

“Aspectos conflictivos en la aplicación de la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido”

Proyecto de fin de Máster

Autor:

SERGIO GARCIA CONTRERAS

Tutor académico:

Modesto Fabra Valls

(Universitat Jaume I)

Máster en Gestión Financiera y Contabilidad Avanzada



**UNIVERSITAT
JAUME•I**

Universitat Jaume I

RESUMEN

El Impuesto sobre el Valor Añadido plantea, en su aplicación, diversos supuestos en los que se plantean diversas dudas y conflictos entre la Administración y los contribuyentes.

El presente trabajo tiene como objetivo determinar y analizar estos casos en donde en numerosas ocasiones se produce cierta controversia en la aplicación de dicho impuesto. Concretamente, se recogen los supuestos más conflictivos y referidos a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en las declaraciones periódicas del obligado.

La Administración es la que, a través de las leyes aprobadas por los representantes de los ciudadanos en el Parlamento, aplica una serie de pautas que deben seguirse para la correcta aplicación de un impuesto tan importante como es este. No obstante, debido algunas veces al no conocimiento de la ley y en otras, a una actuación premeditada, pero conociéndola, se producen discrepancias entre la forma de actuar que marca dicha ley y la actuación final del contribuyente.

Queda, por lo tanto, una asignatura pendiente a superar que pasa por intentar reducir en la medida de lo posible la falta de neutralidad en el impuesto derivada en ocasiones de este tipo de conflictos en la aplicación de la deducción de este impuesto.

Palabras clave: Impuesto sobre el Valor Añadido, Deducciones, Conflictos, Hacienda, Neutralidad

Códigos JEL: H20, H26, H27

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	3
1.1 Presentación	3
1.2 Objetivos y motivación	4
2. MARCO TEÓRICO	5
2.1 Aspectos fundamentales del Impuesto sobre el Valor Añadido.....	5
2.2 La deducción	10
2.2.1 Requisitos para la deducción.....	10
2.2.2 Cuando se puede deducir.....	12
2.2.3 Cómo se efectúa la deducción	13
3. ASPECTOS CONFLICTIVOS DE LAS DEDUCCIONES EN EL IVA. VARIOS SUPUESTOS	14
3.1 Formas básicas de aplicación incorrecta del IVA	14
3.2 Conflictos y dudas típicas “contribuyente – Administración” en la deducción de determinados gastos	21
3.2.1 Adquisición de vehículos	22
3.2.2 Combustibles.....	24
3.2.3 Restauración y hostelería	26
3.2.4 Otros gastos conflictivos	27
4. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES.....	31
5. BIBLIOGRAFÍA.....	35

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Presentación

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) fue implantado en nuestro país el día 2 de agosto del año 1985, y fue creado para recaudar gravando de forma indirecta numerosas operaciones relacionadas con una entrega de bienes o prestación de servicios entre dos o más partes.

“Hace cincuenta años el impuesto al valor añadido (IVA) rara vez era conocido fuera de Francia y unos pocos textos especializados. Ahora, genera alrededor del 20 por ciento de los ingresos fiscales de todo el mundo y afecta a unas cuatro mil millones de personas. Adoptado ampliamente en el África sub sahariana y en otros lugares, ha sido la pieza central de reformas fiscales en muchos países en desarrollo. El aumento del IVA ha sido el desarrollo más significativo en la política y administración fiscal de las últimas décadas.” (Keen, Michael y Lockwood, 2007).

Se aprecia, por lo tanto, la dimensión que abarca este impuesto, nada insignificante tanto en el número de países en el que es aplicado (y número de personas que contribuyen), así como en el porcentaje que supone sobre el total de la recaudación. De hecho, en estos últimos años en España, se observa que el Impuesto sobre el Valor Añadido está en torno a las tres cuartas partes de la recaudación que implica el IRPF, y triplica o cuadruplica en ciertos años la totalidad de los impuestos especiales (alcohol, tabaco, gasolina, etc.) (Informe del Ministerio de Hacienda, 2013).

Desde su fecha de creación hasta la actualidad, en su aplicación a la práctica, han existido y existen diversas dudas y conflictos entre la Administración y los contribuyentes del impuesto. Encontramos un ejemplo de ello en la deducción del IVA de ciertos gastos por parte de los obligados, como pueden ser el combustible, las dietas, la adquisición de vehículos, etc.

Todo ello ha obligado en cierto modo a la Administración a estar realizando constantemente cambios en la legalidad y formas de recaudación con el objetivo de minimizar el fraude fiscal y maximizar la recaudación.

1.2 Objetivos y motivación

El objetivo de este trabajo es resumir los casos y aspectos más conflictivos que suceden a la hora de la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido entre la Administración y los contribuyentes, concretamente, los que son propios de la deducción de determinados gastos en las empresas y organizaciones.

Como puede verse en el índice del trabajo, en una primera parte se pretende analizar, dentro de un marco contextual de referencia, qué es y cómo funciona exactamente el Impuesto sobre el Valor Añadido en nuestro país y, más concretamente, la deducción en general, abordando los aspectos más teóricos de la misma.

Una vez abordado el marco teórico y puestos en situación, en una segunda parte del trabajo se intenta realizar una recopilación de todos aquellos casos en los que la deducción del IVA correspondiente a ciertos gastos ha generado conflictos entre los mismos y la Administración.

La motivación de este trabajo surge del hecho de poder tener reunidos todos aquellos casos donde suelen existir discrepancias y, en general, cuando, cómo y en qué medida se puede deducir el IVA soportado de las operaciones de una empresa, hecho que suele provocar quebraderos de cabeza cotidianos a más de un empresario o profesional que no conozca completamente las leyes en materia de este impuesto.

2. MARCO TEÓRICO

2.1 Aspectos fundamentales del Impuesto sobre el Valor Añadido

Los Estados se nutren de las aportaciones provenientes del sector privado y de algunas empresas y entidades públicas llamadas impuestos, y que gravan la capacidad de contribución teniéndose en cuenta la renta, el patrimonio o el consumo de los individuos y empresas. Cuando se tiene en cuenta el consumo como elemento para calcular la cuantía del impuesto, encontramos un impuesto que grava de forma indirecta y de forma agregada las ventas entre dos o más partes.

Se trata del Impuesto sobre el Valor Añadido, que es un impuesto de naturaleza indirecta porque recae sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica, concretamente, el consumo de bienes y servicios (Ministerio de Hacienda, 2013). Debido a ello, incide de forma indiscriminada sobre el adquirente final de los bienes y servicios gravados con el impuesto.

A continuación se muestra un ejemplo (Tabla 1) donde se podría ver con mayor detalle el funcionamiento del impuesto, considerando que dicho ejemplo supondría la adquisición final de un producto que ha sido sometido a cuatro fases distintas de valor agregado en su proceso de producción por cuatro empresas diferentes, respectivamente.

Tabla 1: Ejemplo del funcionamiento de la recaudación del IVA.

Fases	Precio sin impuesto	IVA Repercutido (21%)	Precio de Venta	IVA Soportado	IVA a ingresar
FASE I	1000	210	1210	0	210
FASE II	2000	420	2420	210	210
FASE III	3000	630	3630	420	210
FASE IV	5000	1050	6050	630	420
				TOTAL	1050

Fuente: elaboración propia

Al final de la última agregación de valor (Fase IV), el producto sería vendido al consumidor final, el cual pagaría el IVA correspondiente al precio final de venta (5.000 € x 21% = 1.050 €). Esta cantidad, en realidad, ha sido ingresada proporcionalmente en la Hacienda Pública por cada empresa dependiendo del valor agregado a dicho producto en cada una de las fases de producción.

Con el objetivo de mantener la neutralidad de este impuesto, la liquidación del mismo en cada una de las etapas de producción hace que se vaya trasladando la cuota soportada hacia su destinatario final, que será el que consuma el bien o servicio, y cargue realmente con el impuesto total. En otras palabras, el IVA no supone ni un gasto ni un ingreso sobre las empresas, hasta que esa neutralidad se rompe con el consumo final.

Todo ello hace que el empresario sea el responsable de aplicar de forma adecuada el impuesto, actuando de intermediario-recaudador entre el Estado y el consumidor último del bien o servicio.

Otro aspecto significativo que me gustaría incluir en este apartado de introducción al impuesto es ver cuánto de importante es el IVA en nuestro país en términos relativos al resto de impuestos. Podemos ver esto en la tabla que se muestra a continuación (Tabla 2).

Tabla 2: Ingresos de los impuestos en España durante el periodo 1.995-2.013 (cifras en millones de euros).

	IRPF	Sociedades	IVA	Otros ing.
1995	31.418	7.605	20.337	2.262
1996	31.674	8.287	21.784	2.026
1997	33.367	12.634	24.149	3.011
1998	34.087	13.977	26.242	2.919
1999	35.460	14.636	30.735	3.713
2000	36.766	17.207	33.389	4.346
2001	41.371	17.215	34.673	4.716
2002	44.344	21.437	36.913	4.299
2003	46.451	21.920	40.579	4.373
2004	47.722	26.020	44.507	5.090
2005	54.723	32.495	49.870	5.594

2006	62.813	37.208	54.652	6.105
2007	72.614	44.823	55.851	7.601
2008	71.341	27.301	48.021	7.220
2009	63.857	20.188	33.567	7.062
2010	66.977	16.198	49.086	7.469
2011	69.803	16.611	49.302	7.061
2012	70.619	21.435	50.464	7.840
2013	69.951	19.945	51.931	7.947

Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda

En ella se muestran los datos correspondientes a la recaudación del IVA en nuestro país en el periodo 1.995-2.013 y del otros impuestos, como el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y otros (alcohol, tabaco, etc.). Como se puede ver, el peso relativo respecto al resto de impuestos que tiene el IVA no es nada despreciable.

Podemos ver en la siguiente tabla (Tabla 3) los datos mostrados anteriormente en la Tabla 2 pero esta vez con los porcentajes que indican la importancia de cada impuesto respecto al total de recaudación.

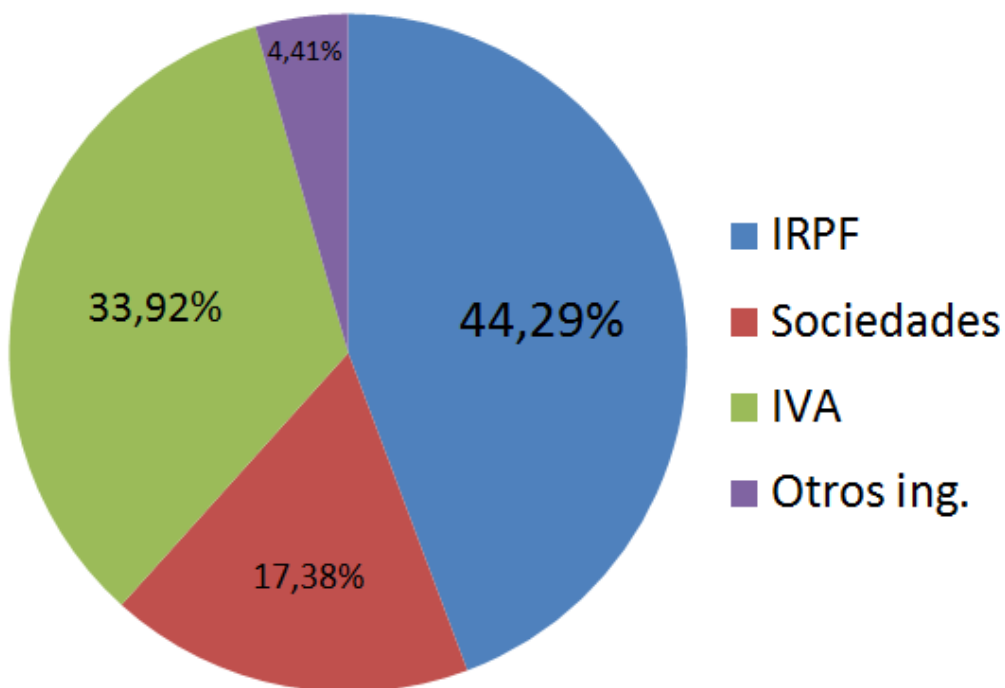
Tabla 3: Importancia relativa de los impuestos en España durante el periodo 1.995-2.013.

	IRPF	Sociedades	IVA	Otros ing.
1995	50,99%	12,34%	33,00%	3,67%
1996	49,67%	12,99%	34,16%	3,18%
1997	45,61%	17,27%	33,01%	4,12%
1998	44,14%	18,10%	33,98%	3,78%
1999	41,94%	17,31%	36,35%	4,39%
2000	40,09%	18,76%	36,41%	4,74%
2001	42,23%	17,57%	35,39%	4,81%
2002	41,45%	20,04%	34,50%	4,02%
2003	40,99%	19,34%	35,81%	3,86%
2004	38,69%	21,10%	36,09%	4,13%
2005	38,35%	22,77%	34,95%	3,92%
2006	39,07%	23,14%	33,99%	3,80%
2007	40,14%	24,78%	30,88%	4,20%
2008	46,36%	17,74%	31,21%	4,69%
2009	51,22%	16,19%	26,92%	5,66%
2010	47,93%	11,59%	35,13%	5,35%
2011	48,89%	11,63%	34,53%	4,95%
2012	46,97%	14,26%	33,56%	5,21%
2013	46,70%	13,32%	34,67%	5,31%

Fuente: Elaboración propia a partir del Ministerio de Economía y Hacienda

Aquí se ve claramente como el Impuesto sobre el Valor Añadido representa aproximadamente un tercio de la recaudación anual de la Administración. Si calculamos la media de estos porcentajes durante todo el periodo analizado y lo representamos en una gráfica, sería como se muestra a continuación en el Gráfico 1:

Gráfico 1: Contribución media de los impuestos en España durante el periodo 1.995-2.013.



Fuente: Elaboración propia a partir del Ministerio de Economía y Hacienda

Para concluir este apartado, me gustaría enumerar, a mi juicio, una serie de ventajas que tiene este impuesto tan importante para la recaudación fiscal en el Estado español:

- Se trata de un tributo con un alto grado de eficiencia en el sentido de que, comparado con otros impuestos existentes que gravan las ventas, produce recaudación en cada una de las fases productivas y de comercialización de los bienes y servicios que grava, y según el valor agregado que aporta cada una de dichas fases o etapas.

- Hace posible un control cruzado debido a la forma que tiene de liquidarse. Esto es debido a que el contribuyente al impuesto querrá obtener de sus proveedores los documentos necesarios para poder demostrar que puede deducirse parte de la cuota devengada y disminuir así el ingreso a la Administración.
- Aumenta la integración internacional en el ámbito económico. Si un país quiere incrementar sus exportaciones, sus productos deberán salir del mismo sin impuesto indirecto que los grave, eliminando las barreras para ser más competitivos.

En el caso contrario, es decir, de las importaciones, deberán ser gravadas con el objetivo de proteger de alguna manera la producción nacional.

- Gracias a la **neutralidad** que proporciona este impuesto, evita una posible distorsión económica. La finalidad del mismo es que, si en cada fase la recaudación se realiza de manera eficaz y correcta, el impuesto recaerá sobre el consumidor final, y dependerá exclusivamente del valor añadido total incorporado en cada una de las fases, desde su producción hasta su distribución.

2.2 La deducción

Habiendo visto una breve introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, este apartado se centra en mayor medida en la deducción del impuesto, vista ya anteriormente como parte clave en la liquidación y recaudación del impuesto por parte de las empresas que añaden valor agregado al producto.

Los sujetos pasivos de este impuesto tienen el derecho, en el caso de que cumplan ciertos requisitos, de restarse las cuotas soportadas en sus adquisiciones de bienes y servicios de las que hayan devengado en ese mismo periodo de liquidación. Es de gran importancia conocer dichos requisitos y actuar correctamente conforme a las normas establecidas ya que de lo contrario estaríamos incurriendo en fraude fiscal de cara a la Administración.

2.2.1 Requisitos para la deducción

La Ley del IVA establece en los artículos 92 y ss. que estos requisitos de deducción son los siguientes (Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido, 2013):

1. Estas cuotas deben de ser deducibles. En este sentido, tienen que haber sido devengadas en territorio Español, soportadas por repercusión directa o satisfechas en operaciones sujetas y no exentas. Además, dichas cuotas no podrán deducirse en una mayor cantidad a la que legalmente corresponda y no podrán tampoco deducirse antes de que se hubiesen devengado.
2. Solamente los empresarios o profesionales que hayan comenzado la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades como tales podrán efectuar la deducción del impuesto. Cabe destacar que si dichas entregas bienes o prestaciones de servicios propias de la actividad fueron realizadas antes del inicio de tal actividad, serán admitidas a deducción.

3. Que el impuesto haya sido soportado en la adquisición de bienes o servicios utilizados en la actividad empresarial o profesional. Por ejemplo, no serían deducibles elementos que tengan uso privado o que no figuren en la contabilidad de la empresa. Aunque esto último es válido si el elemento es un bien que no es de inversión o un servicio.

En el caso de que se tratase de un bien de inversión (piezas de recambio y accesorios, combustibles y otros productos para su funcionamiento, servicios de aparcamiento y peajes, así como los gastos en rehabilitación, reparación o renovación), serían deducibles parcialmente las cuotas soportadas en tal bien de inversión que sea utilizado simultáneamente en la actividad empresarial y en otras actividades.

Respecto a este último aspecto, los vehículos turismo, sus remolques y motocicletas, así como sus combustibles, se presumen por norma general afectados al 50%, por lo que podrá deducirse, salvo que la Administración o el empresario pruebe lo contrario, dicho porcentaje de su gasto de adquisición y su combustible. El resto de bienes de inversión, como los inmuebles, serán deducibles en la medida en que vayan a utilizarse en el desarrollo de la actividad.

4. Las cuotas a deducir no deben estar presentes entre las exclusiones del derecho a ser deducidas. Estas exclusiones son las siguientes:
 - Servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, a menos que sean considerados como gasto deducible a efectos del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades.
 - Alimentos, tabaco y bebidas o espectáculos o servicios de carácter recreativo.
 - En joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas y objetos elaborados con oro o platino.

- Bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.
5. Las cuotas a deducir deben estar correctamente justificadas. Para ello, el empresario o profesional deberá poseer el documento justificativo necesario para cada operación que sea requerido en cada una de ellas, y deducirse una cantidad no mayor a la que en dicho documento justificativo aparezca.
6. Los bienes o servicios adquiridos deben emplearse en actividades que generen un derecho a la deducción. Dichas operaciones son las siguientes:
- Operaciones efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto:
 - Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas.
 - Prestaciones de servicios con valor incluido en la base imponible de las importaciones.
 - Operaciones exteriores exentas por exportación.
 - Servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del impuesto al ser realizadas fuera de la Comunidad.
 - Operaciones efectuadas fuera del territorio que originarían el derecho a deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.
 - Operaciones de seguro, bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubieran realizado en el territorio.

2.2.2 Cuando se puede deducir

Otro aspecto importante a la hora de introducir este marco teórico sobre la deducción es precisamente cuando nace el derecho a la misma.

La Administración establece como norma general que dicho derecho comienza a existir en el momento en el que se devengan las cuotas deducibles, siempre y cuando tengamos el documento justificativo de la operación para poder demostrarlo.

Hay normas más específicas, como por ejemplo que en las entregas de medios de transporte nuevos el derecho nace con la efectuación de la entrega.

No obstante, sea el caso que sea, el derecho a la deducción tiene plazo de caducidad, y este es a los 4 años desde su nacimiento, salvo que la deducción esté pendiente de resolución administrativa o jurisdiccional, siendo el inicio del plazo la fecha en que la resolución o sentencia sean ya firmes.

2.2.3 Cómo se efectúa la deducción

Como último aspecto importante a incluir en el marco teórico de la deducción del IVA, se incluye en este apartado un breve resumen de como procedería a efectuarse la misma.

Como comentaba antes, las deducciones se practican restando del IVA devengado el IVA soportado en la autoliquidación del periodo en el que corresponda, y siempre dentro del plazo legalmente estipulado, es decir, sin superar su fecha de caducidad.

Si la empresa se encontrase en declaración concursal, las cuotas soportadas anteriores deberán de forma obligatoria incluirse en la autoliquidación del periodo en el que se hubieran soportado.

En el caso en que las deducciones superasen las cuotas devengadas, este exceso podrá ser compensado en autoliquidaciones posteriores, siempre que no transcurra un plazo máximo de 4 años desde la presentación de dicha autoliquidación con exceso. No obstante, el sujeto pasivo tiene la opción de pedir la devolución del exceso, aunque lógicamente no podrá compensarse dicho exceso en autoliquidaciones posteriores.

3. ASPECTOS CONFLICTIVOS DE LAS DEDUCCIONES EN EL IVA. VARIOS SUPUESTOS

3.1 Formas básicas de aplicación incorrecta del IVA

Si consideramos la manera de liquidar este impuesto vista anteriormente en el apartado 2.1, podemos ver que habría dos formas básicas de reducir, ilícitamente, la cuantía total del tributo a ingresar a Hacienda y, en general, de minorar las obligaciones fiscales con la misma en concepto de IVA.

Por una parte, existiría la opción de disminuir las cuotas del IVA “arrastradas” de cada fase de producción y repercutidas al cliente final, o directamente no realizar la emisión del documento justificativo correspondiente, como sería la factura, no dejando de este modo huella alguna de los hechos imposables que aumentarían las obligaciones con el fisco.

Por otra parte, como segunda opción, se podría aumentar las cuotas del impuesto soportadas, lógicamente de forma no legal, y minorando de igual manera que con la opción anterior las obligaciones fiscales de la empresa.

El objetivo de este trabajo es abordar parte de los supuestos más típicos y conflictivos que suelen aparecer precisamente cuando los sujetos pasivos “manipulan” el resultado fiscal en lo que respecta al IVA utilizando para ello la segunda de las dos opciones mostradas anteriormente para minorar de forma no legal dicho resultado fiscal.

Así pues, existen diversas formas de actuación del sujeto pasivo en cuanto al correcto cumplimiento o no de sus obligaciones tributarias del IVA. En el siguiente gráfico (Figura 1) podemos ver resumidas todas las posibilidades de actuación del obligación en materia de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido:

Figura 1: Formas de actuación del sujeto pasivo respecto a sus obligaciones tributarias del IVA.



Fuente: Elaboración propia

Como ya he comentado anteriormente, se pretende analizar aquellos casos en donde existen aspectos conflictivos entre la Administración y los contribuyentes del impuesto en lo que se refiere a la hora de aplicar correctamente las deducciones del mismo, por lo que respectaría a la segunda opción que se puede ver en el gráfico anterior (Figura 1).

Vemos que, una vez la Administración ha establecido una serie de normas, leyes y condiciones muy específicas para que el sujeto pasivo pueda repercutir el impuesto al consumidor final y a su vez deducirse la cuantía adecuada del mismo en concepto de cuota soportada, hay dos caminos que pueden tomar dichos sujetos pasivos: el cumplimiento de acuerdo a esos reglamentos o el incumplimiento de los mismos,

minorando de manera ilegal la cantidad a ingresar a la Administración en concepto de IVA.

Al tener el sujeto pasivo, que es el que tiene la responsabilidad y obligación de realizar una declaración frente a la Administración, en la que al mismo tiempo que la realiza está asegurando la veracidad de dicha declaración, se producen casos que provocan discrepancias entre el fisco y el contribuyente.

Esta declaración asume como consecuencia que lo incluido en la misma será cierto hasta que se pueda demostrar lo contrario. A su vez, también genera una responsabilidad legal para el que la declara, de modo que en caso de se enfrentaría a sanciones en caso de no incluir datos veraces ante la ley.

La Ley General Tributaria previó en su momento estos casos donde el sujeto pasivo pudiera actuar en contra de las normas, con sanciones administrativas de mayor o menor severidad, en función de las cantidades infringidas e, incluso, penas de prisión en el caso de que dichas cantidades superasen ciertos niveles previstos por la ley en cada situación.

No obstante, existe a mi juicio un problema bastante evidente y preocupante en todo esto. Hay un contexto en el cual el obligado puede optar conscientemente por la vía del incumplimiento de la Ley General Tributaria, y es que éste puede pensar que existe unas posibilidades bastante reducidas de que la infracción se detecte, se sancione o incluso de que dicha sanción se cumpla finalmente.

Este aspecto debería hacer que en un futuro la Administración endureciese las medidas a tomar para frenar la evasión fiscal de este impuesto en todas sus variantes anteriormente mencionadas, quizá incrementando las sanciones a tomar, imponiendo mayores controles administrativos a los sujetos pasivos, etc.

Volviendo a lo anterior, si analizamos los caminos posibles que tiene el sujeto pasivo, resumidos en el gráfico anterior (Figura 1), y nos centramos en aquellos que se refieren a “modificar” el resultado tributario a partir de la distorsión de las deducciones, que es

el principal aspecto a tratar en el presente trabajo, encontramos tres posible maneras de actuar de forma incorrecta de cara a la aplicación del impuesto:

1. Diferencia entre lo declarado y los libros contables:

Este se podría decir que, de los tres métodos o vías posibles, es el más primario y tosco. El funcionamiento puede detallarse de la siguiente forma: el sujeto pasivo se comportará de forma correcta durante todo el periodo en cuanto a que emitirá todos los documentos justificativos de los ingresos realizados y poseerá los mismos referidos todas las compras.

Cuando llegue el momento de realizar la liquidación periódica del IVA, restará a la cantidad repercutida la cantidad soportada y obtendrá un resultado a ingresar (por ejemplo) al fisco en las fechas oportunas según las normas tributarias.

No obstante, el declarante finalmente decide incrementar la cantidad declarada en cuanto a las deducciones, pero sin ningún motivo aparente, y tan solo confiando en esa probabilidad baja que comentaba anteriormente de que la Administración le hiciera una inspección y que en la misma le pidiera explicaciones sobre esas discrepancias.

Esa forma de actuación por otra parte, puede resultar finalmente impune para el declarante debido a que la Administración, debido a una serie de restricciones de acopio de datos, no pudiera entrar en detalle en esos datos manipulados y los mismos pasasen por alto al estar bien “camuflados”.

También hay que decir, que este método tendrá una mayor cabida y será más fácil su aplicación en aquellos contextos en donde el declarante tiene un peso relativo bastante reducido. Me refiero a que la Administración, si actúa mediante un enfoque coste-beneficio, preferirá privarse de tomar medidas fiscales y de inspección contra esos contribuyentes muy pequeños. Todo ello siempre hablando en términos relativos, y de manera general, lógicamente.

Digamos que la Administración cree que no sería eficiente elegir a esos micro-contribuyentes con alguna sospecha previa y realizar algunas revisión o control hacia

ellos y sus declaraciones. Por ello, es probable que buena parte de este grupo de obligados pueda llegar a sentirse inmune ante el fisco.

2. Facturas de operaciones inexistentes o “amañadas” con algún proveedor oculto:

Este segundo método que aparece referido en el gráfico anterior (Figura 1) se trata de una forma de actuación bastante más difícil y enrevesada que la primera y en esta ocasión no se apoya en distorsionar los datos cambiando exclusivamente una serie de datos numéricos en la declaración última a enviar a Hacienda.

De hecho, el pilar básico de este mecanismo de evasión recae en los documentos justificativos de ciertas operaciones, cuyos importes o hechos son en parte o totalmente irreales. Estos hechos se habrían realizado con una serie de proveedores del sujeto pasivo que pueden ser reales o ser proveedores ocultos creados por la misma empresa.

Sea como sea, en resumen, se trata de crear operaciones falsas o irreales ante los ojos de Hacienda para deducirse más IVA del que legalmente correspondería, y haciendo creer a la misma la autenticidad del conjunto de operaciones satisfechas por el obligado durante todo el periodo fiscal.

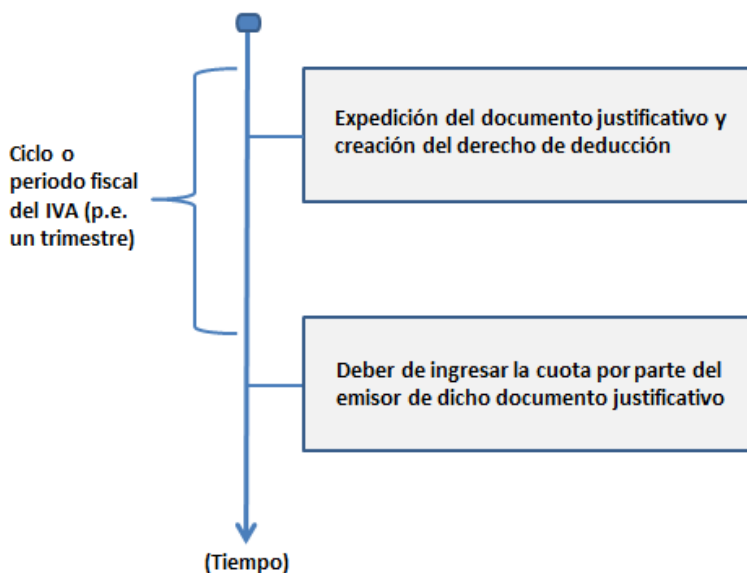
En este sentido, la Administración tiene en ocasiones una difícil tarea ya que los documentos justificativos aparecen reproducidos exactamente igual como si fueran totalmente legales, cumpliendo todos y cada uno de los requisitos que exige las leyes fiscales.

Se puede deducir que las posibilidades o variantes que existen en este método son muy amplias y en numerosas ocasiones, que representan un alto porcentaje de ellas, el fisco tiene prácticamente imposible demostrar que el obligado está incumpliendo o, al menos, que no resulte rentable demostrarlo al tener que esperar resoluciones definitivas que pueden durar un periodo de tiempo bastante extenso y un coste económico importante en relación a lo que se pretende demostrar como ilícito.

Ante esta situación, Hacienda ha ido desarrollando nuevos métodos para incrementar la veracidad del sujeto pasivo y otro tipo de datos que le permita ahondar con una mayor eficiencia en todo este entramado y consiga disminuir el número de este tipo de simulaciones de operaciones.

Con el objetivo de mostrar de una forma más gráfica la explicación de este segundo método, a continuación se muestra en el siguiente gráfico (Figura 2) el periodo de tiempo en el que sería posible realizar este tipo de actuaciones.

Figura 2: Periodo de tiempo que permite el fraude a la hora de deducir el IVA.



Fuente: Elaboración propia a partir del Ministerio de Economía y Hacienda

Con lo visto en el gráfico anterior (Figura 2), el componente clave que da opción a que exista este tipo de acto basado en un incremento no real del importe a deducir en la declaración del obligado iría entre dos puntos:

1. El instante mismo en el que el obligado encargado de emitir el documento justificativo a su receptor habilita de este modo el derecho de deducción de lo que sería el IVA soportado para el adquirente del producto o servicio.
2. El momento en el cual se inicia el plazo en donde la Administración puede saber de la operación en cuestión con cualquier de los mecanismos legales que posee, siendo con mayor normalidad la declaración habitual que los sujetos pasivos suelen realizar en el plazo correspondiente.

Este ciclo o periodo fiscal, dependerá del tipo de empresa, etc., y suele ser de un mes, o un trimestre por lo general. Esta cantidad de tiempo en principio es más que suficiente como para que el sujeto pasivo pueda realizar cierto tipo de maniobras con el objetivo final de disminuir la cantidad a ingresar en la Administración.

3. Deducción mayor de lo permitida legamente en algunos tipos de gastos:

Por último, existe una tercera forma básica de aplicación incorrecta de la deducción en el IVA. En este caso, se podría decir que en un número más que significativo de ocasiones (aunque supone en términos absolutos un importe bastante escaso del total defraudado de este impuesto en nuestro país) en el que se reduce la cantidad a pagar al fisco proviene de **ciertos conflictos en la aplicación de las normas tributarias**. Concretamente en materia de las deducciones del IVA en ciertos gastos como pueden ser en la adquisición de un vehículo nuevo o los gastos de viajes de empresa.

Lo cierto es que, o bien el motivo de esta forma de actuar es ese desconocimiento de las normas, o bien existe una actuación premeditada.

En muchas ocasiones, el problema es que Hacienda no permite por ejemplo deducir el total del IVA del gasto que origina dicho impuesto, sino que tan solo permite deducir un porcentaje de ese total de impuesto soportado por el obligado que, en ciertas ocasiones acaba declarando el 100% del impuesto soportado.

Anteriormente en el apartado 2.2 se han expuesto los requisitos que impuso Hacienda en su momento para poder tener derecho a la deducción del impuesto. No obstante, hay ciertos gastos donde existen usualmente ciertas dudas de aplicación a la hora de realizar la declaración correspondiente periódica al fisco.

En el siguiente apartado se intenta exponer con mayor detalle en qué tipo de gastos y en qué medida suelen existir este tipo de conflictos entre el contribuyente y la Administración.

3.2 Conflictos y dudas típicas “contribuyente – Administración” en la deducción de determinados gastos

Como he comentado anteriormente, existen numerosas formas y métodos en donde el obligado de ingresar el impuesto a la Administración puede actuar de manera no correcta y reducir la cantidad declarada con el objetivo de pagar menos impuestos. Aunque puede haber varios motivos por los que el obligado actúe de este modo, es cierto que hay ocasiones en los que en la declaración del IVA existen ciertas dudas bastante comunes entre dicho obligado y Hacienda.

Esto es así porque la jurisprudencia nacional, a diferencia de la europea en muchas ocasiones, pretende, a través de la doctrina administrativa (consultas de la Dirección General de Tributos, por ejemplo) separar a la hora de aplicar la deducción del IVA aquéllos gastos que meramente corresponderían al ámbito personal o particular, del empresarial.

Por ello, no permite en muchas ocasiones, como las que citare a continuación, deducirse el total del impuesto e incluso a veces no permite deducirse nada del impuesto relacionado con un gasto que quizá sí tenga algo de concordancia con la actividad empresarial o profesional.

El problema que plantea esta filosofía es que se rompe la neutralidad del impuesto, aspecto que abordaré con mayor detalle en el apartado de conclusiones y reflexiones al final del trabajo.

Volviendo a lo anterior, a continuación enumeraré y explicaré con mayor detalle estos gastos en donde se plantean ciertas y comunes dudas, ya que para responder a las preguntas a las que me he referido anteriormente, necesitamos mayor información acerca de dichas adquisiciones.

3.2.1 Adquisición de vehículos

Empezaremos viendo uno de los casos típicos de lo que comentaba en el subapartado anterior. Se trata del caso en donde un empresario o profesional se adentra en la compra de un vehículo turismo y efectúa dicha adquisición a nombre de la empresa. La ley entiende lo mismo en este aspecto sea un turismo, su remolque, un ciclomotor o una motocicleta.

Ahora bien, la cuestión clave y que es generada con mayor polémica y recurrencia, es relativa a la legalidad de que si realmente dicho empresario o profesional puede deducirse el 100% del impuesto soportado en la compra de dicho turismo, remolque, motocicleta o ciclomotor.

Para comenzar a tratar este controvertido conflicto, hay que aclarar lo que dice la ley. De este modo, en el Art 95.3.2 de la Ley del IVA, se establece que: “Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50%”.

El conflicto empieza por el hecho de que es el mismo contribuyente en el que recae la obligación de probar un mayor grado de afección a dicha actividad empresarial o profesional de cara a Hacienda.

Aun siendo así, podría deducirse que la ley española en este aspecto es bastante tajante y clara ya que la Administración se ciñe a comprender que tan esta afección legal es del 50% y que es el contribuyente el que deberá acreditar que el vehículo en sí está adquirido con un grado de afección mayor a ese porcentaje impuesto por Hacienda.

Respecto a este requisito, cabe decir, al menos a mi parecer, que es bastante complicado probar de cara a la AEAT que el vehículo se está utilizando en más de un 50% a un uso meramente empresarial y no particular o en actividades distintas a las empresariales. A pesar de ello, también es la Administración quien debería probar con los mismos métodos corremos la utilización en un porcentaje menor del 50% en el caso de que tuviera sospechas de ello, por lo que la polémica está servida en múltiples ocasiones.

De momento lo que está claro es que la balanza parte de ese porcentaje neutral en principio para ambas partes y que deberá ser, la Administración o el obligado, dependiendo de la ocasión, el que de crédito de que da lugar un porcentaje superior de afección a un uso distinto o no de la actividad empresarial o profesional, respectivamente.

Todo lo anterior está respaldado en una de las consultas realizadas en cuestión a las dudas que había generado la norma respecto a la deducción de las cuotas de IVA en la adquisición de vehículo (consulta vinculante V1910-14 de la Dirección General de Tributos a 16 de julio de 2014), en donde se plantea precisamente si es posible el 100% de deducción en la adquisición de un vehículo afecto a la actividad, y en la cual la DGT contesta lo que se comentaba anteriormente, es decir, que únicamente podría deducirse el 50% del IVA correspondiente a la adquisición del vehículo en cuestión.

No obstante, nos adentramos a un caso especial en donde el contribuyente se verá más favorecido, ya que la Ley permite llegar hasta el 100% de la deducción. Por supuesto esto es muy atractivo para el contribuyente, pero también contiene cierto dosis de polémica y controversia.

En un pronunciamiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), concretamente refiriéndose a una resolución con fecha 17 de Julio de 1991, se establece

que el obligado en materia fiscal de IVA tendría derecho a deducirse las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de los bienes que fueran usados para la actividad profesional, siempre que tuviera un mínimo porcentaje afecto a dicha actividad.

De hecho, una muestra de ello hace referencia a la Sentencia número 359/2010 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) a fecha 14 de Abril de 2010. En dicha sentencia se admite la opción de deducirse el 100% del IVA soportado en la compra de un turismo afecto a la actividad empresarial.

Así pues, aunque la Administración sigue aplicando la normativa estatal, el IVA es un impuesto que lo regula la Unión Europea, y el Derecho Comunitario poco a poco tenderá a imponerse finalmente a estas leyes estatales. Otros tribunales de Justicia Superior en España también han resuelto a favor de establecer lo que dicta la jurisprudencia comunitaria.

A pesar de lo anterior, actualmente, la Administración recoge afectos al 100% tan solo los vehículos que se encuentren en las situaciones siguientes:

- Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
- Los vehículos utilizados en servicios de transporte de viajeros con contraprestación.
- Los vehículos utilizados en enseñanza a pilotos mediante contraprestación.
- Los vehículos utilizados en pruebas, ensayos o promoción de ventas.
- Los vehículos utilizados en desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- Los vehículos utilizados en servicios de vigilancia.

3.2.2 Combustibles

Otro de los aspectos que genera mayor número de dudas entre la Administración y el contribuyente es la deducibilidad del IVA soportado en otro tipo de gastos bastante corrientes en la actividad profesional, y que suelen ser también de un importe nada menospreciable.

Se trata de los gastos de desplazamiento, concretamente de los combustibles utilizados para dichos desplazamientos. Existe un criterio general que dice que serán deducibles todos los gastos que sean necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial. Hasta hace poco, la AEAT utilizaba una norma basada en que los gastos accesorios a un vehículo, como es el combustible, serían deducibles en función del porcentaje de afectación de dicho vehículo a la actividad profesional.

No obstante, la Dirección General de Tributos (DGT), en la consulta vinculante V2475-12 del 18 de diciembre de 2012, ha modificado la norma respecto a ello, indicando que el grado de afección del vehículo en cuestión no es el determinante para decidir si los gastos de ese vehículo son deducibles o no y en qué proporción.

Concretamente, la DGT contestó a dicha consulta: “el grado de afectación que se aplica en la adquisición del vehículo no es vinculante con el porcentaje deducible de determinados gastos, en concreto el gasto de combustible”.

Si analizamos la respuesta a esta consulta, podemos interpretar de forma clara que lo que importa a la hora de realizar la aplicación de la deducción del IVA en este tipo de gasto, es realmente éste es necesario para la actividad empresarial, sin importar el grado de afección del propio vehículo.

En otras palabras y mediante un breve ejemplo, podemos suponer que una empresa cualquiera adquiriera un vehículo que en principio y por norma este afecto al 50%, pero si se puede justificar que el gasto del combustible está totalmente vinculado a la actividad empresarial, dicha empresa podrá deducirse el 100% del IVA generado por la adquisición de dicho combustible.

Importante es también, que el sujeto pasivo en estos casos deberá tener alguna prueba de tener la necesidad de realizar ese gasto en combustible, porque de lo contrario no podrá deducirse ese porcentaje total.

3.2.3 Restauración y hostelería

Este tipo de gastos suelen ser los más usuales en la actividad comercial, y suelen generar bastantes conflictos en materia de si puede o no deducirse el IVA de los mismos.

La normativa dice que, por una parte no serán deducibles los gastos en atención a los clientes. Pero por otra parte, el artículo 96 de LIVA establece que el impuesto soportado en gastos de desplazamientos, viajes, hostelería y restauración será deducible si el gasto que lo origina también lo es en el Impuesto sobre Sociedades, como aclara la DGT en la consulta vinculante V0292-07 del 19 de Febrero de 2007.

En cuanto a las comidas en las que se invita a los clientes, se puede decir que por una parte serían gastos de atención a clientes, pero también generan ingresos en teoría al estar relacionados con la actividad empresarial, por lo que su interpretación final da origen a ciertas dudas.

La ley dice en este caso que para que sea deducible un gasto de esta naturaleza debe obedecer a relaciones públicas con clientes o proveedores y sobretodo estar correlacionados con los ingresos (respuesta de la consulta DGT 2277-01). La Administración en este tipo de gasto hace que se necesiten un mayor número de requisitos formales al ser un gasto con tanta controversia, pero el más importante es que solo podrá deducirse el IVA cuando la empresa tenga en su poder un documento justificativo que cumpla con todos los requisitos establecidos para ser considerado como válido.

Por otra parte, existen las comidas celebradas por la empresa con clientes o asalariados que se producen en navidad u otros periodos vacacionales. Los gastos originados por estas comidas tienen en principio son considerados como deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, cosa que produce como consecuencia que también se pueda deducir el IVA soportado de dichos gastos (respuesta a la consulta vinculante V1779-10). De nuevo, se necesitará el documento justificativo correspondiente para probar la existencia de estos gastos.

Algo parecido ocurre con las comidas de carácter diario de los trabajadores, y que están directamente relacionadas con la actividad económica. En la consulta anterior se entiende que también serán deducibles a efectos de Impuesto de Sociedades e IVA siempre que cumplan con los requisitos legales y formales, como la posesión del documento justificativo correspondiente y, aunque parezca evidente, su correcta contabilización.

3.2.4 Otros gastos conflictivos

Para acabar, voy a resumir una serie de gastos que también generan algunas dudas en la deducción del IVA soportado que generan, si bien no son tan típicos en las empresas como los mencionados anteriormente en este apartado.

El primero de ellos es el originado en los **regalos destinados a las atenciones a los clientes de la actividad empresarial**. La aquí exige por una parte que, aunque suene obvio, el regalo sea totalmente gratuito para el destinatario, y por otra, que no se trate de objetos publicitarios de escaso valor y muestren la imagen de la empresa (como podrían ser las muestras gratuitas de colonias).

La Ley del IVA en este caso, en el artículo 7 referido a las operaciones no sujetas al impuesto, establece que, aunque el gasto originado de dichos regalos será deducible en el Impuesto de Sociedades, no será deducible el IVA soportado por los mismos.

Siguiendo la misma filosofía y la misma norma que en el caso anterior, los **regalos u obsequios entregados a los trabajadores**, como podrían ser los regalos navideños (cestas, Tablets, etc.), tendrán la consideración de deducibles a efectos de Impuesto de Sociedades, pero no se podrá deducir el IVA soportado generado por estos gastos.

Otro tipo de gasto conflictivo en ocasiones es el derivado de los **viajes o desplazamientos**. La ley establece que si tiene el carácter de deducible en el Impuesto sobre Sociedades, siendo necesario para la actividad empresarial, el IVA soportado derivado de dicho gasto también será considerado como deducible (artículo 96 de la Ley

del IVA). Es importante destacar que este tipo de gastos, así como los de restauración y algunos otros, de darse en fin de semana, tendrán una aceptación de cara a la Administración más complicada, por lo que todavía será más importante el hecho de poseer por parte de la empresa los documentos justificativos correspondientes.

Si nos referimos por otro lado a los gastos de **transporte de los trabajadores a la empresa**, en este caso la ley considera que se trata de un beneficio particular, por lo que no lo es para la empresa. Debido a ello, no está permitida la deducibilidad del IVA que genera dicho gasto (Ley del IVA artículos 92 y 95).

En cuanto a otro tipo de **gastos** como son los **de vestuario**, se entiende por ley que tan solo serán deducibles los importes de IVA soportado de aquellos gastos relacionados con la adquisición de uniformes y demás prendas con el logo o anagrama de la empresa (consulta vinculante V2020-14, apoyado en la Ley del IVA artículos 93 y 95). Por lo tanto, trajes, camisas y objetos para vestir similares serán excluidos de esta norma, ya que no serían un gasto deducible en el Impuesto de Sociedades.

Por último, otro ejemplo de cierta importancia sería el IVA soportado de aquellos **gastos que se hicieron con fecha previa a la creación de la sociedad**. La Administración entiende que si se trata de gastos que están afectos a la actividad empresarial, no solamente serán deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, sino que también podrá ser deducido el IVA soportado del gasto o gastos correspondientes (artículo 111 de la Ley del IVA).

Hay algunos gastos más aparte de los nombrados en este apartado, y que vienen recogidos anteriormente en el apartado 2.2.1 (requisitos para la deducción).

Se puede ver que muchas de las normas en materia fiscal tienen, como en muchas otras ocasiones de la vida cotidiana, múltiples excepciones que deben de ser respetadas y su sapiencia es muy recomendable.

Uno de los aspectos más importantes, hablando ya de forma general, es que el IVA soportado que se deduzca un empresario o profesional, debe corresponderse con un gasto que esté plenamente correlacionado con un ingreso, y esto debería de poder probarse frente a una posible inspección fiscal de la Administración.

Dicha afectación de los gastos a la actividad empresarial o profesional, de no ser probada frente al fisco, supondrá la no consideración de la deducción de dicho IVA soportado.

De hecho, el artículo 95 de la Ley del IVA establece que “los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional”.

Además, en dicho artículo se dicta que no se entenderá afección directa y exclusiva a la actividad cuando:

- Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.
- Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.
- Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.
- Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.
- Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Además de poder demostrar que los gastos son necesarios y totalmente correspondidos con la actividad, también es muy importante cumplir los requisitos formales que exige la Administración para poder realizar la deducción. El artículo 97 de la Ley del IVA dice que “Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o

profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho. Se considera documento justificativo de forma general la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.” Además, en ningún caso será admisible el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha según el documento justificativo de la deducción.

Por lo tanto, lo más importante para poder realizar la correcta deducción del IVA pasa por poder corroborar delante de Hacienda que el gasto correspondiente es necesario para el correcto funcionamiento de la actividad (es decir, que exista afección directa y exclusiva con la actividad empresarial o profesional) y, por otra parte, que esté bien justificado con los documentos pertinentes, como se ha visto anteriormente.

4. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES

Está claro que la existencia del Impuesto sobre el Valor Añadido está justificada principalmente debido a su neutralidad. Esta faceta, una de las más destacadas del impuesto, implica que gravando el valor añadido y creado en cada uno de los escalones de la cadena productiva de producción y distribución al cliente final, se conseguirá poco a poco recaudar el impuesto que finalmente pagará dicho consumidor final.

Y precisamente esta característica tan importante es un arma de doble filo en cuanto a que cualquier mecanismo que pudiese distorsionar el normal funcionamiento del impuesto romperá por completo dicha neutralidad. Esta neutralidad debe traducirse a que el resultado empresarial será neutro, pero no el del consumidor final.

Como decía anteriormente al principio de este trabajo, el empresario es fundamentalmente el encargado de que se produzca la correcta aplicación del impuesto, siendo éste recaudador intermedio del Estado, y auto-liquidando el mismo en sus declaraciones mensuales o trimestrales (según corresponda).

La principal conclusión que puedo extraer en este trabajo es la rotura que se produce en la neutralidad del impuesto debido a la aplicación de ciertas normas estatales que repercuten en que justamente el resultado empresarial no sea neutro, es decir, que el empresario acabe pagando un IVA que debería haber sido repercutido al consumidor final.

Estas normas están hechas debido al hecho que la Ley entiende que pueden haber gastos que no están tan relacionados con la actividad empresarial, y sí con la particular o privada. Esto hace que existan ciertas cuotas del impuesto que no puedan ser deducidas y, por lo tanto, acabe pagando la empresa.

Bajo el nombre de “Exclusiones y restricciones del derecho a deducir” comprendidas en el artículo 92 y siguientes de la Ley del IVA, se enumeran una serie de cuotas soportadas que no podrán ser objeto de deducción, convirtiendo a los sujetos pasivos en consumidores finales artificialmente, y rompiendo este principio de neutralidad del impuesto.

Es el derecho comunitario europeo fundamentalmente el que trata de mantener dicha neutralidad. El derecho a la deducción del IVA soportado se ha configurado por el TJUE como un elemento esencial del IVA, imprescindible para garantizar esta neutralidad del impuesto. El TJUE ha declarado de hecho que “el derecho a la deducción tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas”.

Por lo tanto, atendiendo a lo anterior, se puede decir que las normas tributarias europeas favorecen la neutralidad del impuesto, a diferencia de algunas normas estatales, como la prohibición del importe total de la deducción de algunas cuotas soportadas de dicho impuesto.

Queda pendiente para los próximos años que las normas estatales traten de no romper esa neutralidad tan importante en la que está basada el impuesto, intentando distinguir lo que realmente se trata de un autoconsumo, el cual debería estar gravado como consumo final, y el consumo en la actividad empresarial o profesional, repercutiendo este último a un producto o servicio final que estará gravado con el impuesto correspondiente.

Por supuesto es también importante el hecho de que no se permita, por ejemplo, el hecho de que un empresario o profesional pueda llegar a deducirse el IVA de la factura del teléfono móvil aludiendo éste que se trata de una línea a nombre de la empresa, pero que utiliza para su consumo particular o privado.

Esto hace que se generen cantidades de dinero, que deberían corresponder al impuesto que pagaría un consumidor final cualquier por su factura de teléfono (siguiendo con el ejemplo anterior), pero que no acaban en manos del fisco. Evidentemente, estas cantidades no recaudadas no suponen un porcentaje demasiado significativo del importe total evadido respecto a los grandes impuestos de los que se nutre el Estado (IRPF, IVA e IS).

Respecto a lo anterior, me gustaría realizar a modo de reflexión, e intentando relacionarlo con el tema principal del trabajo, un breve análisis de las cifras del fraude fiscal actual en nuestro país, ya que, pese a que como he comentado, parece que el

porcentaje que se evade al deducir incorrectamente esas cuotas soportadas respecto al total es un porcentaje muy bajo, si analizamos el importe total del fraude podemos ver que se trata de un importe en términos absolutos no tan despreciable.

Según el informe *El avance del fraude en España durante la crisis*, que fue publicado por el sindicato de técnicos de Hacienda junto con la Universidad de Rovira y Virgili, una cifra que ronda los 250.000 millones de euros no pasa por las manos de la Administración (concretamente un 25,6% del PIB) en 2013. En 2008, la misma tasa era del 17,9%, por lo que en estos últimos años de crisis ha aumentado en 7,7 puntos porcentuales, dato más que significativo.

Esto se traduce en unos 40.000 millones de euros (sobre el 4% del PIB) de fraude fiscal en los grandes impuestos (IVA, IRPF e IS) según un informe de la Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA). De esa cantidad, el IVA aproximadamente tiene un tercio de la culpa, el IRPF la mitad, y el resto el IS.

Sin duda, parece ser de que el fraude fiscal está escrito en el ADN de la cultura española, país en donde entre la mala conducta en muchos casos de la población más elitista y una ética bastante distendida, sirven de bien poco para reducir este problema económico, el cual parece estar bastante asumido por la población del propio país, pero desgraciadamente también de otros países cercanos.

Pues bien, lo que claramente es una forma de actuar arraigada en nuestras instituciones y en nuestra cultura en general, es una cosa inimaginable en gran parte de la población de muchos otros países de nuestro entorno.

Parece ser que el IVA es y seguirá siendo una de las formas de recaudación con mayor peso en nuestra economía, por lo que es muy importante que la Administración tome las medidas necesarias y pertinentes para que esta evasión fiscal se reduzca progresivamente, mejorando el sistema de tributación a medida que pasen los años y con el fin de hacer de él un sistema más eficiente y eficaz, solidificando de este modo la fuente de ingresos de la que se nutre nuestro país.

Teniendo en cuenta lo anterior, sin duda, para que el funcionamiento del impuesto sea el adecuado, una de las tareas que queda pendiente es mejorar esa neutralidad que, como

puede verse, se rompe en algunas ocasiones. De hecho, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha declarado improcedente en múltiples ocasiones exigir requisitos suplementarios que imposibiliten de forma absoluta ejercer el derecho de deducción, aspecto que como se puede ver en numerosas ocasiones va en contra de la actuación usual de la Administración.

5. BIBLIOGRAFÍA

Abella Poblet, Enrique (2006). *Manual del IVA*. Madrid: La Ley: El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados.

Eugenio Tamayo, Luis Escobar, Raúl López (2013). *Contabilidad y fiscalidad*. Madrid: Editex.

García Novoa, César (2010). *El IVA y los ayuntamientos*. Cizur Menor, Navarra: Aranzadi Thomson Reuters.

Gascón Orive, Alfaro (2008). *IVA práctico*. Madrid: Centro de estudios financieros.

Keen, Michael y Lockwood, Ben. *The Value-Added Tax: Its Causes and Consequence*, (2007).

Keen, Michael y Smith, Stephen. *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?*, IMF Working Paper, Fiscal Affairs Department, (2007).

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2013). *IVA, Manual Práctico*. Madrid: Autor.

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2013). *Leyes Tributarias. Recopilación normativa. Vigésima cuarta edición 2013*.

Wolters Kluwer España (2008). *Todo IVA*. Valencia: Autor.

Wolters Kluwer España (2006). *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*. Valencia: Autor.

Sitios web:

Agencia Tributaria, *Informes mensuales de Recaudación Tributaria en 2014*. [en línea] [Consulta: 20 Oct 2014]. Disponible en:

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informe_mensual_de_Recaudacion_Tributaria.shtml

Antonio Millán Callado, *La deducción del 100% del IVA de los vehículos turismo adquiridos para su uso en la actividad económica*. [en línea] [Consulta: 03 Oct 2014]. Disponible en:

http://www.supercontable.com/pag/documentos/temas_interes/deducccion_100_iva_vehiculos.htm

Autor, Madrid. *Fedea estima el fraude fiscal en IVA, IRPF y Sociedades en 40.000 millones*. [en línea] [Consulta: 03 Oct 2014]. Disponible en:

http://www.larazon.es/detalle_normal_economia/noticias/6571146/fedea-estima-el-fraude-fiscal-en-iva-irpf-y-sociedades-en-40-000-millones#.Ttt15H5WpGoKmFh

Diario de Navarra, *Economía sumergida y fraude en el IVA, objetivos de Hacienda en 2014*. [en línea] [Consulta: 13 Oct 2014]. Disponible en:

http://www.diariodenavarra.es/noticias/navarra/mas_navarra/2014/07/24/economia_sumergida_fraude_iva_objetivos_hacienda_2014_168809_2061.html

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, *El Estado registró hasta marzo un déficit de 6.900 millones de euros, un 20% inferior al primer trimestre de 2010*. [en línea] [Consulta: 10 Oct 2014]. Disponible en:

<http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2011/Paginas/EstadoregistroMarzodeficit6900millonesEuros20inferioraldelprimertrimestre2010.aspx>

Nicolás Maximino, *Deducciones en el IVA: ¿Cómo evitar el fraude mediante las TIC?* [en línea] [Consulta: 15 Oct 2014]. Disponible en:

www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2011_13_13.pdf