convergencia se extendió para Paraguay hasta 2006. En cuanto a las listas nacionales de excepción, estas podían incluir hasta un máximo de 300 productos –399 en el caso de Paraguay–, que convergerían hacia el AEC el 31 de diciembre de 2001 –2006 en el caso de Paraguay–.

El proceso de convergencia desde los aranceles nacionales hasta lograr el AEC sería gradual, lineal y automático en línea descendiente a ascendiente según los aranceles nacionales de partida. También se acordó que las importaciones procedentes de áreas aduaneras especiales o en zonas de procesamiento de exportación – con excepción de Tierra de Fuego y Manaus hasta 2013– serían gravadas con el AEC o el arancel nacional –si el bien estuviese excluido del AEC–. Paralelamente, los Estados parte redactarían un Código Aduanero Común y establecerían criterios comunes de valoración aduanera.

Hay que señalar que a finales de 1996 se aprobó un Código Común de Salvaguardias para tratar las prácticas desleales de comercio de terceros países. Un Comité de Defensa Comercial y Salvaguardias evaluaría la existencia de daño o amenaza de daño a los productores nacionales, iniciaría investigaciones y eventualmente determinaría las medidas a tomar. En 1997, los Estados parte acordaron también un marco común para tratar medidas antidumping. En 2000 se acordó lo mismo para derechos compensatorios.

La unión aduanera y el intercambio de información. El INDIRA y el SINTIA

MERCOSUR ha desarrollado dos sistemas informáticos de interconexión en los sistemas de gestión aduanera: **el Sistema de Intercambio de Información de los Registros Aduaneros (INDIRA) y el Sistema Informático de Tránsito Internacional Aduanero (SINTIA).**

El INDIRA permite a los cuatro Estados parte estar interconectados e intercambiar los datos acordados desde agosto de 2004 referentes a las operaciones tramitadas ante las aduanas. Las características del intercambio de información son las siguientes:

- Realiza búsquedas selectivas o puntuales evitando intercambios innecesarios de grandes volúmenes de información.
- Establece un control de accesos a través de niveles seguros.
- Dispone un Documento Único Aduanero de MERCOSUR (DUAM) que contiene los datos mínimos a intercambiar.
- Permite el intercambio fácil, accesible y en línea.

La Aduana requirente autorizará y habilitará a los usuarios que explotarán la información. Para ello tendrá en cuenta tanto la definición de la información a intercambiar como el nivel de confidencialidad de los datos. Los tiempos de respuesta son de entre 10 y 50 segundos, según el volumen de información solicitado y el tipo de mercancía. Por último, cabe señalar que existe el compromiso de mantener estrictamente el principio de confidencialidad.

El objetivo de SINTIA, por su parte, es informatizar en MERCOSUR, Chile y Bolivia los procedimientos del Acuerdo de Alcance Parcial sobre Transporte Internacional Terrestre. Este sistema constituye una integración de los sistemas informáticos de las aduanas de los Estados parte. Su objetivo es hacer el seguimiento y control de los tránsitos internacionales en línea y en tiempo real, siguiendo el recorrido de las cargas desde el origen hasta el destino.

Esto se obtiene a partir del registro electrónico del Manifiesto Internacional de Carga y del Documento de Tránsito Aduanero (MIC/DTA), así como de las incidencias que se van generando a lo largo del itinerario de la carga. El MIC/DTA es un documento que acompaña a la carga tanto en la exportación como en la importación, y contiene una gran cantidad de datos que lo asimila a una declaración aduanera de exportación/importación.

2.1.4. Armonización tributaria y cooperación entre las Administraciones Tributarias

La armonización tributaria está explicitada en el artículo 1 del Tratado de Asunción, donde se señala que “para alcanzar la libre circulación de bienes, servicios y factores de la producción **deben coordinarse las políticas macroeconómicas**”, **entre las que cita expresamente la política fiscal o tributaria.** Por su parte, el artículo 7 establece el principio de la no discriminación al indicar que “en materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios del territorio de un Estado parte gozarán en los otros Estados parte del mismo tratamiento que se aplique al Estado nacional”.

Sin embargo, **al ser prioritario el perfeccionamiento de la unión aduanera, no se ha aprobado hasta el momento normativa alguna relativa a la armonización tributaria ni a la cooperación administrativa en esta materia,** aunque sí se han desarrollado distintos estudios sobre la distorsión que puede originar en MERCOSUR la situación tributaria actual.

La experiencia de los procesos de integración, en particular la experiencia europea, permite aseverar que, si bien es necesaria una convergencia de determinados aspectos de los impuestos directos –especialmente en el Impuesto sobre Sociedades–, la armonización tributaria debe centrarse inicialmente en los impuestos sobre el

consumo. En el área MERCOSUR, esta armonización presenta actualmente numerosos problemas, ya que persisten aún importantes diferencias entre los Estados parte.

Los cuatro países y Chile aplican el IVA sobre la base del principio de destino. Sin embargo, existen fuertes diferencias entre los impuestos aplicados en Argentina, Paraguay, Uruguay –que podrían ser armonizados sobre la base del principio de destino– y Brasil. Mientras los tres primeros gravan tanto los bienes como los servicios, el ICMS brasileño –Impuesto sobre Circulación de Mercancías y Servicios– grava todos los bienes y solamente dos servicios –comunicaciones y transportes intermunicipales o interestatales–. El resto de los servicios es gravado por el ISS (Impuesto Municipal sobre Servicios) aplicado en más de 5.200 municipios. Además, el ICES es recaudado por los Estados, mientras que el i.e. es recaudado por los municipios. Por su parte, las diferencias en las alícuotas son también importantes: 21% en Argentina, 21, 20 o 48% en Brasil, 10% en Paraguay 23% en Uruguay o 18% en Chile.

En Argentina, Paraguay y Uruguay únicamente son necesarias algunas modificaciones menores para aplicar el principio de destino a los servicios. En estos tres Estados es posible la armonización sobre la base del destino, manteniendo los controles aduaneros para asegurar la recaudación, ya que más del 30% del IVA recaudado se obtiene en aduanas.

La situación es especialmente compleja en Brasil, debido a la tributación general del consumo (ICMS e ISS). Este sistema provoca distorsiones en las exportaciones debido a los efectos acumulativos que genera la tributación sobre la base de dos impuestos distintos. Además, no hay que olvidar que el ISS tiene efectos acumulativos internos, ya que grava una lista de servicios entre los que se hallan algunos intermedios, insumos de servicios finales igualmente gravados. A ello se añaden los efectos acumulativos de los impuestos sobre la facturación que se aplican en este país para la financiación de la previsión social. Pero, además, el ICMS origina distorsiones sobre las importaciones debido a la gran cantidad de incentivos tributarios concedidos a la producción local de cada Estado, lo que implica discriminación contra las importaciones de los restantes países socios y de terceros países. Esta situación ha desembocado en una serie de guerras fiscales entre distintos Estados brasileños al objeto de atraer inversiones.

Las propuestas de reforma de la imposición general que se han barajado desde 1995 proponen reemplazar el ICMS y el ISS por un IVA general que grave bienes y servicios al mismo nivel estatal de al día de hoy, al que se agregaría un IVA complementario federal como mecanismo de control para las operaciones interestatales. Se aplicaría además un solo nivel de alícuotas en todo el país o una pequeña diferencia –prohibiéndose la aplicación de incentivos estatales del nuevo IVA–. En cuanto a los servicios que actualmente tributan en origen, se proponía su gradual tributación en destino. Finalmente, para reemplazar al ISS se aplicaría un impuesto sobre los servicios.

En enero de 2003, la firma del Acta de Brasilia por los 27 gobernadores de los Estados propició el envío al Congreso Federal de un proyecto diferente de reforma del ICMS estatal. Por ley federal existiría un único régimen de ICMS que se aplicaría en todos los Estados con alícuotas uniformes en todo el país. Seguiría siendo internamente un impuesto en origen –gravaría el Estado de salida en las operaciones interjurisdiccionales– y no se aplicaría el IVA complementario federal propuesto anteriormente

En principio, parece que los problemas anteriormente citados con el ICMS y el ISS brasileños podrían solventarse a corto/medio plazo a partir de los acuerdos políticos suscritos en 2003. De aprobarse el nuevo ICMS estatal con legislación única en todos los Estados y alícuotas uniformes, se eliminarían gran parte de los obstáculos actuales a una adecuada armonización con el IVA vigente en Argentina, Paraguay y Uruguay.

2.1.5. Perspectivas de futuro

Si bien la unión aduanera comenzó formalmente su andadura en enero de 1995, la puesta en marcha efectiva de los instrumentos de política comercial ha tenido que hacer frente desde sus inicios a numerosos obstáculos:

- La reducción temporal de aranceles para ciertos productos con el fin de afrontar problemas de abastecimiento. Este mecanismo se implementó a petición de Brasil en 1996, y aún se encuentra en vigor.

- El mantenimiento y la renegociación de acuerdos preferenciales bilaterales con otros miembros de la ALADI –autorizados hasta el año 2003–.
- La supervivencia de regímenes especiales de importación, incluyendo la admisión temporal, el ‘draw-back’, los “ex-tarifarios” brasileños –aranceles reducidos para bienes de capital no producidos en la región–, así como otras excepciones o reducciones derivadas de compromisos gubernamentales.
- El incremento optativo en los aranceles nacionales para importaciones extra-zona de hasta un 3% –autorizado en 1997 y prorrogado posteriormente–.
- La autorización concedida a Argentina en junio de 2001 para que reduzca temporalmente los aranceles para los bienes de capital a cero e incremente los aranceles para los bienes de consumo hasta un 35% –el arancel consolidado de la OMC–.

Esta serie de excepciones ha obligado a mantener la existencia de reglas de origen para la totalidad del comercio, en contraste con el acuerdo original que preveía su mantenimiento para una lista de productos transitoriamente excluidos del AEC o que tuvieran un 60% o más de insumos exceptuados del AEC. La exigencia de aplicar reglas de origen a la totalidad del comercio se ha debido también al hecho de que el Código Aduanero MERCOSUR (CAM) nunca llegó a aplicarse por las diferencias tanto en conceptos como en procedimientos. La tendencia, sin embargo, parece establecer un código marco cuya implantación podría demorarse hasta 2010.

Hoy en día subsisten muchos de los problemas indicados. A ellos se han añadido otros nuevos, como son los relacionados con el tema de la recaudación aduanera y su distribución y las negociaciones bilaterales de Acuerdos de Libre Comercio con los EEUU, que impiden progresar con rapidez hacia una unión aduanera plena.

2.2. La Comunidad Andina de Naciones (CAN)

2.2.1. Antecedentes y evolución

Al igual que en el caso del MERCOSUR, la base de partida de la CAN ha sido el Tratado de Montevideo, que

creó en febrero de 1960 la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC). Posteriormente, el 16 de agosto de 1966, los presidentes de Colombia, Chile y Venezuela, junto con los delegados personales de los presidentes de Ecuador y Perú, firmaron en la capital colombiana el Tratado de Bogotá. El objetivo que perseguía este Tratado era el progreso y desarrollo económico y social de los países firmantes. Con este fin se acordó la adopción de actuaciones dentro del marco de la ALALC.

En este orden de cosas, en la Reunión de los Jefes de Estado del Continente celebrada en Punta del Este, Uruguay, en abril de 1967 se recomendó, entre otras cuestiones, la adopción de acuerdos subregionales que tuvieran como finalidad propiciar la integración económica. Bolivia se adhirió posteriormente a las negociaciones y participó en la Comisión Mixta desde agosto de 1967.

El Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores de la ALALC adoptó las Resoluciones 202 y 203. En la primera se sientan con carácter general las normas que deben regir dentro de la ALALC, los acuerdos subregionales; en la segunda se hace referencia expresa a un acuerdo entre Colombia, Chile, Ecuador, Perú y Venezuela. Como colofón a esta fase de creación se firma el **Acuerdo de Integración Subregional Andino, conocido como Acuerdo de Cartagena** por establecerse en la ciudad colombiana la fase final de negociación. **La suscripción de este acuerdo el 26 de mayo de 1969 entre Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú da carta institucional al Pacto Andino.** Este acuerdo fue declarado compatible con la ALALC. En 1973 se produce la adhesión de Venezuela al acuerdo y en 1976 la retirada de Chile.

Hasta los años ochenta, el modelo de desarrollo se fundamentaba en la programación industrial conjunta de cara a la sustitución de importaciones. La crisis económica condujo a su replanteamiento a principios de la década siguiente, centrándose ahora en la liberalización del comercio como instrumento de desarrollo.

2.2.2. Estructura institucional

Para lograr los fines de la CAN se crearon una serie de órganos e instituciones vinculados entre sí que trabajan de forma conjunta. El objetivo era promover la integración económica y social y la representación

externa conjunta. Esto se ha venido a denominar Sistema Andino de Integración (SAI). Entre los órganos que componen este sistema destacan:

- El Consejo Presidencial Andino, máximo órgano del SAI. Integrado por los Jefes de Estado de los países que son miembros, emite directrices sobre los distintos ámbitos de la integración subregional andina.
- El Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores. Está formado por los Ministros de Relaciones Exteriores de los países que forman parte del Acuerdo de Cartagena. Se expresa mediante declaraciones y decisiones adoptadas por consenso.
- La Comisión de la Comunidad Andina. Está constituida por un representante plenipotenciario de cada uno de los gobiernos de los países miembros y su voluntad se expresa mediante decisiones. Entre otras competencias, se le asigna la de formular, ejecutar y evaluar la política de integración subregional, así como adoptar las medidas que sean necesarias para el logro de los objetivos del Acuerdo de Cartagena y el cumplimiento de las directrices del Consejo Presidencial Andino.
- El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Es el órgano jurisdiccional de la Comunidad Andina.

Otros órganos que integran el sistema son los siguientes:

- Secretaría General de la Comunidad Andina.
- Parlamento Andino.
- Consejo Consultivo Empresarial.
- Consejo Consultivo Laboral.
- Corporación Andina de Fomento.
- Fondo Latinoamericano de Reservas.
- Universidad Simón Bolívar.
- El Convenio Simón Bolívar.

2.2.3. Unión aduanera y política comercial común

Unión aduanera

El Acuerdo de Cartagena titula su capítulo VI “Programa de Liberación”. Define este programa como la eliminación de los gravámenes y restricciones de todo orden que incidan sobre la importación de productos originarios del territorio de cualquier país miembro. A estos efectos, se entiende por gravámenes los derechos aduaneros y cualesquiera otros recargos de efectos equivalentes, sean de carácter fiscal, monetario o cambiario, que incidan sobre las importaciones. Las “restricciones de todo orden” son cualquier medida de carácter administrativo, financiero o cambiario mediante la cual un país miembro impide o dificulta de modo unilateral las importaciones. No se consideran como tales las que estén basadas en cuestiones de moralidad pública, seguridad, artículos militares, protección de la vida y salud de personas, animales y vegetales, oro y plata, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico, así como la utilización y consumo de materiales nucleares.

Además, se aplica a las importaciones la cláusula de tratamiento no menos favorable respecto a los productos nacionales del país que es objeto de la importación, y se establece, asimismo, una cláusula de mínimos que supone la no introducción de nuevas restricciones a las importaciones de bienes procedentes de la CAN.

El capítulo VII se dedica al Arancel Externo Común. En él se establece el compromiso de su adopción en los plazos y modalidades que establezca la Comisión. En esta cuestión, el Tratado concede a la Comisión poderes plenos, existiendo aquí una cesión de competencias por parte de los Estados firmantes del tratado. Se establece un proceso de aproximación para Colombia, Perú y Venezuela al Arancel Externo Común. Asimismo, en el capítulo XII, “Origen”, se asigna a la Comisión la competencia para la adopción de las normas que sean necesarias al objeto de la calificación del origen de las mercaderías.

En 1993 se creó una zona de libre comercio entre Bolivia, Colombia, Ecuador y Venezuela al culminar el proceso de eliminación de las barreras al comercio de bienes. En este proceso de integración se han ido adoptando decisiones por parte de la Comisión. Entre ellas destacan

la Decisión 370, que aprobó el Arancel Externo Común en 1995, la Decisión 414, que incorpora plenamente a Perú a la zona de libre comercio y establece un cronograma de desgravación arancelaria gradual en 1997, la Decisión 535, que en 2002 aprueba un Arancel Externo Común (AEC), y la Decisión 572, que aprueba el Arancel Integrado Andino (ARIAN) sustituyendo al entonces vigente, del que forma parte el AEC y la Nomenclatura Común. Igualmente importante es la Decisión 570, que aprobó la actualización de la Nomenclatura Común de Designación y Codificación de Mercancías para los países miembros de la CAN “NANDINA”.

La estructura del AEC parte de cuatro niveles arancelarios -5%, 10%, 15% y 20%- en función del grado de elaboración de los productos. Colombia, Ecuador y Venezuela mantienen niveles arancelarios comunes, Bolivia mantiene su propio arancel y Perú no participa de este mecanismo, todo esto según la Decisión 370. La Decisión 620 autorizó a Ecuador, Colombia y Venezuela la aplicación temporal de los niveles arancelarios que estipula en su anexo I hasta el 31 de enero de 2006 y autorizó a Bolivia la aplicación de niveles consagrados en el anexo II. La Decisión 628 modifica esta y crea un grupo de trabajo de alto nivel en política arancelaria, que deberá finalizar sus trabajos en diciembre de 2006. Actualmente se cuestiona en algunos países la idoneidad del arancel común. Por otra parte, no se puede olvidar que la Decisión 598 obliga en las negociaciones con terceros no miembros por parte de los países de la CAN al respeto a los acuerdos de la CAN y a la aplicación a los miembros de la “cláusula de nación más favorecida”.

Por tanto, podemos concluir que en el ámbito aduanero, donde la Comisión se ve investida en muchas ocasiones de plenos poderes, se han producido avances sustanciales en cuanto a los instrumentos jurídicos para el desarrollo e implementación de una unión aduanera entre los Estados miembro de la CAN. No obstante, como cuestión negativa en este orden de cosas, se puede señalar que el AEC en su aplicación excepciona importantes grupos de mercancías. Junto a esta cuestión, las diferencias en las balanzas comerciales entre los distintos países integrantes y la crisis económica que viven determinados países, plasmada claramente en los movimientos migratorios, está ejerciendo una fuerte presión en los mandatarios de cara a la no aplicación del AEC. La firma de tratados de libre comercio con Estados Unidos, junto con los acuerdos con MERCOSUR, hace muy difícil la aplicación de un AEC a las mercancías

provenientes de países terceros, alejando a la CAN de la unión aduanera y debilitando, asimismo, el ya frágil AEC.

2.2.4. Armonización tributaria y cooperación entre las Administraciones Tributarias

No existen en el Acuerdo de Cartagena capítulos o disposiciones específicas dedicadas a estas dos cuestiones, por lo que **las decisiones tomadas al respecto se han basado en las que, para cumplir los fines generales establecidos en el Acuerdo, se asignan al SAI.**

En este sentido destacan, entre otros, los siguientes artículos:

- Artículo 3. Señala con carácter general las acciones a emprender para cumplir los fines de Tratado, profundizar en la integración económica regional, la armonización gradual de políticas económicas, etcétera.
- Artículo 22. Encomienda a la Comisión la tarea de formular, ejecutar, evaluar y adoptar las medidas necesarias para cumplir los fines del Acuerdo.

Las Decisiones 40 y 578 son las que tratan los impuestos directos. Así, **se ha acordado un régimen para evitar la doble tributación en el Impuesto sobre la Renta y en el Impuesto sobre el Patrimonio.**

Respecto al **Impuesto sobre la Renta**, se establece como criterio básico para el gravamen el país de la fuente de la misma. Se excepcionan las rentas provenientes de los bienes inmuebles y los recursos naturales. Se establecen cláusulas específicas para el tratamiento de los beneficios empresariales, las empresas asociadas o relacionadas, las empresas de transporte, regalías, intereses, dividendos y participaciones, ganancias de capital, rentas provenientes de la prestación de servicios personales, beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, pensiones y anualidades y rentas provenientes de actividades de entretenimiento público. En cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio, se establece el criterio del lugar de situación del bien.

La Decisión 40 contempla un **modelo de convenio para evitar la doble tributación** entre un Estado del CAN y un

Cooperación Administrativa en materia tributaria

Proceso de Integración Económica Latinoamericanos

país tercero. El modelo se diferencia en que no contempla la asistencia recaudatoria.

Respecto a **los impuestos indirectos**, hay que destacar dentro de este apartado la Decisión 388, de julio de 1996, que establece el principio de la tributación en destino con la devolución a los exportadores de los impuestos soportados en los bienes enviados a otros países de la CAN. Esta norma tiene como causa el fomento de las exportaciones entre los países que son miembros. Se aplica a los siguientes impuestos:

- Bolivia: Impuesto sobre el Valor Agregado e Impuesto a las Transacciones.
- Colombia: Impuesto sobre las Ventas.
- Ecuador: Impuesto sobre el Valor Agregado e Impuesto a los Consumos Específicos.
- Perú: Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal.
- Venezuela: Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al por Mayor, Impuesto al Alcohol y Bebidas Alcohólicas e Impuesto sobre Tabacos y Cigarrillos.

La norma, por tanto, afecta a impuestos indirectos de carácter general y a impuestos sobre consumos específicos, pero no de forma universal, existiendo diferencias entre países respecto a los tributos afectados.

La normativa más importante en este ámbito está recogida en las Decisiones 599 y 600, que armonizan **los Impuestos sobre el Valor Agregado y los impuestos sobre consumos específicos**. Hay que señalar que recientemente la Decisión 635 (9 de julio de 2006) ha pospuesto a 1 de enero de 2008 la entrada en vigor de estas decisiones, estableciendo también que a petición de un país miembro se prorrogará la entrada en vigor de la decisión por un plazo de tres años.

La Decisión 599 entra a regular tanto aspectos materiales como procedimentales del impuesto. En cuanto a los aspectos materiales, cabe destacar lo siguiente:

- Deja fuera del ámbito del tributo las operaciones de reorganización empresarial, fusiones, absorciones, etcétera, y las transmisiones del patrimonio empresarial, excepto cuando no se continúe su ejercicio.

- Define el sujeto pasivo del impuesto incluyendo personas físicas, jurídicas y otros entes carentes.
- Establece el lugar de realización del hecho imponible en las prestaciones de servicio.
- Define el concepto exportación a efectos de este impuesto para las relaciones entre los países miembros del CAN.
- Establece reglas especiales para el transporte.
- Fija reglas para el nacimiento del hecho imponible o acusación del impuesto.
- Define la base gravable como el monto íntegro de la erogación, tanto principal como accesorio.
- Respecto a las tasas o tipos impositivos, establece un tipo general no superior al 19%, un tipo incrementado no inferior al 30%, señalando un plazo de diez años para la adaptación a estos tipos.
- Establece la tasa cero a las exportaciones de bienes y servicios con un periodo de adaptación de cinco años.
- Estipula un tipo cero y la exclusión para los bienes que gozan de la misma a la entrada en vigor de la decisión que finalizará en un plazo de diez años. Transcurrido este tiempo, sólo se contempla un tipo cero para las importaciones relacionadas con regímenes diplomáticos o consulares, las importaciones de bienes donados a entidades sin ánimo de lucro con fines filantrópicos y los equipajes.
- Establece la deducción de los créditos de los impuestos soportados por la adquisición de bienes, tanto corrientes como de inversión, permitiendo para estos últimos que se realice durante el periodo de amortización de los mismos.
- Establece excepciones en lo referente a tasas, bienes y servicios excluidos y deducción de créditos de impuesto por razones de severa crisis o emergencia nacional. Estas situaciones son excepcionales y están sometidas a una vigencia temporal reducida.
- Dispone la posibilidad de retención a determinados contribuyentes o a pagos o abonos realizados mediante tarjetas de crédito o débito.

- Establece con carácter voluntario regímenes simplificados para pequeños contribuyentes.
- Respecto a los aspectos procedimentales, es necesario destacar:
 - El régimen de autoliquidación por parte del sujeto pasivo.
 - La devolución y compensación de saldos a favor del sujeto.
 - El establecimiento de unos requisitos mínimos de las facturas a efectos de su admisión para deducción del crédito de impuesto.

En el ámbito de los **impuestos tipo selectivo al consumo**, la Decisión 600 se encuentra relacionada con la Decisión 599. La armonización del Impuesto sobre el Valor Agregado puede llevar a que tipos incrementados de la imposición agregada se transformen en impuestos sobre consumos específicos. La Decisión 600 define con carácter general los impuestos sobre consumos específicos como aquellos tributos monofásicos que gravan la importación y el consumo en el mercado interno de determinados bienes y servicios, ya sea de forma individual o con carácter adicional o complementario a los impuestos sobre el valor agregado.

Señala la aplicación con carácter subsidiario de las normas contenidas en la Decisión 599, siempre que sean compatibles con la naturaleza de estos tributos, en especial en lo referente al momento de causación, los principios relativos a la territorialidad, sujetos pasivos y aspectos generales en relación a la venta de bienes y servicios gravados.

La generación del impuesto se produce respecto a los bienes en el momento de la importación o primera venta o transferencia realizada por el productor. En el caso de los servicios, es el momento de la prestación. La base de los mismos puede ser 'ad valorem' o específica, y no debe ser discriminatoria entre productos nacionales e importados.

Respecto a las cargas tributarias, señala que serán objeto de un trabajo de armonización para fijar mínimos en la CAN dentro de los tres años siguientes a la entrada en vigor de esta Decisión. Este trabajo de armonización se enfocará en una primera fase a los productos derivados de tabaco, cerveza y bebidas alcohólicas.

La armonización en los impuestos indirectos a partir de las decisiones de la Comisión plantea problemas de índole jurídica, cuestionándose por algunos tratadistas si carece de competencia la Comisión para emitir normas como las Decisiones 599 y 600, que fijan la estructura tributaria de los impuestos indirectos.

Una cuestión a destacar es la previsión de la asistencia en los procesos de recaudación cuando los bienes en el país solicitante no sean suficientes para cubrir la deuda.

2.2.5. Perspectivas de futuro

La CAN cuenta con una organización institucional, el SAI, con un conjunto de normas jurídicas, desde el Acuerdo de Cartagena a las decisiones, que contienen las bases para la formación de una unión aduanera y un espacio económico común, lo que constituye una situación de privilegio frente a otras experiencias, tanto en América como en el resto del mundo.

El proceso, sin embargo, se encuentra sufriendo tensiones, incluso está siendo cuestionado por diferentes motivos en algunos sectores de los países implicados. Estas tensiones han tenido su reflejo en el abandono de la República Bolivariana de Venezuela. Efectivamente, la firma por parte de algunos países miembros del Pacto Andino -Perú y Colombia- de un tratado de libre comercio con Estados Unidos y las negociaciones en este sentido llevadas a cabo por Ecuador, han sido objeto de fuertes críticas por los gobiernos de Venezuela y Bolivia. El primero ha denunciado el 22 de abril de 2006 el Acuerdo de Cartagena y ha salido del Pacto Andino. No obstante, se ha firmado un memorando de entendimiento entre los países miembros de la Comunidad Andina y la República Bolivariana de Venezuela (9 de agosto de 2006), que tiene su reflejo en la Decisión 641. Este memorando permite mantener vigentes las ventajas arancelarias recíprocas entre la CAN y la República Bolivariana de Venezuela.

Bolivia ha manifestado su intención de plantearse su permanencia en la CAN e integrarse en otras áreas, en clara referencia a la postura adoptada por la República Bolivariana de Venezuela.

En el mismo orden de cosas, pero en sentido positivo para la integración, se ha producido el otorgamiento de la condición de país miembro asociado a la Comunidad

Andina a la República de Chile (Decisión 645). De este modo se une al resto de países del MERCOSUR – Argentina, Brasil, Paraguay e Uruguay–, que desde julio de 2005, por la Decisión 613, ya tenían esta consideración. En la actualidad (septiembre de 2006) se están llevando a cabo diálogos con México para la suscripción de un acuerdo con el objeto de establecer un mecanismo de dialogo y cooperación entre este país y la CAN.

2.3. El Mercado Común Centroamericano (MCCA)

2.3.1. Antecedentes y evolución

Hay que situar los orígenes del MCCA en el Tratado Multilateral de Libre Comercio e Integración Económica Centroamericana de junio de 1958, en el que los firmantes se comprometieron a establecer un régimen de libre intercambio y a perfeccionarlo en un período de diez años a partir de la fecha inicial de vigencia.

El MCCA **está regulado por el Tratado General de Integración Económica Centroamericana de 1960 y sus protocolos modificatorios. Este tratado, denominado también Tratado de Managua**, estableció el Mercado Común Centroamericano, que consiste en la creación de una zona de libre comercio y un arancel externo común, y estableció las bases para la constitución de la Unión Aduanera Centroamericana. El MCCA está integrado por El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Costa Rica. Su población representa un 6,5%, su territorio un 2,1% y su Producto Interno Bruto aproximadamente un 2,2% del total de América Latina.

A partir de esa fecha, y especialmente en la década de los ochenta, la inestabilidad política en la mayoría de los países de la subregión, las tensiones que se crearon entre ellos y el hecho de haberse convertido en un centro de conflictos de alcance internacional, conformaron una situación totalmente adversa a los esfuerzos de integración. Tales circunstancias se reflejaron en el comercio subregional, cuya cuantía en 1986 se había reducido a más de la mitad de lo que había sido cinco años antes. No obstante, a mediados de la década se lograron algunos progresos. En 1985 se firmó un acuerdo con la Comunidad Europea y se concretó un arancel para la importación. En 1987 se suscribió el Tratado

Constitutivo del Parlamento Centroamericano y en 1990 se estableció un nuevo sistema de pagos.

Una vez superadas en lo esencial las crisis políticas, la reanudación del proceso de integración fue relativamente rápida. En este sentido, cabe destacar los siguientes avances:

- En 1990, los presidentes centroamericanos acordaron reestructurar, fortalecer y reactivar el proceso de integración, así como sus organismos.
- En diciembre de 1991 se suscribió el Protocolo de Tegucigalpa a la carta de la Organización de Estados Centroamericanos (ODECA), con el objeto de constituir el Sistema de la Integración Centroamericana (SICA) como marco institucional de la región, incorporando a Panamá como Estado miembro.
- En abril de 1993 se llegó a un acuerdo de libre comercio que tenía como objeto el intercambio de la mayoría de los productos, la liberalización de capitales y la libre movilidad de personas.
- En octubre de 1993, los países centroamericanos suscribieron el Protocolo de Guatemala, mediante el cual se adaptaron las normas del Tratado General a la nueva realidad y necesidades de los países de la región.
- En julio de 1997 se acordó la reforma que contemplaba el fortalecimiento del Parlamento Centroamericano, la reforma de la Corte Centroamericana de Justicia y la unificación de las secretarías en una sola secretaría general.
- En marzo de 2002 fue aprobado un plan de acción para acelerar el proceso de unión aduanera, conformando los diferentes grupos de trabajo para su aplicación y estableciendo una serie de objetivos y plazos para conseguirlo.
- En junio de 2002, los presidentes centroamericanos celebraron la decisión de Costa Rica de incorporarse plenamente al proceso de unión aduanera, y fue aprobado el Marco General para la Negociación de la Unión Aduanera en Centroamérica, que está sirviendo de base en las negociaciones que actualmente se realizan. En el mencionado marco

para la negociación se establecen los siguientes principios:

- Alcanzar de manera gradual y progresiva la unión aduanera, a efecto de concretar en esta etapa del proceso de integración centroamericana mediante la coordinación, armonización y convergencia de las políticas económicas.
- Alcanzar el desarrollo económico y social equitativo y sostenible de los países centroamericanos.

2.3.2. Estructura institucional

En el proceso de formación del MCCA juegan un papel especialmente relevante el Consejo de Ministros de Integración (COMIECO), el Comité Ejecutivo de Integración Económica (CEIE) y la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (SIECA). Además, cabe destacar especialmente las reuniones periódicas a nivel presidencial, que tienen una gran influencia en la orientación de todo el proceso de integración. La organización institucional del subsistema de integración económica está formada por los siguientes órganos:

- La Reunión de Presidentes de Centroamérica.
- El Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO).
- El Consejo Intersectorial de Ministros de Integración Económica.
- El Consejo Sectorial de Ministros de Integración Económica.
- El Comité Ejecutivo de Integración Económica (CEICE).

Entre los organismos de apoyo, debe mencionarse también, por su tradición y solidez, el Banco Centroamericano de Integración Económica, un instrumento de financiación y promoción del crecimiento integrado del MCCA sobre una base de equilibrio regional. Los actos administrativos del Subsistema de Integración Económica se expresan mediante resoluciones, reglamentos, acuerdos y recomendaciones.

La estructura institucional del MCCA se ha mantenido relativamente estable a pesar de los altibajos del proceso de integración. La proliferación de instituciones condujo a que se planteara la reforma aprobada en julio de 1997. Esta se realizaría mediante procesos de ejecución progresiva y flexible, y estaría basada en un solo instrumento jurídico, salvo en los casos del Parlamento Centroamericano y la Corte Centroamericana de Justicia, dada la naturaleza de sus funciones.

2.3.3. Unión aduanera y política comercial común

Unión aduanera

Actualmente, el MCCA constituye una unión aduanera imperfecta. Mediante el Tratado General de Integración Económica Centroamericana de 1960, los países centroamericanos se comprometieron a perfeccionar una zona de libre comercio y adoptar un arancel externo común. Este tratado estableció el régimen de libre comercio para todos los productos originarios de sus respectivos territorios, con las únicas limitaciones comprendidas en su anexo A (2). Este anexo comprende una lista reducida de productos –alcohol etílico, derivados del petróleo, bebidas alcohólicas, café y azúcar– que corresponden a las producciones más importantes de estos países y a aquellas que representan un porcentaje muy significativo de su comercio exterior.

Los productos originarios –salvo los citados en el anexo– están exentos de los derechos arancelarios a la importación y exportación, los derechos consulares y todos los demás impuestos, sobrecargos y contribuciones que causen la importación o exportación o se cobren en razón de ellas, ya sean nacionales, municipales o de otro orden. Asimismo, las mercancías originarias gozan de tratamiento nacional y están exentas de toda restricción o medida de carácter cuantitativo, con excepción de las medidas de control por razones de sanidad, de seguridad o de policía.

Política comercial común

El Sistema Arancelario Centroamericano (SAC) contempla un Arancel Externo Común (AEC) con un rango arancelario entre 5% y 15%. El AEC está dividido en tres partes. La primera abarca aproximadamente el 95% de las partidas arancelarias y es común a los cinco integrantes del MCCA –se autoriza un sobrecargo de 5% a Nicaragua y Honduras–. La segunda comprende un 3% de las partidas, y sus aranceles debían ser equiparados progresivamente hasta 1999. El 2% restante está constituido por partidas que no serán equiparadas. Por otra parte, es posible imponer salvaguardas intraregionales cuando un país se considera afectado por prácticas de comercio desleal. Para la solución de controversias se cuenta con un cuerpo arbitral compuesto por un representante de cada país miembro.

Aunque anteriormente se aplicaba un régimen de excepción para productos agropecuarios considerados vulnerables, ahora sólo es aplicable a los servicios. Por lo que cabe concluir que existe libre comercio entre todos los Estados, excepto Costa Rica, país que se adhirió al SICA en diciembre de 2003 en calidad de Estado asociado y se está incorporando gradualmente al proceso.

Los países centroamericanos han venido desarrollando una intensa actividad con el objeto de contar con una normativa comercial que, respetando los compromisos multilaterales contraídos, regule las relaciones comerciales del Mercado Común en el ámbito interno, así como sus relaciones comerciales internacionales. Es así como a la fecha se encuentran vigentes los siguientes instrumentos comerciales:

- Reglamento Centroamericano sobre el Origen de las Mercancías con su anexo de Reglas de Origen Específicas. Su ámbito de aplicación se circunscribe al intercambio de mercancías regulado por los instrumentos jurídicos de la integración económica centroamericana.
- Reglamento Centroamericano sobre Medidas de Salvaguardia. Su ámbito de aplicación está dirigido a las importaciones procedentes de terceros países.
- Reglamento Centroamericano sobre Prácticas Desleales de Comercio. Establece los procedimientos y medidas que deben aplicarse en los casos de prácticas desleales de comercio –dumping y/o

subvenciones–, tanto en las relaciones comerciales con terceros países como dentro de la región, y regula la imposición de derechos antidumping o derechos compensatorios.

- Reglamento sobre el Régimen de Tránsito Aduanero Internacional Terrestre, Formulario de Declaración e Instructivo. El objetivo de este instrumento es facilitar, armonizar y simplificar los procedimientos utilizados en las operaciones de tránsito aduanero internacional efectuadas por vía terrestre para las mercancías procedentes u originarias de los países signatarios y/o de terceros países, siempre y cuando la operación de tránsito se inicie en un Estado parte. Este reglamento se aplica también en el tránsito entre Panamá y los cinco países de la región.
- Reglamento Centroamericano de Medidas de Normalización, Metrología y Procedimientos de Autorización. Desarrolla las disposiciones que sobre la materia establece el Protocolo de Guatemala y, en lo pertinente, el Acuerdo sobre Obstáculos Técnicos al Comercio de la OMC. El objeto es que las medidas de normalización, procedimientos de autorización y de gestión metrológica de los Estados parte no creen obstáculos innecesarios al comercio intraregional.
- Reglamento Centroamericano sobre Medidas y Procedimientos Sanitarios y Fitosanitarios. Su objeto es regular las medidas sanitarias y fitosanitarias que los países pueden adoptar para proteger la vida y salud humana y de los animales o para preservar la sanidad de los vegetales. Se pretende evitar que esas medidas puedan afectar directa o indirectamente el comercio intraregional, constituyéndose en barreras innecesarias.
- Mecanismo de Solución de Controversias Comerciales en Centroamérica. Permite a los Estados parte solucionar sus controversias en materia comercial de una manera adecuada, consistente y expedita, siguiendo un procedimiento seguro y previsible.
- Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento (CAUCA y RECAUCA). Este instrumento tiene por objeto establecer la legislación aduanera básica de los países de la región conforme a los requerimientos del MCCA y los instrumentos regionales de integración.

- Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías. Desarrolla las disposiciones del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, así como las disposiciones procedentes del ordenamiento jurídico regional.

Entre finales de 2003 y el comienzo de 2004, los países miembros del MCCA culminaron las negociaciones del CAFTA. Este acuerdo tendrá implicaciones importantes en la medida que les otorga un mejor acceso al mercado de los Estados Unidos. Sin embargo, el CAFTA plantea también una serie de desafíos para los países centroamericanos, sobre todo en lo referente al desmantelamiento de la protección a sus sectores agrícolas tradicionales y otros sectores agropecuarios.

2.3.4. Armonización tributaria y cooperación entre las Administraciones Tributarias

Los acuerdos para la constitución del MCCA datan de 1960. Desde esa fecha se han suscrito numerosos tratados, protocolos y otros instrumentos jurídicos dirigidos a avanzar en el proceso de integración centroamericana y la conformación de una unión aduanera centroamericana. Sin embargo, tales instrumentos **no contienen referencias a la armonización de la normativa de los tributos internos y, aún menos, a la cooperación entre las Administraciones Tributarias** de los Estados que forman parte del MCCA.

Esta falta de base jurídica ha determinado que hasta la fecha no existan normas relativas a la armonización tributaria, y que las experiencias de cooperación entre las Administraciones Tributarias de estos países hayan sido muy reducidas y, en algunos casos, prácticamente inexistentes. No obstante, en el marco del Plan de Acción de 2002 se estableció una serie de iniciativas de trabajo relativas a esta materia que, en un futuro próximo, pueden modificar significativamente la situación descrita. Entre estas iniciativas hay que destacar las siguientes:

- El Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica, suscrito por los países centroamericanos el 25 de abril de 2006.

- El Convenio de Compatibilización de los Sistemas Tributarios de los Estados parte de la Unión Aduanera Centroamericana, suscrito el 30 de junio de 2006.
- El Plan de Gestión para la operativización de los Convenios de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica.

En la materia que nos ocupa, resulta de especial relevancia **el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica**. Aunque fue suscrito en abril de 2006, la entrada en vigor de este convenio está pendiente de aprobación legislativa por cada uno de los cinco países del MCCA, así como su posterior depósito por al menos dos de estos países.

En la elaboración del convenio han tenido mucha influencia los modelos del Acuerdo de Intercambio de Información del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Sin embargo, este convenio centroamericano presenta rasgos originales y algunas diferencias importantes respecto a los citados modelos del CIAT y la OCDE.

- La “asistencia mutua” contenida en el convenio centroamericano es más reducida que la regulada en el Modelo del CIAT, ya que no prevé la asistencia en materia de recaudación de los tributos ni en materia de notificaciones, aspectos que constituyen una omisión significativa. Sin embargo, el convenio centroamericano incorpora diversas modalidades de cooperación técnica.
- El convenio centroamericano no contempla –expresamente– la posibilidad de realizar fiscalizaciones simultáneas, ni tampoco –por omisión– las fiscalizaciones en el extranjero.
- El convenio centroamericano sólo contempla el intercambio de información mediante las modalidades de requerimiento específico y aportación espontánea, pero no desarrolla los supuestos de intercambio automático y periódico de la información tributaria.

- El convenio centroamericano establece como límite al intercambio de información la existencia de disposiciones constitucionales que lo impidan.
- El convenio centroamericano regula los plazos para suministrar la información en forma muy similar a como lo hace el modelo CIAT. Sin embargo, el modelo CIAT va más allá e incluye el procedimiento y formas que el Estado requerido debe hacer para prestar la información solicitada.

La armonización tributaria en el marco del MCCA presenta numerosos problemas, ya que la estructura de los tributos de los Estados que la integran difiere de manera importante y es obsoleta en muchos de sus elementos más importantes.

En este sentido, hay que destacar que **el Impuesto a la Renta (IR)** en los países centroamericanos sigue adoleciendo de antiguos problemas. De manera general, el Impuesto a la Renta Personal (IRP) tiene carácter cédular –en contraposición a global–. Existen, además, un gran número de exenciones según la fuente generadora –seguros, intereses, dividendos y otras rentas financieras y de capital–. Esto determina que en la práctica casi la totalidad de la imposición recaiga sobre los salarios de los trabajadores en relación de dependencia, lo que atenta contra la equidad horizontal y vertical y mina su efectividad recaudatoria. Si a esto se añade los altos niveles de trabajadores informales y por cuenta propia que se observan en los países centroamericanos, es fácil entender la escasa recaudación que genera el impuesto. Por otra parte, el IRP está basado en el concepto de renta territorial, de modo que no se gravan las rentas generadas en el exterior. Aunque es difícil identificar estas rentas, la adopción del principio de renta mundial se constituiría en una forma de cerrar vías potencialmente importantes de evasión y permitiría otorgarle a la autoridad tributaria mayores instrumentos de control.

El Impuesto a la Renta Corporativa (IRC) también presenta un conjunto de exoneraciones subjetivas, fundamentalmente a las empresas extranjeras instaladas en zonas francas y a sectores protegidos y/o promovidos, como la agricultura y el turismo. En cuanto a la modernización en el diseño del IRC, en términos generales puede decirse que la legislación de los países centroamericanos no ha incorporado normas de precios de transferencia, capitalización débil, transferencia de

utilidades desde y hacia paraísos fiscales, así como otros mecanismos comúnmente utilizados por las empresas transnacionales para reducir su carga tributaria trasladando sus utilidades de un país a otro.

En algunos países existe un impuesto mínimo a la renta de las personas jurídicas. Este **impuesto sobre los activos** presume una rentabilidad mínima de los activos de una empresa y se aplica sobre el valor fiscal de los mismos o, en algunos casos, sobre las ventas. En países donde las normas contables son poco claras o son fáciles de interpretar a favor de los intereses de las empresas, este gravamen es más difícil de eludir que el impuesto a las ganancias netas. El impuesto es un pago mínimo a cuenta del IRC y opera como una retención que se deduce de la obligación tributaria sobre las ganancias. En aquellos casos en los que la empresa declara menos impuestos que lo pagado a cuenta, el impuesto a los activos se vuelve pago definitivo.

El Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) presenta dos problemas fundamentales en su diseño en los países centroamericanos, lo que erosiona la base del tributo, introduce distorsiones en la economía, atenta contra la equidad y dificulta la administración: las excesivas exenciones y el uso de la tasa cero. Estas distorsiones se agravan por la aplicación de la tasa cero a bienes destinados al mercado interno. Si bien esta práctica es adecuada en el caso de las exportaciones, a fin de no restar competitividad a los productores locales, en el caso de los bienes destinados al consumo interno no sólo se erosiona la base del tributo sino que también se abre una importante vía de evasión –e incluso de corrupción–.

Respecto al **Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)**, en los últimos años los países centroamericanos han logrado avances importantes en tres aspectos: los niveles del ISC, la reducción en el número de bienes y servicios gravados y la mayor aplicación de tasas ‘ad valorem’ en lugar de tasas específicas. Sin embargo, existe una gran diferencia de tasas entre los países, lo que constituye una traba en la armonización impositiva regional, elemento indispensable para aprovechar al máximo los beneficios de la integración regional y los tratados comerciales con terceros países –especialmente el CAFTA–. Adicionalmente, la cercanía geográfica entre los países hace inevitable el flujo de productos desde jurisdicciones con menores tasas hacia las que tienen mayores tasas, lo que introduce fuertes distorsiones.

2.3.5. Perspectivas a corto y medio plazo

Los mayores avances en la integración económica centroamericana se están dando en el marco de la unión aduanera. Este salto cualitativo en el proceso consiste en sustituir los cinco territorios aduaneros por un solo territorio aduanero con el propósito de consolidar la libertad de tránsito de las mercancías independientemente del origen de las mismas, previa nacionalización en alguno de los Estados miembros de los productos procedentes de terceros países. El Consejo de Ministros de Integración Económica aprobó en junio de 2004 el Marco General para las Negociaciones de la Unión Aduanera. Para darle cumplimiento se han implementado diferentes foros y grupos de trabajo especializados que garanticen avances y resultados.

Como paso intermedio y durante el período de transición hacia la unión aduanera, se ha logrado establecer aduanas integradas y periféricas. Estas aduanas permiten mayor agilización en el tránsito de personas y mercancías, así como la reducción de los costos y del tiempo en los trámites aduaneros. Por otra parte, han permitido que los funcionarios aduaneros homologuen y simplifiquen los procedimientos aduaneros.

De manera más reciente, existen señales esperanzadoras respecto a un rápido avance en el proceso de integración económica. En este sentido, hay que destacar los compromisos suscritos en la Cumbre Extraordinaria de Jefes de Estado del Sistema de Integración Centroamericana celebrada en Panamá el 9 de marzo de 2006. Respecto a la unión aduanera, los compromisos son los siguientes:

- Convenio de Intercambio de Información y Asistencia Mutua (25 de abril de 2006).
- Código Aduanero Uniforme Centroamericano.
- Régimen de Tránsito Comunitario (30 de abril de 2006).
- Convenio de Compatibilización de los Sistemas Tributarios (30 de junio de 2006).
- Liberalización de productos del anexo A (31 de julio de 2006).
- Convenio para la Creación de la Unión Aduanera Centroamericana.

- Interconexión electrónica de las Administraciones Aduaneras y Tributarias (31 de diciembre de 2006).

Por otra parte, los cambios en los patrones de inserción internacional de la región requerirán profundas reformas de los sistemas tributarios en un futuro próximo. Durante los años noventa, la región transitó de una fuerte dependencia de la recaudación en aduanas hacia una mayor importancia de los impuestos internos, especialmente los impuestos generales sobre el consumo. Esta tendencia se está acelerando con la aprobación del Tratado de Libre Comercio entre el MCCA y los Estados Unidos, ya que se producirá una importante caída en la recaudación aduanera que habrá que compensarse con otras fuentes de tributación. Además, el hecho de que todos los países de la región se hayan adherido a la Organización Mundial del Comercio (OMC) implica también que deberán acatar las decisiones de este organismo. La que tendrá mayor relevancia es la eliminación de las exoneraciones a los impuestos sobre la renta societaria en las zonas francas, consideradas como un subsidio a las exportaciones y, en consecuencia, prohibidas por el Acuerdo sobre Subsidios y Derechos compensatorios de la Ronda de Uruguay de 1995.

3. Mecanismos de Cooperación entre las administraciones tributarias la experiencia de la Unión Europea

El proceso de integración europea, desde la firma del Tratado de Roma en 1957 a la consecución de la unión monetaria y la introducción del euro en el año 2002, ha sido largo y complejo. De forma simplificada puede decirse que este proceso se ha plasmado en tres etapas:

1. La consecución de la unión aduanera, caracterizada por la desaparición de las aduanas nacionales, el establecimiento de un Arancel Exterior Común y la adopción de una política comercial común.
2. La consecución de la unión económica y del mercado único en 1993 con la desaparición de las fronteras fiscales interiores.
3. La unión monetaria con la adopción del euro por parte de la mayoría de los Estados de la Unión.

La cooperación administrativa en materia tributaria entre los Estados miembros ha ido evolucionando

paralelamente al proceso de armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en primer lugar, los impuestos especiales o accisas, en segundo lugar, y, en menor medida, los impuestos directos, en tanto en cuanto este proceso ha sido el que ha posibilitado la consecución del mercado único y la unión económica.

3.1. Cooperación administrativa e impuestos sobre el consumo

En el ámbito de la Unión Europea rige como principio general de que los Estados mantienen su plena soberanía en materia tributaria. Sin embargo, desde los orígenes de la Comunidad Económica Europea en 1957 se consideró necesario armonizar la fiscalidad indirecta para el logro de un mercado común, estableciéndose expresamente en el propio Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCE) la necesidad de lograr esa armonización.

3.1.1. La cooperación administrativa en el IVA con anterioridad a la consecución del mercado único. La Directiva 77/799/CEE

Mediante la Directiva 77/799/CEE se estableció en 1977 un Régimen General de Cooperación Administrativa en materia tributaria entre los Estados miembros de la CEE. Inicialmente presentaba condiciones y límites muy similares a los recogidos en el artículo 26 –relativo al intercambio de información– del Modelo de Convenio de la OCDE.

Hasta 1979 se veían afectados por la misma únicamente los impuestos directos sobre renta y patrimonio, pero la armonización de la estructura del IVA en 1969 y de su base imponible en 1977 permitió la extensión de estos mecanismos al IVA a partir del 1 de enero de 1981 (Directiva 79/1070/CEE). De igual modo, la armonización de las accisas o impuestos especiales posibilitaría también la extensión de su aplicación a dichos impuestos a partir del 1 de enero de 1993 (Directiva 92/12/CEE).

La Directiva vinculaba a todos los Estados miembros, con independencia de que existieran o no entre ellos convenios para evitar la doble imposición. Se trataba de establecer un mínimo de cooperación administrativa, común a todos los Estados miembros, y referida a

cualquier contribuyente, con independencia de que este fuese o no residente en un Estado miembro afectado. Conviene señalar que de existir entre dos Estados miembros un convenio o acuerdo internacional que implicara obligaciones más amplias, el Estado afectado no podría escudarse en la Directiva para no atenderlas.

Si bien respecto al IVA y a las accisas sobre aceites, minerales, alcoholes y tabacos no existía duda alguna sobre la cobertura de la asistencia mutua, hay que señalar que en el caso de los impuestos directos, al tratarse de impuestos no armonizados, la Directiva se vio obligada a utilizar un concepto general de impuesto sobre la renta y el patrimonio que se concretaba en una enumeración cerrada de los impuestos englobados bajo dicho concepto en cada Estado miembro.

La Directiva recogía dos modalidades de asistencia: el intercambio de información y la cooperación directa.

El intercambio de información

El intercambio de información es la fórmula más utilizada en la cooperación administrativa. La Directiva contemplaba tres tipos de intercambio de información: el intercambio previa solicitud, el intercambio automático y el intercambio espontáneo.

- El intercambio previa solicitud se refería a peticiones específicas de información relacionadas con casos concretos. Inicialmente estaba concebido como un recurso excepcional que debería utilizarse únicamente si el Estado miembro requirente había agotado sus propias vías de información o su obtención en este Estado miembro podía poner en peligro el resultado de la investigación al alertar al contribuyente.
- El intercambio automático no requiere solicitud previa ni se trata de intercambios específicos y singularizados, sino, por el contrario, de intercambios masivos y regulares de determinadas categorías de información, acordadas previamente por los Estados que son miembros. Al carecer prácticamente de regulación en la Directiva, se otorgaba toda la libertad a los Estados para decidir el contenido de los acuerdos, aunque normalmente se intercambiarían datos disponibles cuya obtención no requiriera ningún tipo de actuación específica por

parte del Estado miembro que había de facilitarla. El principal problema de este tipo de intercambio era, y es actualmente, el de la identificación de los contribuyentes a los que afecta la información recibida.

- En el intercambio espontáneo no existe instancia de parte, ni acuerdo previo sobre su envío, sino que el Estado miembro que suministra la información lo hace por iniciativa propia, al considerar que esta puede resultar de interés para el Estado miembro destinatario. No obstante, a pesar del carácter voluntario de este tipo de intercambio, la Directiva preveía que el intercambio debía ser obligatorio en todos aquellos casos en los que existiera una presunción de reducción de impuestos en alguno de los dos Estados miembros implicados debido a la actuación de un contribuyente.

La Directiva establecía una serie de límites en el intercambio de información y en la aplicación del principio de confidencialidad. De modo genérico, un Estado miembro podría negarse a facilitar la información si su legislación interna le prohíbe el acceso a determinadas categorías de información para la comprobación de sus propios impuestos –por ejemplo, el secreto bancario–, o bien cuando la transmisión de determinada información pudiera lesionar sus intereses –por ejemplo, desvelar un secreto comercial o industrial o alterar el orden público–. También puede negarse a facilitar la formación requerida si no existe reciprocidad posible, esto es, si el Estado requirente le solicita informaciones que no puede suministrar.

Finalmente, hay que señalar que, por el principio de confidencialidad, la información tributaria recibida por un Estado miembro debido a una solicitud de asistencia quedaba sujeta a una serie de limitaciones en cuanto a su uso y divulgación.

La cooperación directa

La Directiva abría la posibilidad a una cooperación más estrecha entre agentes de los Estados afectados, dejando plena libertad para utilizar la fórmula que se considerase más adecuada. La cooperación directa podía plasmarse tanto en comprobaciones simultáneas o coordinadas como en la asistencia en persona.

Las primeras posibilitaban el contacto directo entre los inspectores de los diferentes Estados, permitiéndoles actuar de forma coordinada en una comprobación que se desarrollará simultáneamente en los países afectados. Este instrumento ha sido utilizado con relativa frecuencia tanto de forma bilateral como multilateral, al no exigirse la presencia en un Estado miembro de inspectores de otro Estado miembro. En cuanto a la asistencia en persona, en teoría se permitía la realización de comprobaciones conjuntas entre inspectores de los diferentes Estados.

Desde el punto de vista organizativo, a escala nacional solamente se debían identificar las autoridades competentes en cada Estado miembro en lo referente al intercambio de información, pero no se estipulaban reglas sobre la estructura de los servicios que habrían de encargarse de la cooperación administrativa, tampoco sobre procedimientos internos o plazos para la respuesta. A escala comunitaria no existía ninguna unidad con tales competencias.

3.1.2. La cooperación administrativa y la consecución del mercado único. El Reglamento 218/1992

El 1 de enero de 1992 se produce la consecución del mercado único con la consiguiente eliminación de los ajustes fiscales en frontera. El mercado único fue posible por una aproximación de los tipos del IVA y por la articulación de un régimen general del IVA para las operaciones intracomunitarias. El régimen por el que se optó inicialmente fue, con carácter transitorio –y que con el tiempo se ha convertido en definitivo–, el principio de la tributación en destino.

Esta decisión llevó a la creación de un nuevo hecho imponible en el IVA: la adquisición intracomunitaria que posibilita la tributación en el país de llegada de los bienes. De este modo, las adquisiciones intracomunitarias tributarían en el Estado del comprador, mientras que las entregas intracomunitarias se verían exentas plenamente del IVA si se cumplía una doble condición:

- Que la mercancía salga del territorio nacional.
- Que el comprador sea un sujeto pasivo identificado a efectos del IVA con un Número de Operador Intracomunitario.

La opción por este tipo de tributación tenía como principal efecto adverso el posible aumento del fraude fiscal. Para paliarlo en lo posible, la implantación del régimen transitorio se acompañó de **la creación de un sistema específico de cooperación administrativa: el Régimen Especial de Cooperación para las Operaciones Intracomunitarias**, que pretendía salvaguardar el control de las operaciones intracomunitarias y cuyos elementos principales aparecían recogidos en el Reglamento 218/1992.

Conviene señalar que el ámbito de aplicación del Reglamento 218/1992 es más reducido que el de la Directiva, ya que no afecta a todas las operaciones sujetas al IVA sino únicamente a las operaciones intracomunitarias sujetas al impuesto, es decir, a las entregas y adquisiciones de bienes y a las prestaciones intracomunitarias de servicios con ellas relacionadas. Por ello, a partir del 27 de enero de 1992, los Estados miembro dispusieron de dos instrumentos jurídicos para el control de las operaciones intracomunitarias: el Régimen Especial de las Operaciones Intracomunitarias, articulado en el Reglamento 218/1992, que coexistía con el Régimen General de Asistencia Mutua contemplado en de la Directiva y/o con cualquier otro que pudiera acordarse a nivel bilateral o multilateral.

El intercambio de información. El sistema VIES

A diferencia de lo establecido en la Directiva, el intercambio de información que contempla el Reglamento 218/1992 es un intercambio masivo y automático sobre dos elementos clave de las operaciones intracomunitarias: la identificación de los operadores y el importe de las operaciones.

La identificación de los operadores

Esta identificación se consigue a través del Número de Identificación Fiscal a efectos de IVA y del Número de Operador Intracomunitario (NOI), asignado por cada Estado miembro a quienes realicen desde él o en él operaciones intracomunitarias. Como ya se dijo anteriormente, la exención en la entrega se aplica solamente si la mercancía sale del territorio del vendedor y si el comprador es un sujeto pasivo identificado a efectos del IVA con un NOI. La comprobación de la

validez de un NOI implica el mantenimiento en cada Estado miembro de un Registro de Operadores. Este debe poder ser consultado en cualquier momento por la autoridad competente de los demás Estados miembro, posibilitando así a sus operadores la comprobación de los Números de Operadores comunicados por sus clientes situados en los restantes Estados miembro.

El importe de las operaciones

Cada operador intracomunitario con un NOI atribuido debe presentar trimestralmente una declaración recapitulativa de las entregas realizadas a todos y cada uno de los adquirentes situados en los restantes Estados miembro, identificados a su vez con su correspondiente NOI. Esta información se incorpora por cada Estado a una base electrónica de datos común, la base VIES ('Vat International Exchange System'), que se mantiene por un período de cinco años.

Todos los Estados se hallan conectados a esta base de datos. Ello les permite acceder directa e inmediatamente a dos tipos de información: la información de primer nivel, es decir, el valor total por trimestres de las adquisiciones intracomunitarias realizadas por cada uno de sus sujetos pasivos en el conjunto de los operadores intracomunitarios a cuya base se accede, y, yendo a un mayor detalle, la información de segundo nivel, esto es, el desglose de la información anterior por cada uno de los vendedores.

Si existieran divergencias importantes entre las cantidades imputadas en VIES a un determinado operador y las declaradas por el propio operador, el Reglamento 218/1992 contempla la posibilidad de que el Estado requirente obtenga más información sobre estas diferencias -información de tercer nivel- solicitándola del Estado del operador que realiza la entrega. En este caso, evidentemente, la respuesta no es automática, y el plazo y los límites al intercambio de información varían según los datos solicitados. En efecto, si se trata de las facturas u otros documentos -documentos de transporte o de pago- correspondientes a transacciones determinadas entre los Estados miembro, la información se suministraría en el plazo máximo de tres meses después de la recepción de la solicitud, pero si la petición incluyera otros elementos que excediesen a los contemplados en el Reglamento 218/92 -por ejemplo, la composición societaria o la existencia de cuentas

corrientes, etcétera-, se aplicaría lo establecido en la Directiva y, por lo tanto, no existiría plazo predeterminado para remitir esta información. Es decir, la obtención de información de tercer nivel se ve sujeta a dos cuerpos jurídicos distintos, lo que implica la aplicación de plazos diferentes.

En una petición de tercer nivel, el Estado requerido puede negarse al envío de la información solicitada, aparte de en los casos ya mencionados anteriormente, cuando el número y la naturaleza de las peticiones de información imponen al Estado requerido una carga administrativa desproporcionada. Hay que señalar también que el intercambio de información de tercer nivel no se concebía inicialmente como un intercambio masivo, sino como un procedimiento excepcional, ya que la remisión de la información implicaba obviamente la realización de actuaciones específicas por parte del Estado requerido. La realidad ha sido bien diferente.

En cuanto a la cooperación administrativa, el Reglamento no prevé un régimen particular para las operaciones intracomunitarias, por lo que se aplicarán los instrumentos regulados en general por la Directiva 77/799/CEE. Sin embargo, la adopción del Reglamento 218/1992 **supuso la creación de una estructura organizativa** tanto a escala nacional como en el ámbito comunitario:

- a) **Nivel nacional.** A diferencia de lo contemplado en la Directiva, el Reglamento 218/1992 impuso la creación de una Oficina Central de Enlace (CLO) en cada Estado miembro, así como la adopción de las medidas necesarias para garantizar el buen funcionamiento del mecanismo de asistencia. Sin embargo, al igual que lo dispuesto en la Directiva, el Reglamento 218/1992 dejaba libertad a los Estados miembro para organizar internamente sus actividades de cooperación.
- b) **Nivel comunitario.** El Reglamento 218/1992 creó una estructura particular con un comité específico – el Comité SCAC–, presidido por la Comisión, con competencias tanto normativa como de seguimiento y en algunos casos casi de arbitraje.

3.1.3. La revisión del Régimen Especial de Cooperación. El Reglamento 1798/2003

El Régimen Especial de Cooperación se puso en marcha con el objetivo de frenar el fraude que podía producirse con la eliminación de los controles fiscales en frontera y la aplicación de la tributación en destino de las adquisiciones intracomunitarias. Cabe preguntarse por la eficacia de las medidas arbitradas.

Es indudable que la existencia de una base de datos electrónica y la comunicación automática a todos los Estados miembros del importe total de las entregas intracomunitarias efectuadas a sujetos pasivos identificados en ellos constituye una buena herramienta de control. Sin embargo, estos mecanismos se han revelado insuficientes e inadecuados para hacer frente al fraude organizado. Algunas de las insuficiencias provienen de la existencia de un **doble marco jurídico en lo referente a la cooperación administrativa**; otras de determinadas **limitaciones y carencias del mencionado reglamento**.

La existencia de dos bases jurídicas diferentes para la cooperación administrativa en materia de IVA constituye en sí misma una fuente de complicación perjudicial para el buen funcionamiento del sistema. En efecto, el Reglamento 218/1992 no se aplica más que a las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes. En lo que respecta a las prestaciones intracomunitarias de servicios, así como a otras operaciones afectadas por el IVA, es preciso recurrir a las disposiciones de la Directiva. Sin embargo, estos dos instrumentos están sometidos a reglas de funcionamiento diferentes. Los plazos a respetar para las peticiones también son diferentes y el uso que puede hacerse de las informaciones recibidas no es el mismo.

También planteaba problemas en algunos Estados el hecho de que la responsabilidad del intercambio de información, en aplicación de la Directiva, era competencia de distintos servicios, por lo que no existían sinergias en lo referente al control del IVA entre el Reglamento 218/1992 y la Directiva.

Pero el **Reglamento 218/1992** también **contenía** en sí mismo una serie de **insuficiencias y rigideces** que lo limitaban en la lucha contra el fraude. Esto se debía a que el Reglamento no tenía como objetivo atajar los fraudes individuales, por lo que los Estados se veían obligados a utilizar la Directiva 77/799/CEE como base jurídica de

su cooperación en materia de fraude. Sin embargo, la Directiva fue concebida para facilitar el intercambio de informaciones relativas a la fiscalidad directa, y no ha sido adaptada luego para responder a las exigencias de la cooperación reforzada en el ámbito del IVA, una vez introducido el régimen transitorio el 1 de enero de 1993. Además, otras insuficiencias eran las siguientes:

- No se incluyen todas las operaciones susceptibles de originar fraude, en particular todas aquellas operaciones sujetas a regímenes especiales.
- Los datos que se intercambian de manera automática o a petición, provenientes de las declaraciones recapitulativas de sujetos pasivos, no están disponibles con la suficiente celeridad y no pueden ser intercambiados tan rápidamente como sería preciso.
- Con frecuencia el control ‘a posteriori’ se efectúa demasiado tarde.
- Incapacidad del sistema para hacer frente a la avalancha de peticiones de tercer nivel.
- La cooperación está demasiado centralizada. Hay muy pocos contactos directos entre las oficinas locales o entre las oficinas nacionales de lucha contra el fraude. La norma es la comunicación entre oficinas centrales de enlace.
- La cooperación es igualmente poco intensiva en la medida en que, fuera del sistema VIES, hay muy pocos intercambios automáticos o espontáneos de información pertinentes para la detección y la prevención del fraude en los intercambios intracomunitarios.

La revisión del Régimen Especial de Cooperación se ha realizado mediante el Reglamento 1798/2003, que pretende solventar los problemas anteriores mediante la unificación del marco jurídico y dotar de mayor alcance del Reglamento 1798/2003:

a) La unificación del marco jurídico

A la vista de lo expuesto, se requería por una parte un marco jurídico único que definiera reglas claras y constrictivas en la cooperación entre los Estados miembros, así como una revisión del Reglamento que

permitiese, entre otras cosas, promover contactos más directos entre los servicios y agilizar e intensificar los intercambios de información entre las Administraciones y entre estas y la Comisión. Es decir, se trataba de unificar el marco jurídico y de flexibilizar y dar mayor alcance a las disposiciones contenidas en el Reglamento 218/1992.

b) El mayor alcance del Reglamento 1798/2003

El Reglamento ha ampliado y mejorado la cooperación administrativa en una serie de importantes aspectos:

Descentralización

El Reglamento da la opción de descentralizar las CLO. Efectivamente, la centralización de todos los intercambios de información a través las CLO suponía en muchos casos retrasos innecesarios. Esto era especialmente cierto cuando los intercambios de información se realizaban entre zonas transfronterizas o entre unidades antifraude. Con arreglo a las disposiciones del Reglamento 1798/2003, la autoridad competente de cada Estado miembro podrá designar servicios de enlace, así como funcionarios competentes para el intercambio de información –como mínimo uno por servicio territorial–.

Algunos países como Francia o Finlandia han optado por una descentralización territorial completa. En otros países, como los Países Bajos, la descentralización ha sido de tipo funcional y ha afectado a las unidades antifraude. En España, por ejemplo, se ha producido una descentralización territorial en ciertas zonas transfronterizas, así como una descentralización funcional que afecta a la unidad antifraude –la ONIF: Oficina Nacional de Investigación del Fraude–.

Respecto a la presencia en las oficinas de la Administración y a la participación en las investigaciones administrativas, el Reglamento (CEE) 218/92 no proporcionaba una base jurídica para la presencia de funcionarios de la Administración fiscal de otros Estados miembros. Además, la mayor parte de los Estados no había previsto esta posibilidad en su legislación nacional y, en la práctica, sólo autorizaron la presencia de funcionarios extranjeros durante los controles si existía el consentimiento del sujeto pasivo. Es más, ciertos Estados

prohibían incluso formalmente que un funcionario de otro Estado miembro participase en una actuación de comprobación en su territorio, invocando problemas jurídicos.

Presencia de funcionarios en el exterior

El nuevo Reglamento permite la presencia de los funcionarios de la Administración Fiscal de un Estado miembro en el territorio de otro, si ambos Estados así lo desean.

Controles simultáneos

Según la Comisión, los controles simultáneos deberían formar parte de los planes habituales de inspección de los Estados. Para animarlos a incluir controles simultáneos en sus planes de inspección, ciertos controles multilaterales son financiados a través de un presupuesto especial: el programa Fiscalis.

Solicitud de investigación administrativa

El intercambio previa solicitud –relativo a informaciones complementarias a las existentes en el sistema VIES o de cualquier otra información– incluye la posibilidad de solicitar la realización de actuaciones de comprobación administrativa. Efectivamente, en caso de fraude, y principalmente cuando se trate de operaciones simuladas o ficticias, las solicitudes de información pueden ser inadecuadas, impidiendo que la autoridad solicitante obtenga elementos de prueba.

Solicitud de notificación administrativa

La Directiva 76/308/CEE permitía en principio la notificación al destinatario de todos los actos y decisiones, incluidos los judiciales, relativos a una deuda o a su recaudación que emanasen del Estado miembro en el que la autoridad solicitante tuviera su sede. Sin embargo, cuando no existía deuda, el marco jurídico actual no preveía la notificación de los actos o decisiones que emanasen de las Administraciones Fiscales de otros

Estados miembros. El nuevo reglamento permite tal posibilidad.

Plazos

El plazo de tres meses establecido anteriormente para la comunicación de las informaciones solicitadas no ha cambiado. Sin embargo, en caso de que esta información esté ya a disposición de la autoridad requerida, el plazo se recorta a un mes. Con respecto a casos particulares, principalmente en fraudes de tipo “carrusel” o controles complejos, se puede establecer un plazo diferente.

Solicitudes de tercer nivel

Posteriormente, la Decisión 15/XI/2004 fijó un umbral mínimo para las solicitudes de información de nivel tres. Es decir, las oficinas de enlace podían rechazar las solicitudes en las que la diferencia entre el montante imputado y el declarado fuese inferior a 15.000 euros.

Intercambio de información sin solicitud previa

El Reglamento da especial importancia a este tipo de intercambio al definir tres subcategorías:

- El intercambio automático. Es la comunicación sistemática y sin solicitud previa a otro Estado miembro de informaciones predefinidas a intervalos periódicos fijados de antemano.
- El intercambio automático estructurado. Es la comunicación sistemática y sin solicitud previa a otro Estado miembro de informaciones predefinidas a medida que estas informaciones están disponibles.
- El intercambio espontáneo. Se produce de forma esporádica y sin solicitud de información.

El Reglamento establece que cada Estado miembro procederá a un intercambio automático o automático estructurado de la información en los casos siguientes:

- Cuando la imposición deba tener lugar en el Estado miembro de destino y la eficacia del sistema de

control dependa forzosamente de la información facilitada por el Estado miembro de origen.

- Cuando un Estado miembro presuma que se puede cometer o que se haya cometido una infracción a la legislación del IVA en otro Estado miembro.
- Cuando exista un riesgo de pérdida de ingresos fiscales en el otro Estado miembro.

Las modalidades de informaciones a intercambiar y las modalidades de este tipo de intercambio fueron fijadas posteriormente en el Reglamento 1925/2004 y en la Decisión de 15 de noviembre de 2004. Queda así especificada una lista de las informaciones mínimas a intercambiar en el caso de intercambios automáticos, se establecen cinco grandes categorías concretas de información a intercambiar sin solicitud previa y se estipula la frecuencia de estos intercambios y las modalidades prácticas. Las grandes categorías de información son las siguientes:

- Información relativa a sujetos pasivos no establecidos. En este apartado se intercambiarían informaciones sobre la atribución de números identificativos de IVA –es decir, Números de Operador Intracomunitario- a sujetos pasivos establecidos en otros Estado miembro, así como sobre las devoluciones a sujetos pasivos no establecidos en el territorio del país.
- Información relativa a los medios de transporte nuevos. Es decir, intercambios de información sobre entregas exentas de medios de transporte nuevos por personas que tengan la consideración de sujeto pasivo e inscritas en el censo IVA, entregas exentas de embarcaciones y aeronaves nuevas por sujetos pasivos de IVA inscritos en el censo IVA a personas no inscritas en dicho censo y entregas exentas de vehículos terrestres a motor nuevos por sujetos pasivos a sujetos no inscritos en el censo IVA.
- Información sobre ventas a distancia no sujetas al IVA en el Estado miembro de origen.
- Información sobre transacciones intracomunitarias presuntamente irregulares. Es decir, sobre la base de profundas divergencias entre los datos VIES y los recogidos a nivel nacional.
- Información sobre los operadores “carrusel” potenciales. Esto es información relativa a

operadores defraudadores o potencialmente defraudadores.

3.1.4. Idoneidad de los mecanismos actuales ante la lucha contra el fraude

Las principales debilidades del sistema radican, por una parte, en la concepción misma del mecanismo del IVA, que permite al comprador la deducción del impuesto soportado con independencia de que este haya sido previamente declarado e ingresado en el erario público por parte del proveedor, y, por otra, en el régimen general transitorio del IVA para las operaciones intracomunitarias, ya que, como se ha visto, en el régimen las entregas intracomunitarias están exoneradas en el Estado miembro de origen. Para complicar el panorama un poco más, también existen regímenes especiales en relación con determinados servicios que se gravan en destino y que están sujetos a un mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Estos tampoco aparecen en VIES.

Además, el régimen de operaciones intracomunitarias no afecta a una serie de transacciones intracomunitarias susceptibles de generar fraude y que están sujetas a regímenes especiales en algunos casos de gran complejidad. Tal es el caso de la tributación de los nuevos medios de transporte, el régimen de las ventas a distancia o las ventas a personas jurídicas no sujetas al impuesto. La propia idiosincrasia del impuesto y el mecanismo de la exención en las entregas intracomunitarias, unido a la existencia de los regímenes especiales anteriormente descritos, exponen el sistema IVA al fraude intracomunitario o, por extensión, al fraude carrusel, ya que los bienes pueden circular sin ser gravados. Tampoco pueden dejar de mencionarse las debilidades de las Administraciones fiscales nacionales, con inercias que ralentizan la detección del fraude y la adopción de medidas eficaces.

Las dimensiones del problema suscitado son importantes. El valor anual de los bienes que circulan en la Comunidad sin IVA se cifraría en torno a más de 1.500 billones de euros –ingresos de IVA entre 150.000 y 200.000 millones de euros-. Aunque el porcentaje de fraude sea incierto, la magnitud de este es considerable. Algunos Estados han calculado pérdidas superiores al 10% de la recaudación neta del IVA.

En su versión más simplificada, el fraude en el IVA intracomunitario o fraude carrusel sería el siguiente:

Una sociedad A –sociedad instrumental– realiza entregas intracomunitarias exentas a un operador B –operador carrusel– situado en otro Estado miembro. El operador B adquiere los bienes, no paga el IVA y realiza una entrega interna a otro operador C, llamado agente. El operador B repercute el IVA en el precio a C, pero no lo ingresa en el fisco y desaparece. El operador C solicita la devolución del IVA soportado. Por lo tanto, la pérdida es el IVA pagado por C a B que no ha sido ingresado. Posteriormente C podría realizar una entrega exenta a A y a su vez este a B, y así reanudarse el ciclo del fraude. Para distorsionar las investigaciones, los bienes serán entregados de B a C a través de sociedades interpuestas, que pueden o no actuar de buena fe.

Ante este problema se han examinado dos tipos de soluciones: reformar a fondo la organización del control del IVA o revisar el funcionamiento del propio sistema del IVA.

Con todo, la idea de cambiar el propio sistema del IVA para combatir el fraude en el IVA parece poco probable por las dificultades e incógnitas que suscita, excepto en lo tocante al refuerzo de las normas de deducción del IVA. Por ello, los esfuerzos se han centrado en la adopción en lo posible de las medidas contenidas en la guía de buenas prácticas.

Reforzar los mecanismos de control del fraude. La guía de buenas prácticas

La Comisión llevó a cabo un examen pormenorizado del fraude del IVA en el comercio intracomunitario e identificó aquellas medidas adoptadas a nivel nacional que lograban mejores resultados. Las “mejores prácticas” se basan en un mayor y más rápido recurso a la ayuda mutua y en una adaptación de los sistemas de control nacionales.

- a) **Medidas para impedir la entrada de los operadores carrusel en el sistema del IVA.** A nadie se le oculta la dificultad que entraña atajar el fraude una vez introducidos los operadores fraudulentos en el circuito. Por ello, hay que tratar de impedir su entrada en el sistema IVA. Todas las precauciones que se tomen a la hora de asignar un Número de Operador en determinados casos serán pocas. Esto

conduce tanto a aumentar el control en el momento de la atribución de un NOI a operadores potencialmente sospechosos, como a mantener el Registro de Operadores convenientemente depurado. A la hora de atribuir un NOI a un sujeto pasivo de IVA, se deben extremar las precauciones en la evaluación de determinados factores de riesgo –sector sensible, existencia de un domicilio, etcétera– y, en su caso, optar por una combinación de medidas que permita garantizar en lo posible su atribución: imponer visitas de control previas, establecimiento de garantías financieras, presentación mensual de liquidaciones, etcétera.

- b) **Técnicas para detectar precozmente a los operadores carrusel.** En el caso de que un operador carrusel se hubiese introducido en el sistema obteniendo pese a todos los filtros un NOI, es esencial disponer de sistemas específicos de evaluación de riesgos para lograr una detección precoz. Estos podrían ser, por ejemplo, el análisis de las declaraciones-liquidaciones de IVA y de las disparidades con los valores reflejados en VIES.
- c) **Medidas para frenar el fraude carrusel una vez detectado.** Para que las medidas antifraude surtan efecto es necesario combinar la detección precoz con la retención de las devoluciones del IVA al comprador. Otra vía es la supresión inmediata del NOI de los empresarios fraudulentos que simulen actividades económicas para evitar que continúen adquiriendo bienes sin el pago del IVA, interrumpiendo de este modo el circuito del fraude.
- d) **Recuperación del IVA en casos de fraude carrusel detectado.** Algunos países han introducido en su legislación la responsabilidad fiscal solidaria. La introducción de tal responsabilidad implica que si un sujeto pasivo conocía o debiera haber conocido las actividades fraudulentas de su proveedor, será responsable del pago del IVA por este.

e) Creación de unidades antifraude.

La revisión del propio sistema del IVA

Se ha estudiado en varios foros la posibilidad de un cambio sustancial en el funcionamiento del régimen del IVA para abordar el problema del fraude carrusel. Las principales sugerencias que se han hecho son las siguientes:

- a) Suspensión del pago del IVA en todas las transacciones interempresariales.** Las pérdidas financieras originadas por el fraude carrusel se deben al impago por un operador fraudulento del IVA que se ha repercutido o reembolsado a otro operador. Si se suspendiese el pago del IVA en todas las transacciones entre empresas nacionales, no existiría deducción o reembolso del impuesto. Esto podría realizarse mediante la puesta en marcha de un mecanismo de reversión donde el cliente dé cuenta y al mismo tiempo deduzca el impuesto sobre sus ingresos en concepto del impuesto soportado.

Si bien esta medida puede parecer sugerente, lo cierto es que resultaría de dudosa su eficacia en el contexto antifraude. En un sistema de suspensión, toda la carga de la recaudación del impuesto recaería sobre el minorista, lo que generaría nuevas oportunidades de fraude y riesgos de impago. Además, la adopción de este sistema requeriría recursos adicionales sustanciales en personal y tecnología, ya que todas las transacciones entre empresas habrían de ser cotejadas y declaradas. Esto implicaría finalmente una considerable carga de trabajo adicional para los operadores, que se verían obligados a declarar todas las transacciones nacionales y a comprobar la situación legal de cada uno de sus clientes respecto al IVA.

- b) Suspensión del pago del IVA sobre algunas transacciones entre empresas nacionales.** Esta propuesta es una versión más limitada de la anterior. Supondría limitar el sistema de suspensión a determinadas categorías de operadores o de entregas. Algunas Administraciones han sugerido implantar un mecanismo de inversión a determinados sectores, otras han propuesto un sistema de suspensión

opcional. Este sistema implicaría la coexistencia de dos tipos de comercio interempresas interno, uno con pago de IVA y otro sin pago de IVA, lo que podría dar lugar a fraudes carrusel exclusivamente nacionales mediante la combinación de transacciones normales, donde el IVA es repercutido por los proveedores a sus clientes, y transacciones nacionales en régimen de suspensión.

- c) Pago efectivo del IVA sobre las transacciones intracomunitarias.** Otra posibilidad examinada sería cargar el IVA en todas las transacciones intracomunitarias dentro de la UE, esto es, instaurar el régimen de origen. Si se pagara el IVA en todas las transacciones de entrada y salida, el riesgo de fraude carrusel disminuiría sensiblemente al estar en juego únicamente las diferencias entre el IVA soportado y el IVA repercutido. En este caso, como ya se vio en su momento, tendría que haber un sistema de reasignación de ingresos del país de origen al país de destino, y tal régimen exigiría un grado mucho mayor de aproximación de los tipos. Lo cierto es que hoy por hoy parece improbable poder alcanzar este grado de armonización debido a la existencia de mecanismos nacionales distintos y a la importancia que los diferentes Estados conceden a la fijación de los tipos.
- d) Pago efectivo del IVA sobre determinadas transacciones intracomunitarias.** La mayor parte del fraude carrusel se efectúa en sectores de bienes de alto valor y de fácil transporte, como es el caso de los componentes informáticos o de los teléfonos móviles. La propuesta anterior, esto es, el pago del IVA en origen, podría restringirse teóricamente a estos sectores, pero subsistiría el problema mencionado de la reasignación de ingresos, además de que podría desplazarse el fraude organizado a otros bienes en el circuito –productos de metal, materiales textiles, tarjetas telefónicas, etcétera–.
- e) Vincular la deducción del IVA al pago del impuesto o a su ingreso directamente en la Administración Tributaria.** El fraude carrusel es posible porque se permite que los sujetos pasivos deduzcan el IVA independientemente del ingreso del impuesto en la Administración Tributaria por parte del proveedor. Por lo cual, una medida actualmente en estudio por parte de algunos Estados es modificar las normas de deducibilidad del IVA en

ciertos casos, vinculándola al ingreso del impuesto por parte del proveedor.

3.2. Cooperación administrativa e impuestos especiales o accisas

En la Unión Europea se optó desde el principio de su constitución por un proceso de armonización frente a la unificación de estructuras tributarias. La base de este planteamiento es la consideración de que un grado de diferenciación no sustancial no produce distorsiones importantes sobre la unidad de mercado, al tiempo que deja margen a los gobiernos de los países miembros para la adopción de políticas fiscales.

Se plantea por tanto la armonización como un medio para perfeccionar el mercado interior, como un instrumento y no como un fin en sí misma. La armonización se ha llevado cabo mediante directivas en las que se define tanto la estructura de los tributos como sus tipos impositivos mínimos.

En el ámbito de los impuestos especiales destacan como cuestiones principales relativas a la estructura de los tributos, la fijación de la imposición en destino, frente a la imposición en origen, y el establecimiento de unos procedimientos de circulación intracomunitaria para los productos incluidos en este ámbito.

En la regulación de carácter general de estos impuestos destacan la Directiva 92/12/CEE del Consejo (25 de febrero de 1992), relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, y el Reglamento 2719/92 de la Comisión (11 de septiembre de 1992), relativo al documento administrativo de acompañamiento de los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen de suspensión.

3.2.1. La Directiva 92/12

Entre sus principales contenidos destacan:

El ámbito espacial de aplicación

Se define qué territorios se van a considerar a estos efectos objeto de la armonización de los II.EE., dejando fuera algunos que por razones históricas gozan de un especial régimen fiscal. Estas excepciones son muy reducidas y se está reconsiderando su eliminación.

El ámbito objetivo

Se define qué bienes van a ser objeto de esta regulación, permitiendo que estén gravados con otros impuestos no armonizados con finalidades específicas, siempre y cuando respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto. Asimismo, los Estados pueden imponer gravámenes sobre otros productos o servicios, siempre que en el primer caso no den lugar a la existencia de formalidades relativas al cruce de fronteras y, en el segundo caso, no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios.

La estructura de los tributos

Define el hecho imponible como la fabricación e importación de los productos, pero fija el momento del devengo en la puesta a consumo. Se establece que cuando un producto fabricado circule entre determinados operadores lo hará en régimen suspensivo, y el devengo se producirá en el momento en que el bien abandona este régimen. Dentro de la definición de la estructura básica de los tributos, señala unas exenciones que con carácter general se aplicarán a los tributos por cuestiones relacionadas con los ámbitos diplomáticos y consulares.

Un régimen de circulación intracomunitaria y los operadores en régimen suspensivo

La directiva configura el régimen de circulación intracomunitaria de productos, estableciendo la posibilidad de que circulen con los impuestos pagados en

el país de origen o que circulen sin el pago del impuesto – circulación en régimen suspensivo–. A estos efectos, señala qué operadores van a tener la facultad de actuar en este régimen.

De esta forma, se establece en contraposición al IVA un régimen definitivo, fijando la tributación en destino, y se estipula qué operadores van a poder enviar productos de un Estado a otro sin el pago del impuesto. Se pretende hacer compatible el funcionamiento de un mercado único interior con unos mecanismos de control que eviten que se produzca fraude en estos impuestos, caracterizados por elevados tipos impositivos. Se establecen varias categorías de sujetos en función del tipo de autorización para comerciar entre los Estados y se obliga a que cada Estado ejerza un control sobre los mismos.

Este diseño obliga, a su vez, a establecer unos criterios que determinen en el momento en que se constate la existencia de una irregularidad –como la desaparición de una mercancía– quién es el responsable de la misma, dónde se ha producido y, por tanto, qué tributos se consideran devengados y, como corolario, qué país tiene la competencia para liquidarlos. De no establecerse unos criterios claros, surgirían conflictos de competencia entre Estados, en unos casos positivos, liquidando ambos los mismos tributos, y en otros negativos, quedando sin liquidar tributos correspondientes a irregularidades producidas en el tráfico intracomunitario.

El aspecto organizativo

Regula cuestiones de vital importancia, crea el Comité de Impuestos Especiales y diseña los mecanismos de cooperación administrativa.

El reconocimiento de la complejidad del hecho tributario lleva a la creación de un órgano, el Comité de Accisas, que emite recomendaciones, unifica los criterios de actuación de los Estados e impulsa los cambios normativos en la materia de los impuestos especiales.

Conscientes de las necesidades de colaboración para llevar a la práctica este sistema, la Directiva contempla los mecanismos de cooperación administrativa necesarios para hacerlo efectivo, donde los productos pueden viajar de un país a otro sin pago de impuestos.

Las directivas reseñadas a continuación configuran la estructura básica de los distintos tributos:

- Directiva 92/81. Estructura Impuesto Hidrocarburos.
- Directiva 92/82. Tipos Impuesto Hidrocarburos.
- Directiva 92/83. Estructura Alcohol y Bebidas Alcohólicas.
- Directiva 92/84. Tipos Alcohol y Bebidas Alcohólicas.
- Directiva 95/59. Labores del Tabaco.
- Directiva 02/10. Aprueba el mínimo global de labores del tabaco.
- Directiva 03/96. Reestructura el régimen de imposición de productos energéticos y de la electricidad.

Respecto al Impuesto sobre Hidrocarburos, la Directiva 92/81 relativa a su armonización recoge la estructura de este tributo determinando lo siguientes:

- Definición común de los hidrocarburos sujetos.
- Base imponible con carácter general, como el volumen a 15°.
- Supuestos de no sujeción –autoconsumos–.
- Exenciones obligatorias. Usos diferentes de combustible y carburante y la navegación distinta de la privada de recreo.
- Exenciones facultativas. Producción de electricidad, transporte, etcétera.
- Tipos reducidos. Gasóleo para determinados usos –agricultura, motores fijos, construcción, obras públicas, etcétera– o por políticas específicas –gasolinas, GLP, taxis, etcétera–.

Recientemente, la Directiva 03/96 ha reestructurado el régimen comunitario de los productos energéticos y de la electricidad, e incluye dentro de los impuestos armonizados al Impuesto sobre la Electricidad, regulando otras cuestiones:

- El régimen de los biocarburantes.
- Gasóleo profesional.
- Deducciones en empresas de elevado consumo energético.
- Establece un calendario de tipos mínimos.
- Regula y limita las diferenciaciones de tipos impositivos a las siguientes:
 - Por la calidad del producto.
 - Por niveles de consumo.
 - Por el uso –transporte público, Administraciones, minusválidos y ambulancias–.
 - Políticas específicas previa autorización del Consejo por unanimidad a propuesta de la Comisión.

Respecto a los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas, la Directiva 92/83 relativa al asunto incluye la determinación de lo siguiente:

- Ámbito objetivo, incluyendo la cerveza, el vino y otras bebidas fermentadas, productos intermedios, alcohol etílico.
- Bases imponibles.
 - Volumen de producto –vino, bebidas fermentadas–, productos intermedios.
 - Contenido alcohólico –bebidas derivadas–.
- Tipos:
 - Reducidos en productos con contenido en alcohol menor de 8,5%
 - Desdoblamiento de tipos en productos intermedios.
- Supuestos de no sujeción de determinadas denominaciones.
- Exenciones –fabricación de vinagre, medicamentos, aromatizantes, alimentos rellenos, investigación, fines médicos, etcétera–.

- Desnaturalizantes. Comunicación a la Comisión –no se imponen–.

Respecto al Impuesto sobre las Labores del Tabaco, recientemente la Directiva 02/10 ha reducido las diferencias en los tipos impositivos, aproximando los de la picadura fina y los cigarrillos, al constatar la sustitución por razones impositivas del consumo de cigarrillos por el de picadura. Junto a esto se ha aprovechado para intentar que el diferencial de tipos impositivos entre los Estados se redujera. Con este fin se han elevado los tipos mínimos y se ha establecido un impuesto especial mínimo, que funciona como umbral tributario. Estas actuaciones no sólo responden a cuestiones de índole tributaria, sino también a la necesidad impuesta por los tratados constitutivos de la Unión Europea de velar por la salud de los ciudadanos. Con esta batería de medidas se dan instrumentos a los Estados para luchar contra las guerras de precios entre compañías tabaqueras que estaban afectando a la recaudación de este impuesto. La propia Directiva prevé un procedimiento de revisión una vez hayan transcurrido cuatro años.

En la actualidad están produciéndose nuevos procesos armonizadores que afectan a los Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas y al Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Respecto al primero, se han analizado las competencias entre las distintas categorías de bebidas como consecuencia de la diferente imposición junto con la necesidad de adaptar los tipos impositivos a la inflación. En base a estas consideraciones, se plantea reformar la estructura, suprimiendo la distinción tributaria entre bebidas fermentadas y productos intermedios y la continuidad o no del tipo cero para el vino. Respecto al tabaco, se plantea incidir en las medidas planteadas por la Directiva 2002/10.

3.2.2. La cooperación administrativa

Los fraudes en la Unión Europea causan una disminución de ingresos en los presupuestos públicos, pueden provocar distorsiones en la competencia y afectar al tráfico de mercancías sujetas a los impuestos. Todo ello limita al funcionamiento del mercado interior.

La lucha contra estas prácticas exige una estrecha colaboración entre las autoridades administrativas que en cada Estado miembro tienen el cometido de ejecutar las

disposiciones adoptadas en el ámbito de los impuestos especiales.

En base a estas cuestiones, en la Unión Europea se han definido normas que regulan el modo en que las autoridades administrativas de los Estados pueden prestarse mutuamente asistencia y colaborar entre sí y con la Comisión para la correcta aplicación de las normas relativas a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales y la recaudación de los mismos.

Los instrumentos jurídicos

- Directiva 77/799/CEE del Consejo (19 de diciembre de 1977).
- Directiva 92/12/CEE del Consejo (23 de febrero de 1992).
- Reglamento (CE) 2073/2004 del Consejo (19 de noviembre de 2004).

La creciente integración de las economías en la Unión Europea, que, entre otras consecuencias, supone un mayor tráfico de mercancías, ha hecho necesaria la publicación del Reglamento (CE) 2073/2004. El Reglamento recoge en un instrumento jurídico único toda la materia existente en este ámbito, a la vez que establece normas claras y vinculantes. Se trata de intensificar y acelerar el intercambio de información, sobre todo los intercambios automáticos. Para ello se perfeccionan los sistemas de transmisión de la información con el establecimiento de formatos electrónicos normalizados. Asimismo, otro de los objetivos es fomentar el contacto directo a nivel descentralizado entre las oficinas tributarias de los distintos Estados y el contacto entre estas oficinas y la Comisión. Quedan fuera de este ámbito las normas relativas a la asistencia mutua en materia penal.

Al igual que en otros ámbitos, se establecen dos tipos de cooperación: una previa solicitud, que puede ser tanto de información como de investigación, y otra sin solicitud previa. Se tipifican y establecen intercambios de información específicos que afectan a las transacciones comunitarias –censo de operadores, alerta previa y verificación de movimientos–.

La información obtenida podrá utilizarse tanto para la determinación de la base imponible de estos impuestos, el control administrativo, la recaudación de los mismos y el control del movimiento de los productos sujetos a impuestos especiales, como para la realización de investigaciones, el análisis de riesgos y la utilización en procedimientos judiciales o administrativos que puedan dar lugar a sanciones como consecuencia del incumplimiento de la normativa fiscal. También puede utilizarse para la liquidación de otros impuestos.

Las limitaciones a la transmisión de la información se asientan en el principio de reciprocidad. Un Estado puede no dar una información cuando el Estado requirente no pueda facilitar la misma por motivos jurídicos. Otra cuestión también común al derecho internacional es la limitación motivada por el hecho de que la transmisión de la información pueda afectar a secretos comerciales, industriales o que dicha divulgación fuera contraria al orden público.

Como limitación de carácter pragmático, se recoge aquella en la que la solicitud suponga una carga administrativa desproporcionada, o que el requirente no haya agotado las fuentes habituales de información de que dispone para obtener la misma. No obstante, se prevé que, cuando una solicitud de información suponga gastos extraordinarios, las autoridades de los países implicados podrán acordar el reembolso de los costes.

Autoridades competentes

El reglamento define tres tipos de autoridades competentes en la cesión de la información:

- Las oficinas centrales de enlace. Son las responsables de los contactos con otros Estados en materia de cooperación administrativa. Estas oficinas deben estar designadas por cada Estado. Bajo su responsabilidad se encuentra también el intercambio de los datos almacenados en las bases de los operadores intracomunitarios de productos de impuestos especiales, el sistema de alerta previa y las comprobaciones de movimientos, tanto de mercancías recibidas como de las emitidas a otros Estados miembros.
- Los servicios de enlace. Son una facultad de los Estados. Tienen competencias en ámbitos territoriales inferiores al estatal y se pueden relacionar directamente con las oficinas, los servicios y los

funcionarios de otros países miembros, debiendo informar de ello a la oficina central de enlace de la que dependen.

- **Funcionarios competentes.** Es un supuesto de designación 'ex profeso' de funcionarios con facultad para intercambiar información directamente. En la designación se podrá limitar el alcance de las facultades de estos funcionarios. Al igual que los servicios de enlace, tienen la obligación de informar a la oficina central de enlace. El reglamento recoge dos tipos de funcionarios competentes: mientras los primeros son los designados para estar presentes en las oficinas de otro Estado, a efectos de intercambiar información o participar en las investigaciones administrativas llevadas a cabo, los segundos participan en los denominados controles simultáneos que se realizan a una o varias personas que estén relacionadas y los controles en varios Estados de forma simultánea.

Cooperación previa solicitud

La más habitual es la verificación de movimientos en la que un Estado miembro solicita respecto a una expedición de un país a otro que se confirmen determinados extremos. Estos se refieren en la mayoría de los casos a las actuaciones que se han realizado por el receptor del producto.

Esta es hasta fechas recientes la única forma de comprobar que una mercancía que se había enviado desde un país miembro a otro, en muchas ocasiones a través del territorio de un tercero, había llegado a su destino y se encontraba bajo control. Para ello es común la solicitud de comprobación de que se ha recibido la mercancía por el destinatario y que ha sido incluida en la contabilidad de este. Estas comprobaciones no abarcan a todos los envíos de mercancías, realizándose en base a criterios de análisis de riesgo.

Se establece en el reglamento que, siempre que sea posible, se utilizará un formulario normalizado definido por el Comité de Accisas. Esta previsión ha llevado al establecimiento de un formulario electrónico normalizado, de forma que las comunicaciones se realizan a través de CCN mail, una red electrónica que comunica a las Administraciones de los países miembros. En el formulario están predefinidas las solicitudes más

habituales. Se trata de automatizar y normalizar en lo posible las solicitudes de cooperación.

Para poder dar cumplimiento a la solicitud del Estado miembro se realizarán las investigaciones administrativas necesarias. Las comunicaciones de la información requerida se deberán realizar en un plazo breve de tiempo, no debiendo superar los tres meses. En caso de no poder cumplir dicho plazo se habrá de informar del motivo a la autoridad requirente.

El modo de comunicación, el formulario electrónico normalizado y el plazo para la remisión de la información constituyen las bases para una cooperación eficiente.

Hay dos cuestiones que suponen un gran avance:

- La posibilidad de la presencia de los funcionarios de un Estado en la Administración de otro Estado, limitada al intercambio de información o incluyendo la participación en las investigaciones administrativas. Aunque careciendo de las facultades de control de los funcionarios de la Administración visitada, estos funcionarios pueden tener acceso a través de los funcionarios de la Administración local a establecimientos y documentos.
- La posibilidad de controles simultáneos, lo que da base jurídica a las actuaciones de control conjunto a personas relacionadas que operan en varios Estados de la UE. Esta circunstancia adquiere gran importancia dada la cada vez mayor integración de las economías.

Cooperación sin solicitud previa

Se establece la obligatoriedad de comunicar a otro Estado miembro de forma automática, ya sea con carácter ocasional o periódico, la existencia o sospecha de una irregularidad que afecte a un Estado miembro o la existencia de riesgo de fraude o pérdida en la recaudación por impuestos especiales en otro Estado miembro.

De esta forma se incrementan los supuestos de colaboración, abarcando todo el abanico de situaciones que afectan negativamente a la aplicación de los impuestos especiales.

Almacenamiento e intercambio de información específica

Se establece la obligación de mantener y comunicar a los demás países miembros el registro de personas y locales autorizados para realizar envíos intracomunitarios. Estos operadores se identifican con los denominados números de accisas.

La propia configuración de los impuestos especiales a que antes se ha aludido hace necesario el control de los operadores autorizados para el envío de mercancías de un Estado miembro a otro sin pago de impuestos. Los operadores se identifican mediante los números de accisas. Hasta fechas recientes, estos números no se encontraban normalizados, y la información se actualizaba mensualmente mediante el intercambio de ficheros.

En este terreno, los avances han llevado a una comunicación diaria, con lo que la información está 'on line'. Junto a ello se ha establecido la posibilidad de acceso a la misma a través de internet por parte de los operadores de cualquier Estado miembro. De esta forma, un operador de un país miembro puede conocer si el cliente de otro Estado tiene la facultad de recibir una mercancía con suspensión de impuestos, circunstancia de gran importancia en un sistema en el que la responsabilidad recae en la mayoría de los casos sobre el expedidor de la mercancía.

Se establece un sistema de alerta rápida que avisará, por vía electrónica y con antelación, al Estado de llegada del envío de un producto en régimen suspensivo. Esto se realiza mediante un formulario normalizado.

De esta forma, con anterioridad o en el mismo momento de la salida de la mercancía, se informa al Estado miembro de llegada de que esta mercancía está consignada a un operador registrado con establecimiento en dicho Estado. Este mecanismo de colaboración previene el fraude, ya que el expedidor conoce que tanto las autoridades del país de expedición como las del país de destino tienen conocimiento del envío. Se utiliza para envíos de productos de alta tributación –alcohol, bebidas alcohólicas y cigarrillos– a partir de determinadas cuantías. Es posible solicitar al mismo tiempo la

verificación de la llegada de la mercancía a la Administración del Estado de destino.

Se prevé que en el futuro el seguimiento de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales se efectuará por medio de un sistema informatizado: el denominado EMCS. A este sistema se hace referencia en la Decisión 1152/2003/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo (16 de junio de 2003), que fija las características del mismo y establece una fecha como límite máximo para su puesta en funcionamiento (1 de julio de 2009).

Vemos, pues, que la colaboración en materia de impuestos especiales se ha configurado en el ámbito de la gestión por dos vías: la identificación de operadores y movimientos y la comunicación de toda la información relativa a irregularidades o sospechas.

Respecto de la identificación de operadores y movimientos, se está trabajando en el EMCS, que supone una integración de los demás mecanismos de control. Este sistema se basa en la comunicación entre las Administraciones de los Estados y entre los operadores y las Administraciones. De esta forma, todos los movimientos de mercancías se declararían a la Administración del Estado de residencia del emisor, que comunicaría el movimiento a la Administración del Estado destinatario y a las de todos los Estados por los que el bien circule.

Cuando la mercancía se reciba en destino, el operador comunicará a la Administración del Estado de destino esta circunstancia y la conformidad o no de la mercancía recibida con lo documentado. Si existe coincidencia entre lo recibido y lo documentado, se cierra el ciclo con la comunicación a la Administración del Estado de expedición de dicha circunstancia. Si no sucede así, se inicia el proceso para determinar el motivo de la no coincidencia, y si han existido desvíos improcedentes de la mercancía documentada.

Este instrumento es un mecanismo de cierre del proceso evitando vías de fraude como las simulaciones de envíos de mercancías de un país a otro, y permitiendo un seguimiento en todo momento de la mercancía.

La otra vía sobre la que se está avanzando es la relativa al análisis de riesgo para actuar sobre las actividades fraudulentas.

3.3. Mecanismos de cooperación administrativa e impuestos directos

Como se ha señalado en la introducción, la armonización de la normativa tributaria constituye generalmente una tercera etapa en los procesos de integración económica. Los trabajos de armonización se centran en esta fase lógicamente en la imposición indirecta, que es la que tiene una incidencia inmediata en la consecución de un mercado interior o de un mercado único. Por otra parte, los procesos de integración económica más avanzados en Latinoamérica alcanzan hoy en día la forma de uniones aduaneras incompletas o imperfectas y, en algunos casos, se comienzan a analizar aspectos relativos a la armonización indirecta. Por ello, plantear cuestiones relativas a la posible armonización normativa o a la cooperación administrativa en materia de fiscalidad directa puede parecer algo prematuro, cuando no un planteamiento utópico y alejado de la realidad de estos procesos de integración.

Sin embargo, a partir de la segunda mitad de la década de los noventa concurren en la actividad económica una serie de circunstancias que determinan de una manera decisiva la realización de estas actividades y la tributación asociada a las mismas. Estas circunstancias, ya indicadas en la introducción de la presente guía –la liberalización de los movimientos de capitales y la globalización económica–, tienen una especial incidencia en el ámbito de los impuestos directos y nos llevan a considerar que, si bien no es posible por cuestiones de soberanía fiscal plantear una armonización siquiera parcial de la fiscalidad directa, el incremento de la cooperación entre las Administraciones Tributarias constituye un elemento ineludible para poder solventar los desafíos que plantea hoy en día la administración del sistema tributario en general y de los impuestos directos en particular.

3.3.1. La fiscalidad directa en la Unión Europea

Como también se ha señalado anteriormente, en el ámbito de la Unión Europea rige como principio general el mantenimiento de la plena soberanía de los Estados en materia tributaria. Desde los orígenes de la Comunidad Económica Europea en 1957 se consideró necesario armonizar la fiscalidad indirecta, lo que se establece expresamente en el propio Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCE). Sin embargo, en relación con

la fiscalidad directa, el TCE no requiere ni contempla la armonización y/o la coordinación en esta materia.

Las distintas iniciativas legislativas comunitarias relacionadas con los impuestos directos se fundamentan en una disposición general (artículo 94 del TCE), que establece que el Consejo adoptará por unanimidad, a propuesta de la Comisión, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común.

A pesar de las numerosas propuestas presentadas a lo largo de los años, no se puede afirmar que se hayan conseguido resultados significativos en la armonización del impuesto sobre sociedades. Existen, sin embargo, logros recientes de una gran importancia. Es el caso de la aprobación por el Consejo del denominado “paquete fiscal”, donde se incluía una directiva sobre la tributación del ahorro y otras dos directivas sobre la eliminación de la doble imposición en relación con los pagos de cánones, intereses y dividendos entre empresas asociadas en la UE. Además, existen otras medidas caracterizadas como ‘soft-law’: el denominado Código de Conducta sobre Fiscalidad Empresarial, compromiso político que pretende la eliminación de ciertos regímenes fiscales considerados dañinos, y el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia. Por último, hay que destacar también el importante papel que desempeña la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, que ha dado lugar a lo que la doctrina denomina “armonización negativa” de la imposición directa, debido a que las sentencias de este tribunal establecen qué es lo que no se puede hacer por ser contrario a los tratados constitutivos de la UE. El tribunal no proporciona criterios u orientaciones positivas acerca de lo que debe hacerse.

A pesar de que en la Unión Europea no existe una armonización de la imposición directa equivalente a la realizada respecto a los impuestos indirectos, los impuestos sobre sociedades de los distintos Estados, debido a la competencia fiscal existente, tienden a ser cada vez más homogéneos y a converger rápidamente en los aspectos sustanciales de su estructura. Además, los Estados cuentan con instrumentos jurídicos que permiten una cooperación administrativa cada vez estrecha en relación a estos impuestos, como son las Directiva de Asistencia Mutua o una extensa red de convenios bilaterales para evitar la doble imposición y prevenir el

fraude fiscal, en los que también se establecen diferentes modalidades de asistencia mutua.

3.3.2. Cuestiones internacionales relativas a la fiscalidad directa que exigen la cooperación entre las Administraciones Tributarias

Desde el punto vista internacional, la fiscalidad directa plantea actualmente una serie de importantes cuestiones que exigen, con independencia del grado de armonización u homogeneidad de los sistemas tributarios en los respectivos procesos de integración económica, una mejora de los procedimientos de cooperación administrativa. Estas cuestiones son las siguientes:

- La eliminación de la doble imposición.
- Los precios de transferencia.
- La competencia fiscal perjudicial.
- La evasión y el fraude fiscal.

La eliminación de la doble imposición

La eliminación de la doble imposición ha sido la primera gran cuestión de ámbito internacional en materia de fiscalidad directa que ha tratado de ser resuelta por la comunidad internacional. Inicialmente, algunos países intentaron eliminar la tributación doble o múltiple de una misma renta con disposiciones en su ley interna que evitaran, o al menos mitigaran, el solapamiento de los distintos sistemas fiscales en las operaciones económicas de carácter internacional. Posteriormente, las medidas internas para corregir la doble imposición fueron complementadas con la negociación y firma de convenios bilaterales.

Hoy en día se cuentan por miles los convenios sobre la materia suscritos entre los diferentes países. Los convenios sobre doble imposición, fraude y evasión fiscal (CDI) suscritos desde 1963 –año de aprobación del primer modelo de la OCDE– siguen en su práctica totalidad el esquema y contenido del Convenio Modelo de la OCDE o del Convenio Modelo ONU. Estos Modelos están sujetos a revisiones o actualizaciones periódicas en

las que se trata de solventar los problemas que plantea su aplicación práctica, así como la regulación de las nuevas cuestiones impuestas por las circunstancias cambiantes de la actividad económica.

En este sentido, las últimas versiones del Modelo OCDE han incorporado importantes novedades para mejorar la cooperación internacional entre las Administraciones Tributarias: la introducción de un nuevo artículo de asistencia en materia de recaudación –versión del año 2003 del Modelo de Convenio– y la nueva redacción del artículo relativo al intercambio de información –versión correspondiente al año 2005 del Modelo–. En la última revisión del año 2005 se ha pretendido eliminar dos de los principales obstáculos al intercambio de información en materia tributaria: el secreto bancario y el denominado “principio de interés doméstico”.

Los CDI persiguen fundamentalmente eliminar el exceso de gravamen mediante el reparto entre los dos países firmantes del CDI de la soberanía fiscal para gravar los distintos tipos de renta. Además, **en su articulado se establecen, como ya hemos señalado, distintas formas de cooperación administrativa:** el intercambio de información, la asistencia en materia de recaudación o la previsión legal relativa a los procedimientos amistosos para la resolución de conflictos de interpretación de los propios convenios. Por otra parte, los convenios presentan también una importante ventaja: su contribución como factor de localización de la inversión extranjera. Esta ventaja es consecuencia de la existencia de un marco jurídico estable, pues su elevado rango normativo de tratado internacional neutraliza la incertidumbre de la cambiante normativa tributaria, y de la eliminación de las discriminaciones de carácter tributario entre los contribuyentes residentes en los países firmantes.

Los tratados que regulan la UE son compatibles tanto con los CDI firmados entre los propios Estados de la UE como con los suscritos por estos con países terceros. A pesar de que existen CDI bilaterales entre la práctica totalidad de los Estados miembros, todos ellos son diferentes entre sí, lo que origina divergencias en la forma de eliminar la doble imposición, así como determinadas lagunas, asimetrías y resquicios legales hábilmente aprovechados por los asesores fiscales en operaciones de planificación fiscal abusiva. En 2003 se presentó una propuesta legislativa con el objetivo de crear un único CDI multilateral aplicable a todos los

Estados de la UE. Esta propuesta no prosperó debido a que los países no estaban dispuestos a renunciar a los intereses específicos negociados bilateralmente y recogidos en los respectivos CDI. Sin embargo, la eliminación homogénea de la doble imposición se ha solucionado parcialmente en la UE con la entrada en vigor del denominado “paquete fiscal”, que incluía, como ya se ha señalado, la Directiva Matriz- Filial y la Directiva de Intereses y Cánones. Estas tienen en la práctica un ámbito objetivo equivalente al de los artículos 10, 11 y 12 del Modelo de Convenio de la OCDE relativos a los intereses, dividendos y cánones de los convenios para evitar la doble imposición. Es decir, el grueso de los intereses económicos regulados por los CDI. La regulación establecida en estas directivas permite en síntesis –con determinados periodos transitorios y cláusulas antiabuso– que los dividendos, intereses y cánones pagados por las filiales a sus matrices establecidas en la UE no estén sujetos a impuesto o retención alguna.

Los precios de transferencia

La creciente internacionalización de las economías ha incrementado el temor de las Administraciones Tributarias de los diferentes Estados a los riesgos de la deslocalización de rentas. Uno de los mecanismos que utilizan las empresas, fundamentalmente las multinacionales, para reducir la carga tributaria consiste en la utilización de los precios de transferencia como instrumentos que permiten la traslación de rentas y beneficios entre las diferentes partes del grupo multinacional y, en consecuencia, entre las diferentes jurisdicciones tributarias.

En una situación como la actual, el incremento cuantitativo y cualitativo del comercio y las transferencias económicas internacionales pone de manifiesto la relevancia del tratamiento tributario de los precios de transferencia internacionales. Efectivamente, según los datos oficiales de la Organización de Naciones Unidas, más del 60% del comercio mundial transnacional se realiza entre entidades vinculadas. Por otro lado, en los últimos años se han producido importantes cambios en el comercio internacional promovido por las multinacionales. Estos cambios se caracterizan por dos factores:

- Una creciente inmaterialización del valor añadido y el mayor impacto de los servicios intensivos en tecnología.
- La reestructuración de las organizaciones multinacionales y la aparición de nuevas estrategias de aprovisionamiento, comercialización, financiación, administración y de relación con los clientes.

La utilización de los precios de transferencia por entidades o empresas vinculadas origina, desde el punto de vista subjetivo, dos grandes problemas –los mecanismos de cooperación administrativa constituyen un elemento fundamental para solucionarlos–.

El problema que se plantea para las Administraciones Tributarias es el de la elusión y/o evasión fiscal derivada de una planificación fiscal agresiva por la utilización de los precios de transferencia. La utilización de una incorrecta política de precios de transferencia por parte de las empresas multinacionales es un mecanismo que permite reducir la carga fiscal global de sus rendimientos, convirtiéndose en la actualidad en el instrumento más importante de planificación fiscal internacional. Son varias las razones que contribuyen a ello:

- Su fácil aplicación por las empresas, pues en la mayoría de las ocasiones se requiere únicamente un simple mecanismo documental –por ejemplo, registro en facturas–.
- Su difícil control por las autoridades tributarias al no existir transparencia en las operaciones y ser difícil establecer los parámetros de comparación necesarios para aplicar la regularización tributaria.

La reacción normativa y las actuaciones de las Administraciones Tributarias contra la utilización de los precios de transferencia constituyen una exigencia de justicia tributaria para poder gravar de forma legítima la porción de renta transnacional que les corresponde. Pero para lograr este objetivo resulta fundamental contrastar o completar la información disponible con la información procedente de las Administraciones de los otros Estados involucrados en las operaciones transnacionales. En consecuencia, es necesario disponer de mecanismos que faciliten el intercambio de información entre las Administraciones Tributarias.

Para las empresas que realizan operaciones transnacionales, el problema que se plantea con la aplicación de la normativa relativa a los precios de transferencia es que frecuentemente da lugar a fenómenos de doble imposición. Este efecto se produce siempre que el ajuste o la corrección de las bases imponibles realizado por un Estado no es aceptado o corregido por el otro Estado contraparte en la operación. Dificilmente puede hablarse de una regulación tributaria homogénea o típica de los distintos Estados como reacción contra la utilización de los precios de transferencia entre entidades multinacionales. De hecho, existe una gran disparidad entre las normativas tributarias estatales –de forma, contenido, alcance, grado de complejidad, efectos, requisitos formales y procedimentales, etcétera– que reaccionan contra la práctica de los precios de transferencia. Existen ordenamientos con una clara vocación agresiva frente a los precios de transferencia, lo que implica un importante desarrollo de su regulación. En otros Estados, sin embargo, apenas hay regulación al respecto. En una posición intermedia se sitúan la mayoría de los Estados europeos, al optar por una regulación defensiva de salvaguarda para evitar la pérdida de los ingresos tributarios que en su opinión les corresponden.

Si bien es cierto que los CDI regulan procedimientos amistosos para resolver las controversias, no garantizan que se alcance una solución definitiva que elimine en todos los casos el exceso de gravamen que soporta la empresa cuando estas operaciones han sido regularizadas por alguna Administración Tributaria.

En la actualidad, tanto los trabajos de la OCDE como los de la UE están centrados en tratar de garantizar que, en todos los casos, se resuelvan estos conflictos eliminando el exceso de gravamen producido por la doble imposición. La fórmula propuesta en ambas organizaciones internacionales es la del arbitraje –que ocasionalmente ya estaba regulada en algunos CDI–. En este sentido, se pueden destacar especialmente los trabajos desarrollados por la UE, ya que se están realizando en el marco de un proceso de integración económica en el que las empresas multinacionales operan de hecho como en un mercado único. Estos trabajos se han canalizado a través del llamado Foro Conjunto de Precios de Transferencia –grupo de trabajo mixto con representantes de las Administraciones nacionales, el sector privado y la Comisión Europea–, que se encarga de examinar los problemas y proponer mejoras relativas a la aplicación de

los precios de transferencia en el ámbito de la UE. Este foro ha elaborado una serie de códigos de conducta que los Estados se han comprometido a cumplir:

- En el año 2005 se acordaron las disposiciones necesarias para la aplicación efectiva del convenio europeo relativo a la supresión de la doble imposición en el caso de la corrección de beneficios de empresas asociadas del año 1990 –más conocido como Convenio de Arbitraje–, que, pese a su antigüedad, apenas había sido utilizado hasta ese momento. Este convenio establece un procedimiento en dos fases: un procedimiento amistoso entre los Estados implicados y, en el caso de que no se alcance un acuerdo que elimine la doble imposición en dos años, se inicia necesariamente un procedimiento arbitral.
- En 2006 se aprobó el acuerdo sobre la documentación de las operaciones vinculadas ('Master File'). Se establecen los principios y orientaciones relativas a la forma uniforme en que las empresas vinculadas deben documentar estas operaciones.
- Los trabajos futuros del foro se centrarán, entre otras cuestiones, en los acuerdos previos de valoración (APA), consultas previas, intereses y sanciones en procedimientos amistosos, etcétera.

Por último, hay que destacar también un mecanismo especialmente relevante a la hora de resolver los problemas que suscita el uso abusivo de los precios de transferencia: los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia de carácter multilateral. Estos acuerdos presentan numerosas e importantes ventajas tanto para las empresas como para las Administraciones Tributarias. Proporcionan a las empresas seguridad jurídica respecto a los impuestos a pagar, evitando litigios, costes administrativos y problemas de doble imposición por ajustes no corregidos en otro país.

Para las Administraciones Tributarias supone la posibilidad de gravar de forma legítima la porción de renta transnacional que les corresponde, ahorrando importantes esfuerzos de comprobación en los años de vigencia de los acuerdos y los posibles litigios posteriores. Sin embargo, la suscripción de estos acuerdos resulta muy compleja, ya que exige la conformidad de todas las partes –las Administraciones

de distintitos países y las empresas– con intereses contrapuestos y requieren un gran esfuerzo de cooperación entre las Administraciones Tributarias implicadas.

La competencia fiscal perjudicial

La competencia fiscal perjudicial puede entenderse como un proceso de reducción de la carga tributaria selectiva para algunos sectores/contribuyentes. Esto supone la introducción de mecanismos tributarios internos que desequilibran el reparto de la carga tributaria y la coherencia interna –y con frecuencia internacional– del sistema tributario, pudiendo llegar a provocar distorsiones más gravosas que las que se intentan evitar. A pesar de ello, la incorporación de dicha normativa específica se justifica en la necesidad de evitar la pérdida de la riqueza gravable, minimizar los efectos de la deslocalización de las rentas y atraer parte del capital y la riqueza deslocalizada. La influencia recíproca de unos sistemas fiscales en otros ha provocado que las medidas fiscales adoptadas en cada unos de ellos se vean condicionadas por las adoptadas en el resto de los países, generándose una suerte de competencia internacional en el ámbito de la política fiscal. El principal rasgo de esta competencia internacional es la disminución de la tributación efectiva de la renta como consecuencia de los ajustes que los diferentes Estados han realizado en sus sistemas tributarios para hacerlos más atractivos.

Tanto la OCDE como la UE han desarrollado en los últimos años importantes trabajos en este ámbito de la fiscalidad internacional. La reacción contra este fenómeno comenzó a finales de la década de los noventa, cuando los ministros de los Estados miembros de estas organizaciones pidieron que desarrollaran medidas para contrarrestar las distorsiones introducidas por la competencia fiscal perjudicial en las decisiones de inversión.

La forma de proceder de ambas organizaciones internacionales fue semejante, aunque con algunas diferencias significativas –criterios utilizados, ámbito geográfico, etcétera–. En la OCDE se creó en 1998 el denominado Foro de Competencia Fiscal Perjudicial, que ha venido desarrollando sus trabajos mediante la identificación de los regímenes fiscales preferenciales de los Estados miembro de la OCDE y, posteriormente, con la eliminación o modificación de sus elementos

perjudiciales. En 1997 la UE aprobó el Código de Conducta sobre la Fiscalidad Empresarial, que se refiere también a la supresión de los regímenes fiscales perniciosos que influían en la radicación de la actividad empresarial dentro de la Comunidad por la competencia fiscal que introducían. Los ministros de la UE acordaron, simultáneamente a la aprobación del citado Código, la creación de un grupo para evaluar las medidas fiscales que podían entrar en su ámbito de aplicación y proceder posteriormente a su desmantelamiento. En la práctica, ambos ejercicios se ha superpuesto al coincidir numerosos países en su condición de miembros de ambas organizaciones. Con frecuencia los países más reticentes con estos trabajos justificaban su falta de cooperación en la situación o en la fase del examen en la que se encontraba un determinado régimen en uno u otro grupo de trabajo.

Ambos ejercicios se caracterizan también por representar compromisos políticos que no influyen en los derechos y obligaciones de los Estados, por lo que no se establecieron efectos jurídicos en caso de incumplimiento. Además, en los dos casos la calificación de los regímenes como perjudiciales se determinaba mediante la evaluación de una serie de criterios objetivos muy semejantes –tipos impositivos nulos o muy reducidos, estanqueidad objetiva o subjetiva del régimen, etcétera–. Sin embargo, una de las diferencias más importantes se produce en lo que respecta a la utilización de los criterios de transparencia e intercambio de información, ya que la evaluación que realiza la OCDE incorpora este criterio, pero no así los trabajos de la UE.

La lista de los regímenes fiscales perjudiciales de los Estados miembros de la OCDE incluía 47 medidas consideradas potencialmente perjudiciales. En la UE, el denominado “Informe Primarolo”, que se presentó en el Consejo ECOFIN de 29 de noviembre de 1999, describía 66 regímenes fiscales considerados perniciosos. Tras la elaboración de la lista de medidas consideradas como perjudiciales, comenzó la segunda tarea del Código de Conducta, consistente en instar el desmantelamiento de dichos regímenes y valorar si, efectivamente, las medidas adoptadas para eliminar o modificar los elementos perjudiciales habían sido cumplidas correctamente. La sucesión de informes de progreso y la aprobación general del proceso de desmantelamiento no debe darnos la sensación de que todo ha transcurrido pacíficamente. En contra de lo previsto inicialmente, se han concedido prórrogas a determinadas medidas condenadas que

exceden los plazos estipulados en un primer momento. En otros casos se han incumplido los plazos concedidos, continuando admitiendo nuevas incorporaciones a pesar de que deberían haberse cerrado a nuevas entradas hace años. Sin embargo, hoy en día la práctica totalidad de los regímenes calificados como perjudiciales por la OCDE y la UE ya han sido desmantelados o modificados sus elementos perjudiciales.

La evasión y el fraude fiscal. El intercambio de información

El desmantelamiento de los controles sobre los flujos internacionales de capital y la expansión de las comunicaciones electrónicas han multiplicado las posibilidades de acceso a las jurisdicciones de baja o nula tributación para la realización de operaciones o colocación de patrimonios o rentas. Con frecuencia se detectan casos relacionados con la utilización de cuentas, sociedades, fiducias en centros financieros ‘offshore’ o paraísos fiscales. Otras modalidades en las que se presenta el fraude fiscal son la utilización de tarjetas de crédito emitidas en esas jurisdicciones o de facturas ficticias.

La asistencia mutua entre las Administraciones Tributarias, y en particular el intercambio de información, es un mecanismo esencial para que un país pueda defender sus intereses en lo que se refiere a los ingresos fiscales y para que pueda gravar de forma equitativa a sus residentes, sin perder de vista a aquellos que reciben rentas del extranjero o que indebidamente se deslocalizan allí. Por ello, el gravamen de la renta mundial combinado con la aplicación del principio de residencia sólo será factible si hay un intercambio completo y eficiente de información entre las autoridades fiscales.

En esta materia, tanto la OCDE como el CIAT y la UE han desarrollado importantes trabajos. Todos siguen la misma línea: el intercambio de información tributaria mediante acuerdos específicos. Sin embargo, la iniciativa de la OCDE se caracteriza por ser la que persigue objetivos más amplios y ambiciosos.

La OCDE comenzó sus trabajos sobre los paraísos fiscales de forma simultánea a los realizados sobre la competencia fiscal perjudicial expuestos en el apartado anterior. Se empezó con la enumeración de una serie de

criterios materiales –baja tributación, estanqueidad, opacidad, etcétera–, que se utilizaron para identificar a los países o territorios que podían calificarse como paraíso fiscal. Asimismo, se consideró que los Estados que fueran miembros de dicha organización no podían considerarse por definición un paraíso fiscal –al financiar el gasto público fundamentalmente con tributos–. La lista de paraísos fiscales elaborada en el año 2000 por la OCDE incluyó finalmente a 35 jurisdicciones de las 47 inicialmente analizadas. La consecuencia fundamental de aparecer en esta lista era que los países de la OCDE podrían adoptar de forma coordinada medidas de sanción o medias defensivas contra estas jurisdicciones.

Una segunda etapa de los trabajos de la OCDE se caracterizó por la preponderancia de una serie de factores, especialmente políticos, que determinaron que los criterios utilizados hasta el momento se redujeran exclusivamente a dos: la transparencia y el efectivo intercambio de información en materia fiscal. Por ello se concedieron una serie de plazos para excluir de la lista a aquellos países o territorios que se comprometieran políticamente a modificar sus sistemas fiscales e introducir reformas para poder asegurar la transparencia y el efectivo intercambio de información, dejando así de ser considerados paraísos fiscales.

En 2002 se publicó la lista de paraísos fiscales no cooperativos. En ella se incluían las siete jurisdicciones que no habían asumido el compromiso exigido por la OCDE. El resto de los países presentaron un compromiso de transparencia e intercambio de información, a condición de que existiera un ‘global level playing field’ – mismas reglas de juego para todos–. Ese mismo año fue publicado el Modelo de Acuerdo de la OCDE sobre Intercambio de Información con los estándares mínimos aceptables en esta materia. El intercambio de información que se propone en este Modelo de Acuerdo se caracteriza por lo siguiente:

- Regula exclusivamente el intercambio de información bajo requerimiento –no contempla el intercambio espontáneo o automático–.
- Excluye las denominadas ‘fishing expeditions’ o peticiones indiscriminadas de información.
- Se refiere a la información que sea previsiblemente relevante, sin que sea necesario probar a priori si tiene o no este carácter.

- Afecta a todas las personas o entidades con independencia de su residencia o de si tienen o no personalidad jurídica.
- Incluye todas las materias de carácter tributario con independencia de si la solicitud se hace en el marco de un procedimiento penal o administrativo.
- En el caso de delitos fiscales no se admite el principio de la doble incriminación en materia penal.
- En el caso de infracciones administrativas no cabe alegar el conocido como principio de interés interno.
- Limita las posibilidades de rechazar el requerimiento. No se admite entre las mismas el secreto bancario.
- Regula detalladamente los procedimientos de contestación.

Los aspectos más relevantes de este Modelo de Acuerdo fueron incorporados posteriormente al artículo 26 relativo al intercambio de información del Modelo de Convenio de la OCDE para Evitar la Doble Imposición en la versión del año 2005.

La tercera etapa de los trabajos responde a la estrategia de la OCDE para involucrar, además de a la mayoría de los Estados miembros de la organización, a los denominados 'participating partners'. En definitiva, el objetivo inmediato o de primer nivel perseguido es el de lograr que todos los denominados "centros financieros significativos" implementen unos estándares de intercambio de información de la misma manera y al mismo tiempo.

Por su parte, el CIAT, en el ámbito de sus propias funciones –artículo 2 de sus estatutos– y en el marco de las acciones previstas en su Plan Estratégico, decidió también la creación de un grupo de trabajo con el objetivo de promover el intercambio de información entre las Administraciones Tributarias de los países miembros de esta organización, a través del fortalecimiento de los instrumentos y mecanismos necesarios para hacer efectivo el intercambio de información. El grupo de trabajo desarrolló el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información y sus correspondientes comentarios, que fue aprobado en 2001. Este modelo se caracteriza, a diferencia del Modelo OCDE, por contemplar una asistencia mutua

amplia que permite el intercambio de información en sus diversas modalidades –habitual o automática, espontánea y previo requerimiento–, así como la posibilidad de realizar fiscalizaciones simultáneas y fiscalizaciones en el extranjero.

La asistencia mutua está prevista para las personas, con independencia de si son o no residentes, y para los impuestos clasificados tradicionalmente como impuestos directos –impuestos sobre las rentas de las personas físicas y jurídicas y/o tributos que se aplican sobre manifestaciones globales de patrimonio de uno o de ambos tipos de personas–, ello sin perjuicio de que haga referencia también a otro tipo de tributos cuando las partes así lo estimen conveniente.

Este modelo incluye entre sus limitaciones al intercambio de información la no exigencia de adoptar medidas administrativas que vayan en contra de sus respectivas leyes o reglamentos. Sin embargo, establece que tales leyes o prácticas del Estado requerido no pueden afectar a las acciones para obtener y proporcionar información de las entidades financieras, apoderados o personas que actúan en calidad de agentes o fiduciarios, con respecto a la identificación de los accionistas o socios de una persona jurídica u otro ente colectivo.

Por último, la lucha contra la evasión y el fraude fiscal en la UE se ha materializado con la entrada en vigor en junio de 2005 de la llamada Directiva sobre la Fiscalidad del Ahorro. Esta tiene como objetivo final permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado a beneficiarios efectivos que sean personas físicas residentes fiscales en otro Estado tributen exclusivamente en el Estado de residencia fiscal del receptor.

La entrada en vigor de la directiva estaba condicionada a la existencia de acuerdos en los que se adoptaran medidas equivalentes por una serie de países terceros cuyos mercados financieros compiten directamente con los Estados miembro de la UE. Los países con los que se suscribieron los respectivos acuerdos fueron Andorra, San Marino, Liechtenstein, EE.UU., Suiza y Mónaco. Además, se pre-veía que se firmaran también acuerdos con los territorios dependientes del Reino Unido y de los Países Bajos.

La directiva establece un mecanismo de intercambio de información automático entre las Administraciones Tributarias de los Estados. Asimismo, se regula un

régimen transitorio a favor de determinados Estados – Austria, Bélgica y Luxemburgo–, lo que les permite aplicar una retención a cuenta a los residentes de otros Estados. Esta retención constituye una alternativa transitoria al mecanismo de intercambio de información. Aunque tiene un ámbito objetivo y subjetivo más limitado –intereses pagados a personas físicas–, la aplicación simultánea de la directiva en un numeroso grupo de países está teniendo un impacto significativo en la utilización de estos Estados y territorios por residentes de otros Estados.

3.4. Otras formas de cooperación administrativa en materia tributaria

Resulta evidente el hecho de que la cooperación internacional entre Administraciones Tributarias se encuentra más desarrollada en el ámbito del intercambio de información que en otras modalidades de cooperación, como son la asistencia en el cobro o recaudación de los tributos, la realización de controles conjuntos en el extranjero, la comunicación de experiencias o la notificación de actos administrativos.

Son varias las razones que explican el menor desarrollo de estas últimas modalidades de cooperación:

- Razones políticas que llevan a considerar a estas nuevas formas de cooperación administrativa como una intromisión de otro Estado en la soberanía nacional financiera de un país.
- Diferencias entre los ordenamientos tributarios de los distintos países, determinadas fundamentalmente por la capacidad de autotutela de la Administración y el alcance de los derechos de los contribuyentes.
- La falta de concienciación de algunas Administraciones Tributarias sobre la utilidad derivada de estas nuevas modalidades de asistencia.
- La falta de desarrollo de los mecanismos procedimentales oportunos en las Administraciones nacionales.

Sin embargo, estas nuevas formas de cooperación administrativa van cobrando cada día mayor importancia en la gestión del sistema tributario en una economía globalizada. En el ámbito internacional se han

desarrollado instrumentos jurídicos y tecnológicos –foros de debate electrónico, directorios de autoridades competentes, alarmas electrónicas de nuevos tipos de fraude, etcétera– que las facilitan. En este sentido se pueden destacar los siguientes:

El Convenio conjunto OCDE-Consejo de Europa sobre Asistencia Mutua Administrativa en Materia Fiscal

Este convenio fue abierto a la firma de los Estados miembros de ambas organizaciones internacionales en 1988. En la actualidad ha sido suscrito y ratificado por diez Estados –Azerbaiján, Bélgica, Dinamarca, Estados Unidos, Finlandia, Islandia, Noruega, Países Bajos, Polonia y Suecia–. Están en proceso de ratificación Francia, Canadá, Italia, Ucrania y Reino Unido.

Su objeto es promover la asistencia administrativa mutua. Comprende toda actuación en el ámbito tributario que pueda ser llevada a cabo por las autoridades públicas, incluidas las judiciales, siempre que no estén cubiertas por las leyes penales. Asimismo, el ámbito objetivo es muy extenso. Incluye todas las categorías de impuestos, tanto a nivel estatal como territorial o local –aunque se admiten reservas–.

Este convenio sienta un principio básico en el funcionamiento de la asistencia mutua internacional: las autoridades fiscales deberán operar conforme a sus normas fiscales internas, lo que garantiza el respeto a los derechos individuales de los contribuyentes. Asimismo, se aplica el principio de reciprocidad, pues ningún país puede solicitar la asistencia administrativa de otro en condiciones que, a su vez, no pueda garantizar a los restantes países.

Se establecen tres formas diferentes de asistencia administrativa:

- Intercambio de información con trascendencia fiscal en sus tres modalidades –automática, previa solicitud y espontánea–.
- Notificación de documentos. Se establece la posibilidad de que el Estado requerido realice la notificación en nombre del Estado requirente, y se autoriza que se haga a través del correo.

- Cobro de deudas tributarias. El Estado requerido deberá proceder a la recaudación de las deudas solicitadas del mismo modo que si se tratara de deudas propias. Se prevé incluso la posibilidad de aplicar medidas cautelares y se regulan determinadas limitaciones –deudas para las que esté prevista normativamente esta posibilidad, personas fallecidas, etcétera–.

La Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros de la UE

Esta directiva cubre el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros –se ha ampliado posteriormente al IVA y a los Impuestos especiales–. Como ya se ha señalado en el apartado 3.1., regula fundamentalmente el intercambio de información y establece también otras formas de colaboración.

Directiva 76/308/CEE relativa a asistencia mutua en materia de recaudación entre los Estados miembros de la UE

Inicialmente, esta directiva contemplaba exclusivamente la protección de los recursos propios de la UE –derechos aduaneros, derechos derivados de la Política Agrícola Común, etcétera–. Posteriormente fue modificada para incluir los intereses financieros de los Estados miembros. En un primer momento sólo hacía referencia a los impuestos indirectos, más tarde se incluyeron los impuestos directos.

Su objetivo es recaudar en territorio nacional, a petición de un Estado miembro de la UE, los créditos nacidos en ese Estado y pedir la recaudación en cualquier Estado miembro de los créditos nacidos en territorio nacional. El fundamento del funcionamiento de esta directiva estriba en tratar el título que permite la ejecución del crédito como un título del Estado en el que está la autoridad requerida. Para ello se establecen una serie de condiciones:

- Crédito nacido en un Estado miembro.
- Responsable con domicilio en otro Estado miembro.
- Procedimiento recaudatorio en el Estado miembro donde se origina el crédito.
- Cuantía del crédito superior a 1.500 euros.

- Notificaciones a través del Estado miembro requerido.
- Órgano competente: Departamento de Recaudación.
- Prescripción e interrupción: Normas del Estado miembro requirente.
- Limitaciones: Dificultades económicas y sociales en el Estado miembro del deudor.

4. Conclusiones

Teniendo en cuenta el análisis de los principales rasgos de los sistemas tributarios y aduaneros de los respectivos procesos de integración económica, la experiencia anteriormente expuesta en el ámbito de la Unión Europea y los debates mantenidos en el seminario-taller celebrado en Cartagena de Indias, pueden destacarse una serie de obstáculos o barreras a la mejora de los mecanismos de cooperación administrativa y la armonización tributaria en los procesos de integración económica desarrollados en el área geográfica.

Temor a la pérdida de soberanía fiscal

Uno de los principales obstáculos que presenta la toma de decisiones relativa a la armonización tributaria y a la mejora de los mecanismos de cooperación administrativa en los procesos de integración económica es el temor a la pérdida de la soberanía fiscal. Efectivamente, esta pérdida de soberanía es un hecho cierto asociado a los procesos de integración económica avanzados en materia tributaria. En estos procesos existen necesariamente una serie de restricciones significativas sobre la capacidad de los países para adoptar aquellas decisiones de política tributaria que mejor se adapten a su particular situación económica. La armonización tributaria puede suponer pérdidas recaudatorias para algunos Estados, aumentos impositivos no deseados o alteraciones de los sistemas de financiación de los distintos niveles de gobierno. Asimismo, los mecanismos de cooperación administrativa conllevan nuevas obligaciones y exigencias internacionales de necesario cumplimiento.

En definitiva, los costes asociados a estas políticas son directos, inmediatos y se producen en el corto plazo, mientras que los beneficios derivados de las mismas son

indirectos y sus efectos se ponen de manifiesto a medio y largo plazo. Por ello, los responsables nacionales en estas materias son reticentes a la adopción de decisiones, especialmente si no cuentan con un fuerte respaldo político.

Resulta necesario, en consecuencia, mejorar el conocimiento y la difusión de los beneficios derivados de los procesos de integración económica en general y de los mecanismos de cooperación administrativa internacional en particular.

Existencia de diferentes estructuras tributarias

El devenir histórico de cada país, la búsqueda de objetos impositivos con los que financiar el gasto público, junto con la necesidad sentida por los gobernantes de proteger determinadas producciones ha tenido reflejo en las estructuras impositivas. Esto ha llevado a que no sean homogéneas. La divergencia puede afectar tanto al objeto, el hecho imponible, como al devengo, incluso manifestarse a través de los supuestos de exención. En el ámbito de los impuestos específicos no se dan en todos los países las mismas figuras, al no gravarse los mismos bienes. En otros casos, aun existiendo figuras tributarias similares, no son asimilables por su diferente configuración ni tienen la misma importancia económica relativa en términos recaudatorios. En el ámbito de los impuestos sobre las rentas, hay divergencias respecto a la tributación en función de las fuentes de las mismas, de las regalías, los rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario, los incrementos de patrimonio, las rentas agrarias, etcétera. Junto a ello existe un gran número de regímenes especiales en función del tipo de actividad o de su localización geográfica. Otro capítulo donde se dan grandes diferencias es en el de la tributación del patrimonio.

Los procesos de integración se ven facilitados si existe una armonización de figuras y procedimientos tributarios. Junto a ello, otro aspecto de la armonización es la reducción de las diferencias en el nivel de presión fiscal entre los países, de forma que estas no distorsionen la asignación de recursos.

Resulta fundamental en una primera etapa, para lograr un eficiente intercambio de información, armonizar conceptos y procedimientos tributarios, no siendo requisito imprescindible la igualación de las estructuras

tributarias ni la presión fiscal efectiva. La utilización de una terminología común que permita el correcto intercambio de información entre los países y la configuración similar de las figuras tributarias facilita el intercambio de información y la comprensión del hecho tributario. El proceso debe señalar unas figuras tributarias a armonizar y definir su estructura básica, dejando margen a los gobiernos para que puedan ejecutar medidas de política fiscal. Todo ello tiene que enmarcarse en un calendario que contemple plazos razonables para la ejecución e incentivos para la misma. La fijación de objetivos maximalistas en plazos excesivamente cortos puede conducir al incumplimiento de los mismos o a aplazamientos indefinidos. Esta forma de actuar, en la que se señalan unas figuras tributarias a converger, permite medir los logros alcanzados y evaluar la distancia con el objetivo a cumplir.

La falta de armonización de las estructuras tributarias no debe frenar la cooperación administrativa, de la que el intercambio de información es sólo una parte. Así, todo lo concerniente a la capacitación de los funcionarios, con medidas que pueden incluir el estudio de técnicas para la atención al contribuyente, el análisis de sistemas de apoyo a la fiscalización y recaudación y prácticas tributarias en otros países, es un aspecto en el que se debe avanzar sin esperar a que se hayan producido los procesos armonizadores.

Existencia de diferentes jurisdicciones fiscales en un mismo país

A lo largo de los últimos años se han producido en algunos países procesos de descentralización tributaria. Los procesos que se iniciaron en respuesta a las aspiraciones de algunas regiones de gestionar una parte cada vez mayor de los gastos públicos han traído como consecuencia, en algunos casos, la asunción de competencias en la esfera de los ingresos tributarios. Así, los Estados han cedido a unidades subnacionales competencias tributarias. Esta cesión ha dado a estas entidades competencias gestoras y normativas.

La cesión de competencias gestoras tiene importancia en cuanto que incrementa los sujetos participantes, con el consiguiente aumento de la complejidad y dificultad en el proceso de transmisión de la información. La existencia de entes subnacionales con capacidad gestora que realicen el

procesamiento, almacenamiento y explotación de datos dificulta la visión de un contribuyente como un todo.

La cesión de competencias normativas puede incrementar la complejidad de la estructura tributaria de un país al existir para un mismo impuesto una configuración diferente en distintas regiones. Un caso paradigmático es Brasil, donde existen diferencias en el Impuesto sobre el Valor Añadido entre los diferentes Estados.

Es necesario que los procesos descentralizadores no supongan una fragmentación de las bases de datos que impida la adecuada gestión de la información. La articulación de las relaciones entre los entes subnacionales y entre estos y el Estado debe realizarse de forma tal que permita la visión de un contribuyente como un todo, sin que se produzca una visión parcial del mismo que pueda favorecer la ocultación tributaria.

Todo ello lleva a concluir que es necesario tomar en cuenta en los procesos descentralizadores a realizar y en los vigentes sistemas descentralizados la existencia de contribuyentes con relaciones económicas en varios entes subnacionales e incluso en varios Estados. Una base de datos consolidada a nivel nacional, nutrida por el Estado y el resto de entes subnacionales, resulta fundamental para la eficiencia de los sistemas tributarios descentralizados. Junto a ello es necesario definir qué órganos tienen encomendada la cooperación internacional y establecer los mecanismos para que esta pueda desarrollarse, superando las dificultades motivadas por la existencia de entes subnacionales con competencias tributarias.

Inexistencia de mecanismos jurídicos que permitan el intercambio de información

El reforzamiento de la cooperación administrativa y, en particular, del intercambio de información es un imperativo ante la actual situación económica mundial globalizada y la liberalización de los controles sobre los flujos de capitales, no sólo un elemento importante ligado a los trabajos de armonización tributaria en los procesos de integración económica. El intercambio de información constituye un elemento insoslayable para la correcta aplicación de los sistemas tributarios, con independencia de si estos tienen un carácter mundial o territorial, así como para luchar contra el incumplimiento y el fraude tributario en el contexto internacional.

En el ámbito latinoamericano, los instrumentos jurídicos de intercambio de información en materia tributaria son aún muy reducidos y con posibilidades limitadas: algunos convenios bilaterales para evitar la doble imposición y acuerdos de intercambio de información sobre la base del Modelo CIAT. El instrumento más relevante de carácter multilateral es el reciente Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica. Por otra parte, existen restricciones legales significativas –incluso con rango constitucional– al intercambio de información en determinados países, como son el secreto bancario o la confidencialidad prácticamente absoluta de la información tributaria. Por ello es recomendable incrementar el número de instrumentos jurídicos que faciliten el intercambio de información tributaria en los términos más amplios posible. Asimismo, facilitaría la adopción de estos instrumentos la concesión de potestades negociadoras a las Administraciones Tributarias de los países para la adopción de acuerdos internacionales de carácter puramente técnico o administrativo.

Carencia de organismos especializados en el intercambio de información

La forma más frecuente de cooperación administrativa consiste en el intercambio de información entre las autoridades designadas específicamente en cada Estado –denominadas autoridades competentes–. Pero tanto los convenios para evitar la doble imposición como los acuerdos de intercambio de información establecidos sobre la base del modelo CIAT, se limitan a identificar a dicha autoridad, que será competente en el intercambio de las informaciones necesarias para aplicar las disposiciones que contienen. Por ello, la organización del intercambio, tanto en lo referente a los organismos encargados de realizarlo como a los procedimientos empleados, quedará en manos de la Administración Tributaria de cada Estado y revestirá en cada Estado características diferentes.

A lo largo de los debates del seminario quedó puesto en evidencia que en muchos casos no existen organismos especializados que puedan gestionar y coordinar el intercambio de información dentro de cada Administración Tributaria, y que las dificultades aumentan si esta Administración se encuentra fragmentada. No hay que olvidar que, en el caso de la

información previa solicitud, el Estado requerido no sólo se limita a transmitir la información que obra en su poder sino que en muchos casos está obligado a realizar una serie de actuaciones, utilizando para ello su propia normativa y procedimientos.

Esta necesidad de disponer de organismos especializados se hace aún más perentoria en el caso de los intercambios automáticos de información. La solución óptima sería establecer dentro de cada Administración Tributaria una estructura especializada facultada para atender tanto las necesidades de información que se derivan de las fiscalizaciones nacionales como los requerimientos del extranjero. Esta debería estar a cargo de un funcionario que actuase como autoridad competente frente a las restantes Administraciones Tributarias.

Si esta solución fuese inabordable, y dado que las diferencias en las estructuras tributarias impactan negativamente en la cooperación administrativa, y de no existir un organismo especializado que gestione y coordine el intercambio de información, será necesario identificar unidades o personas responsables para tal fin.

Problemas ligados a la falta de capacidad administrativa

El adecuado funcionamiento de los mecanismos de cooperación administrativa, y en particular del intercambio de información, exige que estos se realicen por personal especializado que cuente con la formación necesaria y desarrolle sus funciones con exclusividad o dedicación suficiente y de manera continuada.

En el ámbito latinoamericano, en consonancia con los aspectos ya puestos de manifiesto, se constata la falta de funcionarios especializados en la materia en las Administraciones Tributarias nacionales, ya que las reducidas experiencias en este ámbito se realizan esporádicamente por personas a las que se les asignan ocasionalmente dichas funciones.

Es necesario aumentar –o, en su caso, asignar por primera vez– el personal dedicado con exclusividad a esta materia. Este personal debe conocer los diversos instrumentos jurídicos existentes y los procedimientos administrativos mediante los cuales se desarrolla el intercambio de información, así como las restantes modalidades de asistencia mutua que puedan implementarse. Resultaría especialmente interesante la creación de grupos de

trabajos o comités técnicos ligados a los procesos de integración económica especializados en este ámbito, de forma que permitan el conocimiento mutuo y el trabajo conjunto de los respectivos responsables nacionales.

Problemas de homologación en los procesos de intercambio de información

Los intercambios de información resultarán más rápidos y eficaces si previamente están perfectamente definidos los conceptos sobre la información que se va a intercambiar, así como el formato del intercambio. La homologación de la información a intercambiar requerirá, en primer lugar, la creación de comités técnicos que definan los conceptos, pero también la actualización y depuración de las bases de datos, de manera que puedan asegurar a largo plazo una información más homogénea. A medio plazo, las solicitudes de información deberían realizarse en formularios estandarizados y lo más sencillos posible, de modo que permitan su utilización por vía electrónica.

Hay que señalar que el problema de la homologación de la información conlleva la necesidad de contar con una base de datos común con la información de personas naturales y jurídicas que realicen una actividad económica dentro de cada área de integración. A este respecto, y como ya ha sido mencionado a lo largo de este trabajo, el intercambio de información automático, esto es, el intercambio masivo y regular sin previa solicitud de determinadas categorías de información previamente acordadas, es una herramienta extremadamente útil en la cooperación administrativa, pero presenta dos problemas: por una parte, la identificación de los contribuyentes a los que afecta y, por la otra, el soporte utilizado en su envío.

En la Unión Europea, el sistema VIES es un sistema de intercambio automático de información que permite conocer trimestralmente las entregas intracomunitarias realizadas por todos y cada uno de los operadores intracomunitarios. Para ello resulta imprescindible que cada uno de estos esté identificado mediante el Número de Operador Intracomunitario. En otros casos de envíos automáticos de información, como, por ejemplo, las rentas de no residentes, la identificación de los contribuyentes puede plantear problemas. Al no existir un Número de Identificación Fiscal homologado para todos los contribuyentes de la Unión, se han debido tener

en cuenta otros datos como el nombre, los apellidos, el domicilio y su fecha de nacimiento.

En cuanto al problema del soporte utilizado en el envío, es evidente que el papel resulta inviable, pues es necesario grabar la información que contiene en la base de datos para que pueda ser de utilidad. Por esta razón, el intercambio habría de hacerse mediante soporte magnético por vía electrónica. Este punto enlaza con el último obstáculo: la homologación técnica. Más que poder contar con una plataforma tecnológica única, se debería garantizar la interconexión de los diferentes sistemas operativos de las distintas Administraciones Tributarias. Esta interconexión debe comenzar incluso en el interior de cada Administración Tributaria.

Problemas ligados a los registros de contribuyentes y a los procedimientos de captación de información

La piedra angular de un sistema tributario y la base de los mecanismos de control es la disposición de información actualizada y de calidad acerca de los contribuyentes. Esto supone como premisa la necesidad de que los mismos se encuentren identificados, y que sus datos puedan ser debidamente procesados. Se hace necesaria la existencia de números de registros de contribuyentes que supongan su identificación unívoca.

La distinta configuración de estos números en cada país, como se viene señalando, puede provocar dificultades tanto internas como a la hora de la transmisión de la información dentro de los mecanismos de cooperación internacional. La utilización para la configuración de estos números de distintas fórmulas, a partir de la fecha o lugar de nacimiento, apellidos u otros algoritmos matemáticos, deberían permitir la identificación de los contribuyentes evitando duplicidades que llevan a la pérdida de información.

Una vez creados los mecanismos que permitan la identificación de los contribuyentes, la segunda fase es la alimentación de las bases de datos a partir de las declaraciones de los propios contribuyentes y de terceros, así como de otra información. La captación de esta información debe realizarse de forma que permita una explotación de la misma, evitando que un exceso de datos, sin un adecuado procesamiento, lleve de hecho a la desinformación y a la opacidad.

A nivel supranacional, facilitan en gran medida los intercambios de información, como reiteradamente se apunta, la existencia de bases de datos de personas naturales y jurídicas que tengan una actividad económica dentro del área de integración, lo que permite tener un especial control sobre estos contribuyentes. Esta opción simplifica la actividad al focalizar el control sobre los contribuyentes que tienen relaciones o actividades fuera de su Estado. La inclusión en este registro debería ser un requisito necesario y previo a la realización de actividades internacionales. Para su efectividad, el número de registro debería ser requisito imprescindible para realizar determinadas operaciones, tales como la recepción o el envío de fondos de un país a otro.

5. Recomendaciones

Como se ha puesto de manifiesto a lo largo de esta guía, los avances en los procesos de integración económica no son rápidos ni sencillos. La complejidad de las decisiones, los intereses contrapuestos, la diversidad en las condiciones de partida, entre otros factores, no facilitan los progresos en este ámbito. Por ello, una forma práctica de abordar estas cuestiones sería, sin perder de vista el objetivo final a alcanzar, establecer líneas de trabajo concretas de carácter técnico a corto plazo que faciliten la adopción posterior de las decisiones políticas. Es decir, trabajar en cuestiones concretas, como la homogenización de los procedimientos, la compatibilidad de los sistemas informáticos, los censos fiscales, las estructuras organizativas, etcétera, que permitan posteriormente adoptar más fácilmente las decisiones políticas y que estas puedan implementarse rápida y eficazmente.

En relación con los obstáculos señalados en el apartado anterior, cabe formular las siguientes recomendaciones como medidas complementarias e independientes que permiten trabajar paralelamente en el ámbito político y el puramente técnico-administrativo:

1. Realización de campañas, conferencias, seminarios y debates que permitan un mejor conocimiento y difusión de los beneficios derivados de los procesos de integración económica en general y de los mecanismos de cooperación administrativa internacional en particular. Así se mejoraría la formación de los políticos y funcionarios que actúan como negociadores en los

procesos, facilitando una mayor comprensión de estos aspectos mediante el conocimiento de las tendencias en fiscalidad internacional y el intercambio de experiencias.

2. Publicidad de los resultados. Los logros de las actuaciones relativas a la represión del fraude fiscal conseguidos gracias a las informaciones procedentes de las actuaciones de cooperación internacional deben cuantificarse y explicitarse tanto dentro de la Administración Tributaria como a la opinión pública. De esta forma se justificarán los recursos invertidos, se podrá analizar la eficiencia de los mismos y se atraerá el interés social sobre la materia.

3. Definición consensuada de un modelo tributario básico que constituya un patrón de referencia para los procesos armonizadores. Este modelo tiene que tener el suficiente margen para ser factible en las distintas realidades económicas que constituyen los países inmersos en un proceso de integración. Junto con el modelo se debe establecer un calendario de mínimos que garantice un avance en el proceso de armonización.

4. Firma de nuevos acuerdos y convenios internacionales y mayor difusión de los ya existentes. Existe la necesidad clara de incrementar el número de instrumentos jurídicos que permitan el intercambio de información y las otras modalidades de asistencia mutua entre las Administraciones Tributarias. Resulta de especial interés que estos instrumentos tengan, en la medida de lo posible, un carácter multilateral, y que regulen el intercambio de información en los términos más amplios posibles. Es cierto que ya existen algunos acuerdos de este tipo. Sin embargo, no están siendo suficientemente utilizados, bien por la escasa difusión de los mismos, incluso en el ámbito de las propias Administraciones Tributarias, o por la falta de desarrollo de los aspectos procedimentales. **Debe mejorarse su difusión**, así como regular u homogeneizar los aspectos prácticos o administrativos del intercambio de información.

5. Disminuir el rango necesario para la negociación y adopción de convenios y acuerdos de cooperación administrativa o asistencia mutua internacional. Es importante sacar del ámbito político y llevar al técnico-administrativo las competencias para la negociación y firma de acuerdos o convenios internacionales de cooperación administrativa o el desarrollo de convenios marco. De esta forma se evitan los avatares provocados

por la inestabilidad política y se deja en manos técnicas la solución de problemas técnicos.

6. Creación de órganos especializados. Se deben crear dentro de las Administraciones Tributarias de cada país organismos especializados que centralicen la transmisión de solicitudes y la recepción de información intercambiada a nivel internacional, así como otros tipos de asistencia mutua. Estos órganos tienen que estar relacionados con los servicios encargados de detectar el fraude fiscal. La solución óptima quedó apuntada anteriormente: disponer en cada Administración Tributaria de una estructura especializada que atienda las necesidades de información tanto a escala nacional como las que se deriven de los requerimientos procedentes del extranjero. A corto o medio plazo, si no fuese posible contar con esta estructura especializada, habría que designar en los distintos departamentos una unidad o persona responsable del intercambio de información, así como un coordinador de esta. Esta necesidad cobra una mayor importancia si cabe en los sistemas tributarios descentralizados.

7. Inversión en medios técnicos y humanos. Para que los mecanismos de cooperación administrativa funcionen resulta necesaria una inversión adecuada en medios técnicos y en sistemas informáticos y de comunicación capaces de procesar y transmitir un gran volumen de información. Por otra parte, es necesario también dotar a los citados órganos especializados de personal formado en la materia y dedicado con exclusividad a estas funciones. Resulta también especialmente interesante **la creación de grupos de trabajo o comités ligados a los procesos de integración económica especializados**, de forma que permitan el conocimiento de las experiencias de otros países y el trabajo conjunto de los respectivos responsables nacionales.

8. Mejora de los registros tributarios. Esta medida comprende la actualización y depuración de las bases de datos nacionales y la creación de una base de datos común con los registros de las personas naturales y jurídicas que realicen una actividad económica dentro de cada área de integración. Como se ha mencionado anteriormente, la creación de este censo es imprescindible de cara a la identificación de los contribuyentes sobre los que se va a intercambiar información. Se debe partir de la correcta identificación de los contribuyentes, continuar con la obtención de información acerca de los mismos y realizar una adecuada explotación de estos datos. A nivel interno de

cada país, es necesaria la adopción de normas jurídicas que permitan una adecuada comunicación de los registros civiles, de sociedades y patrimoniales con los registros fiscales. La Administración Tributaria debe disponer o, en su defecto, tener fácil acceso a todos los datos que obran en poder de la Administración general de la que forma parte. Asimismo, se deben abolir las normas que permitan la existencia de secretos u opacidades de datos económicos respecto a las autoridades tributarias. A nivel supranacional, debería contemplarse en las normas jurídicas que articulan los procesos de integración la creación de un censo de personas naturales y jurídicas que realicen una actividad económica dentro de cada área. Ello evitaría que normas de inferior rango o procesos tributarios descentralizadores pudieran afectar a las mismas.

9. Estandarización de requerimientos. Resulta de gran importancia la definición clara de los conceptos relativos a la información que se va a intercambiar, así como el empleo de formularios sencillos y estandarizados que faciliten la labor de los funcionarios que realicen el intercambio y posibiliten la utilización de medios electrónicos para su transmisión.

10. Compatibilidad de los diferentes sistemas operativos que permitan la interconexión tanto en el interior de cada Administración Tributaria como entre las distintas Administraciones Tributarias. Este es un requerimiento que debería incorporarse a la hora de realizar modificaciones en las plataformas existentes. Exigiendo este requisito en los pliegos de contratos, las modificaciones en los sistemas operativos posibilitarían la homologación de los mismos.

ANEXO I

Aplicación practica del Sistema VIES

VIES es un sistema de intercambio automático de información. Permite a la autoridad competente de cada Estado miembro comprobar instantáneamente las **adquisiciones intracomunitarias**, desglosadas por trimestres, realizadas por cada uno de sus operadores intracomunitarios en el resto de la Unión Europea.

VIES supone igualmente un **registro** o censo de todos los operadores intracomunitarios. En él deben darse de alta todos aquellos sujetos pasivos del IVA que realicen o vayan a realizar transacciones intracomunitarias. Para ello, cada uno de estos sujetos debe disponer de un Número de Operador Intracomunitario (NOI), también denominado Número IVA (NIVA).

La estructura de los distintos NOI varía según los Estados miembro, pero siempre se compone del código del país –DE, ES, FR, IT, etcétera– seguido de un máximo de 12 dígitos o alfanuméricos.

En el caso español, el NOI será el Código de Identificación Fiscal (CIF) con el código ES antepuesto. Si bien todos los sujetos pasivos de IVA tienen atribuido un CIF, únicamente aquellos que quieran realizar operaciones intracomunitarias deberán disponer de un Número de Operador Intracomunitario.

Cada operador intracomunitario con un NOI atribuido debe presentar trimestralmente una **declaración recapitulativa** de las **entregas** realizadas a todos y a cada uno de los adquirentes situados en los restantes Estados miembros, identificados a su vez con su correspondiente NOI. Cada Estado incorpora esta información a la base electrónica de datos común VIES, y es actualizada y mantenida durante un período de cinco años.

Algunos países –entre ellos España– obligan a que en esta declaración recapitulativa (Modelo 349) figuren, además de las entregas realizadas, todas y cada una de las **adquisiciones intracomunitarias realizadas** a los operadores intracomunitarios situados en los restantes Estados.

Si bien esta práctica puede ocasionar un cierto aumento en el número de errores a la hora de efectuar la declaración, lo cierto es que proporciona la información declarada por el operador español relativa a las adquisiciones realizadas, y esto permite cotejarla con las imputaciones que figuran en VIES.

Por ello, en la aplicación informática española la información que suministra VIES –insertada en la Base de Datos Nacional (BDN)– se verá acompañada de la información procedente de las declaraciones recapitulativas, lo que permitirá la búsqueda de información adicional, como se verá más adelante. Por otra parte, al estar insertado VIES en la BDN se posibilita el cruce de distintos flujos de información. Esto permite la selección de grupos de contribuyentes de cara a los procedimientos de inspección.

1. VIES como registro de los operadores intracomunitarios

Antes de realizar una entrega exenta, cada operador debe comprobar si su cliente tiene derecho a la exención, es decir, si dispone de un NOI, ya que de no ser así la entrega se asimilaría a una venta interna y por lo tanto debería ir gravada con el IVA.

La comprobación puede referirse tanto a la situación censal actual como a los datos históricos censales. La respuesta es inmediata en el primer caso, pero la obtención de los datos históricos puede requerir algunos minutos. VIES permite también obtener un certificado que acredita al sujeto pasivo como operador intracomunitario. En el menú pinchamos la opción **01**, “Consulta sobre operadores intracomunitarios”.

AEAT - BDC BASE DE DATOS CONSOLIDADA I0089542
T00D06X GESTMENU

MENU 26/03/2007 14:45 SYCIM01
IMP.1:T02SUCFN IMP.XGF:

- 17.29. **VIES** **MENUVIES**
- * 01 CONSULTA SOBRE OPERADORES COMUNITARIOS
 - * 02 CONSULTA OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS
 - * 03 CONSULTA OPERACIONES N. IVA COMUNITARIO
 - * 04 CONSULTA SOBRE OPERADORES ESPAÑOLES
 - 05 MANTENIMIENTO CENSO AGENCIA
 - 06 ESTADÍSTICAS
 - 07 GESTIÓN CENSAL ESPECIAL Y CLO
 - 08 TRAMITACIÓN DE SOLICITUDES CENSALES
 - 10 GESTIÓN DE FICHEROS

AEAT - BDC **VIES: OPERADORES IVA INTRACOMUNITARIOS**
I0089542

CONSULTA CENSAL OPERADORES IVA NO ESPAÑOLES
27/03/2007-10:19- VICN110M

-MARQUE CON X EL TIPO DE CONSULTA:

x SITUACIÓN CENSAL ACTUAL

DATOS HISTÓRICOS CENSALES

-SELECCIONE PAÍS (?): **ITALIA**

*TECLEE NUMERO DE OPERADOR IVA: IT12346678910

Seleccionamos el país **Italia** y pinchamos en **situación censal actual**.

AEAT - BDC VIES: OPERADORES IVA INTRACOMUNITARIOS
I0089542

SITUACIÓN CENSAL ACTUAL 27/03/2007-10:41-
VICN111M

FECHA DE SOLICITUD: 27-03-2007

NÚM. OPERADOR IVA: **IT12346678910** PAÍS: ITALIA

NOMBRE/RAZÓN SOCIAL: **C.R. TECNOLOGIC SRL**

DOMICILIO: **VÍA CRESCENZIO 12 00193 ROMA RM**

FECHA DE ALTA: **01-01-1989** FECHA DE BAJA:

***PF: 04 CERTIFICADO N. IVA 05 PANT. ANTERIOR**

Pulsando el comando PF4 se puede obtener un **certificado** que acredite que **C.R. Tecnologic srl** es operador intracomunitario y que, por tanto, tiene derecho a la exención del impuesto.

AEAT AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

CERTIFICO QUE EL NÚMERO DE OPERADOR:

IT12346678910 C.R. TECNOLOGIC SRL

**FIGURA EN EL CENSO DE SUJETOS PASIVOS DE IVA
INTRACOMUNITARIO**

EN ITALIA

LO QUE SE CERTIFICA EN MADRID A 27 DE MARZO DE 2007

FDO.

Este certificado acreditará que C.R. **Tecnologic srl** dispone de un **NOI**, es decir, está dado de alta en el censo **VIES** y, por lo tanto, un operador español que le venda una determinada mercancía podrá aplicar la exención del IVA.

2. VIES como registro de los operadores Españoles

VIES permite también comprobar si un sujeto pasivo de IVA español es o no operador intracomunitario.

Pinchamos en la opción 04 **Consulta sobre operadores españoles**.

AEAT - BDC BASE DE DATOS CONSOLIDADA I0089542
T00D06X GESTMENU

MENÚ 26/03/2007 14:45 SYCIM01

IMP. 1: T02SUCFN IMP.XGF:

17.29. **VIES**

MENUVIES

- *01 CONSULTA SOBRE OPERADORES COMUNITARIOS
- *02 CONSULTA OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS
- *03 CONSULTA OPERACIONES N.IVA COMUNITARIO
- *04 CONSULTA SOBRE OPERADORES ESPAÑOLES**
- 05 MANTENIMIENTO CENSO AGENCIA
- 06 ESTADÍSTICAS
- 07 GESTIÓN CENSAL ESPECIAL Y CLO
- 08 TRAMITACIÓN DE SOLICITUDES CENSALES
- 10 GESTIÓN DE FICHEROS

Conviene señalar que en España, los operadores intracomunitarios que pertenecen a las dos Comunidades Forales -País Vasco y Navarra- están inscritos en el censo de su propia provincia; mientras que los restantes se hallan inscritos en el censo de la Agencia.

AEAT - BDC VIES: OPERADORES IVA INTRACOMUNITARIOS
I0089542

CONSULTA CENSAL OPERADORES ESPAÑÓLES

27/03/2007-11:16- VICE410M

-MOTIVO DE ACCESO: Anexo Vies

-MARQUE CON X EL TIPO DE CONSULTA:

***SITUACIÓN CENSAL ACTUAL**

DATOS HISTÓRICOS CENSALES

***TECLEE NUMERO DE OPERADOR IVA: ESB1234567**

AEAT - BDC VIES:OPERADORES IVA INTRACOMUNITARIOS
I0089542

SITUACIÓN CENSAL ACTUAL 27/03/2007- 12:34

NIF: **B123456** PICCO EXTERIOR SL

DOMICILIO: SG: PG VÍA: **Lirio** NUM.:36 PISO:

DELEGACIÓN: MADRID ADMÓN.:600 MUNICIPIO: ALCORCÓN CP 280

CENSO	SITUACIÓN	FECHA ALTA	FECHA BAJA
-------	-----------	------------	------------

AGENCIA		28-03-1997	04-03-2005
---------	--	------------	------------

ÁLAVA NO CONSTA

GUIPÚZCOA NO CONSTA

NAVARRA NO CONSTA

VIZCAYA NO CONSTA

MARCA DE SEGUIMIENTO: NO

M EXPEDIENTES

EN TRAMITACIÓN: NO

PRESUNTO-FRAUDE(BLINDAJE ROI): 04-03-2005

EN TRAMAS: 01-03-2005

VIES indica que la sociedad **Picco Exterior SL** se dio de alta como operador intracomunitario el 28-02-1997 y fue dada de baja **de oficio** el 04-03-2005. También nos señala que este operador se halla implicado en una trama fraudulenta, por lo que ha sido objeto de seguimiento por parte de la ONIF desde el 01-03-2005.

Evidentemente, un operador puede hallarse de baja por otras razones: cese de su situación tributaria, petición propia o por no haber realizado operaciones intracomunitarias en un determinado período. En ese caso, su Número de Operador podría reactivarse, mientras que en el caso anterior, al tratarse de un operador fraudulento, la baja está blindada y el NOI no se puede reactivar.

3. VIES como registro de las adquisiciones intracomunitarias

Todos los Estados se hallan conectados a esta base de datos que les permite acceder directa e inmediatamente a dos tipos de información: la **consulta de nivel 1** permite conocer el valor total desglosado por trimestres de las adquisiciones intracomunitarias realizadas por todos de sus sujetos pasivos en cada uno de los restantes países de la Unión Europea a cuya base se accede y, yendo a un mayor nivel de detalle la **consulta de nivel 2** permite el desglose de la información anterior por cada uno de los vendedores.

Pinchamos en opción 02 "Operaciones intracomunitarias".

AEAT - BDC BASE DE DATOS CONSOLIDADA I0089542

T00D06X GESTMENU

MENÚ 26/03/2007 14:45 SYCIM01

IMP.1:T02SUCFN IMP.XGF:

17.29. **VIES**

MENUVIES

- *01 CONSULTA SOBRE OPERADORES COMUNITARIOS
- *02 CONSULTA OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS**
- *03 CONSULTA OPERACIONES N.IVA COMUNITARIO
- *04 CONSULTA SOBRE OPERADORES ESPAÑOLES
- 05 MANTENIMIENTO CENSO AGENCIA
- 06 ESTADÍSTICAS
- 07 GESTIÓN CENSAL ESPECIAL Y CLO
- 08 TRAMITACIÓN DE SOLICITUDES CENSALES
- 10 GESTIÓN DE FICHEROS

Tecleamos el NOI (Número de Operador IVA) del contribuyente sobre el que queremos información, y pulsamos intro.

**AEAT - BDC VIES:OPERADORES IVA INTRACOMUNITARIOS
I0089542**

CONSULTA SOBRE OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

27/03/2007-13:40

NUMERO OPERADOR I.V.A.: ES B56789101

MOTIVO DE ACCESO: ANEXO VIES

(*) DEBERÁ HACER CONSTAR EN ESTA LÍNEA, MEDIANTE TEXTO LIBRE, LA(S) PALABRA(S) QUE GUARDARÁ EL ORDENADOR, Y QUE LE PERMITIRÁN JUSTIFICAR SU ACCESO ANTE EL JEFE DE DEPENDENCIA, ADMINISTRADOR O RESPONSABLE DESIGNADO AL EFECTO Y, EN SU CASO, ANTE EL SERVICIO DE AUDITORÍA INTERNA, SI ASÍ SE LO REQUIRIERA. EL ACCESO INDEBIDO A LA INFORMACIÓN SERÁ CALIFICADO DE FALTA DISCIPLINARIA GRAVE SEGÚN LA DISPOSICIÓN ADICIONAL OCTAVA DE LA LEY 13/96.

TECLEE NIVA, CUMPLIMENTE MOTIVO Y PULSE INTRO

1. Consulta adquisiciones nivel 1

AEAT - BDC VIES: OPERADORES IVA INTRACOMUNITARIOS
I0089542

CONSULTA SOBRE OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS
27/03/2007-13:51

NÚM. OPERADOR IVA: **ESB56789101** SIT. CENSO VIES ALTA
FECHA: 24-07-1997

NOMBRE/RAZÓN SOCIAL: **VAINICA SL** DELEGACIÓN:
VALENCIA

IMPORTE EN EUROS

<u>TOTAL ADQUISICIONES</u>		<u>TOTAL ENTREGAS</u>	
EJERCICIO	<i>DECLA.349</i>	<u>IMPUTADO-VIES</u>	<i>DECLA.349</i>
2006			729.476
2005	469.723	<u>622.250</u>	541.593
2004			778.556
2003			710.866
2002		<u>159.643</u>	463.802

PARA VER UN EJERCICIO POSICIONE EL CURSOR Y PULSE INTRO

En la pantalla anterior, la información que proviene de VIES está **subrayada**, mientras que la que se obtiene a partir de las declaraciones recapitulativas figura en itálica. Al disponer de las adquisiciones declaradas por Vainica SL, se pueden cotejar estos valores con las adquisiciones imputadas por los restantes países.

Para ver las adquisiciones de Vainica SL durante el tercer trimestre de 2005 pinchamos este.

NÚM. OPERADOR IVA: **ESB56789101** SIT. CENSO VIES: ALTA
FECHA: 24-07-1997

NOMBRE/RAZÓN SOCIAL: **VAINICA SL** DELEGACION: VALENCIA

IMPORTE EN EUROS

EJER.: 2005 **TOTAL ADQUISICIONES** *TOTAL ENTREGAS*

TRIMESTRE	<i>DECLA.349</i>	<u>IMPUTADO-VIES</u>	<i>DECLA.349</i>
T1		166.396	
T2		151.208	
*T3	469.723	<u>583.655</u>	192.390
T4		<u>38.595</u>	131.597
TOTAL	469.723	<u>622.250</u>	541.593

VER DETALLE: POSICIONE CURSOR E INTRO

AEAT - BDC VIES:OPERADORES IVA INTRACOMUNITARIOS
I0089542

CONSULTA SOBRE OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS
27/03/2007-14:14

NÚM. OPERADOR IVA: **ESB56789101** SIT.CENSO VIES:ALTA FECHA:
24-07-1997

NOMBRE/RAZÓN SOCIAL: **VAINICA SL** DELEGACIÓN:
VALENCIA

EJER/TRIMESTRE: 2005 / 3 IMPORTE EN EUROS PAG: 1 / 1
TOTAL : **583.655** 192.390

PAIS	ADQUISICIONES	FEC.ACTU	<i>ENTREGAS</i>
	<u>IMPUTADO-VIES</u> 349	VIES	<i>DECLA.349</i>
ITALIA	<u>121.048</u> 21.048	20070326	12.360
*R. UNIDO	<u>362.607</u> 221.116		
PORTUGAL	<u>100.000</u> 127.559		180.030

VER DETALLE: POSICIONE CURSOR E INTRO.
ACTUAL. IMPU. VIES: POSICIONE CURSOR Y PF4

PF:01 AYUDA 04 ACTUALIZACIÓN VIES

2. Consulta Adquisiciones nivel 2

La consulta nivel 2 nos permite desglosar las adquisiciones realizadas en un determinado país y en un determinado período para poder conocer las adquisiciones realizadas a cada uno de los operadores de dicho país.

AEAT - BDC VIES:OPERADORES IVA INTRACOMUNITARIOS
I0089542

CONSULTA SOBRE OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS
29/03/2007-10:44

NÚM. OPERADOR IVA: **ESB56789101** SIT CENSO VIES: ALTA
FECHA: 24-07-1997

NOMBRE/RAZÓN SOCIAL: **VAINICA SL** DELEGACIÓN: VALENCIA

EJER/TRIM: 2005 / 3 PAIS: REINO UNID PAG:1/1

NIVEL-1:DECLA.349: **221.116** IMPUT.VIES: **362.607**

----- NIVEL-2-DETALLE: ADQUISICIONES -----

F.ACTU: 20070326

N.OPER.IVA NOMBRE/RAZ. SOC. DECLA.349 IMPUTADO-VIES

GB123980101 99.884

GB325178390 THE HOLE LTD 221.116 262.723

PF:01 AYUDA 03 OPERACIONES TRIANGULARES 04 ACTUALIZACIÓN

Durante el tercer trimestre de 2005 Vainica SL realizó adquisiciones a dos operadores británicos:

- Vainica SL realizó adquisiciones al operador británico cuyo NOI es **GB123980101** por valor de 99.884 euros, sin declarar ninguna adquisición en el modelo 349. Se recuerda que la declaración recapitulativa española modelo 349 recoge todas las entregas, así como las adquisiciones declaradas por Vainica SL en el tercer trimestre de 2005.

- Vainica SL realizó también adquisiciones a **The Hole Ltd**, con NOI **GB325178390**. En este caso existe una disparidad. Mientras las adquisiciones imputadas en VIES fueron de 262.723 euros, las adquisiciones declaradas por Vainica SL en el modelo 349 ascendieron a 221.116 euros.

Hay que señalar que del primer proveedor británico conocemos sólo el NOI por la información procede de VIES, mientras que en el caso del segundo proveedor, VIES nos ha proporcionado el NOI y la cantidad

imputada mientras que el nombre o razón social de este y la cantidad declarada proceden del modelo 349.

Al existir disparidades entre los valores imputados y los declarados, y al ser estas superiores al umbral de 15.000 euros que establece la Comisión, a la vista de esta pantalla el controlador podría estimar necesario realizar dos **consultas de nivel 3 que no son automáticas**, requiriendo para ello al Reino Unido la documentación que ampara las adquisiciones recogidas en VIES - facturas, documentos de transporte y pago- e indicando, si es el caso, los valores declarados por Vainica SL. Se adjuntará, para facilitar la comprobación, la relación de facturas declaradas.

Según lo establecido en el Reglamento 1798/2003, el Reino Unido dispondría de un plazo de tres meses para contestar.

3. Consulta de entregas

Se pueden, asimismo, obtener datos referentes a las entregas realizadas por los operadores españoles sobre la base de los datos del mod. 349.

Para ello, volvemos a la consulta sobre operaciones intracomunitarias utilizada en la página 8.

AEAT - BDC VIES:OPERADORES IVA INTRACOMUNITARIOS
I0089542

CONSULTA SOBRE OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS
27/03/2007-14:14

NÚM. OPERADOR IVA: **ESB56789101** SIT. CENSO VIES: ALTA FECHA:
24-07-1997

NOMBRE/RAZÓN SOCIAL: **VAINICA SL** DELEGACIÓN: VALENCIA

EJER/TRIMESTRE: 2005 / 3 IMPORTE EN EUROS PAG: 1 / 1
TOTAL : 583.655 **192.390**

PAÍS	ADQUISICIONES	FEC.ACTU	ENTREGAS	
	IMPUTADO-VIES	349	VIES	DECLA.349
ITALIA	<u>121.048</u>	121.048	20070326	12.360
REINO UNID	<u>362.607</u>	221.116		
PORTUGAL	<u>100.000</u>	127.559		*180.030

VER DETALLE: POSICIÓN E CURSOR E INTRO.
ACTUAL.IMPU.VIES:POSICIONE CURSOR Y PF4

PF:01 AYUDA 04 ACTUALIZACIÓN VIES

Cooperación Administrativa en materia tributaria
Proceso de Integración Económica Latinoamericanos

Supongamos que queremos conocer las entregas realizadas
a Portugal: pinchamos en las **entregas** y pulsamos intro.

AEAT - BDC VIES: OPERADORES IVA INTRACOMUNITARIOS
I0089542-T00D06X-VIOP060N

CONSULTA SOBRE OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS
29/03/2007-10:57- VIOP060M

NÚM. OPERADOR IVA: ESB56789101 SIT. CENSO VIES: ALTA

FECHA: 24-07-1997

NOMBRE/RAZÓN SOCIAL: VAINICA SL DELEGACION: VALENCIA
EJER/TRIM: 2005/4 PAÍS: PORTUGAL DETALLE: **ENTREGAS** PAG: 11

NIVEL-1: DECLA. 349: **180.030**

----- NIVEL - 2 -----

N.OPER.IVA -----	NOMBRE/RAZ.SOC. -----	IMPORTE -----	P.TRIANG. -----
PT 2342589211	ALCOOLEIRA LDA	131.597	
PT 1528900216	SOUSA ALMEIDO LDA	48.433	

PF: 01 AYUDA 05 PANT. ANTERIOR 07 PAG.ANT. 08 PAG. SIG. 09 FIN

**4. Consulta sobre las adquisiciones y/o entregas
realizadas por un operador intracomunitario a
operadores españoles**

Al reflejar el modelo 349 tanto las entregas como las adquisiciones realizadas por el operador intracomunitario, la aplicación informática donde se inserta VIES permite obtener otro tipo de información: buscar a partir del NOI de un operador intracomunitario de otro país los operadores intracomunitarios españoles con los que ha realizados transacciones intracomunitarias –adquisiciones o entregas–.

AEAT - BDC BASE DE DATOS CONSOLIDADA I0089542
T00D06X GESTMENU MENÚ 26/03/2007 14:45 SYCIM01

IMP.1:T02SUCFN IMP.XGF:

17.29. VIES MENUVIES
01 CONSULTA SOBRE OPERADORES COMUNITARIOS
02 CONSULTA OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS
03 CONSULTA OPERACIONES N.IVA COMUNITARIO
04 CONSULTA SOBRE OPERADORES ESPAÑÓLES
05 MANTENIMIENTO CENSO AGENCIA
06 ESTADÍSTICAS
07 GESTIÓN CENSAL ESPECIAL Y CLO
08 TRAMITACIÓN DE SOLICITUDES CENSALES
10 GESTIÓN DE FICHEROS

**4.1. Consulta sobre las adquisiciones realizadas en
España por un operador intracomunitario**

AEAT - BDC VIES:OPERADORES IVA INTRACOMUNITARIOS
I0089542-T00D06X-VIOP120N

CONSULTA OPERACIONES N.IVA COMUNITARIO
29/03/2007-11:19- VIOP120M

CONSULTA OPERADORES- PORTUGAL

NÚMERO OPERADOR IVA: **PT504190270**

TECLEE:

EJERCICIO: **2003** (AAAA) OBLIGATORIO

TRIMESTRE: OPCIONAL

ADQ./ENTR: **A** (*) OBLIGATORIO

(*) TECLEE: 'A' PARA CONSULTA ADQUISICIONES A ESPAÑOLES

'E' PARA CONSULTA ENTREGAS A ESPAÑOLES

PF: 01 AYUDA 05 PANTALLA ANTERIOR 09 FIN INTRO CONSULTAR

Nos interesa conocer las adquisiciones intracomunitarias a operadores españoles realizadas por el operador portugués PT504190270 en el año 2003.

AEAT - BDC VIES:OPERADORES IVA INTRACOMUNITARIOS
I0089542-T00D06X-VIOP130N

CONSULTA OPERACIONES N.IVA COMUNITARIO
29/03/2007-11:23- VIOP130M

ADQUISICIONES A ESPAÑOLES EUROS PAG 1 / 1

NÚM. OPERADOR IVA: **PT504190270** EJER: 2003 PAIS: PORTUGAL

NOMBRE/R. SOCIAL: **ALMEIDA LDA.**

TOTAL IMPORTE: 250.901.

N.I.F.	NOMBRE/RAZÓN SOCIAL	TRIM.	IMPORTE	I. TRIANG
F95671126	COOP. AGRIC. LOS LUISES	1	182.355	
A23561900	LA MALAGUEÑA SA	4	68.546	

4.2. Consulta sobre las entregas realizadas a operadores españoles por un operador intracomunitario

También puede resultar de interés saber si este operador ha realizado entregas a operadores españoles. En este caso, la pantalla reflejará las adquisiciones a Almeida Lda declaradas por los compradores españoles, y si existen aparecerán las imputaciones en VIES realizadas por Almeida Lda.

AEAT - BDC VIES:OPERADORES IVA INTRACOMUNITARIOS
I0089542-T00D06X-VIOP120N

CONSULTA OPERACIONES N.IVA COMUNITARIO
29/03/2007-12:19- VIOP120M

CONSULTA OPERADORES -PORTUGAL

NÚMERO OPERADOR IVA: **PT504190270**

TECLEE: EJERCICIO: 2003 (AAAA) OBLIGATORIO

TRIMESTRE: OPCIONAL

ADQ/ENTR: E (*) OBLIGATORIO

(*) TECLEE: 'A' PARA CONSULTA ADQUISICIONES A ESPAÑOLES

'E' PARA CONSULTA ENTREGAS A ESPAÑOLES

PF: 01 AYUDA 05 PANTALLA ANTERIOR 09 FIN INTRO CONSULTAR

AEAT - BDC VIES:OPERADORES IVA INTRACOMUNITARIOS
I0089542-T00D06X-VIOP140N

CONSULTA OPERACIONES N.IVA COMUNITARIO 29/03/2007-12:21-
VIOP140M

ENTREGAS A ESPAÑÓLES EUROS PAG 1 / 1

NÚM. OPERADOR IVA: **PT504190270** EJER: 2003 PAÍS: PORTUGAL

NOMBRE/R. SOCIAL: **ALMEIDA LDA.**

TOT.IMPUTADO VIES: 211.811

TOT.DECLARADO 349: 166.712

(1)N.OPER IVA NOMBRE/RAZÓN SOC TRIM. DCL.349 IMPUTADO-VIES

B28489645	ALCOHOLES CARIOCA SL	4	97.746	<u>97.746</u>
------------------	-----------------------------	----------	---------------	----------------------

B82844212	LA BOTELLA NAPOLITANA SL	4	68.966	<u>114.165</u>
------------------	---------------------------------	----------	---------------	-----------------------

05 PANTALLA ANTERIOR 07 PAG.ANT 08 PAG-SIG 09 FIN 11 TIPO DE
CAMBIO

En el cuarto trimestre de 2003, el operador portugués Almeida Lda ha declarado entregas a Alcoholes Carioca SL y a la Botella Napolitana SL por valor de 97.746 € y 114.165 € respectivamente, mientras que las adquisiciones declaradas por el operador español son de 97.746 € y 114.165 €.

4. Conclusión

Es indudable que constituye una buena herramienta de control la existencia de una base de datos electrónica, así como la comunicación automática a todos los Estados del importe total de las entregas intracomunitarias efectuadas a sujetos pasivos identificados en ellos. Sin embargo, estos mecanismos se han revelado insuficientes e inadecuados para hacer frente al fraude organizado.

Entre otras carencias, hay que destacar que el intercambio de información automático se refiere únicamente a las entregas de bienes, por lo tanto no se incluyen todas las operaciones susceptibles de originar fraude, en particular todas aquellas operaciones sujetas a regímenes especiales.

Además, los datos que se intercambian de manera automática –consultas nivel 1 y 2– provenientes de las declaraciones recapitulativas de los sujetos pasivos no están disponibles con la suficiente celeridad.

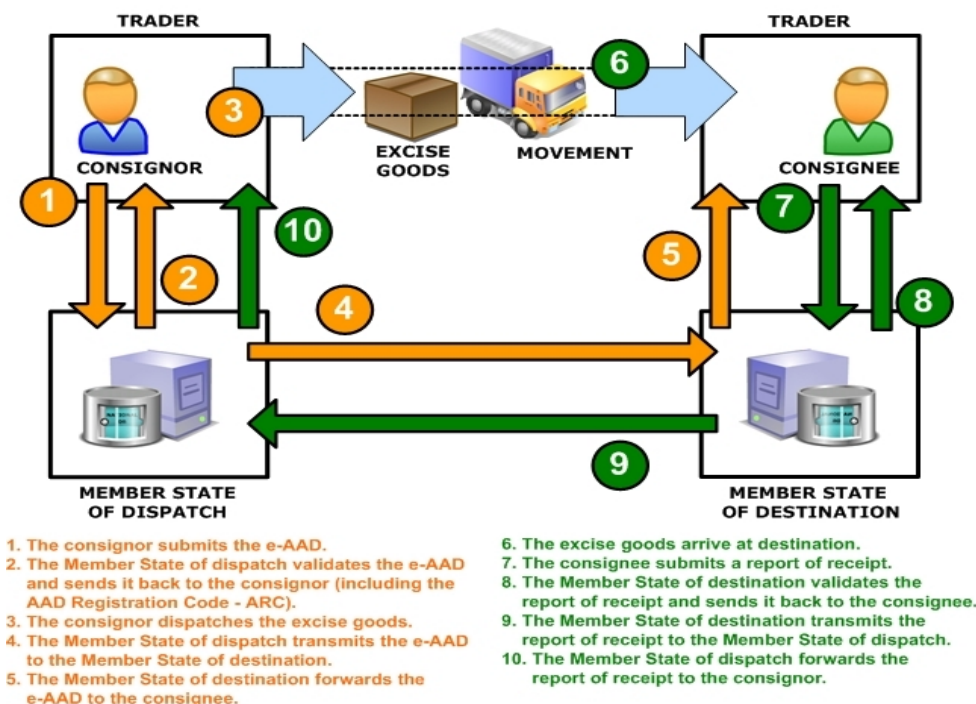
Actualmente, está en discusión una reforma de VIES para intentar paliar algunas de las deficiencias indicadas.

ANEXO II

Aplicación práctica de la cooperación administrativa en el ámbito de las accisas en la Unión Europea

1. Introducción

Como se ha señalado en la guía, la Unión Europea está trabajando en el desarrollo de un sistema de control de los movimientos de las mercancías objeto de impuestos especiales que permita su seguimiento en tiempo real.



En el esquema hay una conexión informática entre los operadores económicos y la Administración Fiscal de su Estado de residencia, así como entre las distintas Administraciones Fiscales. Esta conexión informática es necesaria para que la información se recepcione en tiempo real.

Este ambicioso proyecto se está desarrollando de una forma gradual. Las distintas modificaciones en los actuales mecanismos de cooperación administrativa no pueden sino entenderse en el sentido de etapas o pasos necesarios hasta llegar a este sistema, el EMCS ('Excise Movement Control System') o sistema de control de movimientos de impuestos especiales, que englobaría y subsumiría todos los anteriores. Este sistema se desarrollará en base al siguiente esquema:

El esquema de funcionamiento sería el siguiente:

El operador que realiza el envío del producto, antes de la salida del medio de transporte con la mercancía objeto de los impuestos especiales, comunica tal hecho a su Administración Fiscal, que a su vez lo comunica a la

Administración Fiscal del Estado al que va destinado el bien. La Administración Fiscal del Estado de destino se comunica con el destinatario para preguntarle si está conforme con la recepción de dicha mercancía –con ello se evitan expediciones falsas en las que se utiliza sin su conocimiento el nombre de un operador-. Cuando se produce la recepción de la mercancía, el destinatario comunica a su Administración la conformidad o no de la mercancía recibida con lo comunicado, y esta hace lo propio con la Administración del Estado donde se ha iniciado la expedición. Si existe conformidad, la Administración del Estado de expedición lo pone en conocimiento del expedidor y se cierra el ciclo. La no existencia de conformidad lleva a la iniciación de los procedimientos de comprobación para determinar el motivo de la discrepancia entre lo documentado y lo recibido, así como el lugar, en su caso, en el que se ha podido cometer una infracción. Este esquema básico de funcionamiento permite la introducción de mecanismos de análisis de riesgo basados en múltiples parámetros: itinerario del transporte, duración, transportista, operadores de expedición y recepción, tipo y cuantía de la mercancía, etcétera.

Para llegar a este esquema de funcionamiento se hace necesario lo siguiente:

- Identificar a los sujetos y establecimientos que tienen autorización para enviar y recibir entre dos países de la Unión Europea mercancía objeto de las accisas con el régimen suspensivo de los impuestos.
- Comunicar al país de recepción de la mercancía que está en camino y a quién se dirige.
- Comprobar que la mercancía ha llegado conforme a su destino.

Estas tres fases actualmente se llevan a cabo en la Unión Europea mediante los siguientes mecanismos de cooperación administrativa:

- Censo de Establecimientos Comunitarios (Censo SEED).
- Sistema de Alerta Previa.
- Sistema de Verificación de Movimientos.

2. Censo de establecimientos comunitarios

El Censo de Establecimientos Comunitarios o Censo SEED recoge la razón social, el domicilio, el número de identificación del operador y del establecimiento de

impuestos especiales y la autoridad de control. Se actualiza mensualmente por parte de todos los Estados. Estos envían al Comité de Impuestos Especiales, organismo dependiente de la Comisión, el censo actualizado de los establecimientos que pueden recibir en régimen suspensivo de impuestos especiales mercancía procedente de otro país de la Unión Europea. La normativa en materia de accisas obliga a los países a ejercer un control fiscal sobre estos establecimientos.

En base a estas relaciones se elabora el Censo Comunitario de Establecimientos. Hasta el ejercicio 2006 se enviaba a las Administraciones de los Estados para que a través de ellos se pudiera informar a los operadores de cada Estado. A partir de 2007, esta información se ha puesto a disposición de los operadores directamente en la página web de la comisión. De esta forma, cualquier operador antes de realizar un envío a otro país de la Unión Europea puede comprobar si el destinatario tiene autorización para recibir el producto en cuestión.

SEED - Verificación de Autorización de Impuestos Especiales - Microsoft Internet Explorer

Archivo Edición Ver Favoritos Herramientas Ayuda

← Atrás → Búsqueda Favoritos Multimedia

Dirección http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds/cgi-bin/seedquer?Lang=ES&Excnr=init Ir Vínculos »

AVISO JURÍDICO IMPORTANTE - La información que se ofrece en estas páginas está sujeta a una [cláusula de exención de responsabilidad](#) y un [un aviso de Copyright](#).

Europa [es](#) [da](#) [de](#) [el](#) [en](#) [fr](#) [it](#) [nl](#) [pt](#) [fi](#) [sv](#) [cs](#) [et](#) [lv](#) [lt](#) [hu](#) [pl](#) [sk](#) [sl](#) [bg](#) [ro](#)

La Comisión Europea

Fiscalidad y Unión Aduanera

SEED - Verificación de Autorización de Impuestos Especiales

Puede emitir una petición de verificación introduciendo el Número del Impuesto Especial y haciendo clic en 'Verificar'

[Número del Impuesto Especial](#)

Listo Internet

Este 'hard-copy' de la web muestra el contenido de la petición. La comunicación, por razones de privacidad, no muestra un listado de todos los operadores, sino que responde de un determinado operador identificado por número de accisas -CAE/NIF de Impuestos Especiales-, si dicho establecimiento está autorizado a recibir un producto concreto en un determinado régimen.

La información de cada establecimiento está a disposición de las autoridades fiscales de cada país. Estas sí pueden acceder de forma general a ellos, no de uno en uno, previo conocimiento del número de identificación, como ocurre con los particulares. Los datos disponibles de cada establecimiento responden a la estructura que muestra el siguientes 'hard-copy' de la base de datos de la Agencia Tributaria española, en el que se han sustituido por xxxxx los datos identificativos.

Cooperación Administrativa en materia tributaria
Proceso de Integración Económica Latinoamericanos



**(A00502IL) DETALLE ESTABLECIMIENTO AT VXXXXXX
(DEPOSITARIO)**



Acciones			
Relación Establecimientos			

Establecimiento

N.I.F. I.I.EE.	xxxxxxxxxx		
Razón social	xxxxxxxxxx		
Domicilio	Sportplatzstrasse xxxxxx Ebreichsdorf		

Tipo Operador	Depositorio		
Fecha de Alta	21-12-1994	Fecha de Baja	
Estado	Activo	Fecha de Estado	06-03-2007

Autorizaciones

Productos Intermedios			
Alcoholes			
Bebidas Espirituosas			
Alcohol Etilico			

Autoridad Fiscal

Código	AT 250000	Nombre	St. Pölten Krems Wiener Neustadt
Dirección	Neunkirchner Strasse 94 2700 Wiener Neustadt AT		
Teléfono	+43 2622 24402, 24560	Fax	+43 2622 27613

Establecimientos autorizados

xxxxxxxxxxxxxxxxxx	xxxxxxxxxxxxxxxxxx
--------------------	--------------------

3. Alerta previa

Constituye uno de los pasos más recientes y decididos para la implantación del EMCS. Consiste en la obligación para determinados envíos, en función de la materia y de la cuantía, de declararlos a la Administración del país de residencia del emisor antes de que se inicie la circulación del bien. Esto se realiza mediante la remisión a través de internet del documento de acompañamiento dos horas antes del inicio del transporte. El documento de acompañamiento, aprobado por el Reglamento CEE 2719/92 de la Comisión de 17 de diciembre de 1992 es el documento administrativo que ampara la circulación de la mercancía en régimen suspensivo de impuestos especiales entre dos países de la Unión Europea. En él se recogen los datos del expedidor, destinatario, mercancía, duración del transporte y medio de transporte.

Se encuentran actualmente sometidos al procedimiento de Alerta Previa todos los envíos entre miembros de la Unión Europea superiores a 500.000 cigarrillos, 20 hectolitros de alcohol y las bebidas espirituosas que superen por envío un contenido alcohólico de 12 hectolitros.

A partir de la recepción del documento de acompañamiento se confecciona de forma automática un formulario electrónico –se adjunta el formulario al final del presente anexo–, que se envía a la Administración Fiscal del país de destino a través de una red informática.

Mediante este documento electrónico se comunican los datos básicos del documento de acompañamiento. Existen dos tipos de mensajes: mensajes de información y mensajes de alarma. Estos últimos deben contestarse si hay incidencias. La contestación del mensaje con el resultado de la comprobación cumple con otra de las fases que contempla el futuro EMCS: la comunicación a la Administración del Estado miembro de expedición del resultado de la misma.

Este procedimiento supone una actividad netamente preventiva del fraude. El hecho de que tanto el Estado de origen como el Estado de destino tengan conocimiento del movimiento de la mercancía asegura la no existencia de desvíos de la misma. La efectividad de la medida ha llevado a España a extenderla en 2006 a todos los movimientos de alcohol que se producen en el ámbito interno. Durante este ejercicio 2006, el procedimiento afectó a 15.753 movimientos entre España y el resto de la Unión Europea.

4. Sistema de verificación de movimientos

El proceso de comprobación finaliza con la constatación de que la mercancía ha llegado a su destino, se ha recepcionado correctamente y se ha tomado razón de ella en la contabilidad del receptor. Estas cuestiones se pueden llegar a concretar mediante la Verificación de Movimientos, que consiste en la solicitud al Estado miembro de la realización de unas comprobaciones acerca de un envío de producto. Este procedimiento puede ser consecuencia de una Alerta previa o instruirse de forma independiente. La implantación de la Alerta Previa ha llevado a que este procedimiento se focalice de manera principal en los movimientos no afectados por la figura anteriormente citada, como son los movimientos de hidrocarburos.

Se articulan en base a un documento electrónico normalizado –se adjunta al final del presente anexo–. En el documento, que sirve tanto para la solicitud como para el resultado de la comprobación, vienen predeterminados los motivos de la solicitud, la comprobación que se solicita efectuar al otro Estado miembro y el resultado de la misma.

Entre estos motivos predefinidos se encuentran los siguientes:

- Falta de recepción del ejemplar a devolver al expedidor.
- Diferencias en las cantidades recibidas respecto a las consignadas en el documento.
- Falta de la firma o el sello de la empresa o de la Administración Fiscal, cuando se exige.
- Error en el número de accisa.
- Modificación de datos del documento de acompañamiento sin que conste autorización.

Debe confirmarse que la mercancía se ha incluido en la contabilidad de existencias del receptor.

Las actuaciones a solicitar se encuentran también predefinidas para responder a los motivos de la solicitud:

- Confirmar el asiento en la contabilidad del operador.
- Confirmar las cantidades recibidas.

Cooperación Administrativa en materia tributaria Proceso de Integración Económica Latinoamericanos

- Confirmar la calificación fiscal del receptor y su número de accisa.
- Confirmar la autenticidad del sello de la aduana.

abarcando el tiempo de respuesta, el porcentaje de incidencias y los resultados de las mismas, ha llevado a simplificar, mejorar e incrementar las peticiones de colaboración administrativa.

La normalización de documentos y procedimientos,
la elaboración de estadísticas sobre las solicitudes,

Formulario Verificación de movimientos

Los campos en este color son obligatorios

Elegir lenguaje:



COMUNIDAD EUROPEA

VM Solicitud y Respuesta

Reglamento (CE) N° 2073/2004 del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales (art. 24)

Identificación del mensaje

Contacto	Autor del mensaje
N° Teléfono de contacto	Identificación del mensaje
N° Fax de contacto	Fecha de preparación
Correo electrónico de contacto	Referencia de la Autoridad solicitante
	Referencia de la Autoridad consultada

Detalle de la información solicitada

El Estado Miembro mencionado en "EM solicitante" pide a las autoridades del Estado Miembro mencionado en "EM consultado" la información que figura a continuación.
Esta petición se formula de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento (CE) N° 2073/2004 del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, sobre cooperación

Número de solicitud	Fecha de transmisión	Estado Miembro solicitante
	Fecha límite de respuesta	Estado Miembro consultado

☐ Control de flujo de productos
☐ Operaciones aisladas. Los documentos DAA/DSA cuyo control se solicita son:

Documentos de Acompañamiento

Tipo de documento	Fecha del documento	Número del documento	Copias adjuntas

Según lo declarado, los flujos de mercancías se efectuaron entre los operadores designados en casillas "EM de Despacho" y "EM de Destino".
Los productos circulaban:

☐ Los productos circulan en régimen suspensivo de impuestos especiales
☐ Los productos circulan en régimen de impuestos especiales pagados

Medio de transporte

Nombre del agente de transporte	Código postal y localidad del agente de transporte
Calle y número del agente de transporte	País del agente de transporte
Medio de transporte	País de matriculación
Matrícula	Fecha de exportación

Clase de productos

Código NC (Casilla 19 del DAA)	Descripción de los productos (Casilla 18 del DAA)	Cantidad (Casilla 20)	Unidades (Casilla 20)	Peso bruto (Casilla 21)	Peso neto (Casilla 22)
	Descripción comercial de los productos (Casilla 18 del DAA)				Código adicional

MVS_REQUEST_REPLY_Draft

1/3

Cooperación Administrativa en materia tributaria Proceso de Integración Económica Latinoamericanos

Autoridad solicitante Código y nombre de la Oficina Calle y número Código postal y localidad País	
Estado Miembro de despacho Número de accisas y nombre del Operador Calle y número del Operador Código postal y localidad del Operador País del Operador	
Estado Miembro de destino Número de accisas y nombre del Operador Calle y número del Operador Código postal y localidad del Operador País del Operador	
Motivos de la Solicitud de Verificación ☐ Ejemplar número 3 no devuelto al expedidor. ☐ Cantidades en exceso o en defecto en el dorso del ejemplar 3. (Solicitud de explicaciones) ☐ Certificado de recepción incompleto (falta la firma/sello de la empresa, de la Aduana, es ilegible, ...) ☐ El NIF-impuestos especiales del destinatario no figura en SEED. ¿Ha caducado o no es válido para los productos? ☐ Se han eliminado o borrado datos sin visado Oficial. Casilla número: ☐ ¿Se han incluido en la contabilidad de existencias del destinatario los productos del DAA? ☐ Verificación de la salida efectiva de los productos de la UE (fecha visado de exportación) ☐ Inclusión de los productos en un régimen aduanero suspensivo (depósito aduanero, perfeccionamiento pasivo,...) ☐ Se solicita la devolución de los impuestos especiales ☐ Control aleatorio ☐ Otro motivo: ☐ Véase documento adjunto	
Controles a efectuar - Lugar de destino ☐ Confirmar asiento en la contabilidad del Operador ☐ Confirmar las cantidades recibidas ☐ Confirmar si el Operador puede recibir esos productos en suspensión y precisar su NIF-impuestos especiales NIF-Imp. Espec. Operador. ☐ Confirmar los elementos de las casillas números: ☐ Confirmar los datos del Operador en SEED. ☐ Confirmar la autenticidad del sello de la Aduana.	Resultados del control- Lugar de destino Aceptación en la contabilidad del Operador: Cantidades recibidas: Autorización para recibir los productos en suspensión: NIF-Imp. Espec. Operador. Elementos de las casillas números: Autorización del Operador y sus datos en SEED: Autenticidad del sello de la Aduana:

MVS_REQUEST_REPLY_Draft 2/3

Cooperación Administrativa en materia tributaria Proceso de Integración Económica Latinoamericanos

☐ Confirmar autenticidad de sello y firma operador.	Autenticidad del sello de empresa y firma de Operador:
☐ Confirmar identidad transportista y matr. vehículo	Identidad del transportista y matrícula del vehículo:
☐ Confirmar el pago de los derechos	Pago de los derechos:
☐ Confirmar la salida efectiva de la UE	Exportación de los productos desde la UE:
☐ Otros controles en destino:	☐ Otras confirmaciones en el lugar de destino:
☐ Véase documento adjunto	☐ Véase documento adjunto
Controles a efectuar- Lugar de expedición	Resultados del control- Lugar de despacho
☐ Confirmar las cantidades expedidas	Cantidades expedidas:
☐ Confirmar la clase de los productos expedidos	Clase de productos expedidos:
☐ Confirmar que el Operador puede expedir estos productos en régimen suspensivo	Autorización del Operador para expedir estos productos en régimen suspensivo:
☐ Otro control en el lugar de expedición:	☐ Otras confirmaciones en el lugar de expedición:
☐ Véase documento adjunto	☐ Véase documento adjunto
Conclusiones	
Notas 	☐ Irregularidades constatadas
	☐ Controles no efectuados:
	☐ Solicitud recibida con solicitud de más información
	☐ Controles imposibles de realizar
El documento debe guardarse con este nombre:	

Cooperación Administrativa en materia tributaria Proceso de Integración Económica Latinoamericanos

Formulario alerta previa

Los campos en este color son obligatorios

Elegir lenguaje:

 COMUNIDAD EUROPEA		MENSAJE DE ALERTA	Tipo:
Referencia			
Contacto	Autor del mensaje		
Nº Teléfono de contacto	Identificación del mensaje		
Nº Fax del contacto	Fecha de preparación		
Dirección e-mail del contacto	Referencia de la Oficina receptora		
Expedidor			
Nº Accisas expedidor(Casilla 2)	Calle y número del expedidor (Casilla 1)		
Nombre del expedidor(Casilla 1)	Cód. postal y localidad expedidor(Casilla 1)		
Nº IVA del expedidor	País del expedidor		
Lugar de despacho			
Lugar de despacho (Casilla 15)	Nº de autorización (Casilla 15)		
Destinatario			
Nº Accisas destinatario (Casilla 4)	Calle y número del destinatario (Casilla 7)		
Nombre del destinatario (Casilla 7)	Cód. postal y localidad destinatario (Casilla 7)		
Nº IVA del destinatario	País del destinatario		
Lugar de entrega			
Nº Accisas del depósito	Código postal y localidad de entrega efectiva		
Entrega efectiva-Nombre(Casilla 7a)	País de entrega efectiva (Casilla 7a)		
Calle y número del lugar de entrega(Casilla 7a)			
Datos de la expedición			
Número de referencia (Casilla 3)	País de despacho (Casilla 12)	Fecha de expedición (Cas.16)	
Número de factura (Casilla 5)	País de destino (Casilla 13)	Duración del transporte	
Autoridad competente (Casilla 8)	Fecha del Documento de Acompañamiento	Fecha final	
Medio de transporte			
Nombre del agente de transporte	Código pos. y localidad agente transporte	Otra identificación(Casilla 11)	
Calle y número-agente transporte(casilla 9)	País del agente de transporte(Casilla 9)	Otro número de identificación	
1. Medio de transporte(Casilla 11)			
Matricula			
País de matriculación (Casilla 11)			
2. Medio de transporte(Casilla 11)			
Matricula			
País de matriculación (Casilla 11)			

EWSE_Draft

1/2

Cooperación Administrativa en materia tributaria Proceso de Integración Económica Latinoamericanos

Clase de productos					
Código NC (Casilla 19)	Descripción de los productos (Casilla 18)	Cantidad (Casilla 20)	Unidades (Casilla 20)	Peso bruto (Casilla 21)	Peso neto (Casilla 22)
	Descripción comercial de los productos (Casilla 18 del DAA)			Código adicional	
Régimen aduanero					
Exportación desde la UE (Casilla 7a)			Código y nombre de la Oficina de Aduanas (Casilla 7a)		
☐ Sí ☐ No					
Vinculación a un régimen aduanero			País de la Oficina de Aduanas (Casilla 7a)		
☐ Sí ☐ No					
Precintos- Información					
Precintos comerciales (Casilla 11)					
Observaciones					
Observaciones					
El documento debe guardarse con este nombre:					

ANEXO III

Aplicación práctica de la Directiva 2003/48/CE para la efectiva tributación del ahorro en la Unión Europea

1. Introducción

En el ámbito de la imposición directa, concretamente en lo referente a la imposición sobre la renta y sobre el patrimonio de los residentes en sus Estados, la Unión Europea ha intentado en numerosas ocasiones establecer un marco jurídico común. Este se consideraba especialmente necesario respecto a la imposición sobre el ahorro, ya que una de las principales características de los capitales es su gran movilidad.

En 1989 se inició un proceso de armonización de las bases imponibles y de los tipos mediante el establecimiento de un sistema armonizado de retención en la fuente. Resultó de muy difícil, por no decir imposible, aplicación. Algunos Estados se opusieron a la aplicación de este sistema por razones financieras, sin tener en consideración los posibles efectos en la recaudación tributaria. Por ello se decidió finalmente utilizar la coordinación instrumentada en la Directiva 2003/48/CE del Consejo (3 de junio de 2003) en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pagos de intereses. Esta directiva tiene por **objetivo que la tributación del ahorro de las personas físicas en forma de pago de intereses se realice en la sede del beneficiario efectivo**, es decir, en el Estado miembro en el que tenga la residencia habitual la persona física que percibe las rentas. Para la consecución de este objetivo, se establece con carácter general un mecanismo de intercambio de información automática entre los Estados. Austria, Bélgica y Luxemburgo no están obligados de forma transitoria a suministrar información, debido a la existencia en su legislación interna del secreto bancario, pero sí a retener una cuantía sobre las rentas obtenidas. De ella una parte deberá ser abonada al Tesoro del Estado miembro donde residen los perceptores de esas rentas.

El régimen general de este mecanismo de intercambio automático de información supone que los denominados “agentes pagadores” estarán obligados a suministrar a la Administración Tributaria de su país determinada información relativa a las “rentas sujetas” a la Directiva 2003/48/CE. Esta Administración Tributaria comunicará a su vez la información a la Administración Tributaria del Estado miembro en el que reside la persona física beneficiaria efectiva del pago de los intereses.

2. Ámbito objetivo

El ámbito objetivo está constituido por las “rentas sujetas” al suministro de información previsto en la Directiva 2003/48/CE. En ella se definen los siguientes tipos de rentas:

a) “Los intereses pagados o contabilizados relativos a créditos de cualquier clase, estén o no garantizados por una hipoteca e incorporen o no una cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de valores públicos y rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y los premios vinculados a estos. Los recargos por demora en el pago no se considerarán pagos de intereses”.

El contenido de esta letra sigue la definición de los intereses del apartado 3 del artículo 11 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la renta y el patrimonio, y contempla claramente los depósitos en efectivo, todo tipo de bonos y obligaciones, públicos y privados, y los títulos de deuda negociables de carácter similar. Las obligaciones que incluyan el derecho a participar en los beneficios del deudor se considerarán fuente de intereses y no de dividendos, a menos que los fondos prestados incorporen de hecho una parte de los riesgos contraídos con el deudor.

b) “Los intereses devengados o capitalizados obtenidos en el momento de la cesión, el reembolso o el rescate de los créditos previstos en la letra a)”.

Por tanto, las letras a) y b) incluyen las rentas obtenidas de activos que tradicionalmente se han venido denominando “renta fija”, en cuanto que la rentabilidad obtenida venía prefijada en función de un parámetro fijo

o variable, sin depender en ningún caso de la evolución de las ventas o beneficios de la empresa.

c) “Los rendimientos procedentes de pagos de intereses distribuidos por las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, por las denominadas ‘entidades residuales’ que se acojan a la opción que la Directiva 2003/48/CE establece para ellas, y por las instituciones de inversión colectiva establecidas fuera del territorio de aplicación del Tratado de la Comunidad Europea”.

Las rentas sujetas incluyen las que estas entidades pagan de forma directa y las que pagan de forma indirecta. Se considera que la forma de pago indirecta no tiene ningún límite en cuanto al número de entidades interpuestas, por lo que se entiende que siempre que exista este pago indirecto existirá obligación de suministro de información, aspecto que ha venido a llamarse “planteamiento transparente”.

d) “Los rendimientos procedentes en el momento de la cesión, el reembolso o el rescate de las acciones o participaciones en las siguientes entidades: las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, las denominadas ‘entidades residuales’ que se acojan a la opción que la Directiva 2003/48/CE establece para ellas y las instituciones de inversión colectiva establecidas fuera del territorio de aplicación del Tratado de la Comunidad Europea, siempre que estas entidades hayan invertido más del 40% de sus activos en créditos a los que se refiere la letra a)”.

Este umbral del 40% tiene por objeto simplificar el cumplimiento de la obligación en el sentido de que si los créditos son inferiores a este porcentaje no existe obligación de suministro de información, y si es superior la totalidad de los rendimientos se consideran pago de intereses. Así mismo, este 40% no solamente se aplica a los créditos, sino también a las participaciones en otras entidades similares, ya que si no fuera así sería posible eludir la aplicación de la Directiva 2003/48/CE invirtiendo en créditos a través de estas entidades similares. Y este porcentaje se aplica a cada nivel subsiguiente, es decir, en cada una de las entidades similares participadas.

3. Ámbito subjetivo

La Directiva 2003/48/CE establece el agente pagador con dos modalidades y el beneficiario efectivo.

Agente pagador

La Directiva 2003/48/CE define el agente pagador como “cualquier operador económico que pague intereses al beneficiario efectivo, o le atribuya el pago de intereses para su disfrute inmediato, ya sea el deudor del título de crédito que produce los intereses o el operador encargado por el deudor o el beneficiario efectivo de pagar los intereses o de atribuir su pago”. Por tanto, la directiva se centra en la persona que efectúa el pago de intereses que va a ser objeto de suministro. Esta persona no tiene necesariamente que coincidir con el deudor del crédito, sino que puede ser otra persona designada por el propio deudor o por el beneficiario efectivo que va a recibir la renta. Tampoco tiene que estar situado en el mismo Estado miembro del deudor, sino que puede residir en otro Estado distinto.

Agente pagador como “entidad residual”

La Directiva 2003/48/CE también considera un tipo adicional de agente pagador que ha venido a llamarse “entidad residual”, el cual está sometido a un conjunto de requisitos y condiciones y a un régimen jurídico de información específico. En este supuesto, el agente pagador no se considera por ser la persona que realiza el pago, sino por ser la que recibe los intereses. El objetivo de esta disposición es garantizar que las entidades, que no pueden ser objeto de una estrecha supervisión por las autoridades fiscales, cumplan con sus obligaciones de agente pagador. Este agente pagador como “entidad residual” se define como cualquier entidad establecida en un Estado miembro a la cual se pagan intereses o se atribuyen para disfrute del beneficiario efectivo, siempre que en la “entidad residual” se cumplan los siguientes requisitos:

- No se trate de una persona jurídica.
- Sus beneficios no estén sujetos a imposición de acuerdo con las normas generales de la tributación de las empresas.

- No se trate de una institución de inversión colectiva reconocida de conformidad con la Directiva 85/611/CEE.

El efecto práctico del suministro de información que tiene la consideración de “entidad residual” es que el operador económico, cuando pague a estas entidades, no estará obligado a suministrar a su autoridad fiscal la información total del régimen general, sino una información parcial referente al nombre y dirección de la entidad y el importe total de los intereses pagados o atribuidos a la “entidad residual”.

Beneficiario efectivo

Se entiende por beneficiario efectivo cualquier persona física que reciba un pago de intereses o cualquier persona física en cuyo beneficio se atribuya un pago de intereses, salvo que aporte pruebas de que dicho pago no se ha efectuado en beneficio suyo. Por tanto, los intereses pagados a personas jurídicas están excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva 2003/48/CEE. La directiva establece una serie de supuestos que implicarían que quien los recibe no es el beneficiario efectivo.

4. Información a suministrar

Por el agente pagador

La información que el agente pagador está obligada a suministrar es la siguiente:

a) Identidad del beneficiario efectivo. La Directiva 2003/48/CE establece los procedimientos para determinar la identidad del beneficiario efectivo en función de la fecha de formalización del contrato:

- Contratos formalizados antes del 1 de enero de 2004. La identificación del beneficiario efectivo se realizará por su nombre y dirección. Para ello se utilizará la información disponible, en particular las normas relativas al blanqueo de capitales.
 - Contratos formalizados o transacciones efectuadas sin contrato a partir del 1 de enero de 2004. Se identificará al beneficiario efectivo por su nombre, dirección y Número de Identificación Fiscal –si existe–. Estos datos se obtendrán a partir del pasaporte o del documento de identidad oficial. Cuando en dichos datos no figure la dirección, esta se obtendrá a partir de cualquier otro documento acreditativo del perceptor.
- b) Residencia del beneficiario efectivo.** Igualmente, la Directiva 2003/48/CE establece los procedimientos para determinar la identidad del beneficiario efectivo en función de la fecha de formalización del contrato.
- Contratos formalizados antes del 1 de enero de 2004. La residencia del beneficiario efectivo se acreditará de acuerdo con los datos disponibles.
 - Contratos formalizados o transacciones efectuadas sin contrato a partir del 1 de enero de 2004. La residencia del beneficiario efectivo se determinará teniendo en cuenta la dirección consignada en el pasaporte o en el documento oficial de identidad.
- c) Importe de la renta.** La Directiva 2003/48/CE señala el importe de la renta que está sujeta a la obligación de suministrar la información a la Administración Tributaria, y que para los Estados miembro tiene el carácter de mínima, pudiendo estos suministrar otro tipo de información adicional. Así, para el supuesto de créditos será el importe de los intereses pagados. Para el caso de rentas obtenidas como consecuencia de la cesión, el reembolso o el rescate será el importe de dicha cesión, reembolso o rescate. En relación con las instituciones de inversión colectiva, si estas distribuyen intereses, será el importe de dichos intereses pagados. Si se realizan reembolsos será el importe de dicho reembolso. No obstante, cuando no sea posible determinar el importe de la renta obtenida en la transmisión o reembolso se tomará como tal el valor de transmisión o reembolso de las acciones o participaciones.

Por las personas o entidades que abonen rentas a una “entidad residual”

Cuando la “entidad residual” percibe los pagos de intereses y, por tanto, se considera agente pagador no habiendo ejercido la opción de tributar como una institución de inversión colectiva, es decir, cuando pague los intereses, las personas o entidades que abonen las rentas deberán comunicar a la Administración Tributaria el nombre y la dirección de la entidad, así como el importe de las rentas correspondientes.

5. Austria, Bélgica y Luxemburgo

Estos tres países tienen un régimen especial. Recibirán de otros Estados la información que les corresponde dentro del intercambio automático de información, pero durante un período transitorio no suministrarán información al resto de Estados miembros, sino que están obligados a realizar una retención a cuenta sobre los pagos de intereses efectuados y a ingresar parte de esta retención al resto de Estados en los que residan los beneficiarios efectivos. La razón de esta situación especial se debe, como se ha señalado anteriormente, a la existencia en los ordenamientos jurídicos internos de Austria, Bélgica y Luxemburgo de normas relacionadas con el secreto bancario. La Directiva 2003/48/CE ha reconocido este sistema de retención a cuenta hasta la finalización del denominado período transitorio.

La retención a cuenta que los agentes pagadores situados en estos Estados están obligados a realizar es del 15% durante los tres primeros años del período transitorio, del 20% durante los tres años siguientes y del 35% a partir de este momento y hasta la finalización del período transitorio, el cual no tiene una fecha fija de finalización. El importe de la recaudación obtenido por la aplicación de estas retenciones se distribuye entre los Estados del agente pagador y del beneficiario efectivo en función del siguiente criterio: el 75% del importe de las retenciones le corresponde al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo y el 25% restante al Estado miembro de residencia del agente pagador.

Por tanto, estos Estados no informarán sobre la identidad y residencia del beneficiario efectivo, pero la

recaudación obtenida por este procedimiento de retención se distribuye entre los dos Estados implicados. No obstante, el Estado miembro del beneficiario efectivo está obligado a introducir una norma en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que permita deducir las retenciones practicadas por el agente pagador en Austria, Bélgica y Luxemburgo conforme a la Directiva 2003/48/CE. En este sentido, si la retención a cuenta es superior a la cuota de tributación en el Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo, este Estado miembro está obligado a devolver al propio beneficiario efectivo la diferencia retenida.

También, si el Estado miembro de residencia del agente pagador tiene un impuesto sobre los intereses obtenidos por no residentes, el Estado de residencia del beneficiario efectivo podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional, pero siempre con anterioridad a la deducción por retención a cuenta derivada de la Directiva 2003/48/CE.

No obstante, estos Estados están obligados a establecer un sistema que permita la excepción al régimen de retención a cuenta y, por tanto, se tribute efectivamente en el Estado miembro de residencia. La Directiva 2003/48/CE prevé para Austria, Bélgica y Luxemburgo dos mecanismos que den cumplimiento a esta excepción, pudiendo elegir uno de ellos:

a) Un mecanismo que permita al beneficiario efectivo autorizar expresamente al agente pagador para que facilite la información conforme al régimen general de intercambio automático de información. Esta autorización abarcará todos los intereses que dicho agente abone al beneficiario efectivo. En este caso, el agente pagador no realizaría la retención, sino que informaría de los pagos de intereses.

b) Un mecanismo que garantice que no se exija la retención a cuenta en Austria, Bélgica o Luxemburgo, si el beneficiario efectivo aporta a su agente pagador un certificado expedido a su nombre por la Administración Tributaria del Estado de residencia con la siguiente información: nombre, dirección y número de identificación fiscal del beneficiario efectivo; nombre y dirección del agente pagador y el número de cuenta del beneficiario efectivo o, en su defecto, la identificación del crédito. Este certificado tiene un período de validez de tres años y se expedirá en el plazo máximo de diez días hábiles a contar desde su solicitud. De esta forma, la

Administración del Estado de residencia tendría la información suficiente para que la tributación efectiva se produjese en ese Estado, y el agente pagador no estaría obligado a realizar la retención a cuenta correspondiente ni el intercambio automático de información del régimen general.

6. Periodo Transitorio

El período transitorio hace referencia a un número de años a partir de los cuales a todos los Estados de la Unión Europea, incluidos Austria, Bélgica y Luxemburgo, se aplicará el intercambio automático de información. También se estipula que a la Confederación Suiza, al Principado de Liechtenstein, la República de San Marino, el Principado de Mónaco, el Principado de Andorra y a los Estados Unidos de América se les apliquen medidas equivalente a las previstas en la Directiva 2003/48/CE. A todos los territorios dependientes o asociados pertinentes se les aplicará también un intercambio automático de información.

Además, todos estos países y territorios que no forman parte de la Unión Europea podrán optar, durante este período transitorio, por intercambiar automáticamente información o realizar retenciones a cuenta como sucede con Austria, Bélgica o Luxemburgo. En todo caso, tendrán derecho a recibir información de forma automática si el país o territorio del agente pagador ha optado por este sistema. El período transitorio tiene una fecha cierta de inicio, pero incierta de finalización, por lo que durante muchos años podrían convivir ambos sistemas: el régimen de intercambio automático de información y el régimen de retención a cuenta.

7. Situación de ciertos países no pertenecientes a la Unión Europea de los territorios dependientes o asociados

En relación con el apartado anterior, en este se indica respecto a la aplicación de la Directiva 2003/48/CE cuál es la situación en relación con determinados países terceros –no pertenecientes a la Unión Europea– y de los territorios dependientes o asociados a Estados de la Unión Europea.

a) Respecto de los países terceros, la Comunidad Europea ha formalizado acuerdos internacionales con cada uno de ellos en los que se establecen medidas equivalentes a las recogidas en la Directiva 2003/48/CE. En todos ellos se aplicará el régimen de retención, es decir, que durante el período transitorio realizarán la retención e ingresarán parte de lo recaudado al Estado miembro donde tenga la residencia el beneficiario efectivo. Tanto los porcentajes de retención como los de reparto de la recaudación obtenida coinciden con los previstos para Austria, Bélgica y Luxemburgo. En estos acuerdos hay que destacar la existencia de un mecanismo de información previa solicitud, en el caso de fraude fiscal o infracciones equivalentes relativas a los intereses, y una cláusula de revisión mediante la que pueden adaptar estas disposiciones en función de la evolución de la situación internacional.

b) Los Estados de la Unión Europea han suscrito convenios con diez territorios dependientes o asociados del Reino Unido y los Países Bajos. La mayoría de estos territorios han optado por el sistema de retención y traslado de parte de la recaudación al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo, con los mismos porcentajes que Austria, Bélgica y Luxemburgo. Otros han optado directamente por aplicar el sistema de intercambio automático de información.

8. Un caso particular instrumentos de deuda negociable

La Directiva 2003/48/CE contiene un supuesto de pago de intereses que está exceptuado de la obligación del suministro de información hasta el 31 de diciembre de 2010, el cual se refiere a los pagos de intereses de renta fija que cumplan determinados requisitos.

La razón de esta exclusión de la aplicación de la Directiva 2003/48/CE está en la existencia en la mayoría de los títulos de valores nacionales e internacionales de las cláusulas de “elevación al íntegro” y de “amortización anticipada”. Por la cláusula de “elevación al íntegro” se obliga al emisor a compensar al inversor de cualquier impuesto retenido a cuenta por el Estado u organización del emisor. Por la cláusula de “amortización anticipada” se permite al emisor rescatar el título a su valor nominal.

De esta forma, existe el riesgo de que la aplicación de la retención a cuenta desencadene la aplicación de este tipo de cláusulas, en particular cuando el agente pagador paga intereses directamente al beneficiario efectivo. Para evitar las distorsiones en el mercado que este tipo de cláusulas pudieran causar, las rentas percibidas no están sujetas a la Directiva 2003/48/CE, con independencia quien las cobre y de donde este situado el agente pagador, es decir, si el Estado miembro aplica el régimen de intercambio automático de información o el régimen de retención a cuenta.

9. Suministro de la información

Las Administraciones Tributarias de los Estados han establecido modelos de declaración anual de las rentas obtenidas por las personas físicas residentes en otros Estados de la Unión Europea y en aquellos otros países y territorios con los que se han establecido acuerdos para el intercambio de información. Estos modelos, que deben presentarse a las Administraciones Tributarias respectivas, contienen la información relativa al año natural inmediato anterior.

Esta información se puede presentar en muchos Estados por vía telemática a través de internet o teleproceso. La

Administración Tributaria donde resida el agente pagador comunica a la Administración Tributaria del Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo la información recogida por medio del modelo antes de los seis meses siguientes al final del ejercicio fiscal. Por su parte, esa Administración Tributaria recibe cada año la información correspondiente de las otras Administraciones Tributarias.

Para realizar el intercambio de información se aprobó un modelo de intercambio de datos basado en el Formato Estándar de Intercambio Automático de Información de la OCDE (STF-Standard Transmisión Format), en el que se respetan las características técnicas de este formato – longitud y posición de los campos, tipos de datos que deben constar, etcétera-. Por lo que el intercambio de la información se realiza de conformidad con los siguientes esquemas:

- a) Cuando la información la suministra el agente pagador (figura 1).
- b) Cuando la información la suministran personas o entidades que abonen rentas a una “entidad residual” (figura 2).

Cooperación Administrativa en materia tributaria

Proceso de Integración Económica Latinoamericanos

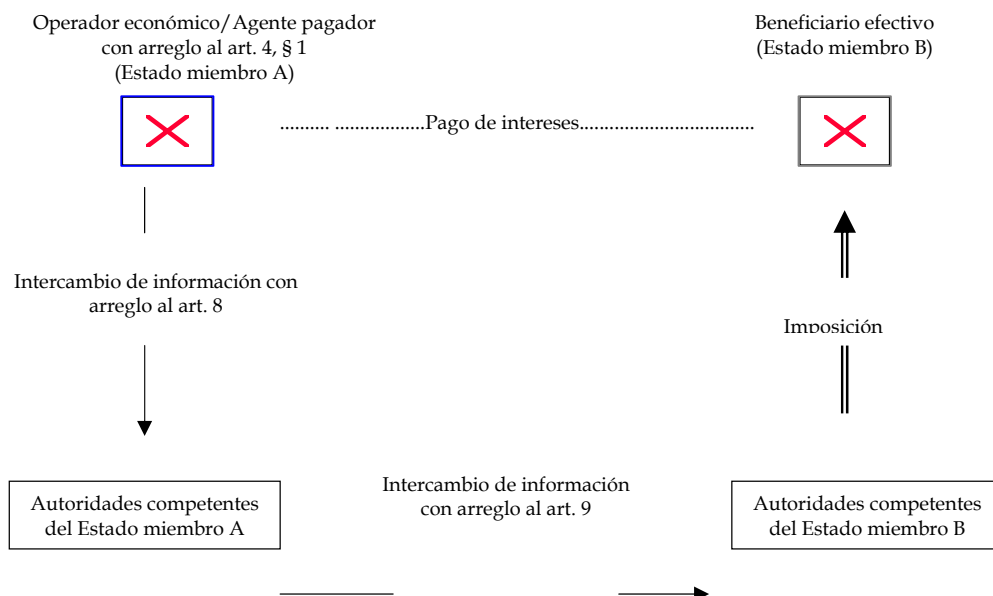


Figura 1

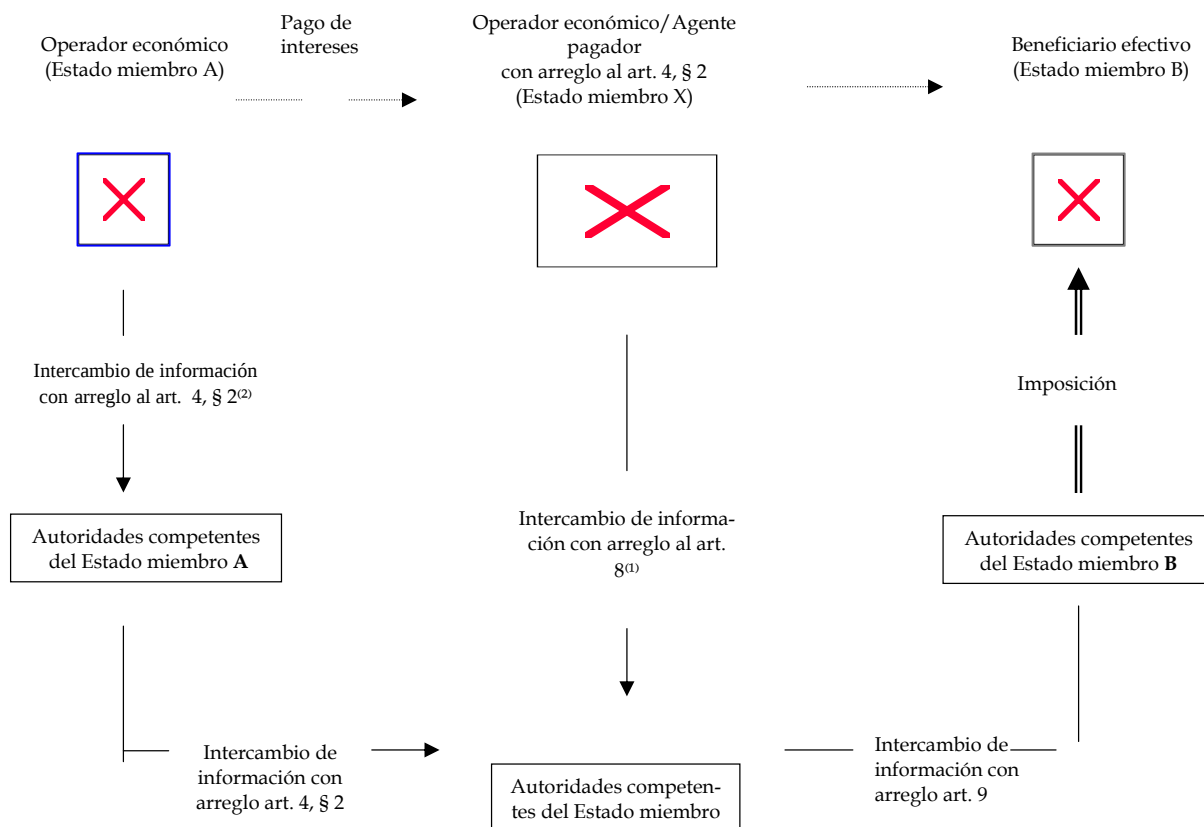


Figura 2

10. Valoración

- La Directiva 2003/48/CE es un paso importante de la Unión Europea en el ámbito de la imposición directa, y aunque no suponga una armonización de la normativa tributaria, implica un alto grado de coordinación entre las Administraciones Tributarias, que puede servir como punto de partida hacia un objetivo más ambicioso: extender el ámbito objetivo, subjetivo y geográfico de aplicación de la Directiva.
- La Directiva 2003/48/CE sólo es aplicable cuando el beneficiario efectivo es una persona física, puesto que quedan excluidas las personas jurídicas, lo que introduce una cierta inequidad en la tributación de estas rentas dependiendo que quien las percibe y una distorsión en la libre circulación de capitales. Por supuesto que puede dar lugar a una cierta planificación fiscal mediante la creación o traslado de rentas a las entidades con objeto de eludir la aplicación de la Directiva 2003/48/CE.
- En el ámbito objetivo de la Directiva 2003/48/CE no se han incluido los valores de renta variable, ni los contratos de seguros, planes de pensiones o determinados productos financieros derivados, por lo que se considera insuficiente. Adicionalmente, existe un conjunto de requisitos en las instituciones de inversión colectiva que en algunos supuestos quedan fuera del ámbito de la Directiva 2003/48/CE. La exclusión de estas rentas podría implicar una planificación fiscal en el beneficiario efectivo y afectar de forma negativa a la libre circulación de capitales dentro de la Comunidad Europea a favor de estos productos financieros excluidos.
- El sistema de retenciones de Austria, Bélgica y Luxemburgo, unido a que no existe una fecha cierta de finalización del período transitorio implica un elemento de incertidumbre sobre la aplicación y desarrollo en el futuro de esta Directiva 2003/48/CE, y una cierta perpetuación de este sistema.
- Es de resaltar que el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/48/CE afecte no solamente a los Estados miembros, sino que se ha ampliado mediante los acuerdos oportunos a la Confederación Suiza, al Principado de Liechtenstein, a la República de San Marino, al

Principado de Mónaco, al Principado de Andorra y a los territorios dependientes o asociados, e incluso su intención de comprometerse a intercambiar información con los Estados Unidos de América.

- Hay que tener presente que de la obligación de suministrar información que los Estados exigen a sus agentes pagadores y, por tanto, de cumplimiento de la presentación de las declaraciones de información y de la captación de datos resultará beneficiario el Estado miembro en el que resida el beneficiario efectivo.