



Bruselas, 17.12.2020
COM(2020) 811 final

COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO
con arreglo al artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo

1. CONTEXTO

Con arreglo al artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido¹ (en lo sucesivo, «la Directiva del IVA»), el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, puede autorizar a cualquier Estado miembro a que introduzca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en dicha Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal. Dado que este procedimiento hace posible una excepción a los principios generales del IVA, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), las medidas nacionales de inaplicación contempladas en el artículo 395 de la Directiva del IVA que se autorizan «para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal» han de ser objeto de interpretación estricta y deben ser asimismo necesarias y apropiadas para la consecución del objetivo específico que pretenden alcanzar y afectar lo menos posible a los objetivos y principios de la Directiva del IVA².

Mediante carta registrada por la Comisión el 17 de junio de 2020, Hungría solicitó autorización para seguir aplicando una medida de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva del IVA. De conformidad con el artículo 395, apartado 2, de la Directiva del IVA, la Comisión informó a los demás Estados miembros de la solicitud presentada por Hungría mediante carta de 16 de septiembre de 2020. Por carta de 17 de septiembre de 2020, la Comisión notificó a Hungría que tenía toda la información que consideraba necesaria para examinar su solicitud.

Como norma general, de acuerdo con el artículo 193 de la Directiva del IVA, la persona responsable del pago del IVA (deudor del IVA) es el sujeto pasivo que efectúa una entrega de bienes o una prestación de servicios. La finalidad de la excepción cuya ampliación solicita Hungría es que esa responsabilidad recaiga en el sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios (mediante el mecanismo denominado de inversión del sujeto pasivo), en el caso de las cesiones de personal que desempeñe actividades distintas de las contempladas en el artículo 199, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA. El artículo 199, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo a las cesiones de personal del sector de la construcción, incluidos los servicios de reparación, limpieza, mantenimiento, modificación y demolición relacionados con bienes inmuebles. Por consiguiente, la medida de excepción permite a Hungría aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo a la cesión de personal en todos los sectores de actividad económica. El objetivo de la excepción solicitada es combatir el fraude fiscal.

2. INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

¹ DO L 347 de 11.12.2006, p. 1.

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

De acuerdo con el artículo 193 de la Directiva del IVA, la persona responsable del pago del IVA (deudor del IVA) es el sujeto pasivo que efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios. La finalidad del mecanismo de inversión del sujeto pasivo es hacer recaer esa responsabilidad en el sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios. La inversión del sujeto pasivo se utiliza a menudo para combatir el fraude del IVA en sectores económicos específicos, en particular el que se practica a través de estructuras como la del «operador desaparecido».

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

En la información adicional presentada para fundamentar su solicitud, Hungría declaró que el fraude cometido en el sector de la cesión de personal tenía similitudes con las estructuras del operador desaparecido, dado que estos servicios son fáciles de prestar y que el principal coste para los prestadores de servicios es el coste de los empleados, que no conlleva ningún pago en concepto de IVA. Por lo tanto, en la práctica, el beneficio para los defraudadores es el importe total del IVA facturado al cliente.

3. SOLICITUD

Con el fin de combatir el fraude en materia de IVA en el sector de las empresas de trabajo temporal, Hungría solicitó en 2014 autorización para introducir una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva del IVA, con el objetivo de establecer que, en los casos de cesión de personal dedicado a actividades distintas de las contempladas en el artículo 199, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario del servicio. La autorización fue concedida en virtud de la Decisión de Ejecución (UE) 2015/2349 del Consejo³ y expiró el 31 de diciembre de 2017.

En 2017, Hungría presentó otra solicitud para que, en relación con los mismos servicios consistentes en la cesión de personal, el destinatario fuera deudor del IVA. Como respuesta, la Decisión de Ejecución (UE) 2018/486 del Consejo⁴ concedió dicha autorización hasta el 31 de diciembre de 2020.

³ Decisión de Ejecución (UE) 2015/2349 del Consejo, de 10 de diciembre de 2015, por la que se autoriza a Hungría a aplicar una medida de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 330 de 16.12.2015, p. 53).

⁴ Decisión de Ejecución (UE) 2018/486 del Consejo, de 19 de marzo de 2018, por la que se autoriza a Hungría a aplicar una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 81 de 23.3.2018, p. 15).

Hungría solicita ahora, con arreglo al artículo 395 de la Directiva del IVA, que el Consejo, a propuesta de la Comisión, la autorice a seguir aplicando esta medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva del IVA en lo que se refiere a la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a las prestaciones de servicios a escala nacional relacionados con la cesión de personal dedicado a actividades distintas de las contempladas en el artículo 199, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.

La solicitud incluye la cesión de personal a través de empresas de trabajo temporal, del envío de personal en comisión de servicios, de cooperativas escolares y de cooperativas de pensionistas, así como todas las prestaciones de servicios que no se llevan a cabo con estas formas jurídicas, pero que, en su contenido, llevan aparejada la cesión de personal. Por consiguiente, la autorización cuya prórroga se solicita permite a Hungría, en la práctica, aplicar la inversión del sujeto pasivo a todos los servicios consistentes en la cesión de personal.

Según la solicitud húngara, el sector de la cesión de personal es sumamente vulnerable al fraude fiscal. Los principales costes para las empresas de trabajo temporal son los salarios y los impuestos y cotizaciones asociados, que no llevan aparejado ningún IVA soportado, mientras que sus compras, en comparación, son insignificantes. Por consiguiente, si no se aplica la inversión del sujeto pasivo, el importe del IVA facturado por los operadores del sector a sus clientes, es decir, el IVA repercutido, es muy superior al importe del IVA deducible, es decir, el IVA soportado. Normalmente, ello debería dar lugar a una situación deudora ante la Hacienda Pública en relación con el IVA. Además, la prestación de servicios de cesión de personal es muy sencilla, ya que no se necesitan conocimientos ni equipos especiales para iniciar la actividad económica, lo cual hace que sea muy fácil introducirse en el mercado de la cesión de personal.

Las empresas fraudulentas que prestan servicios de empresas de trabajo temporal suelen crear una cadena, y la empresa situada al final de la cadena que realmente presta el servicio de cesión de personal no paga el IVA aplicable al servicio. Esta práctica falsea la competencia, poniendo así en peligro el funcionamiento de las empresas que respetan la ley. Además, la evasión fiscal en el sector no solo afecta al IVA, sino también a las cotizaciones y los impuestos relativos al empleo, que representan alrededor del 40 % del coste total del empleo.

Según la información presentada por Hungría, la introducción de la inversión del sujeto pasivo en el sector de la cesión de personal dio lugar a una reducción del número de proveedores que operaban en el sector, a pesar de haberse aumentado la base imponible de los servicios prestados. En su opinión, esta tendencia indica un efecto de «saneamiento» del mercado.

Hungría afirma en su solicitud que la medida ha demostrado ser una herramienta adecuada y eficaz en la lucha contra las prácticas abusivas y ha ayudado a reducir el fraude en materia de IVA en el sector. Teniendo en cuenta la naturaleza específica del

sector de las empresas de trabajo temporal, para cuya gestión no se requiere ningún tipo de conocimiento especializado, y donde los importes del IVA que se han de abonar son muy superiores al importe del IVA deducible, si ya no pudiera aplicarse el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, según Hungría, pronto se restablecerían las condiciones originales y las cadenas fraudulentas volverían a aparecer inmediatamente.

Además, Hungría destaca que la disminución de la actividad económica a escala mundial provocada por la pandemia de COVID-19 ha afectado gravemente al empleo y, en particular, al sector de la cesión de personal. La flexibilidad en cuanto al uso de la mano de obra ayudaría a las empresas a recuperarse de esta situación. Así pues, se espera que la tasa de trabajadores subcontratados a través de los servicios de empresas de trabajo temporal supere la tasa previa a la pandemia de COVID-19. Esto podría ser un incentivo para que los defraudadores intenten introducirse en este sector. Por lo tanto, la prórroga de la medida de excepción ayudaría a evitar la aparición de defraudadores en el sector.

4. OPINIÓN DE LA COMISIÓN

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

Por lo tanto, cualquier excepción con respecto al sistema de pago fraccionado debe constituir un último recurso y una medida de emergencia, y ofrecer garantías en cuanto a la necesidad y el carácter extraordinario de la medida de excepción autorizada.

Estas condiciones se cumplían cuando se concedió la excepción inicial mediante la Decisión de Ejecución (UE) 2015/2349 del Consejo. El informe *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 Report* (Estudio destinado a cuantificar y analizar la brecha del IVA en los Estados miembros de la UE. Informe de 2015)⁵, publicado por la Comisión Europea, mostró que el déficit recaudatorio en materia de IVA en Hungría alcanzó el 24,4 % en el año 2013, un valor muy superior a la mediana de la UE del 13,9 %. Por lo tanto, se necesitaban medidas excepcionales para luchar contra el fraude en materia de IVA.

Cuando Hungría solicitó en 2017 seguir aplicando la inversión del sujeto pasivo al sector de la cesión de personal, se manifestó que se había introducido un número significativo de medidas para combatir el fraude en materia de IVA. Además, Hungría tenía previsto adoptar otras medidas en el mismo sentido especialmente orientadas a las empresas de

⁵ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_gap2013.pdf.

trabajo temporal. A pesar de dichas medidas, Hungría consideró que era preciso seguir aplicando el mecanismo de inversión del sujeto pasivo como medida de protección para reducir en mayor medida los perjuicios causados en el sector. No obstante, en el considerando 11 de la Decisión de Ejecución (UE) 2018/486 del Consejo se hizo hincapié en que las medidas que Hungría tiene previsto adoptar deberían eliminar el fraude en el sector afectado y, por lo tanto, no debería requerirse de nuevo ninguna excepción ulterior a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva del IVA en el futuro con respecto a la cesión de personal.

Las medidas aplicadas por Hungría para reducir el fraude en materia de IVA, no solo en el sector de la cesión de personal, sino en todos los sectores de la economía, incluyen lo siguiente:

— El 1 de enero de 2012 se introdujo un procedimiento de registro a efectos del impuesto y una supervisión reforzada de las autoridades tributarias para frenar la constitución de sociedades fantasma y las transmisiones de sociedades, así como para excluir a las personas que adopten comportamientos de riesgo.

— La multa por evasión fiscal en relación con la ocultación de ingresos ha aumentado considerablemente. En algunos casos, se ha endurecido el sistema de sanciones aplicables en caso de incumplimiento de las obligaciones de registro y conservación de documentos. Se ha introducido una multa que sustituye al cierre de una empresa por infracciones cuando las actividades se llevan a cabo sin locales comerciales.

— En 2012, el plazo general para los desembolsos del IVA y, por tanto, para las inspecciones, se elevó a 75 días para aumentar la eficiencia de las auditorías y eliminar las solicitudes ilícitas de devolución del IVA.

— El 1 de enero de 2013 se introdujo el estado recapitulativo del IVA nacional. Los sujetos pasivos están obligados a comunicar a la autoridad tributaria los datos específicos de las facturas que hayan emitido y recibido. Inicialmente, la obligación de notificación se aplicaba a todas las facturas en las que el IVA repercutido ascendía a al menos 2 millones HUF. El umbral se ha ido reduciendo gradualmente. A partir del 1 de julio de 2020, toda persona que emita una factura deberá comunicar los datos de todas las facturas emitidas respecto de sujetos pasivos registrados en Hungría, para las operaciones realizadas en Hungría, incluidas las operaciones sujetas al mecanismo de inversión del sujeto pasivo y las operaciones exentas de impuestos, a excepción los servicios intracomunitarios. A partir del 1 de enero de 2021, la obligación de notificación se aplicará también a las facturas emitidas a personas no sujetas al impuesto y se suprimirá el umbral para las facturas recibidas. La autoridad tributaria utiliza los datos comunicados para llevar a cabo el análisis de riesgos y agilizar la detección de cadenas de facturación.

— Desde el 1 de enero de 2013, los sujetos pasivos están autorizados a pagar mensualmente un máximo de 1,5 millones HUF en efectivo en concepto de bienes o servicios.

— Desde el 1 de enero de 2015, las empresas de reciente creación tienen que presentar declaraciones mensuales del IVA, lo que permite detectar antes a las empresas constituidas a efectos de evasión fiscal y excluirlas. Además, con efecto a partir de la misma fecha, ya no es posible presentar declaraciones anuales del IVA para volúmenes de negocios superiores a 50 millones HUF. En su lugar, deben presentarse declaraciones trimestrales que permitan detectar prácticas abusivas durante el transcurso del año.

— El 1 de enero de 2016 se introdujo un sistema en el que la autoridad tributaria clasifica a los sujetos pasivos como fiables o de riesgo. La autoridad tributaria revisa trimestralmente la clasificación de los sujetos pasivos.

— El 1 de julio de 2017 se introdujo un programa informático de facturación para la notificación de facturas en tiempo real, inicialmente de forma voluntaria. El uso de dicho programa se impuso con carácter obligatorio el 1 de julio de 2018 y, a partir del 1 de enero de 2021, se ampliará a las facturas de empresa a cliente. La entrada continua de datos ayuda a la autoridad tributaria a identificar los riesgos en tiempo real.

Además, se han introducido otras medidas dirigidas directamente al sector de las empresas de trabajo temporal:

— El instrumento jurídico denominado «notificación de la evasión fiscal», introducido en 2015, se amplió en 2020 a los trabajadores asalariados en calidad de beneficiarios. Si, al auditar a un empresario, la autoridad tributaria identifica circunstancias relativas a la relación laboral y adopta una decisión definitiva que establece la elusión de las disposiciones de la legislación fiscal, pondrá dichas circunstancias en conocimiento de los trabajadores afectados. Esta obligación se aplica incluso cuando el trabajador ya no mantiene una relación laboral con el sujeto pasivo en el momento de la notificación.

— La autoridad tributaria también puede adoptar medidas para luchar contra la evasión de impuestos y cotizaciones laborales, recabando datos de los formularios sobre declaraciones de empleo y cambios de empleo y declaraciones de deudas tributarias disponibles en sus bases de datos. Ello se debe a que la forma más común de evasión fiscal es aquella en la que se declara el empleo, pero no se declaran ni se pagan deudas tributarias. Una manera de resolver estas discrepancias, de acuerdo con el enfoque favorable al contribuyente adoptado por la autoridad tributaria, es implantar un procedimiento de apoyo en el que se informe al sujeto pasivo acerca del tipo de error y de las medidas correctivas necesarias, que el sujeto pasivo puede adoptar por iniciativa propia. Podrán solicitarse auditorías respecto de los sujetos pasivos que no reaccionen por iniciativa propia.

— La autoridad tributaria desarrolló en 2017 un sistema informático de «alerta a los empleados» para identificar y reaccionar rápidamente ante comportamientos fraudulentos por parte de los empresarios. El sistema ha contribuido con éxito a luchar contra la economía sumergida.

Según las estimaciones de datos facilitadas por Hungría, estas medidas han permitido reducir el fraude en materia de IVA en el sector de la cesión de personal de más del 15 % en 2015 a menos del 5 % en 2019.

Por lo tanto, el paquete de medidas aplicado por Hungría ha demostrado su eficacia a la hora de frenar el fraude en materia de IVA y ha dado lugar a un espectacular descenso del importe del fraude en materia de IVA en todos los sectores de la economía, como se muestra en los informes sobre el déficit recaudatorio en materia de IVA que se han publicado sucesivamente. Como se mencionó anteriormente, en 2013 el déficit recaudatorio en materia de IVA para Hungría ascendió al 24,4 %. En 2015⁶, el déficit recaudatorio en materia de IVA ascendió al 13,74 %, una cifra todavía superior a la mediana de la UE del 10,85 %. El informe *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States - 2020 Final Report* (Estudio e informes sobre la brecha recaudatoria del IVA en los Estados miembros de la UE-28 — Informe final de 2020)⁷ muestra que el déficit recaudatorio en materia de IVA en Hungría en 2018 fue del 8,4 %, por debajo de la mediana de la UE del 9,2 %. La previsión para 2019 es que continúe la tendencia descendente, con un déficit recaudatorio en materia de IVA estimado del 6,6 % para ese año.

Cabe señalar que las cifras del déficit recaudatorio en materia de IVA en relación con todos los sectores económicos no difieren mucho de las estimaciones facilitadas por las autoridades húngaras sobre la magnitud del fraude en materia de IVA en el sector de la cesión de personal. En consecuencia, no parece justificado mantener en este sector medidas especiales tales como el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

Medidas como el procedimiento de registro a efectos del impuesto, la supervisión reforzada de las autoridades tributarias y la notificación en tiempo real deberían ser útiles para detectar el fraude en materia de IVA en una fase temprana, evitando la creación de sociedades fantasma. Dado que estas medidas han demostrado su eficacia en otros sectores de la economía, deberían eliminar la preocupación expresada por las autoridades húngaras de que las cadenas fraudulentas reaparecerían de inmediato si el mecanismo de inversión del sujeto pasivo dejara de aplicarse al sector de la cesión de personal.

Por lo tanto, la solicitud presentada por Hungría no cumple la condición de ser un último recurso y una medida de emergencia, que debe ofrecer garantías de la necesidad y el carácter excepcional de la excepción concedida. Las medidas convencionales de carácter general aplicadas por Hungría, junto con las medidas específicas anteriormente

⁶ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf.

⁷ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2020_en.pdf.

mencionadas para el sector de las empresas de trabajo temporal, deberían bastar para atajar el fraude en materia de IVA en el sector de la cesión de personal.

Por lo tanto, la medida solicitada por Hungría no parece limitada en cuanto al alcance, necesaria y proporcionada para resolver la situación concreta de fraude vinculada al sector de la cesión de personal. Las medidas de alcance general y las medidas específicas aplicadas por Hungría, en particular el procedimiento de registro a efectos del impuesto, la supervisión reforzada de las autoridades tributarias y la notificación en tiempo real, deberían ser suficientes para combatir el fraude en materia de IVA en el sector de la cesión de personal.

Por último, la Comisión se ha opuesto, mediante una Comunicación al Consejo⁸, a una petición similar de Italia de aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo a la puesta a disposición atípica de personal.

5. CONCLUSIÓN

Basándose en los argumentos expuestos, la Comisión desestima la solicitud presentada por Hungría.

⁸ Comunicación de la Comisión al Consejo de conformidad con el artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo [COM(2020) 243 final].