

# DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-14-038-9

## EL FRAUDE FISCAL EN LAS ADQUISICIONES COMUNITARIAS. PROPUESTAS DE REFORMA DEL IVA

*Autora: Carmen Ruiz Hidalgo*  
Universidad de Vigo

DOC. n.º 11/2014



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
  2. EL IVA EN LA UNIÓN EUROPEA
    - 2.1. Referencia histórica de la regulación de las adquisiciones transfronterizas
    - 2.2. Las adquisiciones intracomunitarias. Concepto y regulación
    - 2.3. Las adquisiciones intracomunitarias en la actualidad y los problemas que plantea
      - 2.3.1. Las actuaciones de la Comisión y del Consejo respecto al IVA
      - 2.3.2. La Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, y las modificaciones posteriores
      - 2.3.3. Problemas planteados en las adquisiciones intracomunitarias
  3. EL FRAUDE FISCAL EN EL IVA
    - 3.1. Análisis de los supuestos de fraude en las adquisiciones intracomunitarias
    - 3.2. Causas del fraude
    - 3.3. ¿Qué impide una lucha eficaz?
      - 3.3.1. La posición en contra de los EEMM al principio de tributación en origen
      - 3.3.2. La Directiva como instrumento de armonización y los reglamentos de ejecución
      - 3.3.3. La jurisprudencia del TJUE limita la normativa de los EEMM: aplicación del principio de proporcionalidad y seguridad jurídica
      - 3.3.4. Inexistencia de una Autoridad Fiscal Europea y mejor intercambio de información
  4. LAS EXENCIONES DEL IVA QUE NO DAN DERECHO A LA DEDUCCIÓN
    - 4.1. Análisis de las exenciones en la Directiva 2006/112/CE
      - 4.1.1. Las exenciones de interés general
      - 4.1.2. Exenciones relativas a otras actividades
    - 4.2. Ámbito de aplicación de las exenciones: problemas de interpretación
      - 4.2.1. Interpretación del TJUE de las exenciones de interés general
      - 4.2.2. Interpretación del TJUE a las exenciones relativas a otras actividades
  5. REFLEXIONES SOBRE ALGUNAS MEDIDAS QUE SE PUEDEN ADOPTAR A NIVEL COMUNITARIO
    - 5.1. El Reglamento como instrumento normativo en el IVA
    - 5.2. Un mayor protagonismo de la Comisión y armonización de las obligaciones formales
    - 5.3. Medidas de cooperación entre los EEMM para el intercambio de Información
    - 5.4. Medidas rápidas contra el fraude fiscal: Inversión del sujeto pasivo y otros procedimientos
    - 5.5. Supresión de algunas exenciones y armonización de los tipos de gravamen
  6. MEDIDAS NACIONALES DE REACCIÓN CONTRA EL FRAUDE FISCAL
  7. CONCLUSIONES
- BIBLIOGRAFÍA



## 1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Valor Añadido está vigente en casi 140 países, tanto miembros de la Unión Europea, como de la OCDE. Se puede afirmar con total seguridad que se ha convertido en uno de los tributos de más peso recaudatorio para los Estados, acentuado en los momentos actuales de crisis económica y financiera<sup>1</sup>. En concreto, se ha producido una caída en la recaudación de la imposición directa, y entre otros motivos los Estados han optado por aumentar los tipos impositivos en el IVA para poder seguir financiando los servicios públicos esenciales. Esto ha supuesto un incremento de la recaudación de los tributos indirectos frente a la imposición directa que ha quedado estancada en estos últimos años. La opción política, en momentos de recesión económica, de aumentar la recaudación de la imposición indirecta como una de las formas de sufragar el Estado del bienestar no es una cuestión baladí, ya que incide directamente en la política fiscal de los EEMM y, por ende, en los ciudadanos.

En consonancia con lo anterior, la Comisión planteó en el Libro Verde sobre el futuro del IVA, la conveniencia de dar un paso más en la regulación de la imposición indirecta, teniendo en cuenta los cambios normativos que se venían realizando en las legislaciones de los EEMM. Todo ello sin ser ajeno el estadio actual del Mercado Único, además de otros aspectos como la recesión económica y el envejecimiento de la población.

Es indudable que con la regulación vigente del Impuesto sobre el Valor Añadido, resulta necesario plantearse una serie de cambios no sólo parte de la Unión Europea, sino también por los Estados Miembros. Las modificaciones esbozadas como necesarias en el Libro Verde están orientadas a mejorar el funcionamiento del Mercado Único, sobre todo cuando en los últimos tiempos se han producido bastantes supuestos de fraude en el mercado comunitario<sup>2</sup>.

Uno de los temas que articulan las propuestas de cambio por parte de la Comisión son las adquisiciones intracomunitarias, en un impuesto que debe ser lo más neutral posible en el ámbito de las relaciones económicas. La elección del principio de imposición de las transacciones intra-EU tiene una incidencia clara en la citada neutralidad del IVA, aunque también influyen otras cuestiones secundarias, pero que resultan de la mayor trascendencia para la consecución del Mercado Único. En concreto, nos referimos a las exenciones reguladas en la Directiva del IVA e implementadas, a su vez, en las legislaciones de los EEMM. La presencia de las exenciones en las normativas nacionales responde al principio de capacidad económica sobre el que pivotan los sistemas tributarios europeos.

Otra de las cuestiones que inciden en la neutralidad del IVA es la regulación del derecho a deducir el IVA soportado, con independencia de que las transacciones sean nacionales o intra-EU. Este derecho se ejerce atendiendo a los requisitos materiales y temporales previstos en la norma europea, y a mayores, en la nacional. Respecto al cuando, el derecho a la deducción nace cuando se realiza la entrega de bienes o la prestación del servicio, con independencia de cuando se produzca el pago. Si nos referimos al cómo debe deducirse, las normas nacionales pueden regular requisitos distintos unas de otras, lo que, sin lugar a dudas, perjudica a la neutralidad del IVA. Asimismo, la existencia en las normativas domésticas de numerosas exenciones penalizan el derecho a deducir totalmente el IVA soportado a pesar de la regla de la prorata.

Por último, en todo proceso de reformulación del IVA a nivel europeo no se puede obviar qué grado de armonización resulta deseable para mejorar el funcionamiento del Mercado Único, así como cual es el instrumento jurídico más apropiado para llevar a cabo, de la manera más eficaz, la armonización del IVA. La Comisión consideró necesario reflexionar sobre el empleo de las directivas, o bien, regla-

---

<sup>1</sup> En los últimos años, los ingresos procedentes del IVA han representado el 22 por 100 de los ingresos tributarios nacionales de los EEMM de la UE. Estos ingresos representan entre el 7 por 100 y el 8 por 100 del PIB de los EEMM, cifra que ha aumentado en un 13 por 100 desde 1995. *Vid. OCDE, Consumptions Tax Trends 2008, VAT/GST and excise rates, trends and administrative issues*, pág. 23.

<sup>2</sup> Como ha puesto de manifiesto ALONSO GONZÁLEZ "cuando las pérdidas de recaudación han devenido cuantiosas y se ha advertido que constituye la más seria amenaza para las Haciendas de los Estados Miembros ha sonado la voz de alarma y las administraciones fiscales comunitarias no han ahorrado esfuerzos por neutralizar el fraude dentro de sus fronteras", *cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons, 2008, pág. 295.

mentos, sobre todo cuando los Estados ceden competencias normativas –con lo que ello supone para el sistema de fuentes nacional– en beneficio de la Unión Europea, que se intenta afianzar como un órgano supranacional.

A mayores, todas estas cuestiones planteadas se encuentran íntimamente relacionadas con las bolsas de fraude existente en el ámbito de las adquisiciones intracomunitarias<sup>3</sup>.

Pues bien, todo ello, así como la adaptación de nuestra legislación interna a las normas comunitarias actuales, y la formulación de propuestas de mejora en el IVA centrarán este trabajo de investigación.

## 2. EL IVA EN LA UNIÓN EUROPEA

No cabe duda de que el origen de la Comunidad Económica Europea resulta muy modesto, si miramos el presente de la Unión Europea. Efectivamente, en un inicio, la creación de un Mercado interior era prioritaria para que la libre circulación de bienes y servicios, entre otros, fuera real sin que existiesen trabas fiscales de los EEMM. Para ello, la aprobación de un impuesto que gravase la circulación de bienes y servicios y que fuera común a todos los Estados era imprescindible. El Impuesto sobre el Valor Añadido se convirtió en el eje necesario e indispensable de la política fiscal de la Unión Europea (en aquel momento, la Comunidad Económica Europea) para la consecución de ese mercado interior, que luego se convirtió en un Mercado Único. La libre circulación de bienes, personas, servicios y capitales resulta una realidad aunque es cierto que, en ocasiones, los EEMM siguen poniendo trabas al ejercicio de estas libertades. No podemos dejar de reseñar el papel que ha tenido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sobre todo en la doctrina jurisprudencial que ha mantenido en torno a la aplicación del IVA por los EEMM sobre los contribuyentes.

La necesidad de que el IVA fuera un impuesto lo más armonizado posible fue asumida por la UE desde el primer momento, al considerarlo un requisito necesario para alcanzar el mercado interior. La elección de la Directiva para regular el IVA no era una cuestión baladí, ya que se intentaba conciliar los intereses fiscales y recaudatorios de los EEMM con la política fiscal de la Unión Europea. Por este motivo, la opción del Reglamento como norma armonizadora quedó descartada en ese momento. Por otra parte, la regulación del IVA en 1967 supuso un cambio en la imposición indirecta que tenían los Estados miembros. El Impuesto sobre el valor añadido dejaba de ser un tributo es cascada, como eran los impuestos sobre el consumo de los distintos Estados, y en favor de un impuesto que propugnaba la neutralidad fiscal en las distintas etapas del proceso productivo, lo que facilitaba las condiciones para una mayor transparencia y, a su vez, competencia en las transacciones comerciales y empresariales.

### 2.1. Referencia histórica de la regulación de las adquisiciones transfronterizas

El IVA se introdujo en Europa en 1954, pero no fue hasta años más tarde cuando los entonces Estados Miembros de la Comunidad Económica Europea acordaron sustituir los tributos que gravaban la imposición sobre el volumen de negocios por un sistema común de IVA.

Cuando la Primera y Segunda Directiva del IVA se aprobaron en 1967<sup>4</sup>, el Consejo tenía el mandato legal y político, como parte de los objetivos del Tratado fundacional, de crear un mercado común lo más eficientemente posible, asimilándolo a un mercado nacional. Esto suponía establecer un sistema común de IVA que no provocase distorsiones a la competencia y obstaculizase la libre circulación de bienes y servicios en el mercado común y, para ello, se optó por el principio de tributación en origen. Sin embargo, ante las diferencias de los tipos impositivos en los Estados miembros, entre otras cuestiones, el Consejo comprobó que este principio no podía aplicarse y que se debía optar por otro criterio.

<sup>3</sup> CAMERO GARCÍA destaca las cifras de fraude publicadas por Eurocanet (European Carrusel Network) entre junio de 2005 y julio de 2006, en millones de Euros: Reino Unido 12.600; España 2.600; Italia 2.300; Alemania 1.900 y Francia 1.500. Cfr. CAMERO GARCÍA, J: "El <<fraude carrusel>> en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo", *Cuadernos de formación*, IEF, vol, 11, 2010, págs. 51 y 52.

<sup>4</sup> Primera Directiva del IVA 67/227/CEE, de 11 de abril de 1967 de la armonización de la legislación de los EEMM sobre IVA; Segunda Directiva del IVA 67/228/CEE de 11 de abril de 1967 de la armonización de la legislación de los EEMM concerniente al IVA: estructura y procedimientos para la aplicación de un sistema común del IVA.

La posición del Consejo se vio refrendada cuando en 1977, la Segunda Directiva del IVA fue reemplazada por la Sexta Directiva del IVA<sup>5</sup>, dónde se recogía que mientras no se aprobase la tributación en origen para los bienes y servicios intracomunitarios, se optaba de forma transitoria por la tributación en destino. Nunca el Consejo, como la Comisión, perdieron de vista que este último principio tenía una vocación temporal, mientras no se produjese la ansiada armonización en la estructura del IVA y, sobre todo, de los tipos impositivos.

La aprobación del Acta Única Europea en 1986 supuso un paso más en la consecución del Mercado Único, y ello tuvo una repercusión en la fiscalidad indirecta, es decir, IVA e Impuestos sobre Consumos Específicos. La Comisión hizo propuestas concretas para que el sistema que se contemplaba en el Acta sobre el mercado único estuviese concluido en 1993. Ello implicaba la remoción de los controles aduaneros y fiscales en las fronteras físicas de los EEMM, sin que ello impidiera la sujeción al IVA de la circulación comunitaria de los bienes y servicios. La supresión de las fronteras fiscales significaba, a su vez, la eliminación de las desgravaciones a la exportación y los gravámenes a la importación, así como los controles físicos en las fronteras tanto para los empresarios, como los particulares.

En concreto, el principio de la tributación en origen se mantuvo en la legislación del IVA, e incluso se auspició políticamente como uno de los pilares imprescindibles y necesarios para la existencia de un Mercado Único. Para ello el Consejo proponía una armonización de la estructura del IVA con dos tipos impositivos y un mecanismo de redistribución del IVA dirigido a los Estados dónde el consumo tenía lugar, basado en las declaraciones de los contribuyentes. A las transacciones intracomunitarias se les aplicaría el IVA del país de origen, en lugar de ser gravados al tipo cero, y a su vez, los empresarios destinatarios podrían a continuación deducir como impuesto soportado, igual que si se hubiese adquirido en el interior de ese Estados.

Un sistema basado en estas premisas fue el propuesto por la Comisión Europea en 1989, el denominado Plan Cockfield que, entre otras cuestiones, planteaba la supresión del gravamen a la importación de productos procedentes de otro EEMM y la admisibilidad de la deducción del IVA soportado por adquisiciones efectuadas en otro EM. Asimismo, se regulaba un régimen de compensación entre EEMM para paliar la falta de recaudación en un Estado y el correlativo ingreso en el otro –clearing o système de compensation–.

Sin embargo, los Estados Miembros se mostraron reacios a esta propuesta, bajo la premisa de que provocaba una pérdida de recaudación y de control, pero, la razón principal era una cesión de competencias de orden fiscal a favor de la UE, ya que para ello era necesaria la armonización de los tipos impositivos en todos los Estados. Esta última cuestión, también, tenía trascendencia en los presupuestos de los EEMM. Es decir, la diferencia que existía entre los Estados de los tipos impositivos era una realidad palpable y ello podía provocar distorsiones en la competencia de los empresarios comunitarios, así como, una gran pérdida de recaudación por la importancia que había adquirido el IVA en los ingresos de los EEMM. Asimismo, los Estados eran reacios a un mecanismo de redistribución centralizado porque no ofrecía las garantías mínimas de controles fiscales y además, consideraban que sería el origen de disputas entre los EEMM.

La Directiva 91/680/CEE introdujo el régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los distintos EEMM entre el 1 de enero de 1993 a 31 de diciembre de 1996, de tal modo que el 1 de enero de 1997, comenzaría a aplicarse de forma definitiva el principio de tributación en origen<sup>6</sup>. Si bien se

---

<sup>5</sup> Sexta Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977 de la armonización de la normativa de los EEMM relativa a los tipos: Sistema común del IVA.

<sup>6</sup> La Directiva 91/680/CEE, modifica la Directiva 77/388/CEE, conocida como Sexta Directiva. El apartado 22 de la norma mencionada añade el Título XVI bis, "Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre Estados Miembros", dónde se contempla el período de aplicación, dónde se dispone "El régimen transitorio previsto en el presente título entrará en vigor el 1 de enero de 1993. La Comisión presentará al Consejo antes del 31 de diciembre de 1994 un informe sobre el funcionamiento del régimen transitorio, acompañado de propuestas sobre el régimen definitivo. El régimen transitorio será sustituido por un régimen definitivo de tributación de los intercambios entre Estados Miembros basado en el principio de gravamen en el Estado miembro de origen de los bienes entregados y de los servicios prestados. A tal efecto el Consejo, tras un examen detenido del mencionado informe, tras aprobar que se cumplen de manera satisfactoria las condiciones para el régimen definitivo, y a propuesta de la Comisión, decidirá por unanimidad, antes del 31 de diciembre de 1995 acerca de las disposiciones necesarias para la entrada en vigor y el funcionamiento del régimen definitivo. El régimen transitorio entrará en vigor para un plazo de 4 años y será, por tanto, aplicable hasta el 31 de diciembre de 1996. El plazo de aplicación del régimen transitorio quedará automáticamente prorrogado hasta la fecha de entrada en vigor del régimen definitivo y, en cualquier caso, mientras el Consejo no haya decidido sobre el régimen definitivo".

instauró como un sistema cuatrienal, lo cierto es que todavía se encuentra en vigor, ya que cabe la posibilidad de su prórroga mientras que el Consejo no apruebe el régimen definitivo<sup>7</sup>.

En última instancia, la pervivencia del régimen transitorio se mantuvo por la preocupación de los órganos comunitarios en mantener los ingresos provenientes del IVA, ya que una parte de su presupuesto se ha venido financiando mediante un porcentaje de participación en la base imponible de este impuesto recaudado por los Estados Miembros. Asimismo, los Estados no se han mostrado interesados por liderar cambios en este régimen transitorio, más allá de los puntuales y relacionados con el fraude, en parte por el temor a la pérdida de recaudación que podrían sufrir, sobre todo, los Estados receptores de mercancías. Este fue uno de los motivos por lo que se mantuvo el IVA en destino, a pesar del desajuste que se genera en el sistema de recaudación del IVA, como recurso propio de la entonces CEE, que trató de solucionarse a través de la previsión de una cámara de compensación o para los bienes y servicios con destino a otro Estado miembro.

Lo cierto es que el tiempo establecido inicialmente ha sido superado, y en el momento actual se aplica el principio de tributación en destino, ahora sí con una vigencia indefinida, a pesar de los innumerables problemas que origina, así como los ingentes casos de fraude fiscal que han aparecido en los últimos años. El que no se hayan adoptado las disposiciones necesarias para la entrada en vigor de un régimen definitivo de imposición en el Estado de origen, se debe, fundamentalmente, a dos razones. La primera es que no se han registrado especiales avances en la aproximación de las legislaciones de los EEMM y la segunda, es que la armonización de los tipos impositivos ha sido muy modesta<sup>8</sup>.

Tal es así, que la instauración del régimen definitivo se considera desde hace tiempo un objetivo a largo plazo, tal y como lo manifestó la propia Comisión en la Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo de 7 de junio de 2000<sup>9</sup>.

A mayor abundamiento, la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido, que procedió a la refundición de la Sexta Directiva en “aras de la claridad y racionalización”<sup>10</sup>, sigue manteniendo el régimen transitorio de manera indefinida<sup>11</sup>. Esta posición se ha visto potenciada con la Directiva 2008/8/CE relativa al lugar de prestación de servicios. La Unión Europea ha optado por fijar la sujeción de la tributación en el país de destino o de consumo de los servicios en lugar de la sede del prestador. La posición que se ha adoptado en la legislación comunitaria ha sido determinante para que desde las instancias comunitarias, así como los EEMM, se hayan rendido al principio de tributación en destino en detrimento de la tributación en origen.

<sup>7</sup> La instauración del régimen definitivo era un objetivo a largo plazo, así lo manifestó la Comisión en la Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo de 7 de junio de 2000, *sobre Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior* (COM/2000/348 final).

<sup>8</sup> Vid. ADAME MARTÍNEZ, F.: “El régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias en el IVA: Análisis de los problemas generados por su funcionamiento y consideraciones sobre la necesidad de sustituirlo por el régimen definitivo”, en AAVV, director LASARTE, J.: *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales Armonizados*, IEF, 2004, pág. 66.

<sup>9</sup> *Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior* (COM/2000/348), dónde la Comisión señala que “no tiene intención de volver a poner en tela de juicio, como objetivo de la Comunidad a largo plazo, la idea misma de un régimen definitivo de imposición en el Estado miembro de origen de las operaciones que dan lugar a un Consumo en la Comunidad”.

<sup>10</sup> La Sexta Directiva había sufrido numerosas modificaciones que habían alterado sustancialmente el régimen jurídico instaurado en su día. Por ello, en el considerando 3 se especifica que a efectos de “garantizar que las disposiciones se presenten de forma clara, racional y compatible con el principio de legislar mejor, conviene proceder a la refundición de la estructura y de la redacción de la Directiva, si bien con ello no se debe, en principio, inducir a cambios de fondo de la legislación vigente. No obstante, existe un reducido número de modificaciones sustanciales inherentes al ejercicio de la refundición, que debería, en cualquier caso, llevarse a cabo. Los casos en que se han efectuado dichas modificaciones figuran recogidos de forma exhaustiva en las disposiciones relativas a la incorporación al derecho interno y a la entrada en vigor de la Directiva”.

<sup>11</sup> Si bien el artículo 402 señala que el régimen de tributación de los intercambios entre los Estados miembros establecido en la presente Directiva es transitorio y será sustituido por un régimen definitivo, el artículo 404 dispone que cada “cuatro años a partir de la adopción de la presente Directiva (...), la Comisión presentará al Parlamento Europeo y al Consejo un informe sobre el funcionamiento del sistema común del IVA en los EEMM, y en particular el funcionamiento del régimen transitorio de tributación del comercio entre los EEMM, acompañado, en su caso, por propuestas sobre el régimen definitivo”.



En relación con lo que acabo de exponer, con la finalidad de que las adquisiciones intracomunitarias se gravaran en el país de destino, fue imprescindible la modificación de las normas comunitarias que regulan las facturas. En concreto, la Directiva 2010/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido, tuvo a bien modificar aquellas cuestiones que dificultaban la emisión de las facturas electrónicas, así como la simplificar otros aspectos que, sin lugar a dudas, inciden en el buen funcionamiento del mercado interior. Precisamente, esta Directiva tuvo que reformular cuáles eran las normas de facturación aplicables por los Estados Miembros. También impuso un plazo armonizado para la expedición de las facturas correspondientes a determinadas entregas, o por último, modificó determinados requisitos relativos a la información que deben figurar en las facturas. En cualquier caso, todas estas cuestiones las trataremos más adelante.

Después de más de 40 años de aplicación del IVA, la Comisión puso en marcha en el año 2010-2011 un proceso de consulta dirigido a las Administraciones Públicas, expertos, contribuyentes, etc, acerca del funcionamiento del sistema actual del IVA y de la forma en que debería reestructurarse, a través de lo que se llamó el Libro Verde sobre el futuro del IVA<sup>12</sup>. A la par, la Comisión llevó a cabo una evaluación económica del sistema del IVA y propuso crear un nuevo sistema de recursos propios basado en el IVA para financiar el presupuesto de la Unión Europea<sup>13</sup>. Las cuestiones que planteaba la Comisión eran muy variadas, aunque se pueden destacar las siguientes.

En primer lugar, no se puede negar que la complejidad normativa que existe tanto a nivel comunitario, como en las legislaciones domésticas, provoca una carga administrativa para las empresas y, a la que tienen que dedicar una serie de recursos personales y económicos para la gestión diaria del IVA. Sin lugar a dudas, esta situación disminuye el atractivo de la UE para los inversores extranjeros. Asimismo, cuanto más complejo es el IVA, más difícil lo tienen determinadas actividades económicas para seguir realizando su actividad de manera legal. En concreto, incide negativamente en las microempresas y en las PYMES que, en ocasiones, no pueden acceder a un asesoramiento fiscal que vaya más allá de la cumplimentación de las liquidaciones del IVA.

En segundo lugar, la opción del principio de tributación en destino dificulta el funcionamiento del mercado único, simplemente, porque las transacciones intra-EU siguen un régimen diferente respecto de las nacionales. La propia Comisión puso de relieve la importancia que tenía la existencia de un mercado único, más fuerte en la economía y en el desarrollo político y social de la Unión Europea<sup>14</sup>.

En tercer lugar, la regulación de distintos tipos de gravamen, así como la aplicación de las distintas exenciones y tipos reducidos, perjudica la recaudación de los EEMM. De este modo, la Comisión se plantea si sería mejor un sistema del IVA de amplia base, preferentemente con un tipo único y, a su vez, la supresión de exenciones que, además, muchas de ellas han perdido el interés social que tenían en el momento de su inclusión en la Directiva.

Pues bien, la respuesta positiva de las partes interesadas al Libro Verde del IVA generó una gran expectativa, aunque la propia Comisión reconoció que la reforma que se debía hacer del IVA tenía que ser un proyecto a largo plazo, en parte por la posición de los EEMM<sup>15</sup>. Como dije anteriormente, la recaudación del IVA tiene la suficiente entidad para que los Estados no estén dispuestos a asumir riesgo alguno que pongan en peligro la misma. A mi juicio, sólo parecen dispuestos a estudiar aquellos cambios graduales cuyos riesgos, beneficios y costes están claros, de forma que se puedan valorar exhaustivamente.

## **2.2. Las adquisiciones intracomunitarias. Concepto y regulación**

Ahora bien, para poder continuar el desarrollo de nuestro trabajo, debo hacer una mención, aunque sea breve, al régimen de las adquisiciones intra-EU, ya que se configuran, como es de todos conocido, como un hecho imponible propio. Aunque sea una obviedad recordarlo, se aplica el principio de tributación en destino cuando el adquirente es un empresario o profesional, mientras que se aplica el principio de tributación en origen cuando el adquirente es un particular.

---

<sup>12</sup> *Libro Verde sobre el futuro del IVA. Hacía un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*, COM (2010) 695, final.

<sup>13</sup> COM (2011) 510, de 29 de junio de 2011.

<sup>14</sup> Comunicación de la Comisión "Europa 2020: Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador".

<sup>15</sup> COM (2011) 851, de 6 de diciembre de 2011.

Tal y como se recoge en el artículo 20 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido, se considera "adquisición intracomunitaria de bienes" la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien. Asimismo, "cuando los bienes adquiridos por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo sean expedidos o transportados a partir de un territorio tercero o de un país tercero e importados por dicha persona en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, los bienes se consideran expedidos o transportados a partir del Estado miembro de importación. Dicho Estado miembro concederá al importador designado o reconocido como deudor del impuesto en virtud del artículo 201, la devolución del IVA pagado por la importación en la medida en que el importador acredite haber satisfecho por su adquisición el impuesto en el Estado miembro de llegada de la expedición o de transporte de los bienes".

Pero, para que la adquisición se pueda gravar en el Estado de destino se requiere una contrapartida en el Estado de origen, es decir, que la entrega de bienes queda exenta, tal y como se recoge en el artículo 138.1 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre.

Por lo tanto, del examen de ambos preceptos, así como aquellos otros previstos en la citada norma comunitaria, se puede entender que para que exista una adquisición intracomunitaria deben concurrir los siguientes aspectos:

a) Que haya una entrega de bienes a título oneroso. El adquirente debe obtener el poder de disposición del citado bien corporal, por lo que se excluyen los inmuebles, los derechos y bienes incorporales. La transmisión del poder de disposición se entiende producida cuando el destinatario obtenga las facultades de disposición sobre los bienes, aunque no se haya producido una transferencia de su titularidad jurídica según la normativa interna del Estado Miembro en el que se haya realizado el hecho imponible<sup>16</sup>.

Tal y como han señalado Arribas León y Herмосín Álvarez, con esta interpretación "se salvan las posibles diferencias en cuanto a la transmisión de la propiedad entre los diferentes ordenamientos internos, siendo suficiente para que exista una adquisición intracomunitaria con la mera disposición de los bienes como si fuera propietario, aunque efectivamente no tenga esta condición"<sup>17</sup>.

b) Que el bien debe ser expedido o transportado desde un Estado miembros con destino a otro Estado miembro, lo que se traduce en la existencia de un transporte intracomunitario, que en sí mismo es una prestación de servicios y que como tal queda sujeto a su vez al IVA.

El hecho de que los bienes estén situados en un Estado miembro y sean expedidos a otro Estado distinto, se configura como un requisito imprescindible para poder calificar una entrega de bienes como una adquisición intracomunitaria. Asimismo, el bien debe objeto de transporte y entrar físicamente en el Estado de destino<sup>18</sup>, resultando irrelevante quién realice el transporte, es decir, que puede ser el adquirente, el transmitente, o incluso una persona en nombre y por cuenta de cualquiera de éstos.

En definitiva, para que exista una adquisición intracomunitaria la Directiva pone el acento en el transporte físico de los bienes, junto con el poder de transmisión, y excluye como relevante la transmisión jurídica de los bienes. Por lo tanto, si se produce la transmisión de la propiedad de unos bienes, cuando el transmitente y adquirente se encuentren en dos Estados miembros distintos, pero no existe el transporte material de los mismos, no se puede calificar la citada entrega como adquisición intracomunitaria. Asimismo, en el caso de que se efectúe el transporte de los bienes, aunque haya suce-

<sup>16</sup> TJCE, Sentencia de 8 de febrero de 1990, Asunto C-320/88; Sentencia del TJCE de 4 de octubre de 1995, Asunto C-291/92; Sentencia del TJCE de 6 de febrero de 2003, Asunto C-185/01.

<sup>17</sup> Así lo entiende también la DGT en la Consulta 2171/2007 de 15 de octubre (JUR/2007/351539). Cfr. ARRIBAS LEÓN, M y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: "Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el IVA", *Documentos del IEF*, n.º 19, 2009, pág. 12.

<sup>18</sup> Esto significa que si la mercancía se encuentra en destino antes de ser objeto de la oportuna transmisión entre comprador y vendedor, nos hallamos ante una operación interior en el Estado miembro de destino. Exactamente ocurriría igual, si el bien no saliese del Estado miembro de origen, por lo que se calificaría como operación interior gravada en ese Estado. Vid. NUÑEZ GRANÓN, M.: *La sujeción al IVA. Operaciones interiores e intracomunitarias*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2001.

sivas transmisiones de bienes en el Estado de destino, solo existirá una única adquisición intracomunitaria<sup>19</sup>.

c) Que esa entrega se efectúe por un empresario o profesional en su condición de tal. Serán considerados "sujetos pasivos" quienes realicen con carácter independiente alguna actividad económica o empresarial, y con independencia de cual sea el lugar de realización y cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad<sup>20</sup>, siempre que no quede amparado por el régimen de franquicia<sup>21</sup>.

d) Que el destinatario de la entrega sea un empresario o profesional actuando como tal o una persona jurídica que no actúe como empresario.

La Directiva no exige ningún requisito formal para que quede sujeta al IVA las adquisiciones intracomunitarias, sin que sea necesaria siquiera la identificación de ambos en los dos Estados<sup>22</sup>. Sin embargo, aunque esta identificación sea irrelevante a efectos de la adquisición intracomunitaria de bienes, sí que tiene repercusión en la tributación de la entrega, porque si el adquirente no comunica su número de operador intracomunitario al empresario que transmite el bien, la entrega no queda exenta en este último Estado. En ese caso, la operación queda gravada doblemente, como adquisición y como entrega intracomunitaria, y sin que el transmitente se pueda beneficiar de la exención en el Estado miembro desde el que se realiza la entrega.

Asimismo, será necesario para el adquirente, a los efectos de solicitar la devolución del IVA, la prueba del desplazamiento físico de los bienes, lo que no siempre resulta fácil ya que, la expedición o transporte puede realizarse por el vendedor, por el comprador o por un tercero por cuenta de cualquiera de ellos. En el caso de que el transporte lo realice el vendedor con sus propios medios, la obtención de la prueba del transporte es más difícil. En cambio, si el transporte corre a cuenta del vendedor, que contrata con un transportista la prestación de este servicio, sí que dispone de una prueba documental del desplazamiento. Igualmente, si el transporte corre a cuenta del comprador, el vendedor debe asegurarse de que el bien ha salido del Estado de origen, pues el régimen de tributación de la entrega que efectuó depende de esta circunstancia, por lo que debe disponer de un medio de prueba que pueda presentar a la Administración Tributaria de ese Estado miembro<sup>23</sup>.

Por ello, resulta imprescindible para el vendedor y el adquirente que la operación se acompañe de un soporte documental, o equivalente a una factura, dónde se contenga la prueba del transporte.

Con el objetivo de unificar el tratamiento de operaciones en el mercado único, las entregas de bienes expedidos o transportados fuera del territorio dónde se produce la adquisición intracomunitaria quedan exentas, ya que el criterio que se sigue es que queden sujetas al tipo del IVA del Estado de destino<sup>24</sup>. Vaya por delante, que quedan también exentas las adquisiciones intracomunitarias de bienes que de haberse realizado en el interior del territorio de aplicación del Estado de origen, hubieran estado exentas o no sujetas<sup>25</sup>. Asimismo, en las operaciones triangulares dónde existe un transmitente,

---

<sup>19</sup> En este sentido, por ejemplo, si los bienes se transportan hasta un almacén o depósito con el objeto de realizar una entrega posterior a los clientes, la recepción de bienes en esas instalaciones conlleva una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria, mientras que con la posterior distribución y entrega a cada cliente se generaría una entrega de bienes. Cfr. ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Las adquisiciones intracomunitarias...*, op. cit., pág. 17.

<sup>20</sup> Art. 9 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre.

<sup>21</sup> En ese caso, no procede gravar en destino como adquisición intracomunitaria de bienes una operación que el Estado de origen renuncia a gravar por quedar el empresario o profesional que la realiza amparado en la franquicia.

<sup>22</sup> Como ha puesto de manifiesto BUNES IBARRA, "esta identificación da seguridad al régimen pues permite que los operadores puedan conocer el status de su cliente o proveedor, tanto en cuanto esa identificación se comunica a la contraparte, como en cuanto cabe la consulta a la Administración tributaria para confirmar que la identificación suministrada es veraz". Cfr. BUNES IBARRA, J. M.: "Régimen de las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido según las directivas comunitarias", en AAVV: *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales Armonizados*, IEF, Madrid, 2004, pág. 31.

<sup>23</sup> Vid. BUNES IBARRA, J. M.: "Régimen de las operaciones intracomunitarias en el Impuesto...", en AAVV: *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido...*, op. cit., pág. 32.

<sup>24</sup> Cfr. artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre.

<sup>25</sup> La finalidad de esta norma es conseguir la uniformidad del sistema, de tal forma que si una operación interna queda no sujeta o exenta, por el simple hecho de realizarse entre dos Estados miembros no cambie su calificación. Cfr. artículo 140 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre. Vid. GARCÍA NOVOA, C.: "El IVA y el comercio internacional en el marco de la

uno o varios intermediarios y un adquirente, todos ellos identificados a efectos del IVA en distintos EEMM, se efectúan dos transmisiones sucesivas, pero un sólo transporte directo entre el proveedor al cliente final, por orden del intermediario. Se realiza una sola adquisición intracomunitaria en el Estado de destino del cliente final, por lo que la adquisición que hizo el intermediario está exenta<sup>26</sup>.

Por lo tanto, el bien que se entrega queda sujeto al sistema del IVA del Estado de destino, porque se produce una descomposición de la operación de entrega, desde la doble perspectiva del transmitente y adquirente. Como ha puesto de manifiesto Cubero Truyo, "habrá dos hechos imponible, el de quien vende (hecho imponible que se realiza en el país de origen) y el de quien compra (hecho imponible que se considera realizado en el país de destino). Evidentemente, sólo uno de ellos podrá ser gravado, por lo que el otro hay que declararlo exento"<sup>27</sup>.

El empresario o profesional que ha realizado la adquisición intracomunitaria debe liquidar e ingresar el IVA devengado en la citada operación, pero a su vez, la Directiva 2006/112/CE prevé la deducción de ese IVA<sup>28</sup>. Es decir, a la vez que se declara el IVA devengado se integra una cantidad por el mismo importe pero con signo distinto. En ese momento, la Hacienda del Estado de destino no ingresa nada por esa operación, a pesar de que se ha devengado el IVA, aunque como el adquirente se califica como empresario o profesional, se prevé que va a continuar con la actividad económica que venía realizando, y entonces sí se repercute e ingresa el IVA correspondiente, con lo que continúa la cadena del IVA.

## 2.3. Las adquisiciones intracomunitarias en la actualidad y los problemas que plantea

### 2.3.1. Las actuaciones de la Comisión y del Consejo respecto al IVA

Para garantizar que las disposiciones normativas se presentasen de forma racional y clara, el Consejo procedió en el año 2006 en aprobar una nueva Directiva del IVA que, si bien, supuso un reducido número de modificaciones, tenía la finalidad de proceder a la refundición de la estructura y redacción de la norma europea vigente hasta ese momento. No se introdujo ninguna medida de lucha contra el fraude fiscal. Por este motivo no deja de sorprender que en ese mismo periodo la Comisión presentara una Comunicación donde se ponía de manifiesto que el fraude fiscal que existía en Europa, forzaba a definir una estrategia común en el IVA para la lucha contra el mismo<sup>29</sup>.

Un año más tarde, en 2007, la Comisión presentó una nueva Comunicación<sup>30</sup> sobre aquellos elementos claves que definían una estrategia común contra la defraudación del IVA en la UE. Esta comunicación se acompañaba de un informe realizado por el Grupo de Expertos para la estrategia en la Lucha contra el Fraude Fiscal<sup>31</sup>. Todos estos documentos constituyeron la base de las conclusiones del Consejo en ese mismo año, 2007<sup>32</sup>.

En muy poco tiempo, en febrero de 2008, la Comisión presentó una Comunicación dirigida al análisis de dos medidas con la finalidad de modificar el sistema del IVA a fin de luchar contra el fraude. En concreto, un régimen de imposición de las operaciones intracomunitarias y régimen general de inversión del sujeto pasivo<sup>33</sup>. Sin embargo, faltó acuerdo político entre los EEMM sobre la adopción de estas medidas y por ello, la Comisión se centró en el estudio de las medidas "tradicionales" de lucha contra el fraude fiscal.

---

Unión Europea", *Temas Tributarios de Actualidad*, n.º 16-18, 2004, págs. 23-24. La aplicación de esta exención supone una evidente simplificación de las obligaciones de ingreso y formales exigibles a quien actúa de intermediario.

<sup>26</sup> Cfr. artículo 141 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre. Este supuesto tiene como finalidad evitar el coste financiero que supondría el ingresar la cuota devengada sabiendo que posteriormente se puede obtener la devolución de la misma. Vid. ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Las adquisiciones intracomunitarias...*, op. cit., págs.35-36.

<sup>27</sup> Cfr. CUBERO TRUYO, A.: "El Impuesto sobre el Valor Añadido (III). Operaciones Internacionales", en AAVV, director PÉREZ ROYO, F.: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2012, pág. 863.

<sup>28</sup> Cfr. artículo 169 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre.

<sup>29</sup> COM (2006) 254 final de 31 de mayo de 2006.

<sup>30</sup> COM (2007) 758 final de 23 de noviembre de 2007.

<sup>31</sup> SEC (2007) 1584 de 23 de noviembre de 2007.

<sup>32</sup> Conclusiones del Consejo de 4 de diciembre de 2007, 15698/07.

<sup>33</sup> COM (2008), 109 final de 22 de febrero de 2008.

La Comisión fiel a su papel volvió a presentar otra nueva Comunicación<sup>34</sup>, dónde proponía agrupar tres categorías de normas que pretendían impedir que los defraudadores explotasen indebidamente el sistema del IVA. En primer lugar, a través de la inscripción de los sujetos pasivos en censos o, armonizando las normas de facturación; en segundo lugar, medidas orientadas a mejorar la eficacia de las Administraciones tributarias en la detección del fraude en el IVA, en concreto, reforzando la cooperación operativa entre los EEMM a través de una red europea, EUROFISC; y por último, medidas tendentes a mejorar la capacidad de la Administración fiscal de recaudación y recuperación de deudas tributarias, regulando determinados supuestos de responsabilidad tributaria o, en su caso, mejorando la cooperación administrativa entre los EEMM en materia de recaudación.

Sin embargo, a diferencia de otras Comunicaciones, algunas de las medidas que la Comisión proponía, fueron introducidas en la Directiva 2006/112/CE y por ende, en la normativa interna de los EEMM. Me refiero al VIES (sistema de intercambio de información sobre el IVA), o la fijación de plazos comunes de conservación de facturas, así como la fecha límite de facturación, o la creación de una red europea denominada EUROFISC, con vistas a reforzar la cooperación administrativa entre los EEMM, y por último, la aplicación de los supuestos de responsabilidad solidaria en el caso de las adquisiciones intracomunitarias e importaciones.

En este contexto, la Comisión presentó el 1 de diciembre de 2010 el Libro Verde sobre el futuro del IVA<sup>35</sup>, que pivotaba en la idea de establecer un sistema de IVA capaz de funcionar a escala de la Unión Europea como si fuera un único país y basado en el principio de imposición en el Estado de destino. La Comisión había llegado a la conclusión de que no se podía mantener el criterio de tributación en origen *sine die*, ya que lo que está en juego es la credibilidad europea. Por ello, la Comisión planteaba una posible renuncia a la tributación en origen, lo que permitiría dedicar los esfuerzos de la Comisión para que el IVA basado en el Estado miembro de destino fuera capaz de funcionar correctamente. Esta posición europea se vio refrendada poco después con la aprobación del Acta del Mercado Único, que puso de relieve la importancia de establecer un sistema de IVA definitivo aplicable a las transacciones transfronterizas<sup>36</sup>.

La Comisión presentó una nueva Comunicación en el año 2011<sup>37</sup>, que se basó no sólo en los resultados de la consulta pública que se llevó a cabo con el Libro Verde, sino también con las posiciones mantenidas por los EEMM, así como en las opiniones expresadas por las instituciones europeas. En esta Comunicación, se establecieron las áreas prioritarias en las que había que concentrarse para avanzar en un futuro sistema del IVA, que fuera capaz de seguir cumpliendo su función de generar ingresos y de mejorar la competitividad de la UE en el resto del mundo. Para ello, el sistema de IVA debía caracterizarse por ser más simple, eficaz y neutral, y robusto, en definitiva, a prueba de fraude<sup>38</sup>.

Mientras, de forma paralela a esta última comunicación, en el seno de la Unión Europea se analizaba una propuesta del Consejo sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea<sup>39</sup>. Sobre la posibilidad de introducir nuevos recursos, se analizó un nuevo recurso basado en el IVA, pero siempre que en éste hubiesen cambios significativos como, por ejemplo, la eliminación de un cierto número de exenciones que son perjudiciales para el correcto funcionamiento del mercado interior y la asunción de medidas destinadas a reducir el fraude fiscal.

La Comisión ha seguido poniendo especial atención al IVA<sup>40</sup>, sobre todo en el ámbito del fraude fiscal, tal y como se recoge en la Comunicación del mismo órgano de 6 de diciembre de 2012<sup>41</sup>. En este

---

<sup>34</sup> COM (2008), 807 final, de 1 de diciembre de 2008.

<sup>35</sup> COM (2010) 695, Documento de trabajo de los Servicios de la Comisión, SEC (2010), 1455, de 1 de diciembre de 2010.

<sup>36</sup> COM (2011), 206, de 13 de abril de 2011.

<sup>37</sup> COM (2011) 851, de 6 de diciembre de 2011.

<sup>38</sup> En este mismo sentido el Consejo presentó un proyecto de conclusiones en relación con la comunicación de la Comisión sobre el futuro del IVA, que iba en el mismo sentido que la citada comunicación. Consejo de la Unión Europea, FISC 28, de 29 de febrero de 2012.

<sup>39</sup> COM (2011) 510 final, de 1 de julio de 2011.

<sup>40</sup> COM (2012) 722 final.

<sup>41</sup> Anteriormente, el 27 de junio de 2012, la Comisión adoptó una Comunicación sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal en relación con terceros países. COM (2012) 351.

documento, la Comisión presentó las iniciativas que había adoptado durante el año 2012, pero, lo más importante es que se propuso una planificación real de las medidas que se iban a adoptar en la Unión Europea y por los EEMM.

Asimismo, el Consejo de la Unión Europea introdujo en el debate político una Propuesta de Directiva que modificaba la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, para implantar un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA<sup>42</sup>.

### 2.3.2. *La Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, y las modificaciones posteriores*

Al igual que ocurrió con la Directiva 77/388/CEE, del Consejo de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los EEMM relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, la Directiva 2006/112/CE ha sido modificada parcialmente en los últimos años, sobre todo, en aquellos aspectos que podían ser más vulnerables por el incremento que se ha producido de fraude fiscal, sobre todo en las adquisiciones intracomunitarias. Sin embargo, lo cierto es que, a pesar de las modificaciones que se han producido en estos últimos años, la regulación de las adquisiciones intracomunitarias resulta vulnerable sobre todo en el ámbito objeto de nuestro estudio, el fraude fiscal<sup>43</sup>.

El fraude fiscal erosiona significativamente los ingresos tributarios de los EEMM y provoca perturbaciones en la actividad económica que se desarrolla en el mercado interior, ya que permite el acceso al mercado de bienes a precios anormalmente bajos. Algunas de las causas de las que se han aprovechado los "defraudadores" han sido por una parte, las deficiencias del régimen intracomunitario del IVA y por otra, el sistema de intercambio de información sobre la entrega de bienes dentro del Mercado Único. En concreto, me refiero al plazo que transcurre entre una operación y el intercambio de información sobre las mismas, que si bien se ha acortado en las últimas modificaciones, sigue suponiendo un gran obstáculo para el uso eficaz de dicha información a fin de luchar contra el fraude.

Las modificaciones fueron muy variadas y es por ello que, procedemos a una relación de las mismas. En concreto, la Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre, modificó la Directiva 2006/112/CE, atendiendo al principio de subsidiariedad y proporcionalidad, en aquellos artículos que preveían la posibilidad de que los EEMM autorizaran a los operadores la presentación trimestral de los estados recapitulativos relativos a las entregas intracomunitarias de bienes cuando el importe no fuera significativo. También se autorizaba a aquellos Estados que querían una aplicación progresiva de esta medida, que fijaran un importe más elevado.

Entre otras cuestiones, respecto de los tipos impositivos, la Comisión presentó una Comunicación al Parlamento Europeo y Consejo en 2007, dónde se concluía que la aplicación de tipos reducidos del IVA a determinados servicios, en los que existe una gran intensidad de mano de obra, no afectaba al buen funcionamiento del mercado interior. Al contrario, podía tener efectos positivos en términos de creación de empleo y de lucha contra la economía sumergida. Por este motivo, la Directiva 2009/47/CE, de 5 de mayo, modificó a la Directiva 2006/112/CE, en la regulación de aquellos servicios a los que se les va a aplicar tipos reducidos, así como la aplicación de exenciones a una serie limitada de situaciones específicas por motivos sociales o sanitarios.

La Directiva 2009/69/CE, de 25 de junio, enmendó los artículos de la Directiva del IVA, dónde se regulaban las condiciones mínimas que se exigían a nivel comunitario para que se aplique la exención del IVA en los casos de la importación de bienes, cuando está seguida de una entrega o transferencia de esos bienes a un sujeto pasivo en otro EM.

Por su parte, la Directiva 2010/88/UE, de 7 de diciembre, volvió a modificar a la Directiva 2006/112/CE, en lo relativo a la obligación de los EEMM de respetar un tipo normal mínimo que no podía ser inferior al 15 por 100. La combinación de este tipo normal con el mecanismo del régimen transitorio en las adquisiciones intracomunitarias, ha garantizado un funcionamiento aceptable del régimen. Lo cierto es que las nuevas normas de prestación de los servicios que fomentan la imposi-

<sup>42</sup> Sesión n.º 3205 del Consejo de la Unión Europea celebrada en Bruselas el 4 de diciembre de 2012.

<sup>43</sup> Vid. LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F.: "El IVA y los problemas actuales de las entregas intracomunitarias", en ADAME MARTÍNEZ, F. (director): *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el Fraude*, Junta de Andalucía-Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pág. 36.

ción en el lugar de consumo, han limitado la posibilidad de aprovechar las diferencias de los tipos del IVA cambiando de ubicación y, por lo tanto, un eventual falseamiento de la competencia.

Otra de las cuestiones modificadas fue en lo relativo a la devolución del IVA. En concreto, la Directiva 2010/66/UE, de 14 de octubre que, a su vez, modifica a la Directiva 2008/9/CE<sup>44</sup>, que establece disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, a sujetos pasivos no establecidos en el EM de devolución, pero establecidos en otro EM.

La Directiva 2010/66/UE, de 14 de octubre, amplió el plazo para que los sujetos pasivos pudiesen presentar la solicitud de la devolución, ya que se habían producido una serie de graves retrasos y problemas técnicos que habían afectado al desarrollo y funcionamiento de los portales electrónicos.

Respecto de las normas de facturación, la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio modificó la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, en relación con las facturas, normas y condiciones relativas al IVA, a fin de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior. Los retrasos y dificultades que habían tenido los EEMM respecto de la facturación electrónica fueron los motivos de la modificación producida. Por ello, resultaba necesario que los sujetos pasivos tuvieran la seguridad jurídica de saber cuáles eran las normas de facturación aplicables por los EEMM y, en consecuencia, la información que debía figurar en las facturas. Esta modificación no sólo permitía mejorar el control del impuesto, sino también un trato uniforme en las entregas y prestaciones transfronterizas y, por último, promocionar la factura electrónica entre los sujetos pasivos y los EEMM. Los requisitos que exigidos en la factura electrónica fueron revisados con el fin de suprimir las cargas y obstáculos que existían, con el fin de que la factura en papel y la electrónica tuvieran el mismo trato.

Asimismo, en la Directiva 2010/45/UE se regula la opción para que los EEMM autorizasen la declaración del IVA con arreglo al régimen de contabilidad de caja. Este criterio permite al sujeto pasivo abonar el IVA a la autoridad competente cuando reciba el pago por una entrega o prestación y, a la vez, el derecho a deducirse el IVA cuando realice el pago por una entrega o prestación. Esta norma está orientada para ayudar a las pequeñas y medianas empresas a las que les resulta difícil abonar el IVA antes de haber recibido ellas mismas el pago del adquirente o destinatario, sobre todo si es una administración pública o una empresa en una situación concursal.

También se modificó la Directiva 2006/112/CE, en lo relativo a la regulación de la inversión del sujeto pasivo, donde se contenía esta excepción en el caso de la persona destinataria de la transferencia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero. Pues bien, la Directiva 2010/23/UE, de 16 de marzo, así como la Directiva 2013/43/UE, ampliaron los supuestos para que los EEMM pudieran aplicar, con carácter temporal, este mecanismo –inversión del sujeto pasivo–, por el cual, la obligación de pagar el IVA recae en el destinatario de aquellos bienes que han sido objeto de adquisiciones intracomunitarias y posteriores transmisiones en un Estado, y se prueba la existencia de fraude. En aplicación de los principios de proporcionalidad y subsidiariedad, se exige que el EM que quiera aplicar esta medida excepcional, lo comunique a la Comisión y facilite un informe de evaluación donde se contemple el nivel de fraude antes y después de la aplicación del mecanismo, así como cualquier desplazamiento de las tramas fraudulentas, en particular, hacia prestaciones de otros servicios.

Por último, se ha aprobado la Directiva 2013/42/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, para la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA. Es decir, la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, autoriza a los EEMM a aplicar medidas de excepción individuales, según se prevé en el artículo 395 de la misma norma. Pero para que un EM pueda acogerse a esta medida, tiene que solicitarla a la Comisión, que ésta presente una propuesta, y que el Consejo adopte dicha propuesta por unanimidad, lo que provoca demora de meses.

---

<sup>44</sup> La Directiva 2008/9/CE, que modifica la Directiva 79/1072/CEE del Consejo cuya aplicación figuraba en la Directiva 2006/112/CE, introduce medidas concretas que paliaron los problemas que causaban la solicitud de devolución del IVA a los sujetos pasivos que no estuviesen establecidos en ese territorio, tanto para las autoridades administrativas de los EEMM, como a las empresas. Una de las medidas fue la modificación de plazos dentro de los cuales se tenía que notificar a las empresas las decisiones relativas a las solicitudes de devolución, así como el plazo de respuesta por parte de las empresas. En segundo lugar, se procedió a simplificar y modernizar el procedimiento mediante el uso de tecnología moderna.

Este proceso resulta muy lento, si lo contrastamos con la rapidez con la que surgen los fenómenos de fraude a escala internacional. En la medida en que los Estados no pueden adoptar medidas rápidas, les genera pérdidas económicas significativas e irreparables. De ahí que la Directiva 2013/42/UE haya regulado un procedimiento que, en situaciones muy específicas, aporta una base jurídica para que los EM puedan adoptar medidas inmediatas, y que pasa a denominarse "Mecanismo de Reacción Rápida". Este mecanismo no tiene por objeto sustituir el sistema de excepciones vigente en la actualidad, sino que su ámbito de aplicación quede circunscrito a situaciones de fraude repentino y masivo en uno o varios sectores económicos específicos de un EM, que no pueden atajarse mediante instrumentos de control y coerción tradicionales y que causan pérdidas económicas irreparables.

Para que sea posible, la Comisión ejerce las competencias de ejecución que le confiere el artículo 291 del TFUE a fin de garantizar la correcta aplicación de la Directiva del IVA y evitar que se produzcan pérdidas presupuestarias y, sobre todo impedir que se infrinja el principio de equidad tributaria. Con ello, la Comisión puede adoptar actos inmediatamente aplicables basándose en razones de urgencia debidamente justificadas<sup>45</sup>. En cualquier caso, esta Directiva será objeto de análisis más adelante cuando me refiera al conjunto de medidas que se pueden adoptar para luchar contra el fraude fiscal.

En definitiva, todas las modificaciones que se han introducido a la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, ponen de manifiesto la inquietud de la Unión Europea y los EEMM por encontrar medidas de lucha contra el fraude e impedir las distorsiones en el Mercado Único, como ocurre con las distintas exenciones de los EM o los diferentes tipos de gravamen que existen en cada EM. Pero es que además, esta situación de debilidad, sin lugar a dudas, provoca supuestos de fraude fiscal sobre todo en las adquisiciones intracomunitarias. Por esta razón, resulta imprescindible que sea la Unión Europea la que lidere las actuaciones en este campo los problemas que se generan en las adquisiciones intracomunitarias.

### 2.3.3. *Problemas planteados en las adquisiciones intracomunitarias*

Como se ha puesto de manifiesto en el relato que hemos hecho de las distintas Directivas, como en las Comunicaciones e Informes de la Comisión y el Consejo, siguen existiendo aspectos controvertidos en la regulación de las adquisiciones intracomunitarias. Y ello porque resulta difícil conciliar, por una parte, que el impuesto sea eficaz y que, por lo tanto, recaude, y por otra, que no suponga un coste administrativo ingente para los sujetos pasivos, que los desanime a la hora proceder al intercambio de mercancías en la Unión Europea. Como han puesto de manifiesto Lasarte y Adame, "las Directivas no se han enfrentado a los problemas reales; ha prevalecido en ellas el temor a dificultar el mercado único; pero, al mismo tiempo la carencia de normas específicas sobre las distintas cuestiones problemáticas se ha traducido en disposiciones estatales y en criterios de aplicación de las mismas por parte de las Administraciones Tributarias de los EEMM que acaban por obstaculizar el funcionamiento del Mercado Interior"<sup>46</sup>.

A mi juicio, el régimen transitorio se mantiene en un empeño de los Estados, dónde priman razones políticas y económicas, así como la diversidad de tipos que existen en cada mercado doméstico. Asimismo, la Unión Europea sigue parcheando la Directiva 2006/112/CE, cuando de lo que hablamos no es legislar más, sino mejor, lo que supondría, sin lugar a dudas, una mejora de la técnica legislativa.

Las cargas administrativas del IVA recaen en los Estados miembros y en los sujetos pasivos del mismo. La exigencia de emitir facturas, así como otra documentación que se requiera por parte de las autoridades administrativas de los EEMM, resulta inexcusable para obtener la exención en las adquisiciones intracomunitarias. La finalidad de esta documentación no solo se ciñe al control, sino también a la lucha contra el fraude fiscal que se detecta en la UE.

<sup>45</sup> Todo ello amparado en el artículo 8 del Reglamento (UE) n.º 182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 2011, por el que se establecen las normas y los principios generales relativos a las modalidades de control por parte de los EEMM del ejercicio de las competencias de ejecución por la Comisión, denominado "Reglamento de Comitología".

<sup>46</sup> Vid. LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F.: "El IVA y los problemas actuales de las entregas intracomunitarias...", *op. cit.*, pág. 33.



Una de las cuestiones más controvertidas, que surgieron en su momento y siguen generando conflicto en este ámbito, es la documentación de la prueba de la salida de los bienes del Estado miembro de partida<sup>47</sup>. En el caso de que se realice por el propio vendedor o, incluso un transportista independiente –aunque actúe por cuenta del adquirente o del vendedor–, no hay especial problema para probar la salida de los bienes porque el prestador cuenta con documentos comerciales que pueden servir como prueba. Sin embargo, si es el adquirente quien se encarga del transporte por sus propios medios, en este caso, supone una dificultad para que el transmitente lo pueda probar a la hora de solicitar la exención en el Estado de origen. En este caso, sólo cuenta con un documento de transporte u otro sustitutivo presentado a la retirada de las mercancías o bien con el compromiso del comprador de que va a transportar la mercancía con destino a otro EM, pero sin que pueda probar la materialidad del transporte.

Asimismo, el derecho a la exención de los vendedores o transmitentes en las entregas intracomunitarias ha generado en el pasado, y en la actualidad, un gran controversia entre los contribuyentes y los EEMM. Ejemplo de ello es la abundante jurisprudencia del TJUE sobre el tema. En concreto, el derecho a la deducción del sujeto pasivo que adquiere bienes de otros Estados y que, a su vez, los transmite en el mercado interno. El adquirente soporta un IVA y, a la vez, lo deduce –la Directiva contempla ese derecho–, y el bien queda sujeto al tipo impositivo del Estado de destino. Sin embargo, como luego se verá, este sistema tan sencillo ha generado una gran bolsa de fraude.

A ello hay que añadir, aquellas operaciones que, atendiendo a la legislación de los Estados miembros, pueden tener una calificación fiscal distinta en los Estados que participan en la adquisición intracomunitaria. Ejemplo de ello fue la STJUE de 22 de diciembre de 2010, dónde existían unos contratos de alquiler y de arrendamiento financiero de coches entre tres empresas de dos países distintos, Alemania y Reino Unido. La operación de alquiler de coches no tributaba en ningún sitio, porque en Alemania, la calificaba como entrega de bienes y, por lo tanto, el punto de localización para la administración alemana era Inglaterra. Y en sentido contrario, el Reino Unido, que era dónde se utilizaban los coches, definía la operación como una prestación de servicios y bajo las reglas de localización vigentes en ese momento, Alemania era el Estado donde se localizaba la sede del prestador del servicio. Por lo tanto, según ambos países, el IVA correspondiente al alquiler de coches, se debería haber ingresado en el otro Estado respectivamente<sup>48</sup>.

Otra de las cuestiones que genera una especial problemática son las exenciones. Efectivamente, la Directiva del IVA regula una serie de exenciones, a las que hay que sumar las exenciones propias de cada EM. La existencia de tantas exenciones resulta contraria a la filosofía del propio impuesto que busca una base imponible lo más amplia posible. Además, muchas de las exenciones actuales han perdido los motivos sociales, económicos o técnicos que fueron determinantes en su día para establecerlas. Por este motivo, a mi juicio, algunas de las exenciones actuales debería suprimirse cuando la exención supone una limitación de la base imponible y/o una distorsión en la competencia.

Pues bien, todas estos puntos mencionados han sido el caldo de cultivo para que algunos sujetos pasivos los hayan aprovechado para llevar a cabo actuaciones fraudulentas. Vaya por delante que estas operaciones de fraude están directa y estrechamente vinculadas al régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias en el IVA, alterando las relaciones económicas en el ámbito de los mercados internos de los EEMM, tal y como veremos a continuación.

### 3. EL FRAUDE FISCAL EN EL IVA

En el ámbito de la Unión Europea, la Resolución del Consejo de 6 de diciembre de 1994, estableció el concepto de fraude fiscal como "actos u omisiones intencionados, entre ellos y como mínimo, a las declaraciones inexactas y la ocultación de hechos, el incumplimiento de las obligaciones de notificación pública, que ocasionen un perjuicio al presupuesto de las Comunidades o a los presupuestos administrados por éstas o en nombre de éstas que supongan desvío, retención abusiva y aplicación

---

<sup>47</sup> Vid. ADAME MARTÍNEZ, F.: "El régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias en el IVA.", *op. cit.*, pág. 68.

<sup>48</sup> STJUE de 22 de diciembre de 2010, Asunto C-277/09, RBS.

indebida de fondos, por un lado y disminución abusiva de ingresos, por otro"<sup>49</sup>. El concepto y la descripción de aquellos hechos que se pueden calificar como fraudulentos, se asemeja bastante a las normas internas de los EEMM.

La aplicación del régimen transitorio, supone que cualquier operación, dónde se transmite el poder de disposición, que se efectúe entre Estados miembros queda sujeta, siempre que la operación se realice por un empresario a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad. Como dije en páginas anteriores, para que se produzca el hecho imponible, resulta imprescindible el transporte de un bien de un EM al Estado de destino.

En el estado de origen para que operación quede exenta conlleva dos requisitos. Por una parte, que exista una factura, aunque no haya obligación de repercutir, ni de proceder a su ingreso a la Hacienda del Estado de origen; y, en segundo lugar, el empresario transmitente tiene que mantener el derecho a la deducción de las cantidades del IVA soportado en sus adquisiciones. El empresario debe acreditar ambas, ya que en otro caso, se le responsabiliza del incumplimiento de la obligación de repercusión del IVA y del ingreso que, en su caso, debe producirse en el Estado de destino<sup>50</sup>.

Por su parte, el Estado del adquirente grava los bienes adquiridos al tipo correspondiente, porque se entiende realizado el hecho imponible en el lugar dónde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente. El adquirente es sujeto pasivo en estas operaciones y está obligado a auto-repercutirse el IVA, mediante el proceso de auto-facturación, lo que implica que deberá incluir este IVA auto-repercutido por la adquisición comunitaria, para calcular la deuda. En definitiva, las entregas intracomunitarias quedan exentas del impuesto en el país de destino<sup>51</sup>. Eso sí, en las siguientes ventas el adquirente intracomunitario tendrá repercutir el IVA correspondiente y se volverá a iniciar el régimen normal de este impuesto.

Como vemos, ante la situación descrita de las adquisiciones intracomunitarias, dónde los bienes entran un Estado sin haber satisfecho ningún IVA, y por otra parte, los adquirentes pueden deducirse el IVA auto-repercutido, sin que existan fronteras fiscales físicas, y con un intercambio de información entre los EEMM bastante deficiente, el fraude resulta difícil de parar<sup>52</sup>.

A mayor abundamiento, los fraudes resultan cada vez más sofisticados y complejos, ya que pueden existir un gran número de variantes, pueden aumentar los eslabones en la cadena, lo que supone más operadores, más países implicados, más empresas pantalla, facturas falsas, declaración de transporte sin mercancía real, etc., haciendo más difícil el rastreo del fraude fiscal.

### 3.1. Análisis de los supuestos de fraude en las adquisiciones intracomunitarias

El fraude más común, que se repite de forma continuada en las operaciones intracomunitarias, consiste en que el adquirente comunitario vende los bienes a un tercero, repercutiendo el IVA aplicable a las operaciones internas, pero sin declarar el IVA repercutido, ni tampoco el que debió auto-repercutirse en el procedimiento de auto-facturación anteriormente mencionado. En el momento en que la Administración intenta reclamar el pago de las cuotas de IVA, el sujeto pasivo ha desaparecido. Es lo que comúnmente se llama un "missing trader". Por su parte, el adquirente interno puede deducirse el IVA que soportó en la factura, pero que nunca se ingresó por el vendedor –adquirente intracomunitario—. La mecánica de este tipo de fraude está exenta de complejidad y, además, se intenta que estas operaciones se realicen en cortos espacios de tiempo para que la Hacienda Pública no pueda detectar al operador ficticio.

Sin embargo, el fraude adquiere tintes complejos cuando intervienen varios sujetos que se encuentran situados en distintos EEMM, en lo que se ha denominado como "fraude carrusel". Efectivamente,

<sup>49</sup> Resolución 355/02 del Consejo, de 6 de diciembre de 1994, sobre protección jurídica de los intereses financieros de la Comunidad.

<sup>50</sup> Vid. LÓPEZ RODRÍGUEZ J. y VAN DRIESSCHE, F.: "Fraude en las operaciones intracomunitarias. Planteamiento de los hechos bajo la óptica de la legislación armonizada", en AAVV: *Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el Valor Añadido...*, op. cit., pág. 120.

<sup>51</sup> Es decir, en una adquisición intracomunitaria, el adquirente no carga con el IVA y los impuestos circulan libres de impuestos. Vid. MORENO VALERO, P. A.: "El fraude en el IVA y sus desencadenantes", C.T. n.º 139/2011, pág. 166.

<sup>52</sup> Según un Informe de la Comisión del año 2004, el fraude fiscal transfronterizo cuesta a las arcas de los EEMM alrededor de 60.000 millones de euros, es decir, supone el 10 por 100 de los ingresos totales del IVA. COM (2004) 260.

el fraude carrusel propiamente dicho comienza cuando el adquirente interno vende los mismo bienes adquiridos a un "missing trader", cuyo IVA nunca se ingresó, a otro "missing trader" de otro Estado miembro. En estos casos, los mismos bienes pueden estar circulando por varios países, y en cada salida de mercancías de un país obtiene la devolución de un IVA teóricamente soportado pero que nunca llega a ingresarse en las respectivas Haciendas<sup>53</sup>. Esto significa que una misma mercancía puede retornar al país de origen para ser objeto de una nueva entrada intracomunitaria. Para todos los EEMM que intervienen supone una pérdida de recaudación ilimitada. La finalidad de este tipo de tramas es defraudar el IVA, como se puede intuir, pero minimizando a la vez el riesgo de reacción por parte de las Haciendas de los EEMM.

En ocasiones, puede ocurrir que la operación comercial es real, pero al no ingresar el IVA en la Hacienda Pública, se consigue una reducción en el precio de los bienes objeto de fraude. Esto supone una competencia desleal para otras empresas del sector que no participan en el fraude y que cumplen con sus obligaciones fiscales. En otros casos, se crea una apariencia comercial, es decir, puede no existir la mercancía, aunque se presentan todos los documentos mercantiles para dar una apariencia física, con el objeto de enriquecer a través del IVA a los defraudadores integrantes de la trama<sup>54</sup>.

En la práctica, este tipo de fraude adopta formas muy complejas, en las que se ven afectados varios EEMM mediante la utilización de varias sociedades en cada EM, con lo que las variaciones que pueden existir son ilimitadas. En todo caso, con carácter general, los partícipes serán:

a) Una sociedad conductora que se encuentra en el Estado de origen, que es quién realiza la entrega intracomunitaria exenta y solicita la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones nacionales. El Estado de miembro dónde reside esta sociedad conductora –"Conduit Company"– no tiene pérdidas recaudatorias. En este caso, la sociedad puede ser creada para cumplir el papel de iniciador del fraude o, en otro caso, ser un sujeto pasivo del IVA que realiza su actividad económica, desconociendo la trama que se ha montado sobre los bienes que son objeto de la operación intracomunitaria<sup>55</sup>.

b) En segundo lugar, está la empresa que realiza la adquisición intracomunitaria y posterior venta en el mercado nacional. Se trata del operador desconocido o "missing trader", que normalmente no cumple con sus obligaciones fiscales. En estos casos, debería ingresar en el Estado de destino el IVA auto-facturado por la adquisición intracomunitaria, y posteriormente, repercutido en una venta interior, pero la realidad es que no realiza pago, ni declaración alguna, y desaparece<sup>56</sup>. Normalmente, no tiene base económica, ni patrimonial, y en muchos casos tampoco personal, ni medios materiales. No resulta extraño que los administradores de estas sociedades los sean también de otras ajenas a la trama, o de ciertas sociedades que guarda relaciones con determinados paraísos fiscales.

c) Suele aparecer también una sociedad interpuesta entre el "missing trader" y otro adquirente del Estado de destino, también llamada "Buffer". En estos casos, adquiere los bienes del primero y los entrega a continuación a otro empresario. Esta segunda empresa suele cumplir con sus obligaciones fiscales, y en este caso, se deduce las cuotas soportadas del "missing trader", que nunca fueron ingresadas. La razón de su intervención no es otra que dificultar el esclarecimiento de la mecánica del fraude por parte de la Hacienda Pública, ya que impide el contacto directo entre el "missing trader" y el último adquirente, que al ser empresario, pretende la devolución del IVA.

d) En cuarto lugar, la empresa que compra los bienes, bien al "missing trader", bien a la sociedad interpuesta, y realiza una entrega intracomunitaria a un operador establecido en otro EM o realiza una entrega en el mercado interior. Se le conoce también como "broker". Exige la devolución del

---

<sup>53</sup> Vid. MIRANDA FUERTES, N. y DE NAVASCUÉS AYBAR, S.: "El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias. Medidas y propuestas para combatirlo", *Cuadernos de Formación*, IEF, vol. 15, 2012, pág. 78.

<sup>54</sup> Como han puesto de manifiesto MIRANDA FUERTES y DE NAVASCUÉS AYBAR, "no se trata de un mero incumplimiento de obligaciones fiscales, sancionable administrativamente, sino de organizaciones internacionales con fines delictivos". Cfr. MIRANDA FUERTES, N. y DE NAVASCUÉS AYBAR, S.: "El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias...", *op.cit.*, pág. 79.

<sup>55</sup> Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Fraude y delito fiscal en el IVA...*, *op. cit.*, pág. 262.

<sup>56</sup> LÓPEZ RODRÍGUEZ y VAN DRIESSHE señalan que "normalmente, dispone de un buzón o apartado de correos, o incluso una dirección postal falsa. No tiene actividad económica real". Cfr. LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. y VAN DRIESSCHE, F.: "Fraude en las operaciones intracomunitarias...", en AAVV: *Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el Valor Añadido...*, *op. cit.*, pág. 124.

IVA satisfecho en sus adquisiciones o satisface a la Hacienda Pública la diferencia entre el IVA repercutido y el soportado. Lo cierto es que, aunque cumple con sus obligaciones fiscales, se beneficia de la adquisición de la mercancía a través de tramas de fraude para poder vender más barato. También puede ocurrir que sea otra empresa de la trama cuya finalidad sea beneficiarse del fraude, vendiendo de nuevo la mercancía a un operador intracomunitario –que puede ser la propia sociedad conductora u otra–, para realizar una entrega intracomunitaria exenta y solicitar la devolución del IVA soportado.

e) En quinto lugar, también puede intervenir la empresa de transportes que transporta la mercancía, o al menos, facilita la documentación para justificar formalmente la operación.

f) Por último, también puede aparecer la figura del "contra-trader" en aquellos casos en los que la culminación del fraude puede ser dificultada, por la vigilancia y control de las administraciones tributarias. En estos supuestos, se paraliza la trama y se venden los bienes a otro operador interior, desconectado de la trama, que es quien realiza la venta al exterior y solicita la devolución de IVA soportado. Con ello se permite ligar a una cadena de transacciones fraudulentas otra, aparentemente limpia, que hace todavía más difícil la detección del fraude<sup>57</sup>.

Este esquema se puede complicar con múltiples variantes y posibilidades, como que la mercancía que circule sean cajas vacías, o que carezca del valor declarado, o que directamente no circule ninguna mercancía y se simulan las operaciones con facturas y documentos de transporte, que intervengan varias "buffers", etc<sup>58</sup>. En ocasiones, incluso, dicha circulación de documentos se acompaña de movimientos reales de medios de pago, que se realizan para dar mayor verosimilitud a la operación de bienes simulada<sup>59</sup>.

Asimismo, este tipo de fraude se extiende también sobre las mercancías en tránsito. Por ejemplo, desde un país no comunitario llega un envío de mercancías que aunque se destinen a un Estado B, entre en territorio comunitario por el EM A. No se exigen tributos a esa entrada porque los bienes viajan en tránsito por el Estado A para llegar a B. Una vez que llega a este último país, la mercancía se suele fragmentar y se intenta pasar por bienes comunitarios. Y de nuevo, la mercancía vuelve a salir del mercado comunitario a través de otro EM y, de nuevo, nace el derecho a obtener la devolución del IVA soportado por el último eslabón de la cadena, el distribuidor. Lo normal es que cuando los bienes se exportan se suele elegir país de destino con aranceles aduaneros bajos o una zona franca<sup>60</sup>. Las tramas de fraude prefieren aquellos Estados terceros respecto de los cuales resulta muy difícil obtener información por parte de las autoridades fiscales de lo EEMM de la Unión Europea. En consonancia con lo anterior, también resulta más fácil volver a reintroducir en los mercados europeos la mercancía exportada.

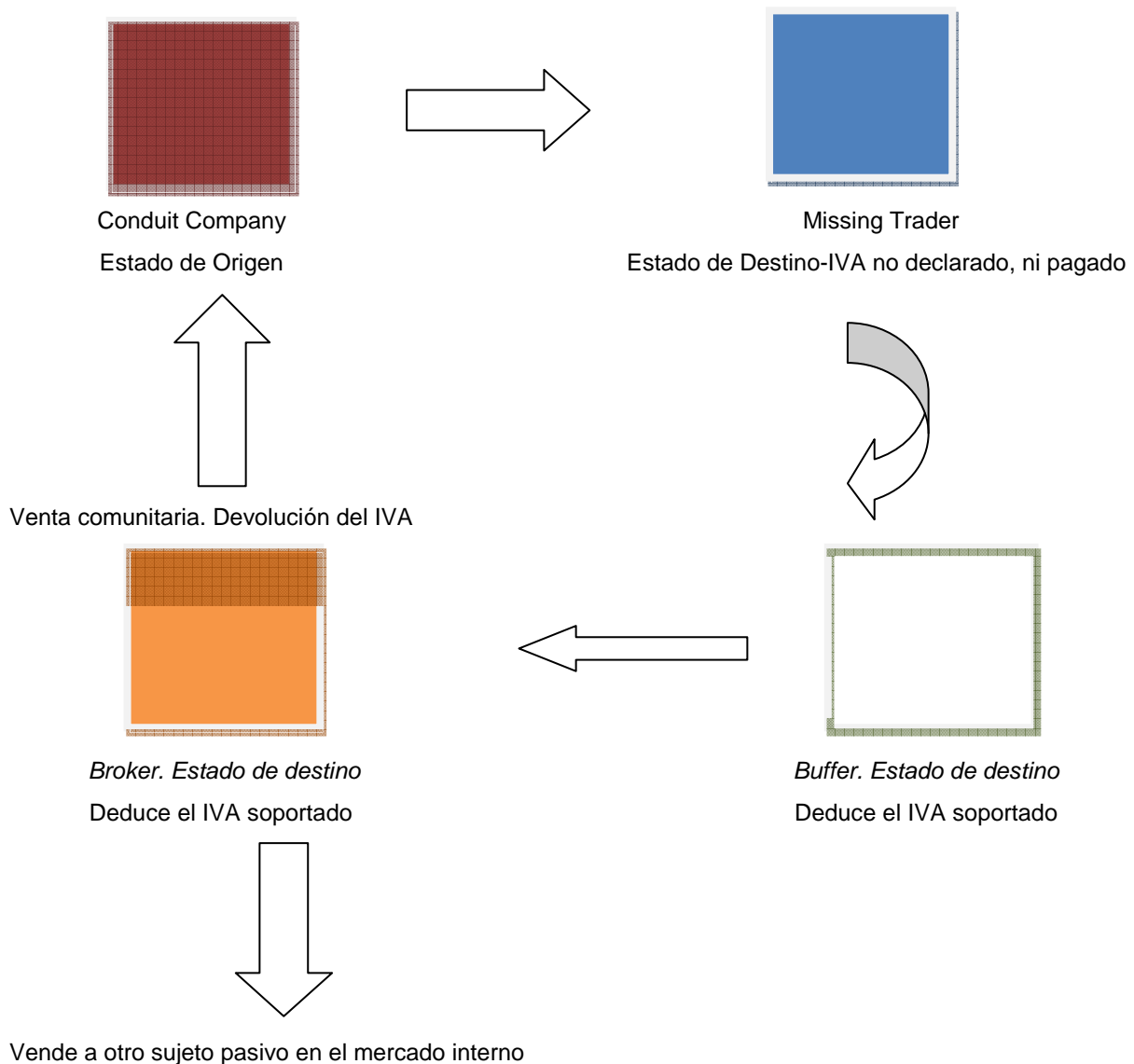
Veamos un ejemplo gráfico de lo visto hasta ahora.

<sup>57</sup> ALONSO GONZÁLEZ apunta el siguiente esquema, "imaginemos la prototípica cadena de transacciones <<contaminada>> en la que la trucha se sitúa al inicio y la sociedad distribuidora se ubica al final con la idea de solicitar la devolución y consumir el fraude. La inserción de una nueva cadena de transacciones <<limpia>> a la altura de la sociedad distribuidora se producirá si los defraudadores piensan que la detección del fraude puede venir dada por la vinculación que las autoridades establecerán entre la trucha, que ha desaparecido sin ingresar el IVA, y la sociedad distribuidora que se dispone a pedir indebidamente la devolución del IVA soportado". Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Fraude y delito fiscal en el IVA...*, op. cit., págs. 263.

<sup>58</sup> Vid. MIRANDA FUERTES, N. y DE NAVASCUÉS AYBAR, S.: "El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias...", op. cit., pág. 81.

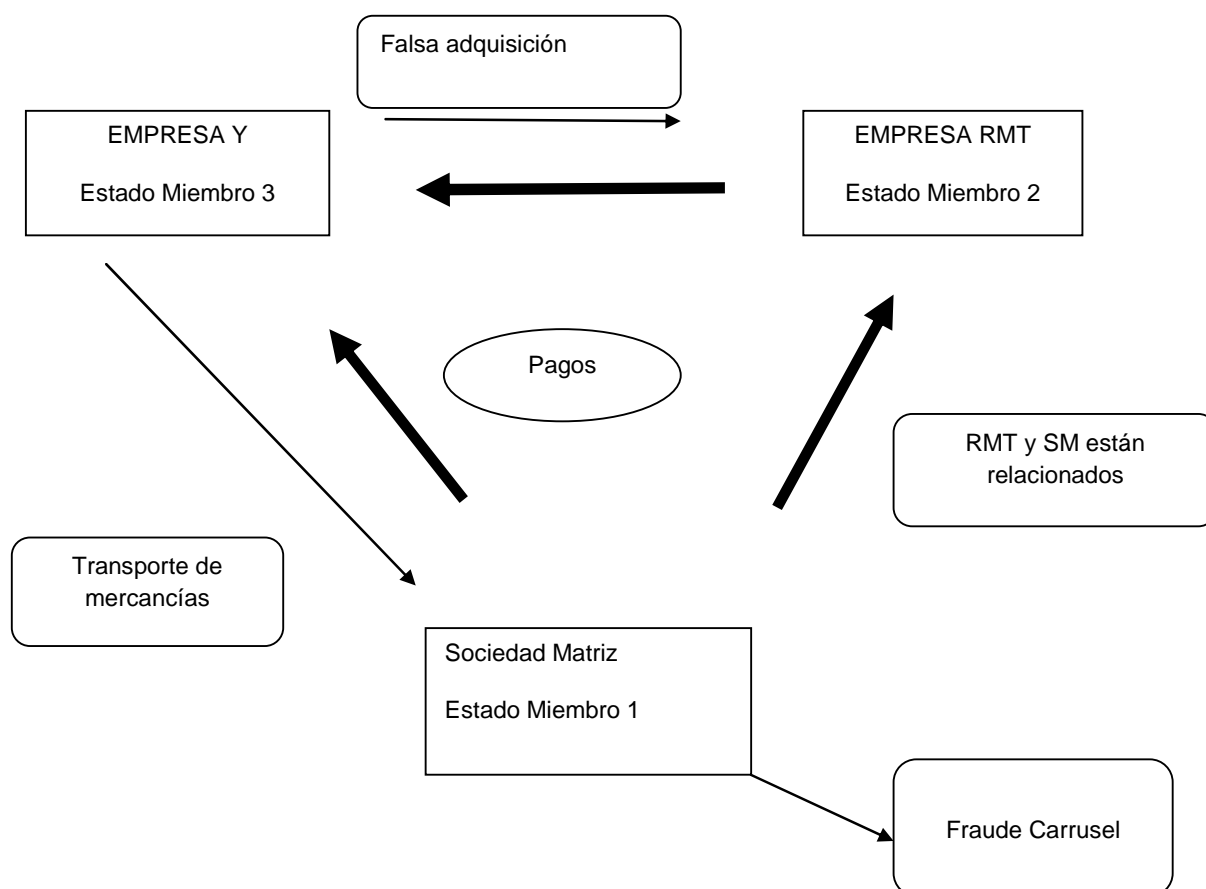
<sup>59</sup> Vid. MÉNDEZ CORTEGANO, I.: "Inspección y lucha contra el fraude fiscal", en ADAME MARTÍNEZ, F. (director): *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude*, Junta de Andalucía-Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pág. 75.

<sup>60</sup> Como señala ALONSO GONZÁLEZ, "la mercancía llegará al país de destino y al amparo de estos regímenes aduaneros o circulando en tránsito evitará devengar impuestos de esa naturaleza y, rápidamente y desde allí, se reiniciará la cadena..." dado que la mercancía abandona el territorio comunitario para dirigirse a un país tercero. Su destino acostumbra a ser un tipo de país muy determinado. Por ejemplo, desde el Reino Unido se señala a Dubái como un país reiteradamente utilizado por las tramas de fraude carrusel como destino de los bienes cuya exportación permite al sujeto pasivo del impuesto que realiza la entrega al exterior solicitar la pertinente devolución". Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Fraude y delito fiscal en el IVA...*, op. cit., págs. 255-256.



Existe una nueva tendencia de fraude, sobre todo en el caso de los componentes informáticos, telefonía móvil y coches de lujo, alterando las condiciones de la competencia en estos sectores. La práctica de los defraudadores suele consistir en interponer sociedades pantalla en otro EM distinto de dónde reside la sociedad matriz, que no puede participar en una adquisición intracomunitaria por haber estado conectada con tramas de fraude anteriormente. La sociedad pantalla es la que actúa como "missing trader" de manera remota en otro EM, pero con la infraestructura de la sociedad matriz. Su participación tiene como finalidad transportar las mercancías desde el Estado de destino al Estado dónde está sita la sociedad matriz, que no ha podido realizar la adquisición comunitaria, y se inicia una cadena de fraude de IVA, ya que la empresa matriz no declara, ni ingresa IVA alguno, y las facturas emitidas a la "Remote Missing Trader" reflejan una transacción comercial irregular. La empresa que vende las mercancías también participa en la cadena de fraude, ya que no se trata de una operación triangular, sino que vende a la "RMT", pero las envía *de facto* al Estado dónde reside la sociedad matriz, que procederá a la venta de esos bienes en ese Estado<sup>61</sup>.

<sup>61</sup> Seguimos el esquema de Vid. MIRANDA FUERTES, N. y DE NAVASCUÉS AYBAR, S.: "El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias...", *op.cit.*, pág. 82.



Los esquemas sobre este tipo de fraude pueden ser todavía más complejos en la medida en que se introducen más *Remote Missing Trader* en distintos Estados Miembros de la Unión Europea. En cualquier caso, el elenco de las sociedades que intervienen dificulta que la Administración tributaria de cualquier Estado pueda probar de manera convincente que los sujetos pasivos están conchabados en la trama de fraude.

### 3.2. Causas del fraude

Ante la gran variedad y complejidad que existen en las tramas de fraude, la cuestión que nos plantea es la razón o razones de la proliferación del fraude carrusel en la mayoría de los Estados miembros. La verdad es que combatir este tipo de fraude fiscal resulta muy complejo, no ya porque estén involucrados dos o más EEMM, sino porque intervienen varias áreas funcionales de las administraciones tributarias como son los órganos de gestión, inspección, aduanas, etc..., lo que implica no sólo una buena coordinación entre los EEMM, sino también entre las unidades administrativas de cada EM<sup>62</sup>.

Así, el IVA es un impuesto que se autoliquida por el contribuyente y, sólo *a posteriori*, la administración tributaria revisa y controla el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo. Este control no siempre es inmediato, sino que en ocasiones transcurre un plazo de tiempo bajo la premisa de que el sujeto pasivo continúa en su actividad. Pues bien, en los supuestos de fraude descritos se intenta que una de las sociedades sobre la que recae la aparente responsabilidad, es decir, una *Missing Trader*, desaparezca rápidamente en el momento en el que se inicien las actuaciones investigadoras de la administración. El resto de las sociedades que participan en el esquema, disponen de documentación "formalmente" correcta que les pone a salvo de cualquier actuación administrativa.

En general, el control *a posteriori* de la Administración tributaria de cada país resulta lento y poco eficaz, ya que cuando se inician las actuaciones de investigación, estas sociedades tienen recursos

<sup>62</sup> Vid. MORENO VALERO, A.: "El fraude en el IVA y sus desencadenantes", *Crónica Tributaria*, n.º 139, 2011, págs. 168 y ss.

suficientes para desmontar toda la trama en un período de tiempo muy corto, o bien atribuirlo a la *Missing Trader* que normalmente no suele tener bienes, ni actividad económica alguna.

Otro de los aspectos a tener en cuenta en el fraude que describo, es que en el IVA se exige una prueba que, de primeras, no tiene porqué reflejar otra realidad, como es la factura. A tenor de lo previsto en la legislación mercantil, la factura es el documento que sirve para justificar tanto al destinatario, como al emisor, de las circunstancias de su relación privada. La cuestión es que en el ámbito tributario, en concreto en el IVA, la factura resulta imprescindible para que el sujeto pasivo haga valer su derecho frente a la Hacienda Pública. La premisa de que se parte es que la factura refleja la realidad económica generada, y esto, lamentablemente no siempre es así. En concreto en las tramas de fraude carrusel, que hemos visto anteriormente, sólo se pueden realizar si existen facturas falsas, ya que sólo la factura proporciona la documentación mercantil necesaria para amparar el crédito tributario<sup>63</sup>.

A mayor abundamiento, el fraude del IVA en adquisiciones intracomunitarias afecta a varias administraciones tributarias, no sólo a la de la sociedad denominada "Conduit" –que hace entrega del bien–, sino que hay que añadir, la administración tributaria de destino que es dónde se detecta el fraude, así como aquellas dónde se encuentren sitas las sociedades denominadas *Missing Trader*.

Efectivamente, en el Estado de origen se genera el derecho de compensación o devolución. Ésta administración tributaria sólo va a asegurarse de que el sujeto pasivo haya realizado la entrega a una empresa de otro EM que está incluida en el registro VIES de ese país y, en su caso, comprobar que se ha llevado a cabo la expedición o transporte y, por ende, el cobro. Por eso, mientras que formalmente la factura recoja esta operación, aunque no sea real, la administración del Estado de origen –que no le afecta el fraude–, no realizará ninguna comprobación más sobre la operación comercial. ¿Porqué decimos que no es real? Porque en muchas ocasiones, la sociedad que transmite los bienes a otra sociedad sita en otros EM, suele participar en el entramado de fraude, cobrando al contado de su comprador, pero canalizando la operación a través de un tercero a quién se le factura como si fuera el adquirente<sup>64</sup>.

Dónde se detecta el fraude realmente, tal y como hemos anunciado anteriormente, es en la administración tributaria de destino. Cuando ésta administración cruza la información obtenida de la administración de origen de que ha tenido lugar una entrega intracomunitaria, se puede saber si el adquirente ha declarado e ingresado el IVA correspondiente a tal adquisición y se contrasta con la declaración que, en su caso, haya presentado el adquirente, aunque debo señalar que puede ocurrir que no exista declaración porque no se ha presentado.

Como la administración tributaria del Estado de destino tiene que pedir la cooperación a la administración tributaria de origen, para que requiera al transmitente la documentación correspondiente a la operación intracomunitaria sospechosa, el fraude se descubre de manera tardía, muy lejos en el tiempo de cuando se cometió el mismo. Aunque, los sujetos pasivos del IVA tienen que obtener un número de operador intracomunitario –NOI–, que sirve para que el transmitente demuestre la adquisición intracomunitaria en el Estado de origen y solicitar la devolución del IVA soportado, no prueba que el adquirente no sea un *Missing Trader*. La obtención del NOI habita de manera inmediata para realizar operaciones intracomunitarias, sin que el Estado de destino pueda negarse a ella. Pero todavía puede ser peor, porque podría darse el caso de un sujeto pasivo utilice un número previamente registrado a favor de un empresario regular, lo que hace más difícil todavía la reacción rápida por parte de las Administraciones tributarias de los EEMM<sup>65</sup>.

---

<sup>63</sup> Vid. en este mismo sentido, MIRANDA FUERTES, N. y DE NAVASCUÉS AYBAR, S.: "El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias...", *op.cit.*, pág. 80.

<sup>64</sup> Normalmente, estos supuestos de fraude aparecen en determinados sectores económicos. En los últimos tiempos se ha dirigido al informático, telefonía móvil e importación de vehículos multimarca o semi-nuevos procedentes de la UE. No podemos desconocer que los empresarios de los sectores afectados conocen el origen de los productos que venden y que la causa de los precios tan baratos reside en el impago sistemático del IVA que los grava. Vid. MORENO CASTEJÓN, T., MARTÍN VACAS, V., HURTADO PUERTA, J.: "El fraude organizado al IVA intracomunitario. Análisis de los últimos planteamientos jurisprudenciales del TJCE de Luxemburgo: posibles alternativas para su represión", *Cuadernos de Formación*, vol. 4/2007, IEF, pág. 157.

<sup>65</sup> Como advierte MARTOS, este supuesto puede extenderse extraordinariamente si se combina con la utilización de la firma electrónica. En este caso, "las tramas de fraude organizado en las operaciones intracomunitarias pueden volcar sus esfuerzos en conseguir suplantar a un tercero para obtener una firma electrónica ilegítima y, con ella, solicitar el alta censal en el ejercicio de actividades económicas y el alta en el registro de operadores intracomunitarios de la empresa defraudadora". Cfr. MARTOS, J. J.: "Defraudación fiscal y nuevas tecnologías", *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, n.º 5, 2007. págs. 196-199.

### 3.3. ¿Qué impide una lucha eficaz?

Tal y como he expuesto, el fraude en el IVA genera una pérdidas fiscales de suficiente entidad en la mayoría de los Estados de la Unión Europea, además de los problemas que genera de falseamiento de la competencia en determinados sectores económicos, provocando un daño al tejido económico de los territorios más afectados por estas tramas. Es decir, en la medida en que el IVA no se ingresa en la primera transacción económica, pasa a constituir parte del precio y, por lo tanto, del beneficio comercial. Resulta obvio que los participantes en estas tramas rebajen el precio del producto, lo que facilita su comercialización, ya que se introduce en los circuitos de distribución con unas condiciones más ventajosas respecto de aquellos otros sujetos pasivos que han cumplido con sus obligaciones fiscales.

Las propuestas y los estudios realizados para intentar prevenir y/o reducir el fraude en el IVA han sido muy numerosos tanto por la Unión Europea, como por los Estados miembros. Pero, la realidad es que no se ha conseguido atajar el fraude en el IVA, a pesar de que la Comisión Europea ha intentado en múltiples ocasiones establecer una normativa que permita controlar y evitar los posibles tipos de fraude fiscal. Como voy a exponer a continuación, no sólo los Estados miembros han sido reticentes a la aprobación de determinadas medidas en el ámbito comunitario, sino que la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea tampoco ha favorecido la adopción de normas domésticas para luchar contra el fraude fiscal.

#### 3.3.1. *La posición en contra de los EEMM al principio de tributación en origen*

Creo que las bolsas de fraude que existen en el IVA se han aprovechado del mantenimiento del régimen transitorio de tributación de las operaciones intracomunitarias en el IVA, concedoras de que la regulación del IVA está pensada para la aplicación del principio de tributación en origen.

Como se puso de manifiesto en el Libro Verde del IVA<sup>66</sup>, desde la adopción de las primeras disposiciones legislativas europeas, los EEMM contrajeron el compromiso de introducir un sistema de IVA adaptado al mercado único y gestionado en la toda la UE del mismo modo que si fueran un sólo Estado, lo que suponía establecer como lugar de realización del hecho imponible el Estado de origen. Para ello, resultaba imprescindible la supresión de las fronteras fiscales<sup>67</sup>.

Sin embargo, los intentos realizados para aplicar el principio de tributación en origen han sido infructuosos, a pesar de que tanto la UE, como los Estados miembros, saben que supondría una traba real en el fraude fiscal, además de simplificar el impuesto. Ello a pesar de que, hay un determinado tipo de fraude que ni siquiera la aplicación del principio de tributación en origen podría acabar con él. Pero, en general reduciría los supuestos de fraude que existen la actualidad.

La falta de unanimidad entre los EEMM, exigida en el Consejo de la Unión Europea, hace que sea prácticamente imposible la adopción de este criterio, así como, en su caso, una mayor armonización del IVA. Las razones de los EEMM para no adoptar una posición común y unánime, a mayores de que sería necesario un mayor intercambio de información y dependencia en la recaudación entre los EEMM, como veremos más adelante, se pueden reducir a dos ideas:

a) Previamente, sería necesaria una armonización de los tipos del IVA para evitar que las diferencias de tipos influyan en las decisiones relativas a dónde comprar. En este sentido no se puede desconocer que, en estos últimos años de crisis, se ha producido cierta convergencia de los tipos del IVA en los distintos EEMM.

b) Asimismo, se tendría que regular un sistema de compensación para garantizar la percepción de los ingresos en concepto de IVA por el EM en el que tiene lugar el consumo, ya que las cuotas se ingresarían en el Estado de origen, pero serían deducibles en el de destino<sup>68</sup>.

<sup>66</sup> COM (2010) 695 final.

<sup>67</sup> Así se puso de manifiesto en el *Plan de realización del mercado interior. Implantación de un mecanismo de compensación del IVA para las ventas intracomunitarias*, COM (87), 323.

<sup>68</sup> Este sistema de compensación ya se recogió en el Libro Blanco de 1985, titulado *Completing the Internal Market*, COM (85), 310 final. Según la Comisión, el sistema de compensación podría funcionar de la siguiente manera: "...un sujeto pasivo que adquiriese bienes en otro Estado miembros pagaría la cuota impositiva y recibiría una factura con IVA, solicitando a continuación la devolución de la cuota soportada en su propio Estado miembro. El sujeto pasivo debería presentar una liquidación del valor total de los bienes adquiridos en cada Estado miembro por separado así como las correspondientes cuotas impositivas abonadas a los sujetos pasivos de cada uno de dichos Estados. Esta información se haría constar en un formulario ampliado de declaración del IVA o en un documento independiente que se adjuntaría a la declaración normal del IVA. Las administracio-



En primer lugar, los EEMM se muestran reticentes a una mayor armonización del IVA por la "pérdida de soberanía" que, a nuestro juicio, es más virtual que real. Es decir, desde el momento en que la política monetaria corresponde a la Unión Europea, y las decisiones de política fiscal, tanto en la imposición directa, como indirecta, se van asemejando, en parte por la jurisprudencia del TJUE, tal vez es el momento de que los Estados dejen de excusarse por la pérdida de soberanía.

Asimismo, los EEMM que tienen una balanza comercial deficitaria –importadores netos de la Unión –, se oponen al cambio del sistema original, ya que les supone una pérdida significativa de ingresos fiscales, que sólo se podrían equilibrar por medio de un sistema de compensación cuyo importe se decidiría en el marco europeo<sup>69</sup>. También es cierto que la aplicación práctica de este sistema planteó en su momento, y sigue planteando, diversos problemas que se generarían por los enormes flujos de ingresos que se moverían entre los diferentes Estados<sup>70</sup>.

La realidad, como dije en páginas anteriores, es que a día de hoy la Comisión ha constatado –un claro ejemplo es el Libro Verde–, que la posición política de los Estados miembros hace que el régimen de tributación en origen continúe siendo inalcanzable. La Comisión, a fin de superar el problema planteado por las diferencias en los tipos del IVA, analizó un modelo en el que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios intra-EU a sujetos pasivos se gravarían al 15 por 100, y el Estado miembro de destino recaudaría el IVA complementario del cliente hasta alcanzar el tipo aplicable o reembolsaría el IVA pagado en exceso, y de este modo, se sustituiría las entregas intracomunitarias por la imposición al 15 por 100<sup>71</sup>. La Comisión en su propio Informe resalta los problemas que este sistema propuesto pueden generar para las pequeñas y medianas empresas, ya que "entregas intracomunitarias representan actualmente 2'4 billones de euros al año, la cantidad de IVA que tendrían que financiar las empresas sería del orden de los 360000 millones de Euros, lo cual podría tener en el flujo de efectivo diversos efectos que son extremadamente difíciles de evaluar". Sin embargo, el Consejo no mostró interés alguno para que la Comisión iniciase un análisis más a fondo de dicho sistema<sup>72</sup>, ya que el sistema propuesto incumbía a todos los Estados, unos como "receptores netos" y otros como "pagadores netos"<sup>73</sup>, con lo que los ingresos fiscales de cada Estado miembro concreto pasarían a depender de las transferencias efectuadas por otros EEMM<sup>74</sup>.

Por todos estos motivos, en el fondo más políticos, que jurídicos, la Unión Europea insta a avanzar hacia el principio de imposición en el Estado miembro de destino para que funcione correctamente y sea eficaz en la lucha contra el fraude fiscal<sup>75</sup>. Es cierto que el principio de tributación en origen tiene deficiencias prácticas, pero la razón de que los Estados se opongan es la voluntad de proteger intereses particulares que prevalecen sobre el interés comunitario. La Unión Europea se encuentra con un

---

nes de los Estados miembros acumularían las cuantías de las cuotas impositivas soportadas por cada uno de los restantes Estados miembros y en un momento determinado (normalmente una vez al año) se compensarían los créditos de los distintos Estados miembros. Los Estados miembros netamente exportadores, efectuarían pagos mensuales a cuenta, a fin de evitar perturbaciones en los flujos de los ingresos fiscales de cada país en el período comprendido entre dos compensaciones...".

<sup>69</sup> Vid. MORENO CASTEJÓN, T., MARTÍN VACAS, V., HURTADO PUERTA, J.: "El fraude organizado al IVA intracomunitario...", *Op. cit.*, pág. 157.

<sup>70</sup> Vid. ADAME MARTÍNEZ, F.: "El régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias en el IVA...", *op. cit.*, pág. 60.

<sup>71</sup> COM (2008) 109 final, "cuando el Estado miembro de llegada de las mercancías aplique un tipo inferior al 15 por 100 debido a la aplicación en determinados Estados miembros de uno o más tipos de IVA reducidos o del tipo nulo, el Estado miembro del adquirente concederá crédito fiscal al sujeto pasivo que efectúe la adquisición intracomunitaria. En la misma línea, el Estado miembro de llegada podrá recaudar el IVA que resulte de cualquier limitación aplicable al derecho del adquirente a deducir el IVA soportado. De este modo se evitarían los falseamientos de la competencia que, de lo contrario, podrían surgir de los diferentes niveles nacionales de los tipos de IVA".

<sup>72</sup> Libro Verde del IVA, COM (2010) 695 final.

<sup>73</sup> Según la Comisión, aunque en principio todos los EEMM tendrían que pagar y que recibir, "según el balance global de las estadísticas comerciales, 16 Estados miembros sería "receptores netos" globales, mientras que los otros 11 Estados Miembros serían "pagadores netos". En los 16 primeros, la cantidad total en que las adquisiciones excedieron a las entregas en 2006 fue del orden de los 200.000 millones de euros. La aplicación de un tipo de IVA del 15 por 100 significaría que estos EEMM podrían esperar recibir unos ingresos fiscales de 30.000 millones de euros de los demás Estados miembros". COM (2008) 109 final.

<sup>74</sup> Tal y como señala la Comisión "desde el punto de vista político, la cuestión más difícil implicada sería que los ingresos fiscales de cada Estado miembros concreto pasarían a depender de las transferencias efectuadas por otros Estados miembros. Como su cuantía puede ascender hasta alrededor del 10 por 100 de los ingresos totales del IVA, y el volumen total representa unos 30.000 millones de euros a nivel de la UE, la cuestión que lógicamente se plantea es si los Estados miembros están dispuestos a asumir semejante dependencia". COM (2008) 109 final.

<sup>75</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, COM (2011) 851 final, donde se dice expresamente que "así pues, la Comisión ha llegado a la conclusión de que no subsisten ya razones válidas para mantener este objetivo, por lo que propondrá una renuncia al mismo".

problema político de resistencia de los Estados miembros, ya que son estos los que aprueban las Directivas en el Consejo por unanimidad. El ejemplo más claro está en aquellas directivas que modifican el IVA en el ámbito de los servicios, al estipular que el lugar de imposición es dónde tiene lugar el consumo o dónde está establecido el consumidor<sup>76</sup>.

### 3.3.2. *La Directiva como instrumento de armonización y los reglamentos de ejecución*

Una lucha eficaz contra el fraude fiscal requiere un mejor funcionamiento del mercado único, y para ello, resulta imprescindible alcanzar un mayor grado de armonización para que la implementación de las normas comunitarias en las legislaciones domésticas sea lo más homogénea posible. Esta es una de las maneras de luchar contra el fraude fiscal en un mercado único.

El artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea prevé que el Consejo por unanimidad adoptará las decisiones referentes a la armonización del IVA, en base a un procedimiento legislativo especial y previa consulta del Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social, pero sin especificar el instrumento jurídico que ha de emplearse, que puede ser bien a través de un Reglamento o una Directiva<sup>77</sup>.

En el ámbito del IVA, el Consejo utiliza las Directivas para dictar los actos legislativos pertinentes. Y ello, porque el empleo de Directivas confiere a los EEMM cierta libertad para incorporar la legislación de la UE en la legislación nacional. El problema es que en ocasiones, se producen disfunciones entre las legislaciones de los EEMM, y entre éstos con la normativa comunitaria.

Sin embargo, el Reglamento permite corregir las disparidades que genera la Directiva. A tenor de lo dispuesto en el artículo 288 del TFUE, el Reglamento tiene un alcance general, es obligatorio en todos sus elementos y, a diferencia de la Directiva, directamente aplicable en cada Estado miembro. La utilización del Reglamento reduce la capacidad normativa de los Estados miembros, ya que no exige su implementación en la normativa nacional. Pero, a diferencia de la Directiva, el Reglamento consigue un grado de armonización que impide la incoherencia que se genera con la utilización de la primera.

Efectivamente, la Directiva se tiene que aprobar por la unanimidad de todos los EEMM, y a su vez, aprobarse por los parlamentos nacionales, lo que supone la existencia de diferencias normativas y de ejecución en relación con una norma comunitaria. El TFUE prevé que "cuando se requieran condiciones uniformes de ejecución de los actos jurídicamente vinculantes de la Unión, éstos conferirán competencias de ejecución a la Comisión o, en casos específicos debidamente justificados y en los previstos en los artículos 24 y 26 del Tratado de la Unión Europea, al Consejo"<sup>78</sup>. En el caso que nos ocupa, la Directiva 2006/112/CE atribuyó al Consejo, por unanimidad, la potestad de poder adoptar medidas de ejecución necesarias para la aplicación lo más uniformemente posible de esta norma en los EEMM<sup>79</sup>.

Pues bien, hasta el momento, sólo se han aprobado dos Reglamentos de ejecución del Consejo limitados a sectores muy concretos, que se han aplicado a la Directiva 77/388/CEE del IVA<sup>80</sup>, y a la Directiva 2006/112/CE del IVA<sup>81</sup>. La adopción de estos reglamentos de ejecución se han fundamentado en la necesidad de garantizar una aplicación del sistema del IVA más conforme con el objetivo del mercado interior, en los casos en que se produzca o puedan producirse divergencias de aplicación incompatibles con el funcionamiento adecuado del mercado único. Estos reglamentos ejecutivos sólo son jurídicamente vinculantes desde que entran en vigor y no prejuzgan la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros. Estas disposiciones incluyen normas específicas que responden a cuestiones concretas y tienen por objeto dar un trato uniforme a

<sup>76</sup> Servicios prestados por vía electrónica desde terceros países a particulares de la UE (Directiva 2002/38/CE), suministro de electricidad y gas natural (Directiva 2003/92/CE), prestación de servicios (Directiva 2008/8/CE).

<sup>77</sup> Art. 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

<sup>78</sup> Art. 291 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

<sup>79</sup> Art. 397 de la Directiva 2006/112/CE.

<sup>80</sup> Reglamento (CE) n.º 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: disposiciones de aplicación de los artículos 4,6,9, 11, 13, 15, 18, 26 ter, 26 quater, 28 bis y 28 ter de la Directiva 77/388/CEE, así como del Anexo L de la misma.

<sup>81</sup> Reglamento de ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido determinadas disposiciones de los títulos I a V y VII a XII de la Directiva 2006/112/CE.

los casos estrictamente planteados. Esto supone que no puede hacerse extensiva a otros supuestos, y dada su formulación, se aplican de manera restrictiva.

La necesaria aplicación de la regla de la unanimidad en relación con la armonización de la imposición indirecta ha impedido que, en determinadas ocasiones, la Comisión pudiera adoptar un papel más proactivo en la aplicación de las normas comunitarias en aquellos Estados que se han visto más expuestos a las tramas de fraude fiscal<sup>82</sup>. Ciertamente, para que la Comisión interviniera, sería necesario que el Consejo utilizara otros instrumentos normativos. Y para poder lograrlo, los EEMM tienen que estar de acuerdo en los citados cambios, cuestión esta que parece difícil que, al menos, se pueda conseguir a corto plazo, más que nada por objeciones políticas.

Tenemos que hacer un apunte; los Estados miembros puede solicitar excepciones individuales en la aplicación de la Directiva con objeto, en lo que nos concierne, de evitar ciertas formas de elusión o evasión fiscal a través de medidas específicas de naturaleza temporal y adaptadas a su propia situación. No obstante, si bien la idea pudo ser buena, el resultado es una amalgama de normas particulares y cambiantes en los EEMM que lo han solicitado, lo que multiplica la complejidad del sistema sobre todo para aquellas empresas que operan en varios EEMM<sup>83</sup>. Además, el procedimiento europeo de concesión de excepciones no garantiza una reacción rápida contra el fraude fiscal.

En definitiva, mientras el Consejo apruebe las normas comunitarias –Directivas y reglamentos de ejecución– por unanimidad, no parece posible que se consiga una regulación del IVA eficaz para combatir el fraude fiscal, lo que supone una menor recaudación para los Estados y la Unión Europea.

### 3.3.3. *La jurisprudencia del TJUE limita la normativa de los EEMM: aplicación del principio de proporcionalidad y seguridad jurídica*

Así las cosas, algunos Estados han intentado de manera individual, a través de distintos mecanismos, que veremos más adelante, combatir el fraude fiscal, en concreto, el llamado carrusel. Los EEMM han aplicado medidas de distinto calibre como, por ejemplo, negar el derecho a la deducción cuando el adquirente intracomunitario está integrado en una cadena de comercialización donde existe un operador incumplidor que devenga el IVA y no lo ingresa. Otra medida, distinta de la anterior, ha sido la de establecer supuestos de responsabilidad, ya que la propia Directiva lo permite, mientras que otros Estados han solicitado de manera excepcional aplicar la inversión del sujeto pasivo a las transacciones intracomunitarias de determinados bienes, que si bien no se encontraban expresamente en la Directiva, objeto de las tramas de fraude fiscal.

Las actuaciones de los EEMM para luchar contra el fraude fiscal, en ocasiones, han resultado contrarias a la Directiva del IVA<sup>84</sup>, y por este motivo han sido enjuiciadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la luz de los principios de proporcionalidad y subsidiariedad. Las sentencias dictadas por el Tribunal han conseguido crear un cuerpo jurisprudencial con la entidad suficiente para que los EEMM hayan procedido a modificar las normas nacionales, en virtud del *soft law*, incluso cuando eran sentencias donde no se juzgaba su normativa doméstica.

Por supuesto, no podemos dejar de reseñar, que las administraciones tributarias en su lucha contra el fraude fiscal deben hacer especial hincapié del acopio de pruebas, que normalmente se obtienen en los procedimientos tributarios de investigación. Las pruebas tienen que establecer una relación entre las actividades comerciales y los sujetos que intervienen y, éstos entre sí, con el objeto de demostrar que los actores conocían o podían conocer la ilicitud de aquellas<sup>85</sup>.

En concreto, los Estados están obligados a garantizar la veracidad de las inscripciones de los sujetos pasivos en los registros nacionales, que tienen como finalidad garantizar el buen funcionamiento del sistema del IVA. Sin embargo, a tenor del principio de proporcionalidad, estas medidas no deben ir más allá de lo que sea necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el

---

<sup>82</sup> Lo cierto es que ya lo intentó con escaso éxito, COM (1997), 325.

<sup>83</sup> La lista de las excepciones se puede encontrar en vigor en la siguientes página [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/key\\_documents/table\\_derogations/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/table_derogations/)

<sup>84</sup> No vamos a analizar sentencia por sentencia, ya que sería objeto de otro trabajo, aunque haremos referencia en nota a pie de página de los hechos.

<sup>85</sup> Vid. MORENO CASTEJÓN, T., MARÍN VACAS, V. y HURTADO PUERTA, J.: “El fraude organizado al IVA intracomunitario...”, *op. cit.*, pág. 160.

fraude. En efecto, según jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, la obligaciones establecidas en el artículo 213 y 214 de la Directiva 2006/112, "no son más que requisitos formales a efectos de control, que no pueden poner en tela de juicio, en particular, el derecho a la deducción ni el derecho a la exención del IVA en relación con una entrega intracomunitaria si se cumplen los requisitos materiales que dan lugar a estos derechos"<sup>86</sup>.

Para que una medida de un Estado pueda ser considerada como proporcionada al objetivo de la prevención del fraude, debe basarse en indicios fundados que permitan considerar objetivamente que, por ejemplo, el número de identificación del IVA atribuido a un sujeto se va a utilizar probablemente de modo fraudulento y, por lo tanto, puede negarse a identificarlo con el número en cuestión. Como ha señalado el TJUE "esta decisión debe basarse en una apreciación global de todas las circunstancias del caso concreto y de las pruebas reunidas al comprobar la información proporcionada" por el contribuyente<sup>87</sup>.

### 3.3.3.1. Los Estados Miembros no pueden denegar la exención de las entregas intracomunitarias

Desde que el 1 de enero de 1993, el legislador comunitario instauró el Régimen transitorio de Tributación en el Estado de Destino, los Estados miembros tienen obligación de eximir las entregas intracomunitarias de bienes, para que se pueda gravar esos bienes en el Estado de destino. La entrega intracomunitaria de un bien y su adquisición intracomunitaria constituyen, en realidad, una única operación económica, a pesar de que la segunda cree diferentes derechos y obligaciones tanto para las partes en la transacción, como para las autoridades fiscales de los Estados miembros de que se trate<sup>88</sup>. Es decir, los Estados miembros conceden la exención a las entregas de bienes expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente, o por cuenta de ellos, fuera del territorio del Estado miembro pero en el interior de la Unión Europea, siempre que se efectúen para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes, y todo ello, sobre la base de las pruebas presentadas por los sujetos pasivos<sup>89</sup>, lo que permite evitar la doble imposición y, por tanto, la vulneración del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA<sup>90</sup>.

Pero, para que se produzca la entrega intracomunitaria, y sea aplicable la exención, es necesario que se haya transmitido el poder de disposición del bien en calidad de propietario y, que por otra parte, el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro EEMM, es decir, que ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega.

La negación de los EEMM a que los sujetos pasivos puedan aplicarse la exención en estas adquisiciones ha resultado variada, ya que, incluso comprende acciones positivas, es decir, la regulación de una serie de obligaciones formales para que en caso de incumplimiento, el EM pueda denegar la citada exención. Es decir, las obligaciones nacionales van más allá de lo establecido en la Directiva 2006/112/CE, que al igual que su antecesora, ya regula determinadas obligaciones de este tipo para los obligados al pago del impuesto, sobre todo en relación con la contabilidad, la facturación, la declaración, etc..

A la vez, también se confiere a los EEMM la facultad de establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y, sobre todo, prevenir el fraude, y por lo tanto, en caso de incumplimiento por parte del sujeto pasivo, poder denegar la exención de las entregas intracomunitarias, siempre bajo el prisma del principio de proporcionalidad.

No se puede olvidar que, efectivamente, los EEMM son competentes para determinar las condiciones de aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria, siempre que se respeten los principio de seguridad jurídica y proporcionalidad, a tenor del artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE. Si bien este precepto confiere a los EEMM un margen de apreciación<sup>91</sup>, no puede facultar a los Estados a

<sup>86</sup> STJUE de 22 de diciembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11; STJUE de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-257/10; STJUE de 19 de julio de 2012, Redlihs, C-263/11.

<sup>87</sup> STJUE de 14 de marzo de 2013, Valsts, C-527/11.

<sup>88</sup> STJUE de 27 de septiembre de 2007, Teleos, C-409/04.

<sup>89</sup> STJUE de 7 de diciembre de 2010, R., Asunto C-285/09.

<sup>90</sup> STJUE de 27 de septiembre de 2007, Albert Collée, C-146/05.

<sup>91</sup> STJUE de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, apartado 23.

imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las establecidas en la Directiva<sup>92</sup>, que en el caso de que no se cumplan, suponga la denegación de la exención.

Asimismo, respecto de la prueba de la transmisión, ocurre algo muy parecido a la situación anterior. De primeras, un Estado que exija, otras pruebas de que se ha producido la transmisión intracomunitaria como, por ejemplo, anotaciones contables en un plazo determinado de las entregas intracomunitarias que ha llevado a cabo<sup>93</sup>, de tal modo que el incumplimiento supone la denegación del derecho a la exención<sup>94</sup>, lo que resulta contrario al Derecho comunitario a tenor del principio de proporcionalidad y seguridad jurídica<sup>95</sup>. Por lo tanto, cuando resulta probado que se ha efectuado una entrega intracomunitaria, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. "Solo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales"<sup>96</sup>.

Sin embargo, en el caso de la prueba del transporte, el TJUE muestra otra interpretación. Así las cosas, un Estado miembro puede denegar la exención al sujeto pasivo en las transmisiones intracomunitarias, en el caso de que no pruebe la existencia de un desplazamiento físico de los bienes de que se trate entre los Estados miembros<sup>97</sup>. Y ello debido a la abolición del control de fronteras entre los EEMM, que dificulta a las administraciones fiscales el conocimiento certero de si las mercancías han abandonado físicamente el territorio. Sólo es posible la verificación sobre la base de las pruebas presentadas por los sujetos pasivos.

La normativa comunitaria no establece un listado de pruebas que los sujetos pasivos pueden presentar, por lo que corresponde a los EEMM fijar las condiciones en las que eximirán las entregas intracomunitarias de bienes, aunque el límite es el respeto a los principios generales del Derecho comunitario<sup>98</sup>. En este sentido, un Estado no puede obligar al sujeto pasivo a presentar una prueba concluyente si los bienes han abandonado físicamente el Estado miembro de entrega, para que pueda tener derecho a la exención<sup>99</sup>. Por el contrario, "dicha obligación lo coloca en una situación de incertidumbre en lo relativo a la posibilidad de aplicar la exención a su entrega intracomunitaria o en cuanto a la necesidad de incluir el IVA en el precio de venta"<sup>100</sup>.

Por lo tanto, las normas adoptadas por los EEMM no pueden ir más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública y esto obliga a los EEMM a que no puedan posteriormente, en un procedimiento administrativo de investigación, exigir el pago del IVA cuando existe una trama de fraude, si las autoridades fiscales aceptaron los documentos presentados por el sujeto pasivo como medio de prueba<sup>101</sup>.

---

<sup>92</sup> STJUE de 21 de junio de 2012, Asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11.

<sup>93</sup> En la STJUE de 27 de septiembre de 2007, Collé, la normativa alemana exigía la práctica de la anotación contable inmediatamente después de la transmisión, de tal modo que el incumplimiento de estos dos requisitos suponía denegar la exención fiscal, aún cuando la entrega intracomunitaria era indudable. El Tribunal considera que el requisito de que las anotaciones exigidas deben practicarse inmediatamente después de la ejecución de la operación, sin que se establezca, no obstante, un plazo concreto al efecto, puede cuestionar el principio de seguridad jurídica.

<sup>94</sup> Como apunta el TJUE en la Sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collé, Asunto C-146/05, en el párrafo 29, "por lo que respecta a la cuestión de si la administración tributaria puede denegar la exención del IVA a una entrega intracomunitaria por el único motivo de que la prueba contable de tal entrega se aportó extemporáneamente, es preciso señalar que una disposición nacional que supedita, en lo esencial, el derecho a la exención de una entrega intracomunitaria al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se cumplían, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto".

<sup>95</sup> Ahora bien, como señaló el TJUE en la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, Asunto C-255/02, "la aplicación del Derecho Comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las operaciones que se realicen para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario".

<sup>96</sup> STJUE de 27 de septiembre de 2007, Collé, Asunto C-146/05.

<sup>97</sup> El TJUE ha puntualizado que "es necesario que la calificación de una entrega o de una adquisición intracomunitaria sea efectuada sobre la base de elementos objetivos, como la existencia de un desplazamiento físico de los bienes de que se trate entre Estados Miembros". STJUE de 27 de septiembre de 2007, Teleos, Asunto C-409/04.

<sup>98</sup> STJUE de 27 de septiembre de 2007, Twoh Internacional BV, Asunto C.184/05, apartado 25.

<sup>99</sup> Es decir, "las obligaciones que incumben a un sujeto pasivo en materia de prueba deben determinarse en función de los requisitos establecidos expresamente al respecto por el Derecho nacional y de la práctica habitual establecida para transacciones similares". STJUE de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, Asunto C-273/11.

<sup>100</sup> STJUE de 27 de septiembre de 2007, Teleos, Asunto C-409/04.

<sup>101</sup> STJUE de 27 de septiembre de 2007, Twoh Internacional BV, Asunto C.184/05, apartado 27.

En definitiva, al objeto de prevenir el fraude fiscal se puede justificar el establecimiento de exigencias pero siempre bajo el prisma del principio de proporcionalidad. Por lo tanto, el proveedor que cumple con las obligaciones de la prueba de una entrega intracomunitaria y, en su caso, de la expedición o transporte, no se le puede denegar el derecho a la exención<sup>102</sup>. Aunque, tampoco es contrario al derecho de la Unión exigir a un operador que actúe de buena fe que se aplique una medida nacional razonable, que asegure que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal<sup>103</sup>, y aplicarse el derecho a la exención<sup>104</sup>.

### 3.3.3.2. Los Estados Miembros no pueden limitar el derecho a la deducción del IVA soportado de un sujeto pasivo

Efectivamente, tal y como se recoge en la Directiva 2006/112/CE, los sujetos pasivos del IVA, en el momento en el que realizan una actividad económica sujeta al Impuesto, repercuten el IVA correspondiente y, por consiguiente, pueden deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes y derechos utilizados en su actividad económica. El derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del IVA por parte del sujeto pasivo se ejercita, tanto cuando se realiza las entregas de bienes o prestaciones de servicios en el ámbito nacional, como cuando existe una entrega intracomunitaria de bienes.

La deducción del IVA soportado en las adquisiciones intracomunitarias depende "de si el derecho a la deducción existiría en el caso de que todas esas operaciones se hubieran realizado en el interior del mismo Estado miembro"<sup>105</sup>. El derecho de la deducción no es ilimitado, sino que, en cualquier caso, serán los tribunales domésticos lo que tengan que apreciar la concurrencia de este derecho y las obligaciones formales que se imponen por la Directiva y los EEMM<sup>106</sup>.

Al describir las distintas tramas de fraude en el IVA, ya dije que no todos los sujetos pasivos que intervienen en las sucesivas adquisiciones y transmisiones están involucrados en la misma. En el caso de que las administraciones tributarias pueden probar que las entidades que están en la cadena de distribución comercial conocen y, por lo tanto, están relacionadas con el fraude, podrán dirigir las actuaciones administrativas pertinentes y, en su caso penales, para liquidar la deuda que han dejado de ingresar. Este es el motivo por el que se plantea si sería posible considerar no deducibles las cuotas del IVA soportado en la adquisición de bienes dentro de estas cadenas de distribución, a pesar de que la documentación presentada por el sujeto pasivo cumpla con todos los requisitos legales<sup>107</sup>.

Pues bien, el TJUE en la Sentencia de 12 de enero de 2006, asuntos acumulados C-345/03, C-355/03 y C-484/03, o más conocida como la Sentencia *Bond House*, se pronunció sobre este tema<sup>108</sup>, desde el punto de vista de los proveedores de bienes cuando existe una cadena de distribución que en algunas fases puede ser fraudulenta. Las premisas de partida, cuando se planteó la cuestión prejudicial, fueron dos. La primera es que quedó demostrado, sin ningún género de dudas, que las operaciones objeto de litigio eran reales y no simuladas, es decir, que las operaciones comerciales de compraven-

<sup>102</sup> En ese caso, "es al adquirente a quien debe considerarse responsable del IVA en el EM de entrega cuando no ha cumplido la obligación contractual de expedir o transportar los bienes fuera de dicho territorio". STJUE de 27 de septiembre de 2007, Teleos, Asunto C-409/04.

<sup>103</sup> STJUE de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona Kft, Asunto C-273/11.

<sup>104</sup> Por ello, sensu contrario, y aplicando el principio de proporcionalidad, "procede señalar que no se opone a que se obligue a un proveedor que participa en el fraude a pagar a posteriori el IVA por la entrega intracomunitaria que realizó, siempre que su implicación en el fraude sea un factor determinante que se ha de tener en cuenta a la hora de examinar la proporcionalidad de la medida nacional", STJUE de 7 de diciembre de 2010, R., Asunto C-285/09.

<sup>105</sup> STJUE de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona Kft, Asunto C-273/11, apartado 32.

<sup>106</sup> Ejemplo de ello es la STJUE de 8 de mayo de 2013, C-271/2012.

<sup>107</sup> Vaya por delante que las entregas de bienes realizadas por un sujeto pasivo que actúe como tal y de actividades económicas que comprendan el hecho imponible con arreglo a la Directiva del IVA, tienen siempre carácter objetivo y se aplica la misma con independencia de los fines y resultados de las operaciones.

<sup>108</sup> Tres entidades Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd y Bond House Systems Ltd, presentaron sendos recursos contra la resolución de los procedimientos administrativos por los que las autoridades aduaneras del Reino Unido, los Commissioners of Customs&Excises, les denegaban las devoluciones de IVA en determinados meses del ejercicio 2002; IVA que habían soportado en las compras de microprocesadores a empresas radicadas en el Reino Unido y devengado en la reventa a compradores establecidos en otros EEMM. Las tres entidades eran eslabones de una cadena de distribución en las que sin conocimiento de las recurrentes, se encontraban entidades defraudadoras, es decir, aquellas que o bien habían desaparecido sin pagar las cuotas del IVA a la administración tributaria, o bien utilizaban números de identificación fiscal a efectos de IVA que pertenecían a otros operadores. Es decir, tal y como declararon las autoridades aduaneras británicas, existía un fraude en cadena.

ta de microprocesadores se habían producido en una cadena normal de distribución comercial. En segundo lugar, las entidades participantes probaron, y así lo entendieron las autoridades administrativas y judiciales británicas, que no estaban implicadas en el fraude, ya que no tenían conocimiento de que qué otras entidades participaban en el fraude, más allá de que eran proveedores y clientes ordinarios establecidos en Gran Bretaña o en otro Estado miembro.

El TJUE consideró que en la medida en que las compras y entregas se realizaron realmente por parte de los sujetos no defraudadores, sería contraria a los objetivos del sistema común del IVA negar la naturaleza de esta actividad económica atendiendo a la intención fraudulenta de uno de los operadores que intervienen, siempre que se demuestre que el primero no tenía conocimiento, ni podía tenerlo, "de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo"<sup>109</sup>.

Por lo tanto, un Estado miembro no puede limitar el derecho a la deducción del IVA soportado de un sujeto pasivo, siempre que se pruebe que éste no tenía o podía tener conocimiento de que otra operación anterior o posterior de la cadena de entrega incurre en fraude. La resolución, como una de las formas de lucha contra el fraude fiscal, es desproporcionada y puede tener un efecto disuasorio en el comercio legítimo.

A mayor abundamiento, a mi juicio, resulta contraria al principio de seguridad jurídica, puesto que los sujetos pasivos ya no pueden emitir facturas que mencionen el IVA, o rellenar sus declaraciones de impuestos, con un mínimo de certeza. Incluso, a tenor de este principio, en las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata, aunque los sujetos pasivos defraudadores no paguen el IVA devengado, el sujeto pasivo que ha actuado correctamente tiene el derecho a deducir el IVA soportado<sup>110</sup>.

Y ello es así, porque el derecho a la deducción del IVA no puede depender de que la operación realizada con posterioridad haya dado lugar efectivamente al pago del IVA en el Estado que se trate<sup>111</sup>.

El Tribunal inició con esta sentencia la "teoría del conocimiento" como un test aplicable a las medidas que adopte un Estado miembro en la lucha contra el fraude fiscal. *Sensu contrario*, significa que si la administración tributaria demuestra que el sujeto pasivo sí que conocía el fraude, aunque él no estuviera en la trama, o que las operaciones son ficticias y por lo tanto participa en la simulación de unas operaciones inexistente, sí que podría limitar el derecho a la deducción del IVA.

Esta teoría del conocimiento se volvió a aplicar por el TJUE, pero desde el *punto de vista del adquirente de los bienes*, en la STJUE de 6 de julio de 2006, en los Asuntos Acumulados C-439/04 y C-440/04, o también llamada *Kittel*, que aplica esta teoría pero en el caso de que las operaciones económicas se realizan en el marco de un fraude cometido por el vendedor<sup>112</sup>. El TJUE volvió a ser contundente al entender que el derecho a deducir no puede limitarse, ya que la neutralidad del IVA "se opone a una

---

<sup>109</sup> Sentencia de 12 de enero de 2006, Asuntos acumulados C354/03, C-355/03 y C-484/03, apartado 46.

<sup>110</sup> STJUE de 12 de enero de 2006, Asuntos acumulados C354/03, C-355/03 y C-484/03, apartado 53; Asimismo, STJUE de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, apartado 18.

<sup>111</sup> Como puso de relieve el propio TJUE, "en la medida en que, a pesar del establecimiento del sistema común del IVA por medio de disposiciones de la Directiva, aún subsisten en la materia diferencias legislativas y reglamentarias entre los EEMM, el hecho de que un Estado miembro, debido a la calificación que ha dado a una operación comercial, no haya recaudado IVA alguno por dicha operación, no puede privar al sujeto pasivo del derecho a la deducción del IVA soportado en otro EM", STJUE de 22 de diciembre de 2010, RBS., Asunto C-277/09, apartado 42. *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: "El limitado alcance de la exigencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal: la necesidad de una cláusula antiabuso específica (STJ 20 de mayo 2010, Zwijnenburg) y la posibilidad de aprovechar las ventajas derivadas de calificaciones híbridas en el IVA (STJ 22 de diciembre 2010, RBS)", *QF*, n.º 6/2011.

<sup>112</sup> La Sentencia resolvió los asuntos acumulados C-439/04 (Axel Kittel) y C-440/04 (Recoltá Recycling SPRL). El asunto Kittel contempla, en primer lugar, una cuestión prejudicial planteada en el marco de un litigio entre el Sr. Kittel y Recolta Recycling SPRL, por una parte, y el Estado belga, por otra, en relación con la negativa de la Administración Tributaria Belga a admitir el derecho a la deducción del IVA soportado en operaciones implicadas en fraudes de tipo carrusel, al considerarse que los acuerdos entre compradores y vendedores tienen causa ilícita y, por esa razón, son nulos de pleno derecho conforme a la legislación nacional. En ambos casos se trataba de compras y ventas sucesivas de componentes informáticos y vehículos en los que un operador, incluido como primer eslabón en la cadena de distribución, había dejado de ingresar el IVA efectivamente repercutido a su cliente. La diferencia que existía entre ambos casos es que, en el caso Kittel, el Tribunal Belga había declarado probado que la empresa representada –Computime– conoció y participó deliberadamente en un fraude tipo carrusel, mientras que en el caso Recolta, los Tribunales no habían considerado probado que la propia empresa conociese la existencia del fraude, aunque sí estaban involucrados en él los anteriores proveedores y el posterior cliente.

diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas. De ello se desprende que la calificación de censurable de un comportamiento no implica, en sí misma, una excepción a la sujeción al impuesto<sup>113</sup>. Esto no obsta para que los operadores deban adoptar todas las medidas razonablemente exigidas para cercionarse que sus operaciones no están implicadas en un fraude. Por lo tanto, "cuando se realiza la entrega a un sujeto pasivo que no sabía o no podía saber que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el vendedor (...), Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de Derecho nacional (...) que implica la pérdida del derecho a deducir el IVA soportado por el sujeto pasivo"<sup>114</sup>.

En cambio, el TJUE, declaró que "cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, corresponde al órgano jurisdiccional nacional *denegar a dicho sujeto pasivo el derecho a deducir*"<sup>115</sup>, e incluso solicitar con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas<sup>116</sup>, incluso con independencia de si obtiene o no un beneficio con la trama fraudulenta<sup>117</sup>.

Vaya por delante que en ningún caso la Administración tributaria de un Estado puede transferir las tareas de control sobre los obligados tributarios a los sujetos pasivos. Es decir, no se puede denegar el derecho a la deducción porque "el sujeto pasivo no se ha cerciorado de que el emisor de la factura relativa a los bienes por los que se solicita el ejercicio del derecho a la deducción tenía la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, o por el motivo de que el sujeto pasivo no dispone, aparte de la citada factura, de otros documentos que puedan demostrar las anteriores circunstancias"<sup>118</sup>.

Tanto si el transmitente de la entrega intracomunitaria y emisor de la factura ha cometido irregularidades, o si ha ingresado o no el Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata, siempre que se acredite que el adquirente no tenía conocimiento de la trama fraudulenta, no impide el derecho a la deducción del IVA del adquirente<sup>119</sup>. Incluso, el incumplimiento del transmitente de declarar el comienzo, o modificación de su actividad como tal a efectos del IVA, no pone en tela de juicio el derecho del adquirente a deducir el IVA que se le ha repercutido<sup>120</sup>.

Asimismo, la teoría del conocimiento apuntada por el TJUE conlleva aplicar el principio de culpabilidad al operador que pretende ejercer el derecho a la deducción, aunque sea a título de simple negligencia<sup>121</sup>. Como han puesto de manifiesto Moreno Castejón, Marín Vacas y Hurtado Pena, "cualquier conocimiento del origen o destino fraudulento de las operaciones, incluso una reiteración en el aprovisionamiento por tales fuentes después de conocer ese origen haría de un empresario, un empresario negligente y abriría las puertas de la regularización administrativa del IVA soportado"<sup>122</sup>.

Como vemos, la limitación del derecho de deducción del IVA propuesta por los Estados Miembros como una de las medidas de lucha contra el fraude fiscal tiene que filtrarse a la luz de varios criterios según el TJUE<sup>123</sup>. No existe ninguna duda de que la normativa comunitaria se opone al derecho del

<sup>113</sup> STJUE de 6 de julio de 2006, en el Asuntos Acumulados C-439/04 y C-440/04, Kittel y Recoltá Recycling, apartado 50.

<sup>114</sup> STJUE de 6 de julio de 2006, apartado 52.

<sup>115</sup> STJUE de 6 de julio de 2006, fallo del Tribunal.

<sup>116</sup> STJUE de 6 de julio de 2006, apartado 55.

<sup>117</sup> STJUE de 6 de julio de 2006, apartado 56.

<sup>118</sup> STJUE de 21 de junio de 2012, Asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11.

<sup>119</sup> STJUE de 21 de junio de 2012, Asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11.

<sup>120</sup> STJUE de 22 de diciembre de 2010, Dankowski, Asunto C-438/09, apartados 33, 36, 38. El Tribunal subraya la importancia de tal declaración para el buen funcionamiento del IVA, pero, aún así, no puede constituir un requisito adicional para el reconocimiento de la condición de sujeto pasivo en el sentido de la Directiva.

<sup>121</sup> STJUE de 21 de junio de 2012, Asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11.

<sup>122</sup> Vid. MORENO CASTEJÓN, T., MARÍN VACAS, V. y HURTADO PUERTA, J.: "El fraude organizado al IVA intracomunitario...", *op. cit.*, pág. 165.

<sup>123</sup> Una de las sentencias que apuntan en esta dirección es la de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02. En esta sentencia no se trata ninguna cuestión de las adquisiciones intracomunitarias, pero tiene una gran importancia porque el Tribunal aclara las consecuencias de cuando una operación sujeta a IVA se considera como abusiva.



sujeto pasivo a deducir el IVA cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva<sup>124</sup>.

Ahora bien, en el caso de las tramas del fraude en el IVA, aplicar la Teoría del Conocimiento no va a ser siempre posible. Es decir, las variables pueden ser muchas, desde que las operaciones comerciales no existan, o que efectivamente sean reales pero la actividad económica se califique como abusiva. Efectivamente, las prácticas abusivas no son sancionables como ocurre en las que existe fraude, ya que las primeras tienen una connotación menor respecto del segundo caso.

Asimismo, la aplicación de la teoría del conocimiento implica que las administraciones tributarias nacionales tienen que demostrar la connivencia del sujeto pasivo/s en el trama del fraude en cadena. Y es aquí donde radica la dificultad, ya que lo más habitual es que la prueba se tenga que acreditar de manera indiciaria, por lo que será necesaria una pluralidad de indicios para que se pueda convertir en una prueba inequívoca. El derecho del Estado a limitar la deducción de los sujetos pasivos se compromete, en aplicación de la Teoría del Conocimiento, a que la legislación interna de los Estados admita las pruebas indiciarias. En el ordenamiento español, la prueba indiciaria puede convertirse en una prueba inequívoca "–y en su caso, en prueba de cargo– en la medida que su conjunto coherente elimina toda duda razonable sobre el "hecho-consecuencia" y genera un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad de tal hecho"<sup>125</sup>.

En cuanto a la factura como una de las pruebas objetivas de que la adquisición intracomunitaria se ha realizado correctamente, tiene que incluir toda la información exigida por la Directiva 2006/112/CE, y en particular la identificación de la persona que emitió dicha factura y la naturaleza de los bienes<sup>126</sup>. De ello se deduce que, por ejemplo, cuando la factura tenga todos los datos mencionados en la norma comunitaria, las autoridades fiscales no pueden denegar el derecho a la deducción invocando como motivo que el emisor de esa factura no dispone de una licencia de empresario individual y carece, por tanto, del derecho a utilizar su número de identificación fiscal<sup>127</sup>. En ese caso, el derecho a la deducción no puede limitarse por los Estados miembros, a no ser que pueda aplicar la teoría del conocimiento por parte del adquirente, por lo que en ese caso, se denegaría el derecho a la deducción.

### 3.3.3.3. Los Estados Miembros no pueden extender la responsabilidad tributaria en el IVA si no existe una prueba fehaciente de la colaboración en el fraude

La Directiva 2006/112/CE, al igual que en su momento la Sexta Directiva<sup>128</sup>, del IVA prevé en el artículo 205 la posibilidad de que los Estados miembros puedan disponer que una persona, distinta del deudor, quede obligada solidariamente al pago del IVA, cuando exista fraude.

Atendiendo a esta norma, una gran parte de los EEMM de la Unión Europea regularon un supuesto de responsabilidad solidaria en caso de impago del impuesto<sup>129</sup> y, en concreto, en España se modificó la LIVA para introducir un supuesto de responsabilidad subsidiaria en la obligación al pago de deudas liquidadas por IVA de los proveedores<sup>130</sup>. La norma europea pretende que si en una determinada cadena de proveedores-clientes ha existido un manejo artificioso e intencionado de la mecánica de la repercusión, y el empresario que finalmente se dedujo la cuotas repercutidas conocía o podía haber conocido la trama fraudulenta, no se podrá deducir la cuotas de IVA soportado, procediendo, en consecuencia, a la regularización de la situación tributaria del empresario. La regulación española resulta distinta, la responsabilidad es subsidiaria y los destinatarios, sujetos pasivos del IVA, resultan obligados al pago de las deudas liquidadas por IVA de los proveedores, sujetos pasivos a su vez del IVA.

---

<sup>124</sup> Fallo 2) de la STJUE de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02.

<sup>125</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Noviembre de 1999. Asimismo, el Tribunal Constitucional apuntó que "una prueba indiciaria ha de partir de unos hechos (indicios) plenamente probados, pues no cabe evidentemente construir certezas sobre la base de simples probabilidades".

<sup>126</sup> STJUE de 22 de diciembre de 2010, Dankowski, Asunto C-438/09.

<sup>127</sup> STJUE de 6 de septiembre de 2012, Gábor Tóth, Asunto C-324/11.

<sup>128</sup> En el caso de la Sexta Directiva, nos estamos refiriendo al artículo 21.3 de la citada norma.

<sup>129</sup> En el caso de Gran Bretaña, este supuesto de responsabilidad tributaria se aplicaba a los proveedores y sólo para determinadas categorías de bienes.

<sup>130</sup> Art. 87.5 LIVA.

No obstante, el TJUE confirmó que los supuestos de responsabilidad tributaria adoptados por los EEMM debían respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, en especial, el principio de seguridad jurídica y el principio de proporcionalidad<sup>131</sup>. En lo que respecta al principio de proporcionalidad, las normas de los Estados miembros, cuya finalidad es preservar los derechos de la Hacienda Pública, no pueden ir más allá de lo necesario para dicho fin.

Cuando en el supuesto de hecho de la responsabilidad, como ocurre en el caso de España, el legislador utilizar conceptos como "sabía o podía razonablemente sospechar", necesariamente la normativa nacional tiene que establecer presunciones que se puedan desvirtuar por el sujeto pasivo. Ejemplo de ello sería, si el precio pagado por ese bien era inferior al precio más bajo que, de forma razonable, podía esperar encontrar dichos bienes en el mercado, o bien al precio pagado por esos mismos bienes en adquisiciones anteriores.

Ahora bien, el TJUE en la sentencia de 11 de mayo de 2006, establece que estas presunciones no pueden estar formuladas de tal modo que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario<sup>132</sup>. Si las presunciones provocan *de facto* la aplicación de la responsabilidad objetiva, entonces esa norma nacional va más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública. Para ello, las normas domésticas deben permitir a los operadores que adopten todas las medidas razonables para asegurar que sus operaciones no forman parte de una cadena de entregas que incluya una operación constitutiva de fraude en IVA<sup>133</sup>, en concreto, confiando en la legalidad de las operaciones sin incurrir en el riesgo de que se les considere solidariamente obligados al pago del impuesto adeudado por otro sujeto pasivo.

Para poder determinar si la norma nacional se aplica de manera correcta, el Tribunal vuelve a aplicar la teoría del conocimiento –*knowlegde test*–, aunque sea en un supuesto de responsabilidad. La cuestión que subyace es que la obtención de la prueba que los participantes tenía conocimiento o participación no suele ser posible en las tramas, ya que normalmente, si se participa en ellas, lo normal es que se les de una apariencia de normalidad más allá de toda duda. Por ello, la Administración tendrá que ir a la prueba por indicios, para que pueda inferirse de manera razonable que el sujeto pasivo tenía conocimiento, incluso parcial, de la trama de fraude<sup>134</sup>.

En efecto, para que los EEMM puedan aplicar el supuesto de responsabilidad tributaria, el TJUE ha puesto el acento en que el conocimiento de la defraudación cometida de la trama no tiene porqué ser completo, basta que pudiera conocerla o, que por las pruebas aportadas por la Administración, se pueda inferir que debía haberla conocido y que, a pesar de ello, hubiera decidido ignorar la trama de fraude. Si la Administración no es capaz de probar alguno de estos indicios, resulta imposible poder aplicar cualquier supuesto de responsabilidad. Además, se pretende hacer responsables, no sólo a los organizadores de la trama, sino aquellos empresarios que entran en la rueda para beneficiar comercialmente su negocio<sup>135</sup>.

#### 3.3.3.4. El principio de proporcionalidad como límite a la inversión del sujeto pasivo

Los Estados en su lucha contra el fraude fiscal han utilizado la posibilidad de "invertir el sujeto pasivo" del IVA, tal y como se encuentra previsto en la normativa comunitaria<sup>136</sup>. Este régimen se suele intro-

<sup>131</sup> STJUE de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries, C-384/04.

<sup>132</sup> STJUE de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries, C-384/04.

<sup>133</sup> Sentencia de 12 de enero de 2006, Optygen, Asuntos acumulados C354/03, C-355/03 y C-484/03.

<sup>134</sup> Vid. en este sentido a MORENO CASTEJÓN, T., MARÍN VACAS, V. y HURTADO PUERTA, J.: "El fraude organizado al IVA intracomunitario...", *op.cit.*, pág. 168.

<sup>135</sup> Como han puesto de manifiesto MORENO CASTEJÓN, T.; MARÍN VACAS, V. y HURTADO PUERTA, J.: "también supone un cambio de enfoque en la actuación administrativa contra las <<Tramas>> que, hasta ahora, había perseguido por medio de denuncias penales a las sociedades implicada, en algunas ocasiones con pruebas de cargo débiles y casi siempre con poco éxito en sede judicial". Cfr. MORENO CASTEJÓN, T.; MARÍN VACAS, V. y HURTADO PUERTA, J.: "El fraude organizado al IVA intracomunitario...", *op.cit.*, pág. 168.

<sup>136</sup> La Directiva 2006/69/CE del Consejo de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del IVA y de contribución a la lucha contra la evasión y fraudes fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones, autorizó ya a los EEMMM a establecer la llamada inversión del sujeto pasivo en determinados sectores que se mencionaban en el artículo 1.7 y el Anexo M, a saber, servicios de construcción, cesiones de personal, entregas de inmuebles no exentas, entregas de material usado, entregas de residuos, entregas de productos férricos y no férricos, etc...

ducir en la normativa doméstica, en aquellos casos en lo que los bienes se adquieren en otro país comunitario, pero, una vez que se introducen en el mercado nacional, es dónde se producen los supuestos de fraude carrusel por las distintas transacciones sucesivas de unos empresarios a otros.

El fraude que pretende evitarse consiste en que un operador registrado a efectos del IVA emita una factura de ventas y desaparezca una vez cobrado el importe de la operación, sin haber ingresado el IVA repercutido. El adquirente puede deducirse el IVA repercutido, porque tiene una factura válida. La Hacienda Pública no recibe el IVA de la venta debiendo, sin embargo, devolver al comprador el IVA soportado que declara como deducible.

En este caso, a través de la inversión del sujeto pasivo, el IVA en vez pagarse por el adquirente a sus proveedores como IVA repercutido, se declara como devengado en su propia declaración-liquidación, razón por la que se conoce a este mecanismo como autorrepercusión<sup>137</sup>. A su vez, se consigna en la misma declaración como IVA soportado deducible, de modo que no es el que entrega y expide la factura quien debe ingresar, sino el adquirente retiene e ingresa el IVA, y adquiere el derecho a la deducción. Con este sistema, el ingreso se sitúa al final de la cadena de producción y comercialización.

Estos supuestos de "reverse charge" se consideran como una medida excepcional que se aplica sólo en determinados sectores susceptibles de fraude. Sin embargo, en el año 2005, Austria y Alemania pidieron autorización a la Comisión para introducir este mecanismo en los respectivos ordenamientos y que se aplicase en todas las fases de la cadena de forma generalizada para todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que supusieran una factura de más de 10.000 € (Austria) y 5000 € (Alemania)<sup>138</sup>. Es decir, se invertía el IVA en todas las fases de la cadena de comercialización, hasta la fase de distribución minorista, en la que se produciría el devengo ordinario, para lo cual resultaba imprescindible la factura.

No hace falta decir que esta propuesta fue rechazada, entre otros motivos, por el cambio fundamental que supondría al sistema del IVA. A ello, hubo que sumarle la falta de consenso entre los EEMM, así como la postura que mantuvo la Comisión, lo que condujo al fracaso y posterior abandono de esta propuesta. La aprobación del régimen de inversión del sujeto pasivo de manera general suponía romper con el mecanismo que vertebra todo el IVA, la repercusión-deducción. Además, sin lugar a dudas, suponía una carga fiscal indirecta, ya que los sujetos pasivos del impuesto debían aumentar las obligaciones de facturación y de contabilidad por el IVA soportado y no pagado, y el IVA repercutido y no cobrado. En concreto, este sistema supone contabilizar las cantidades como si se cobraran y pagaran, para finalmente saldar estas cantidades presentando autoliquidaciones a la Administración. Este sistema aplicado de forma generalizada no tiene nada que ver con un impuesto como el IVA.

Sin embargo, a pesar de su carácter extraordinario, no han faltado EEMM que han solicitado a la Comisión una autorización para aplicar de manera excepcional, y sólo para algunos supuestos concretos, la regla de la inversión del sujeto pasivo. En concreto, se ha requerido para aquellos sectores que han resultado ser vulnerables a las tramas de fraude, dependiendo de las características de cada EM, por ejemplo, en nuestro país las transacciones ejecutivas inmobiliarias, o en Gran Bretaña, las compra-ventas de teléfonos móviles, chips, ordenadores, ipads... La autorización de la Comisión debe guiarse por las pruebas de fraude que demuestren los Estados y, por supuesto, bajo el principio de proporcionalidad<sup>139</sup>. Efectivamente, el criterio de proporcionalidad exige que las autoridades comunitarias verifiquen la oportunidad de actuar mediante actos vinculantes o no, y en su caso, optar por el segundo tipo –actos no vinculantes–, cuando la materia que sea no exija la adopción de un régimen jurídico uniforme<sup>140</sup>.

Pues bien, la realidad es que los sectores de bienes y servicios en los que se comprobó que existía un fraude masivo, tal y como se puso de manifiesto en las autorizaciones pedidas en su día por algunos EEMM, se han introducido en la Directiva 2013/43/UE del Consejo de 23 de julio, ampliando el artículo 199 bis de la Directiva 2006/112/CE. Asimismo, se prevé en el citado artículo que "hasta el 31

---

<sup>137</sup> Vid. CASAS AGUDO, D.: "Inversión del sujeto pasivo o reverse charge, límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad", *Crónica Tributaria*, n.º 131, 2009, pág. 226.

<sup>138</sup> Vid. MIRANDA FUERTES, N. y DE NAVASCUÉS AYBAR, S.: "El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias...", *op. cit.*, págs. 86-87.

<sup>139</sup> STJUE de 19 de septiembre de 2000, Ampafrande, SA, Sanofi Synthelabo, C-181/99.

<sup>140</sup> Vid. CASAS AGUDO, D.: "Inversión del sujeto pasivo o reverse charge, límites temporales y requisitos formales del...", *op. cit.*, pág. 238.

de diciembre de 2018 y por un período mínimo de dos años", los Estados pueden aplicar el régimen de inversión del sujeto pasivo.

En definitiva, desde el momento en que la Comisión ha puesto el acento en mantener el principio de tributación en destino, el sistema de inversión del sujeto pasivo aplicado de manera excepcional se ha mostrado como una de las formas más eficientes de lucha contra el fraude fiscal, sobre todo en los casos de fraude tipo carrusel.

### 3.3.4. *Inexistencia de una Autoridad Fiscal Europea y mejor intercambio de información*

Todas las cuestiones que hemos analizado evidencian un vacío en el ordenamiento comunitario sobre un órgano que pueda liderar la gestión de las medidas descritas. Hasta ahora cada Administración tributaria gestiona el IVA en el marco del sistema tributario, lo que hace muy difícil la lucha contra el fraude fiscal sobre todo en el ámbito de las adquisiciones intracomunitarias, a pesar de la existencia en todos los países de un Registro de Operadores Intracomunitarios.

No podemos desconocer que la creciente importancia de las relaciones comerciales internacionales y europeas, así como la evolución de la tecnología de la información que, sin lugar a dudas, tienen ambas claras implicaciones para el IVA. Pero, a la vez, las transacciones internacionales y, en nuestro caso, intracomunitarias generan cargas adicionales a las empresas, ya que los procedimientos administrativos son distintos en cada EEMM, a pesar de que existe una Directiva comunitaria. El caso más llamativo es las PYMES, cuya situación queda agravada frente a las grandes multinacionales, ya que normalmente cuentan con menos recursos para hacer frente a las dificultades derivadas del cumplimiento de las diferentes normas y obligaciones<sup>141</sup>.

La inexistencia de una autoridad fiscal en el ámbito comunitario, cuyo objetivo sea la gestión tributaria y el control de las adquisiciones intracomunitarias, avivan la aparición de las tramas de fraude.

Ante esta situación, una de las formas que utilizan los Estados para combatir el fraude fiscal sólo puede ser a través del intercambio de información. No cabe duda que disponer de la información adecuada por parte de los EEMM, no sólo puede impedir la aparición de nuevas tramas o poner fin a las existentes, sino que produce un efecto preventivo entre los operadores intracomunitarios<sup>142</sup>.

Sin embargo, la realidad ha demostrado que el intercambio de información que se necesita para luchar contra el fraude fiscal tiene que ser mayor que el que se ha producido hasta este momento. Aunque desde el año 2003, la Unión Europea aprobó una Directiva sobre Asistencia Mutua y un Reglamento relativo a la cooperación administrativa y lucha contra el fraude fiscal<sup>143</sup>, no ha sido hasta el año 2010, cuando se aprobó el Reglamento nº 904/2010 del Consejo, que ha supuesto un paso adelante en la cooperación e intercambio de información que pueda ser útil para calcular correctamente el IVA<sup>144</sup>.

Efectivamente, el Reglamento actual ha traído consigo una mejora cuantitativa y cualitativa en el intercambio de información entre los EEMM. Ejemplo de lo que dicho es que, con la anterior normativa la solicitud de información de un EM a otro tenía un carácter facultativo y, por su parte, las autoridades del Estado requerido no siempre estaban obligadas a facilitar la información solicitada. Esta situación se producía, sobre todo, en el caso de las adquisiciones intracomunitarias, cuando el Estado de origen negaba el derecho a la exención al sujeto pasivo, por entender que los bienes no habían salido del país, pero, sin embargo, tampoco solicitaban información a las autoridades del Estado miembro de destino indicado por el proveedor<sup>145</sup>.

<sup>141</sup> El principio "pensar primero a pequeña escala" es el inspirador de la norma de la pequeña empresa europea, en la que se promueven soluciones basadas en el uso de la administración electrónica y la ventanilla única, al objeto de simplificar el entorno reglamentario y administrativo en que operan las PYME. COM (2008) 394, de 25 de junio de 2008.

<sup>142</sup> *Vid.* en este caso, MIRANDA FUERTES, N. y NAVASCUÉS AYBAR, S. de: "El fraude en el IVA en las operaciones intracomunitarias...", *op. cit.*, pág. 87.

<sup>143</sup> Reglamento (CE) 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>144</sup> Asimismo, se ha aprobado por la Comisión el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 79/2012, de 31 de enero que contiene las normas de aplicación de determinadas disposiciones del Reglamento 904/2010.

<sup>145</sup> Así el TJUE, señaló que "la Directiva de asistencia mutua y el Reglamento no se han adoptado con el fin de establecer un sistema de intercambio de información entre las Administraciones fiscales de los EEMM que les permita determinar el carácter comunitario de las entregas efectuadas por un sujeto pasivo que no ha podido aportar por sí mismo las pruebas necesarias a este objeto". STJUE 27 de septiembre de 2007, Twoh International BV, C-184/05.

Con el nuevo Reglamento, si bien todavía la aplicación y regulación de algunos puntos resulta insatisfactoria, se ha establecido una serie de obligaciones más precisas para los EEMM, como la de aplicar el Reglamento en todos sus elementos y en el plazo fijado en el mismo. Asimismo, hay obligación de facilitar la información de retorno (*feedback*), cuando un Estado facilita información a otro EM<sup>146</sup>.

A tenor del Reglamento 904/2010, se exige a los EEMM el mantenimiento de una base de datos, de acceso automatizado, que permita una verificación rápida de ciertos datos referentes al sujeto pasivo, en concreto, datos relativos a los números de identificación del IVA que se ha asignado por ese Estado<sup>147</sup>. Se regula un intercambio de información sin solicitud previa de un Estado a otro, sólo para ciertas categorías de datos, y se agiliza la validez de los números de identificación a efectos del IVA. Asimismo, un Estado puede solicitar que se inicie una investigación administrativa y para ello, el secreto bancario que pueda existir en los ordenamientos jurídicos de los EEMM no puede menoscabar la aplicación de esta norma comunitaria.

Una de las novedades más importante que se encuentra en este Reglamento, consiste en la instauración de un mecanismo de intercambio de información rápido que cubra información selectiva como forma de lucha contra el fraude fiscal. Para ello se establece una red sin personalidad jurídica, denominada EUROFISC, para todos los EEMM, con la finalidad de promover y facilitar una cooperación multilateral y descentralizada que permita luchar contra determinados tipos de fraude fiscal<sup>148</sup>.

Resulta de especial importancia, el acceso automatizado a los datos VIES para que los Estados puedan conocer la totalidad de las operaciones intracomunitarias de un operador, a la hora de la investigación de las posibles tramas de fraude del IVA, ya que la participación en este tipo de fraude suele ser con varios operadores que se encuentran en distintos Estados miembros. Para ello, los formularios para solicitar este intercambio de información se han normalizado a nivel comunitario, lo que, sin lugar a dudas, ha sido un paso muy importante en este sentido.

Ahora bien, el Reglamento n.º 904/2010 sigue teniendo una serie de deficiencias que han ralentizado el esfuerzo que tanto la Unión Europea, como los EEMM, hacen en la lucha contra el fraude fiscal. En concreto, la obligación de dar información a un EM a la hora de iniciar una investigación administrativa, cuando ha sido solicitada por éste, no tiene fuerza vinculante porque el Estado que la presta puede considerar como no necesaria para la investigación tributaria que se lleva a cabo en el otro Estado. La negativa del Estado tiene que estar motivada, tal como se establece en el artículo 54 del Reglamento n.º 904/2010, donde se regulan algunos motivos en los que el Estado puede fundar su negativa, como por ejemplo:

- La carga administrativa resulta desproporcionada por la información requerida.
- Que se hayan agotado las fuentes habituales de información.
- Que la legislación interna no prevea la facultad a los órganos administrativos para realizar esa investigación.
- Que no pueda, por motivos jurídicos, facilitar ese tipo de información, como por ejemplo, límites al secreto comercial, industrial o profesional.

Asimismo, algunos de los plazos previstos para comunicar la información requerida por otro EM resultan muy amplios –3 meses–, lo que entorpece la lucha contra el fraude fiscal, ya que se rebaja la celeridad en la respuesta por parte de los EEMM. Este plazo se puede reducir todavía más, en determinados casos, a un 1 mes y, aunque en determinadas ocasiones los EEMM puedan acordar un plazo distinto más corto, el plazo de tiempo previsto en el Reglamento no ayuda en la lucha contra el fraude fiscal.

No podemos obviar que a pesar de la aprobación del Reglamento n.º 904/2010, sigue faltando un mayor compromiso de los EEMM a este tipo de intercambio de información. Es cierto que algunos

---

<sup>146</sup> El *Feedback* resulta obligatorio, "sin perjuicio de la normativa relativa al secreto fiscal y a la protección de datos aplicable a su EM y siempre que no suponga cargas administrativas desproporcionadas". Cfr. art. 16 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 79/2012, de 31 de enero.

<sup>147</sup> Cfr. artículo 17 y ss del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 79/2012, de 31 de enero.

<sup>148</sup> Cfr. artículo 33 y ss del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 79/2012, de 31 de enero.

Estados carecen de mecanismos de recopilación sistemática y almacenamiento centralizados de los datos que se solicitan y es por ello, por lo que no pueden en ocasiones facilitar la información solicitada. Pero, en la mayoría de los casos, falta compromiso político por parte de los EEMM. En este caso, el papel de la Comisión resulta esencial para, en unos casos, propiciar la modernización de las administraciones tributarias en aquellos países que las soliciten, y en otros, fomentar una implicación mayor de los EEMM.

En definitiva, aunque se ha progresado en este ámbito, tanto desde el punto de vista normativo, como la creación de la red Eurofisc, queda en evidencia todo el camino que queda por recorrer. En primer lugar, una autoridad fiscal independiente, como puede ser la Comisión, con capacidad de supervisar y orientar todo el trabajo que se hace en Eurofisc. En segundo lugar, un compromiso real de los EEMM para obligarse a cumplir mejor las obligaciones de información.

#### 4. LAS EXENCIONES DEL IVA QUE NO DAN DERECHO A LA DEDUCCIÓN

Si el IVA fuera totalmente neutral en el consumo, las exenciones serían mínimas o casi inexistentes. En concreto, el artículo 131 de la Directiva 2006/112/CE regula un gran número de exenciones, lo que, de primeras, parece contrario al principio de neutralidad. Sin embargo, es de todos conocido que muchas de las exenciones son reflejo del principio de capacidad económica.

Es cierto que las exenciones previstas en la Directiva comunitaria, no cumplen el mismo fin que aquel que la normativa interna de los Estados les atribuye a los beneficios fiscales o bonificaciones. Efectivamente, la mayor parte de las exenciones comunitarias en el IVA responden a razones de interés general para favorecer el acceso a determinados bienes y servicios esenciales, que no quedan gravados por el IVA. Pero también se contemplan otras exenciones cuyo sentido radica en razones más técnicas, y que sólo pueden tener explicación atendiendo a la mecánica del impuesto<sup>149</sup>. En concreto, me refiero a los servicios financiero o las transacciones inmobiliarias.

Las exenciones, a su vez, provocan una serie de efectos en la "neutralidad del IVA". La operación exenta determina la inexistencia de gravamen, y por lo tanto, no tiene lugar la repercusión al adquirente del bien o destinatario del servicio. A la vez, el IVA que ha soportado el empresario que se dedique a realizar actividades exentas, no se lo puede deducir, es decir, el sujeto pasivo pierde el derecho a deducir las cuotas soportadas en el ejercicio de la actividad exenta. De este modo, lo más probable es que el IVA que soporta y que no puede deducir, lo repercute a través del aumento en el precio de sus prestaciones o bienes, lo que provoca un efecto opuesto a lo pretendido por la exención. La distorsión se produce porque los sujetos incrementan en el precio de los bienes y servicios el IVA que no han podido deducirse. A pesar de ello, el precio que deben pagar los destinatarios finales suele ser más bajo que si el bien o el servicio que se recibe estuviera sujeto.

En segundo lugar, si la exención se sitúa en una fase comercial anterior a la última entrega, el efecto cascada que se produce, provoca que el consumidor final acabe pagando un mayor precio y, por lo tanto, mayor IVA, que el que habría pagado en un supuesto de sujeción.

El conjunto de todas las exenciones de bienes y servicios tiene una incidencia importante en el IVA, porque afecta a la base imponible, y por ende, a la recaudación del tributo. Es decir, incluso si se ignora las dificultades técnicas que provocan las exenciones, lo cierto es que éstas inciden en la base imponible del IVA, y por ende, en la recaudación, que lleva necesariamente a plantearse la supresión de las mismas, sobre todo en un contexto de crisis como el actual.

Este debate no es nuevo, la Comisión en el año 2003 planteó públicamente el debate sobre la conveniencia del mantenimiento de las exenciones en el IVA, relacionándolas con las distorsiones que producían en el mercado y en el principio de neutralidad en el propio IVA<sup>150</sup>. Aunque, también era consciente de que la supresión de determinadas exenciones debía tener en cuenta otros motivos como los de carácter político, e incluso técnicos, pero que, en cualquier caso, parecía necesario que el número de exenciones fuera lo más bajo posible.

<sup>149</sup> Cfr. CUBERO TRUYO, A.: "El impuesto sobre el Valor Añadido (I)", en AAVV: *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, Tecnos, 6.ª ed., 2012, pág. 720.

<sup>150</sup> Propuesta presentada por la Comisión el 5 de mayo de 2003, documento COM (2003) 234 final, punto 2.

#### 4.1. Análisis de las exenciones en la Directiva 2006/112/CE

Existen una serie de exenciones que no tienen derecho a la deducción y se encuentran reguladas en los artículos 132-137 de la Directiva 2006/112/CE. Las exenciones con derecho a deducción se refieren a las adquisiciones intracomunitarias para permitir que los bienes se graven en el Estado de destino. En todo caso, serán las primeras el objeto de nuestro estudio.

Vaya por delante que las exenciones contempladas en la Directiva se aplican, sin perjuicio de que otras normas comunitarias y los propios EEMM establecen condiciones para la correcta aplicación de las exenciones con la finalidad de prevenir cualquier atisbo de fraude fiscal<sup>151</sup>, pero con el límite de la normativa comunitaria.

Las exenciones de la Directiva se pueden agrupar en dos listas distintas. Una, la que concierne a ciertas actividades que se pueden calificar de interés general y, aquella otra que prevé determinadas actividades exentas sin que tengan expresamente un interés general o social.

Las primeras se refieren a sectores como la salud, la educación, la cultura, el deporte, la asistencia social, las actividades religiosas, el asociacionismo y el servicio postal universal<sup>152</sup>. Estas actividades

<sup>151</sup> STJUE de 19 de enero de 1982, Becker, C-8/81.

<sup>152</sup> Las actividades exentas de interés general serían las siguientes:

- 1.- Las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias de los mismos realizadas por los servicios públicos postales, con la excepción de los transportes de pasajeros y telecomunicaciones;
- 2.- las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos;
- 3.- la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate;
- 4.- las entregas de órganos, sangre y leche humanos;
- 5.- las prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su profesión por los protésicos dentales, así como el suministro de prótesis dentales realizadas por los dentistas y por los protésicos dentales;
- 6.- las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumbe en los gastos hechos en común, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia;
- 7.- las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;
- 8.- las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;
- 9.- la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables;
- 10.- las clases dadas a título particular por docentes y que se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria;
- 11.- las cesiones de personal por instituciones religiosas o filosóficas para las actividades enunciadas en los números 2, 7, 8 y 9 y con fines de asistencia espiritual;
- 12.- las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, facilitadas a sus miembros en interés colectivo de éstos, mediante una cotización fijada de conformidad con los estatutos, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia;
- 13.- determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física;
- 14.- determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate;
- 15.- las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los organismos cuyas operaciones estén exentas, de conformidad con las letras b), g), h), i), l), m) y n), con motivo de manifestaciones destinadas a aportarles un apoyo financiero y organizadas en su exclusivo beneficio, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia;
- 16.- el transporte de enfermos o de heridos con ayuda de vehículos especialmente acondicionados para este fin, cuando sea realizado por organismos debidamente autorizados;
- 17.- las actividades que no tengan carácter comercial llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión.

se pueden prestar por el sector público. También se puede reconocer la exención de algunas de estas actividades, cuando se presten por entidades que no sean de derecho público, siempre bajo el cumplimiento de una serie de condiciones<sup>153</sup>.

Asimismo, la segunda lista recoge determinadas actividades económicas, como las operaciones financieras, operaciones de seguro, reaseguro, y capitalización, el sector del juego y las operaciones inmobiliarias que están exentas<sup>154</sup>.

A mi juicio, varias dudas se suscitan respecto de las exenciones comunitarias. Aún a riesgo de ser reiterativa, no puedo dejar de reseñar que las exenciones provocan una distorsión económica y por lo tanto, se producen un desincentivo en la inversión.

#### 4.1.1. *Las exenciones de interés general*

Cuando me refiero a la primera lista de exenciones, tenemos que hacer un esfuerzo para situarnos en el momento en el que se aprobaron. Efectivamente, la presencia del sector público como proveedor de servicios esenciales como la educación o la sanidad, además, financiados con recursos públicos, era lo habitual en casi todos los EEMM. Pero, esta situación ha ido variando a lo largo de los años y, en concreto, en la actualidad, muchos de estos servicios se prestan sólo por el sector privado. También cabe la concurrencia del sector público y privado en la prestación de estos servicios de interés general, aunque la presencia única del sector privado va aumentando cada día.

Que estos servicios se encuentren exentos, podía tener razón de ser en el momento en el que se aprobó la Directiva, ya que era el sector público el proveedor de los mismos. Pero, como hemos expuesto en el párrafo anterior, en la actualidad la evolución de las políticas sociales de los EEMM se dirigen hacia la privatización de determinados servicios públicos, o en muchos casos, la cooperación entre el sector público y privado a través de distintas fórmulas administrativas. A mayor abundamiento, incluso cuando los organismos públicos están exentos del IVA en las actividades que realizan o servicios que prestan, en cada vez más ocasiones, intentan externalizarlos a fin de evitar el pago del IVA que soportan, pero que no se pueden deducir. Esto supone una diferencia y una distorsión económica, ya que se crean diferencias en el régimen de IVA de actividades similares dependiendo del estatus del proveedor.

Pero, podemos añadir en contra del mantenimiento de estas exenciones que cuando las actividades exentas se prestan por el sector privado, que actúa movido por ánimo de lucro como no podía ser de otra manera, dejan de tener sentido para el prestador de las mismas. Es decir, la exención convierte a

<sup>153</sup> El artículo 133 de la Directiva 2006/112/CE, se refiere a "a) los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas; b) estos organismos deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación; c) estos organismos deberán aplicar unos precios autorizados por las autoridades públicas o que no sean superiores a dichos precios o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de autorización de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al IVA; d) las exenciones no deberán ser capaces de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA".

<sup>154</sup> El artículo 135 de la Directiva 2006/112/CE, señala que "los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: a) las operaciones de seguro y reaseguro, incluidas las prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros; b) la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron; c) la negociación y la prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía, así como la gestión de garantías de créditos efectuada por quienes los concedieron; d) las operaciones, incluida la negociación, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos; e) las operaciones, incluida la negociación, relativas a las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago, con excepción de las monedas y billetes de colección, a saber, las monedas de oro, plata u otro metal, así como los billetes, que no sean utilizados normalmente para su función de medio legal de pago o que revistan un interés numismático; f) las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores, con excepción de los títulos representativos de mercaderías y los derechos o títulos enunciados en el apartado 2 del artículo 15; g) la gestión de fondos comunes de inversión definidos como tales por los Estados miembros; h) las entregas, por su valor facial, de sellos de Correos que tengan valor postal en sus territorios respectivos, de timbres fiscales y de otros valores similares; i) las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro; j) las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12; k) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 12; l) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles".



quien la soporta (el profesional de estas actividades) en consumidor final y le impide deducir el IVA soportado dentro de la misma<sup>155</sup>.

Además, estos servicios públicos exentos suelen estar financiados por los residentes de ese Estado, que son además los que acceden a esos servicios exentos. Sin embargo, en el momento actual de libre circulación de personas dentro de la Unión, si el destinatario de estos servicios no reside en ese Estado, y es ese Estado dónde se presta los servicios que además están exentos, supone una disminución de los recursos públicos.

También es evidente que, por motivos de carácter social, la supresión sin más de determinadas exenciones no es posible, por lo que sería necesario analizarlas de forma individual. Por ejemplo, las prestaciones de servicios o entregas de bienes a través del servicio postal universal de los EEMM se encuentran exentas, porque el prestador era el Estado. En el momento en el que se produce la liberalización de estos servicios, la exención del IVA genera un trato preferente para la Administración Pública en relación con los servicios prestados por operadores privados. Por ello, se puede limitar la exención a aquellas operaciones reservadas al operador que presta el servicio postal universal, quedando sujetos al IVA el resto de las prestaciones que no sean estrictamente postales<sup>156</sup>.

Aún así, efectivamente existen algunos servicios que deben estar exentos por considerarse esenciales, pero, ¿realmente podemos calificar todos los servicios como de "interés público"? Es más, en muchos casos, como veremos más adelante, el TJUE ha ido matizando los requisitos que deben existir para considerar que son de "interés general".

#### 4.1.2. Exenciones relativas a otras actividades

Como expusimos en las páginas anteriores, existen una miscelánea de exenciones relativas a otras actividades que no se pueden calificar como de "interés general" y responden a otros fines, que son más técnicos, como la dificultad de determinar la base imponible, que es lo que ocurre en el caso de las transacciones financieras.

La pregunta que se debe hacer es si esta dificultad que originariamente existía cuando se reguló la exención, se sigue manteniendo en todos los casos regulados, y por otra parte, si puede existir otra alternativa en la regulación del IVA para hacer más eficiente estos servicios. En concreto, no se nos escapa que la actual crisis económica europea, entre otras cuestiones, podemos calificarla de crisis financiera debida a la fuerte especulación hipotecaria.

Por otra parte, la normativa del IVA respecto de la propiedad inmobiliaria resulta muy compleja, ya que está compuesta de exenciones y, a su vez, de la posibilidad de que los sujetos pasivos puedan renunciar a la exención. En algunos Estados, como nuestro país, se han producido bolsas de fraude que han llevado a éstos a solicitar a la Comisión propuestas de inversión del sujeto pasivo. El mantenimiento de esta exención por razones de interés social no tiene mucha justificación. Tal vez, la solución sería limitar esta exención a determinados aspectos de la actividad inmobiliaria en los que efectivamente se siga manteniendo ese "interés general", de tal modo que la exención sería la excepción. Esta posibilidad se puede llevar a cabo desde la Unión Europea, o bien que sean las legislaciones domésticas las que tengan que tomar en consideración la misma.

En el caso de las operaciones financieras<sup>157</sup>, no han faltado autores<sup>158</sup> que justifican el mantenimiento de la exención, ya que por su naturaleza —obtención de recursos económicos—, no son un verdadero "consumo" privado de bienes y prestaciones de servicios. En esta misma línea, la exención de las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización tendría, según estos autores, el mismo fundamento, con el añadido de que el pago de primas no constituye consumo, sino ahorro.

El argumento propuesto en el caso de las operaciones de seguro, reaseguro, previsión y capitalización, puede ser válido. Pero, se puede objetar en contra que estas actividades suelen estar gravadas

---

<sup>155</sup> Cfr. SOLER BELDA, R. R.: "IVA, módulos y fraude fiscal", *QF*, n.º 6, 2013 (BIB 2013/566).

<sup>156</sup> En concreto, en España se ha hecho así, por la Ley 23/2005, de 18 de noviembre.

<sup>157</sup> Vaya por delante que si se someten al IVA, aquellas operaciones del sector financiero que tienen el carácter de servicios auxiliares, como pueden ser los servicios de asesoría, cajas de seguridad, tasas sobre operaciones de cajeros automáticos, servicios de gestión de carteras, entre otros.

<sup>158</sup> Vid. por todos, IBAÑEZ GARCÍA, I.: "Contribución al libro verde sobre el futuro del IVA", *QF*, n.º 5, 2011 (BIB 2011/216).

como, en nuestro caso, por otro impuesto indirecto –el Impuesto Especial sobre Primas de seguros–. No tiene sentido que la actividad financiera no esté sujeta a la imposición indirecta en su totalidad.

Asimismo, la exención del IVA de las operaciones financieras ha llegado a ser una significativa fuente de ingresos públicos, particularmente para aquellos EEMM con un sector financiero muy fuerte que se han convertido en exportadores de servicios, sin que estos ingresos se hayan obtenido en los Estados dónde dichos servicios se prestan. Por lo tanto, si estas operaciones quedan sujetas, aparte de corregir la deslocalización del tributo, parece claro que muchas de las actuales dificultades técnicas y legales de las exenciones en el IVA, podrían desaparecer.

Además hay que añadir que, en la medida en que determinadas actividades "auxiliares" del sector financiero están gravadas por el IVA, los sujetos pasivos tienen que aplicarse la regla de la prorrata, que introduce más complejidad si cabe en un impuesto como el IVA. Este es otro motivo por el que tendría mucho más sentido someter al IVA toda la actividad financiera, si consideramos que las transacciones financieras añaden valor a la economía.

En el caso del sector del juego, la Directiva 2006/112/CE prevé la exención pero sujeta a una serie de condiciones y limitaciones que debe regular, y exigir cada Estado miembro. Al margen de la discrecionalidad que se le concede a los EEMM para regular la exención, y que en algunos casos, está limitada a cierto tipo de juego como son las loterías, apuestas y juegos organizados por el propio Estado y algún organismo privado con interés social, resulta imprescindible una atención al mantenimiento o no de esta exención.

Efectivamente, este es un sector peculiar en el que confluyen una serie de circunstancias heterogéneas. Por una parte, es una importante fuente de ingresos si se somete a imposición; por otro lado, cada vez más Estados están sometiendo a tributación con impuestos específicos, además del incremento de estos servicios de manera on-line, que ponen de manifiesto que muchos de los servicios de juego que se prestan están establecidos en otros Estados distintos de dónde se encuentran los jugadores. Por ello, sería conveniente suprimir la exención y someterlo al IVA.

#### **4.2. Ámbito de aplicación de las exenciones: problemas de interpretación**

La Directiva 2006/112/CE hace una regulación exhaustiva no sólo de las exenciones que no dan derecho a la deducción, sino que también establece las excepciones a los citados supuestos de exención. Las exenciones reguladas en la norma comunitaria no pretenden eximir del IVA a todas las actividades, sino únicamente aquellas que se enumeran y describen en dichos artículos de forma detallada<sup>159</sup>.

Vaya por delante que cualquiera de las exenciones que no dan derecho a la deducción a nivel nacional, tampoco dan derecho a la deducción del IVA soportado en las operaciones intracomunitarias, y sea cual sea el régimen del IVA aplicable en el Estado miembro de destino. En efecto, si una operación está exenta, el sujeto pasivo que la realiza no tiene derecho a deducir el impuesto soportado dentro de un EM, por lo que tampoco puede ver reconocido este derecho cuando la operación de que se trate tenga carácter intracomunitario<sup>160</sup>.

Efectivamente, el TJUE ha señalado de forma reiterada que las exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho Comunitario "que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA"<sup>161</sup>. Por ello, los términos empleados para designar las exenciones reguladas en la citada Directiva, "se han de interpretar restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el impuesto sobre el volumen de negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo"<sup>162</sup>.

Sin embargo, la interpretación que han hecho los Estados ha sido objeto de pronunciamientos del TJUE. La interpretación de las exenciones se debe llevar a cabo a luz de su contexto y los objetivos

<sup>159</sup> STJUE de 14 de junio de 2007, Horizon College, C-434/05; STJUE de 16 de octubre de 2008, Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Jockey Club, C-253/07; STJUE de 10 de junio de 2010, Futur Health Technologies, C-96/09.

<sup>160</sup> STJUE de 7 de diciembre de 2006, Eurodental Sàrl, C-240/05.

<sup>161</sup> STJUE de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, C-348/87; STJUE de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96; STJUE de 8 de marzo de 2001, Försäkringsaktiebolaget Skandia, C-240/99.

<sup>162</sup> STJUE de 11 de agosto de 1995, Bulthuis-Griffioen, C-453/93; STJUE de 12 de febrero de 1998, Blasi, C-346/95; STJUE de 12 de noviembre de 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97.

previstos en la Directiva del IVA<sup>163</sup>, lo que en algunos casos ha supuesto un ámbito de aplicación más extenso que aquel que se podría inferir atendiendo a las reglas hermenéuticas.

A pesar de la jurisprudencia del TJUE en este sentido, siguen existiendo divergencias entre los EEMM a la hora de interpretar el ámbito de aplicación de las exenciones. Esta situación, sin lugar a dudas, genera distorsiones y problemas en la aplicación de las exenciones a nivel nacional, aunque ciertamente le corresponde siempre al órgano jurisdiccional nacional que plantea la cuestión prejudicial si, a la luz de la interpretación realizada por el TJUE y atendidas las circunstancias del caso, concurre o no la exención. Las cuestiones prejudiciales que se han planteado por los tribunales nacionales han sido numerosas, aunque sólo haremos referencia a algunas de ellas por el interés que despiertan.

#### 4.2.1. Interpretación del TJUE de las exenciones de interés general

La exención de los servicios postales hace referencia al que prestan operadores públicos o privados, tal y como se define en la Directiva 2002/39/CE de 10 de junio de 2002, sobre los servicios postales. Pues bien, el TJUE ha señalado que la exención se aplica "a prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas, con excepción de los transportes de pasajeros y las telecomunicaciones, que los servicios públicos postales realizan como tales, a saber, en su condición de operador que se compromete a prestar en un EM el servicio postal universal o partes del mismo. No se aplica a prestaciones de servicios ni a entregas de bienes accesorias de las mismas cuyas condiciones se negociaron individualmente"<sup>164</sup>.

En el caso de las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, no parece originar mayores cuestiones, y sin embargo, ha sido delimitada por el TJUE, poniéndola en relación con la exención de "la asistencia sanitaria a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias"<sup>165</sup>. Así, prestaciones que pueden consistir en "operaciones de cirugía estética y tratamientos estéticos, están comprendidas en los conceptos de <<asistencia sanitaria>> o <<asistencia a personas físicas>>, (...), cuando dichas prestaciones tienen por finalidad diagnosticar, tratar o curar enfermedades o problemas de salud, o proteger, mantener o restablecer la salud de las personas", sin que sea determinante que sean realizadas por personal médico habilitado, siempre que la finalidad de dichas prestaciones sea determinada por tales profesionales"<sup>166</sup>.

Sin embargo, la asistencia sanitaria "no comprende actividades que consistentes en la extracción, el transporte, el análisis de sangre del cordón umbilical, así como el almacenamiento de las células progenitoras contenidas en esa sangre"<sup>167</sup>. Sólo se puede considerar como asistencia sanitaria en estos casos como prestación principal, si se dieran dos circunstancias, "que, en primer lugar, el estado de la ciencia médica permita o exija la utilización de las células progenitoras del cordón para el tratamiento o la prevención de una enfermedad determinada, y de que, en segundo lugar, surja o pueda surgir esa enfermedad en un caso específico, existiría una relación suficientemente directa entre la hospitalización y la asistencia sanitaria que constituirían la prestación principal"<sup>168</sup>. Tampoco cabe la exención, atendiendo a la interpretación de las prestaciones de servicios médicos que hace el TJUE, de aquellos servicios que consisten en reconocimientos genéticos"<sup>169</sup>.

La exención del artículo 132.1.d) relativa a "las entregas de órganos, sangre, leche y otros elementos del cuerpo humano", debe interpretarse en el sentido de que "no es aplicable a una actividad de transporte de órganos y muestras biológicas de origen humano para hospitales y laboratorios, efectuada con carácter independiente"<sup>170</sup>.

---

<sup>163</sup> STJUE de 3 de marzo de 2005, Fonden Marselisborg Lystabadehavn, C-428/02.

<sup>164</sup> STJUE de 23 de abril de 2009, TNT Post UK LTD contra The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-357/07.

<sup>165</sup> Artículos 132.1, letras b) y c) de la Directiva 2006/112/CE.

<sup>166</sup> STJUE de 21 de marzo de 2013, Skatteverket contra PFC Clinic AB, C-91/12.

<sup>167</sup> STJUE de 10 de junio de 2010, CopyGene A/S, C-262/08.

<sup>168</sup> STJUE de 10 de junio de 2010, CopyGene A/S, C-262/08.

<sup>169</sup> Conclusiones del Abogado General Sr. Saggio, de 27 de enero de 2000, asunto C-384/98.

<sup>170</sup> STJUE de 3 de junio de 2010, De Fruytier, C-237/09.

En el caso del suministro de prótesis dentales que está exenta, no se aplica a las "entregas de prótesis dentales efectuadas por un intermediario que no tenga la condición de dentista o de protésico dental, pero que haya adquirido tales prótesis a un protésico dental"<sup>171</sup>.

La actividad relacionada con la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, está exenta y el propio Tribunal la ha interpretado en un sentido muy amplio. Así, El TJUE ha reconocido que, en principio, cuando una entidad presta servicio de guarda de niños, actividad que está exenta, y ofrece también como alternativa un servicio en calidad de intermediaria entre las personas que ofrecen y las que solicitan el servicio de guarda de niños, ese servicio diferente como intermediaria puede considerarse <<directamente relacionado>> con la guarda de niños, y por lo tanto, está exenta<sup>172</sup>.

Sin embargo, en otra sentencia posterior el TJUE limitó la exención a aquellos servicios que "contemplan el hecho de poner a disposición de un centro de enseñanza —en el sentido de esa misma disposición—, a título oneroso, un profesor para que desempeñe temporalmente servicios docentes bajo la responsabilidad de dicho centro, aun cuando el centro que efectúe la puesta a disposición sea también una entidad de Derecho Público con un objetivo educativo"<sup>173</sup>. Para que pudiese aplicarse la exención, los servicios docentes que desempeñase ese profesor tendrían que estar <<directamente relacionadas>> con la enseñanza en el sentido de la disposición contemplada en la Directiva<sup>174</sup>.

Asimismo, la exención se aplica si las actividades de asistencia social o educación, se realizan por Entidades de Derecho Público o por otros organismos a los que el Estado reconozca su carácter social, son lo que no se excluye a las entidades privadas con ánimo de lucro<sup>175</sup>.

Cuando la Directiva se refiere a la exención sobre prestación de servicios directamente relacionadas con la práctica de deporte o de educación física, debe interpretarse "en el sentido de que las actividades deportivas no organizadas, no sistemáticas y que no tienen por objeto la participación en competiciones deportivas puede tener la consideración de práctica del deporte a efectos de lo establecido"<sup>176</sup> en el artículo 132.1.m) de la norma comunitaria. A mayor abundamiento, "un parque acuático que ofrece a los visitantes no solamente instalaciones que permiten la práctica de actividades deportivas, sino también otro tipo de actividades de entretenimiento o recreación, puede tener la consideración de prestación de servicios directamente relacionada con la práctica de un deporte"<sup>177</sup>.

En este mismo sentido, cuando la Directiva se refiere a la exención de las prestaciones de servicios culturales que sean realizadas por el Entidades de Derecho Público o por otros organismos culturales reconocidos por el EM, "no excluye a los solistas que actúan a título individual"<sup>178</sup>.

#### 4.2.2. Interpretación del TJUE a las exenciones relativas a otras actividades

En el caso de las exenciones relativas a las operaciones de concesión y negociación de créditos, así como la gestión de créditos, el TJUE ha declarado que en el caso de una sociedad de *factoring* que

<sup>171</sup> STJUE de 14 de diciembre de 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05.

<sup>172</sup> STJUE de 9 de diciembre de 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04.

<sup>173</sup> STJUE de 14 de junio de 2007, Horizon, C-434/05.

<sup>174</sup> El Tribunal añade una serie de requisitos tales como que: a) tanto dicha prestación principal como la puesta a disposición que está directamente relacionada con ésta sean efectuadas por los organismos contemplados en la Directiva; b) que dicha puesta a disposición sea de un tipo y una calidad tales que, de no mediar ese servicio, no podría garantizarse que la enseñanza impartida por el centro destinatario, y, por tanto, aquella de la que disfrutan los estudiantes de éste, fuera de valor equivalente, y c) tal puesta a disposición no esté destinada esencialmente a procurar ingresos suplementarios por la realización de una operación efectuada en competencia directa con empresas comerciales sometidas al IVA.

STJUE de 14 de junio de 2007, Horizon, C-434/05.

<sup>175</sup> Como señala el TJUE, corresponde a los órganos nacionales a la vista de los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal, y teniendo en cuenta el contenido de las prestaciones de servicios de que se trata, así como sus condiciones de ejercicio, si el reconocimiento como organismo de carácter social a efectos de las exenciones previstas en el artículo 132, de una entidad privada con ánimo de lucro y que, en consecuencia, no posee la condición de "charity" con arreglo al Derecho Interno, va más allá de la facultad de apreciación atribuida por estas disposiciones a los EEMM a efectos de tal reconocimiento. STJUE de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates Ltd. y Montecello Ltd, C-498/03.

<sup>176</sup> STJUE de 21 de febrero de 2013, Mesto Zamber, C-18/12.

<sup>177</sup> STJUE de 21 de febrero de 2013, Mesto Zamber, C-18/12.

<sup>178</sup> STJUE de 3 de abril de 2003, Hoffmann. C-144/00.

compra créditos asumiendo el riesgo de impago por parte de los deudores y como contrapartida, aplica a sus clientes una comisión, es una actividad económica que "constituye un <<cobro de créditos>> (...) y por lo tanto, está excluida de la exención"<sup>179</sup>.

A tenor de la exención contemplada en el artículo 135.1.g) de la Directiva 2006/112/CE, el TJUE ha señalado que "un fondo de inversión que agrupa los activos de un régimen de pensiones de jubilación no está comprendido en el concepto de <<fondos comunes de inversión>>, en el sentido de que dichas disposiciones, cuya gestión puede eximirse del impuesto sobre el valor añadido a la luz del objetivo de esas Directivas y del principio de neutralidad fiscal, dado que los afiliados no asumen el riesgo de la gestión del citado fondo y que las cotizaciones que el empresario abona al régimen de pensiones de jubilación constituyen para él un medio de cumplir sus obligaciones legales frente a sus empleados"<sup>180</sup>.

La actividad de apuestas, loterías y otros juegos de azar o dinero, se encuentra exenta, pero también cuando "un operador económico actúe en la recogida de apuestas (...), como intermediario en su propio nombre, pero por cuenta de una empresa que ejerce una actividad de recogida de apuestas, se considera que (...), esta última empresa lleva a cabo para dicho operador una prestación de apuestas comprendida en esa exención"<sup>181</sup>. Asimismo, la organización y explotación de juegos y máquinas de azar están exentas del IVA<sup>182</sup>. Ahora bien, el ejercicio de la facultad que poseen los EEMM "para fijar las condiciones y los límites a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido prevista por esta norma les autoriza a eximir de dicho impuesto solamente determinados juegos de azar o de dinero"<sup>183</sup>.

Cuando la Directiva se remite a la exención del IVA en arrendamientos y alquiler de bienes inmuebles, también comprende "el arrendamiento de una embarcación habitable, incluidos el espacio y el muelle correspondiente, que está inmovilizada mediante amarras —que no son fácilmente amovibles— fijadas en la orilla y en la dársena de un río, es encuentra en un emplazamiento delimitado e identificable de las aguas fluviales y está destinado exclusivamente, según lo estipulado en el contrato de arrendamiento, a la explotación permanente de un restaurante-discoteca en ese lugar. Tal arrendamiento constituye una prestación única exenta, sin que deba distinguirse del arrendamiento de la embarcación habitable del arrendamiento del muelle"<sup>184</sup>.

Respecto de la exención sobre las entregas de bienes inmuebles no edificados, el TJUE ha señalado que "la exención del IVA no comprende una operación (...), de entrega de un terreno no edificado tras la demolición del edificio que se levantaba en dicho terreno, ni siquiera cuando, en la fecha esa entrega, no se habían realizado obras de acondicionamiento del terreno distintas de la demolición, ya que de una apreciación global de las circunstancias (...), se desprende que, en esa fecha, el terreno de que se trata estaba destinado efectivamente a una construcción"<sup>185</sup>.

## 5. REFLEXIONES SOBRE ALGUNAS MEDIDAS QUE SE PUEDEN ADOPTAR A NIVEL COMUNITARIO

Todo lo visto hasta ahora, pone de manifiesto que el problema más inmediato que tiene la Unión Europea es la existencia de un fraude fiscal que, además, no puede atajar de manera contundente. A ello hay que sumarle que, tal y como se puso de manifiesto en el Libro Verde del IVA, la no revisión de las exenciones que no dan derecho a la deducción y la regulación comunitaria de las adquisiciones intracomunitarias provocan, sin lugar a dudas, distorsiones económicas, además de un caldo de cultivo para los defraudadores.

---

<sup>179</sup> STJUE de 26 de junio de 2003, Finanzamt Grob-Gerau contra Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, C-305/2001.

<sup>180</sup> STJUE de 7 de marzo de 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees Ltd y otros contra Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-424/11.

<sup>181</sup> STJUE de 14 de julio de 2011, Henfling, Davin y Tanghe, C-464/10.

<sup>182</sup> STJUE de 11 de junio de 1998, Fischer, C-283/95.

<sup>183</sup> STJUE de 10 de junio de 2010, Leo-Libera GmbH, C-58/09.

<sup>184</sup> STUJE de 15 de noviembre de 2012, Susane Leichenich contra Ansbert Peffekoven, C-532/11.

<sup>185</sup> STJUE de 17 de enero de 2013, Asunto C-543/11.

La repercusión de estas deficiencias, que están íntimamente relacionadas entre sí, provocan que el IVA, que tendría que ser totalmente neutral en la adopción de decisiones empresariales, tanto nacionales, como intracomunitarias, se convierta en un obstáculo.

Fomentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los obligados tributarios, no con más regulación, sino mejorando las normas existentes, y además, con un compromiso por parte de los Estados en implantar una batería de buenas prácticas administrativas, son los pilares necesarios para luchar contra el fraude fiscal. No se puede trasladar la función de la policía fiscal al contribuyente, considerándolo como si fuera un defraudador, lo que impide que las relaciones entre obligados tributarios y administración sean fluidas y colaborativas<sup>186</sup>.

Hay unanimidad entre las instituciones comunitarias y los EEMM en intentar reducir las opciones y excepciones de los EEMM en el marco de la legislación del la UE sobre el IVA, con la finalidad de maximizar la recaudación y acabar con la vulnerabilidad del sistema que permite que aflore el fraude fiscal. La colaboración entre la UE y los Estados tiene que ser real y muy concreta, ya que ha quedado demostrado que las políticas individuales de los EEMM para luchar contra el fraude fiscal han sido ineficaces y, en ocasiones, contrarias a la Directiva, tal y como ha puesto de manifiesto el TJUE<sup>187</sup>.

Los Estados han modificado la Directiva, aunque el órgano que la aprueba es el Consejo, o tal vez por eso mismo, parcheándola para adaptar la norma comunitaria a las políticas nacionales y así, evitar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea las declarase contrarias al derecho comunitario.

En el estadio actual, la reforma del IVA con la adopción definitiva del principio de tributación en destino resulta trascendental para el futuro del mercado comunitario. En los últimos tiempos, tanto la Comisión<sup>188</sup>, como el Consejo<sup>189</sup>, han remarcado la importancia de un mercado único más fuerte, así como una futura reforma del sistema de financiación de la UE.

En este sentido, la Comisión ha hecho suya la propuesta del próximo Marco Financiero Plurianual del período 2014-2020, dónde se contemplan, entre otras cuestiones, la Estrategia Europea 2020, que propone, entre otras cosas, un nuevo programa Fiscalis 2020. Tanto el Consejo, como la Comisión, son conscientes que el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea introdujo cambios importante en la financiación de la Unión, y es por ello por lo que están proponiendo algunas cuestiones de calado, como la eliminación del recurso propio basado en el IVA, y la creación de un nuevo recurso de basado en el IVA<sup>190</sup>. En este sentido, se apunta a una imposición sobre las transacciones financieras, y por otra parte, este nuevo recurso que si bien se basa en el IVA, estaría considerablemente revisado de resultados del Libro Verde.

Mientras que se toman estas decisiones más políticas que propiamente jurídicas, la Comisión ha seguido trabajando sobre métodos concretos para mejorar la lucha contra el fraude fiscal, también en relación con terceros países, que analizaré en los siguientes epígrafes.

El punto de partida para la eficacia en la lucha contra el fraude fiscal se resume en la adopción de un planteamiento común por parte de los Estados Miembros y la Unión Europea, así como un órgano comunitario que lleve la iniciativa en las normas que se pueden adoptar a nivel comunitario. Cada vez es más necesario dejar atrás la política individual de cada Estado que, hasta el momento, no ha conseguido acabar con el fraude.

---

<sup>186</sup> Efectivamente, si se mejora la redacción y técnica legislativa de las normas, se reduce el riesgo de errores con consecuencias graves para los contribuyentes y se mejora el cumplimiento de las obligaciones fiscales. *Vid.* Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, "Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal", COM (2012) 722 final.

<sup>187</sup> Nos estamos refiriendo a la jurisprudencia que hemos analizado en los apartados anteriores. como por ejemplo, cuando un Estado ha utilizado medidas preventivas. Por ejemplo, impidiendo la obtención de un Número de Operador Intracomunitario, o su inclusión en el Registro de Operadores Intracomunitarios, en aras de que podía existir un supuesto de fraude. El TJUE se ha mostrado contrario a estas medidas, si solo existía la posibilidad de un posible fraude fiscal.

<sup>188</sup> Europa 2020: Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador, COM (2011) 2020 final.

<sup>189</sup> Propuesta de Decisión del Consejo sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea, COM (2011) 510 final.

<sup>190</sup> En la Propuesta de Decisión del Consejo sobre el Sistema de Recursos Propios de la UE, se afirma que "el actual recurso propio basado en el IVA es complejo, requiere un abundante trabajo administrativo para llegar a una base armonizada y ofrece un valor añadido escaso o incluso nulo en comparación con el recurso propio basado en la RNB. Su desaparición simplificaría considerablemente las contribuciones nacionales y reduciría la carga administrativa tanto para la Comisión como para los EEMM".

### **5.1. El Reglamento como instrumento normativo en el IVA**

Cuando analizamos la conveniencia de las normas, o cláusulas, previstas en la Directiva 2006/112/CE del IVA para luchar contra el fraude fiscal, en primer lugar, debemos retrotraernos a un estadio anterior. Es decir, sería conveniente determinar si el grado de armonización que existe en la actualidad resulta más que conveniente, o si, por el contrario, sería necesario dar un paso más en materia de armonización del IVA.

Y ello, porque parece indiscutible que el mercado único necesita una cohesión mayor, así como una reducción de los costes de cumplimiento para los sujetos pasivos, que se ven abocados a la coexistencia de la normativa comunitaria, junto con las de los EEMM. Por otra parte, no podemos obviar que los Estados necesitan, en momentos de crisis económica como los actuales, cierta flexibilidad para poder conjugar los intereses nacionales con los objetivos comunitarios.

El artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE), prevé que "El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia".

Efectivamente, el citado artículo del TFUE sólo habilita para la armonización del IVA, quedando la imposición directa en un limbo, y aunque exige la toma de decisiones por unanimidad, no señala expresamente el instrumento jurídico que ha de emplearse para tal fin. De la regulación del artículo 288 del TFUE, se desprende que los dos actos jurídicos que se utilizan en este sentido son el Reglamento y la Directiva.

Hasta el momento actual, el Consejo ha empleado Directivas para armonizar este impuesto indirecto. Es evidente que la utilización de las Directivas confiere a los Estados miembros cierta libertad para implementar la legislación comunitaria en materia de IVA a su normativa nacional, atendiendo a las particularidades jurídicas que tiene cada una de ellos. Además, la pervivencia y exigencia de la regla de la unanimidad para la aprobación de las directivas en materia de IVA, supone que necesariamente todos los EEMM deben estar de acuerdo con la norma que se va a aprobar, lo que beneficia a los Estados miembros con menos peso en la Unión Europea.

Ahora bien, la utilización de las directivas ha supuesto en muchas ocasiones cierta incoherencia entre las legislaciones de los EEMM, es decir, que existen diferencias normativas importantes entre los Estados. Sin lugar a dudas, esta situación brinda a los defraudadores la posibilidad de trasladar sus operaciones a aquellos Estados que, bien no hayan regulado ciertas medidas comunitarias en sus legislaciones, o que su nivel de exigencia sea menor respecto de otros países de su entorno.

Por este motivo, la Unión Europea, en ocasiones, ha procedido a modificar la directiva cuando resultaba imprescindible unificar una norma para todos los Estados Miembros e impedir las diferencias normativas entre éstos. Sin embargo, otras veces, sólo ha sido necesaria una clarificación de las medidas que se recogen en la Directiva, y para ello se ha utilizado un reglamento de ejecución. El reglamento de ejecución también tiene que aprobarse por el Consejo y por unanimidad, con la finalidad de que todos los EEMM procedan en la aplicación e interpretación de la norma comunitaria de manera semejante. Pero, al contrario de los que pudiera parecer, estas soluciones no han resultado eficaces porque por una parte, se han producido modificaciones sin parar en la Directiva, y por otro, los reglamentos de ejecución han sido muy específicos y para temas muy puntuales que sólo han afectado a ciertos Estados.

Asimismo, las modificaciones continuas de la Directiva 2006/112/CE han supuesto para aquellas empresas que realizan actividades transfronterizas dentro de territorio comunitario, un incremento considerable de los costes que entraña el cumplimiento de la normativa. Me refiero a los costes administrativos tanto del cumplimiento de las obligaciones formales previstas en el EM de residencia, como con aquellas otras obligaciones de los Estados dónde realiza actividades económicas.

Por ello, las cuestiones que debemos analizar es, por una parte, si es necesaria más armonización en el IVA, y por lo tanto, cuál sería el instrumento jurídico más eficaz y, por último, que órganos son competentes para aprobar la citada norma.

El Tratado no aclara, ni define determinados conceptos como armonización, unificación o aproximación de legislaciones. De manera general, el concepto de “aproximación” comprende las nociones de coordinación, armonización y unificación. Según este término, se puede, no sólo, coordinar el derecho o armonizarlo, sino unificarlo según la materia, o el estadio de las legislaciones en un momento dado.

Hablar del término “armonización”, supone referirse a un proceso normativo propio de un sistema jurídico supranacional, como el de la Unión Europea, que necesita la implementación en la normativa interna de los Estados. Estos tienen que respetar los objetivos y la finalidad de la norma comunitaria, pero no implica que las normas nacionales sean iguales. Gracias a la armonización, la Unión Europea ha conseguido un mercado único e interior, libre de trabas fiscales, donde las cuatro libertades reconocidas en los Tratados Fundacionales sean realidad, pero sin que exista una unificación normativa. Muy al contrario, la subsistencia de normas domésticas que sean divergentes es una realidad, y que además, resulta factible siempre que no obstaculice los objetivos comunitarios.

Por ello, la pregunta sobre qué grado de armonización sería deseable en el IVA puede tener distintas respuestas y una de ellas, puede ser que sería necesaria una unificación normativa. Es decir, para poder tener un IVA más europeo, que es lo que se propone en *Europa 2020*, tiene que existir un tributo aplicable en todo el ámbito europeo sin normativas nacionales dispares, lo que en puridad está más cerca de la unificación tributaria que la armonización propiamente dicha. Para poder considerarlo factible, el futuro IVA tendría que aprobarse a través de un Reglamento, que dada su naturaleza resulta obligatorio en todos sus elementos –art. 288 del TFUE– y para todos los EMM.

Se puede objetar, por ejemplo, que la utilización de un Reglamento implica una menor agilidad en la toma de decisiones europeas ante los distintos fenómenos de fraude. Es ese caso, para dar mayor agilidad, se podría remitir a la regulación de ciertas cuestiones a los EEMM, o bien, que la regulación fuera comunitaria a través de una Directiva aprobada por unanimidad. Por lo tanto, la regla general para regular el IVA debería ser un Reglamento, haciendo remisiones muy concretas a las legislaciones internas, para atender a las particularidades muy concretas de los Estados, pero siempre de forma restrictiva, o bien a través de las Directivas comunitarias.

Ahora bien, la adopción de un Reglamento en materia de IVA por el Consejo deja abierta, al igual que ocurre en la actualidad con la Directiva, la cuestión del déficit democrático de la Unión Europea<sup>191</sup>. Los Parlamentos nacionales comparten competencias normativas no con su homónimo, sino con otro órgano de la Comunidad, como es la Comisión y el Consejo que no han sido elegidos por sufragio universal. Como ha indicado Ruiz Miguel, se plantea un grave problema constitucional si la competencia normativa en materia tributaria pasa al campo del ejecutivo por la vía indirecta de los órganos comunitarios<sup>192</sup>. La nula intervención del PE en la normativa tributaria comunitaria debería garantizar a los Parlamentos nacionales la corresponsabilidad en la fijación de las líneas inspiradoras de la política comunitaria a fin de subsanar, lo que se ha denominado, el <<proceso abierto de confiscación de poderes>>, y ejercer un control *a posteriori* de la normativa comunitaria<sup>193</sup>. Por eso, sería deseable que la adopción del Reglamento del IVA fuera en el Parlamento Europeo a pesar de la materia regulada, lo que supone una modificación del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Con la normativa actual, ¿se podría llevar a cabo la armonización-unificación del IVA? A mi juicio, la respuesta es positiva: la adopción por el Consejo de Reglamentos. En estos momentos, esta opción es posible, aunque se tendría que aprobar el Reglamento por unanimidad<sup>194</sup>. Sin embargo, sería de-

<sup>191</sup> Mientras que el reglamento no necesita de ninguna norma interna de trasposición, la directiva respeta la competencia normativa de los Estados miembros, ya que, necesita una norma interna para su implementación en el ordenamiento interno. El Estado miembro elige formal y sustancialmente la norma interna que va a contener la directiva siendo necesaria la aprobación del PN. Sin embargo, debemos destacar que la aprobación constituye un mero trámite porque no cabe modificación sustancial en la norma interna de la directiva, e incluso, si ésta es contraria al ordenamiento interno, será éste el que deba modificarse, sin que, ni siquiera en este caso, sea posible rechazar la directiva.

<sup>192</sup> RUIZ MIGUEL, C.: “La repercusión constitucional del Tratado de la Unión Europea”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 15-16, 1994, pág. 23.

<sup>193</sup> MARTÍN MARTÍNEZ, M. M.: “El control parlamentario de la política comunitaria”, *RIE*, n.º 2, vol. 22, 1995, pág. 451.

<sup>194</sup> La regla de la unanimidad impide que algún Estado quede perjudicado por las decisiones que se adopten en el Consejo sobre fiscalidad, bien absteniéndose, o bien ejerciendo el derecho de veto.



seable que no se aplicara la regla de la unanimidad<sup>195</sup>. Efectivamente, el derecho de veto está orientado más a la lucha y mantenimiento de intereses nacionales que los comunitarios<sup>196</sup>.

Cabe otra posible solución, y es darle mayor protagonismo a la Cooperación reforzada. Esta posibilidad fue introducida por el Tratado de Amsterdam y desarrollada en el Tratado de Niza. Este instrumento permite que un grupo de países pueda cooperar de manera más estrecha, previa aprobación en el Consejo por mayoría cualificada. Esto podría ser un medio para avanzar en la lucha contra el fraude, a la hora de aprobar normas comunitarias.

## 5.2. Un mayor protagonismo de la Comisión y armonización de las obligaciones formales

El Libro Verde propone como una posible solución una mayor implicación de la Comisión en el ámbito fiscal. Atendiendo a esta ideas, se podría proponer que bien sea la Comisión el órgano que apruebe las normas en materia tributaria, o bien que siga siendo el Consejo pero sin aplicar la regla de la unanimidad. Pues bien, en el estadio actual de la normativa comunitaria, estas soluciones no tienen cabida.

Sólo sería posible en el caso de que el IVA se regulase a través de un Reglamento emanado del Consejo, pero, sin aplicar la regla de la unanimidad y, que la regulación de algunas medidas, por ejemplo, relacionadas con la lucha contra el fraude fiscal, se remitiera a la legislación interna de los EEMM, o bien, se habilitase a la Comisión para la adopción de reglamentos de ejecución, exigiendo como requisito una determinada mayoría de Estados en el Comité del IVA.

¿Podría asumir la Comisión el papel del Consejo en materia fiscal? A mi juicio sí, a través del Comité de IVA se podrían aprobar los reglamentos ejecutivos y que, además, en vez de exigir "unanimidad", se aprueben por la mayoría de los Estados miembros.

Es indudable que tanto desde determinados órganos de la Unión Europea, como de parte de la ciudadanía, se exige a las instituciones comunitarias una mejor "gobernanza" de los temas europeos. A mi juicio, la Comisión se configura como el órgano apropiado para asumir este papel y fomentar las "buenas prácticas" entre los Estados, el Consejo y los contribuyentes.

La Comisión podría adoptar un papel más determinante a la hora de la interpretación que se haga del Reglamento, como se propone en el punto anterior, o de la Directiva, para que en este caso la trasposición de la norma comunitaria a las legislaciones domésticas sea coherente. Es más, en el caso de que se adoptase el Reglamento para regular el IVA, la Comisión podría dictar directrices en la aplicación de éste, tanto para los Estados, como los contribuyentes.

Por último, el artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE prevé la posibilidad de que el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, autorice a cualquier Estado a que introduzca medidas de excepción a lo dispuesto en la misma para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal. El procedimiento descrito en este artículo, exige que el Estado en cuestión envíe una solicitud a la Comisión y facilitar toda la información necesaria. A partir de ahí, se establecen una serie de plazos, de hasta 8 meses, para que la Comisión notifique al Estado la recepción de la documentación, la remita al resto de los Estados, y en su caso, la proponga al Consejo, para que se puedan aprobar las normas nacionales excepcionales a la regla general establecida en la Directiva.

Asimismo, sería aconsejable que se regulasen dos cuestiones más. La primera que fuera posible que aquellos Estados Miembros que se encuentren en la misma situación puedan adherirse a la norma excepcional, siempre que sean coincidentes las situaciones de ambos Estados. En segundo lugar, que la Comisión tuviera más facultades para que, en un plazo más corto que el actual, pudiera intervenir concediendo, siempre que esté debidamente justificado, la excepción con finalidad de agilizar y

---

<sup>195</sup> Cfr. BLANCO CORRAL, M. P. y IGLESIAS SUÁREZ, A.: *Política Fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamiento de futuro*, Documentos del IEF, n.º 4, 2004, pág. 30.

<sup>196</sup> El ejemplo de lo que venimos diciendo lo tenemos, por ejemplo, en la creación de una "miniventanilla única" para el año 2015 con el objetivo de simplificar el IVA. Pues bien, la realidad es que los debates que se han tenido en el Grupo de Trabajo del Consejo, no se ha dado un apoyo claro a la ampliación prevista del concepto de ventanilla única. Por el contrario, un gran grupo de Estados miembros se han pronunciado cautos a la hora de la implantación de la misma en 2015. *Vid.* Grupo de Cuestiones Fiscales-Fiscalidad Indirecta (IVA), de 29 de febrero de 2012.

hacer más eficaz la lucha contra el fraude fiscal. Ello implicaría, a su vez, que estas medidas excepcionales gozasen de un plazo de aplicación específico, porque por su propia naturaleza tienen que ser temporales. Si la Comisión tuviese constancia de que se pierde el carácter temporal, ya que se convierte en un problema coyuntural, entonces, tendría que instar a una modificación de la Directiva.

Respecto del otro punto que se plantea en el enunciado, la realidad es que no existe uniformidad en las obligaciones formales con las que deben cumplir los sujetos pasivos. Efectivamente, a las obligaciones formales que se regulan en la Directiva hay que sumarles las nacionales en las que tanto el tipo, como la cantidad de información exigida varían según los EEMM<sup>197</sup>. Para remediar esta situación, se aprobó el Reglamento n.º 904/2010, donde se establecen normas y procedimientos para el intercambio por vía electrónica, aunque sigue persistiendo una diversidad de obligaciones formales en cada EM que dificultan el cumplimiento por parte de aquellos sujetos pasivos que no residen en el país, pero en el que tienen que solicitar el número de identificación a efectos del IVA, o instar devoluciones de cuotas del IVA en otro.

Es por ello, que resulta de máxima importancia que la regulación de las obligaciones formales, como son las facturas, se haga por parte de la Unión Europea, con un margen muy limitado a la actuación de los EEM. En ese caso, tanto la Comisión, como los EEMM, previamente podrían, decidir las obligaciones que deben cumplir los sujetos pasivos bajo la premisa del principio de "pensar primero a pequeña escala", es decir, pensando en las PYMEs.

En definitiva, para que el cumplimiento de las obligaciones formales no sea un coste excesivo para las empresas que realizan operaciones intracomunitarias, sería deseable una regulación común más ambiciosa en esta materia, sobre todo en los modelos de presentación de la declaración o en las facturas. Para ello, las distintas Administraciones tributarias deben trabajar entre sí y facilitar a los operadores económicos de los Estados miembros el cumplimiento de las obligaciones nacionales. Por ejemplo, las medidas que se han implantado para las operaciones de comercio electrónico, y las que se implantarán a partir del 2015 para determinadas operaciones, deberían extenderse con carácter más general y, de este modo, minorar el coste formal del cumplimiento de las mismas<sup>198</sup>.

En definitiva, a mi juicio la Comisión tendría que tener un papel más preponderante como el órgano que podría adoptar la posición de una Autoridad Fiscal, como reflejo de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad. La función de la Comisión sería muy variada pero, entre otras cosas, tendría como punto prioritario promover un enfoque más coordinado entre impuestos directos e indirectos, y para ello, tendría que tener competencias legislativas en la materia tributaria<sup>199</sup>.

### 5.3. Medidas de cooperación entre los EEMM para el intercambio de Información

Si duda, cualquiera de las medidas nacionales y comunitarias dirigidas a la lucha contra el fraude fiscal exige una mayor cooperación entre las Administraciones Tributarias —que la que han tenido hasta ahora a pesar del EDI—<sup>200</sup>, y éstas con la Comisión. Asimismo, también se requiere que la cooperación administrativa con países extracomunitarios sea lo más estrecha posible. Pero, para que el intercambio de información sea eficaz, lo primero es que las obligaciones formales estén lo más armonizadas posible, con independencia del Estado miembro.

<sup>197</sup> Como ha puesto de manifiesto el grupo de trabajo del IEF, "el mayor problema se plantea como consecuencia de la diversidad de obligaciones formales establecidas por cada EM, muy singularmente cuando un sujeto establecido en un Estado ha de cumplir obligaciones o solicitar devoluciones en otro. Los diferentes regímenes en cuanto a la obtención de un número de identificación a efectos del IVA en otros Estados o el cumplimiento de las obligaciones de declaración e ingreso plantean un coste y unas dificultades prácticas que son contrarias a la naturaleza de un impuesto de ámbito europeo". Observaciones del Instituto de Estudios Fiscales al Libro verde sobre el Futuro del IVA, COMO (2010) 695, FINAL", *Documentos del IEF*, n.º 24/2011, pág. 17.

<sup>198</sup> Nos referimos a los sujetos pasivos establecidos en el extranjero que presten servicios electrónicos, de telecomunicaciones o de radiodifusión y televisión a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos.

<sup>199</sup> Ejemplo de ello, fue la aprobación de la Directiva 2009/68/CE, de 25 de junio, dónde se regularon determinadas medidas que se adoptaron para todos los EEMM respecto de las condiciones que debían concurrir para conceder la exención en el IVA en el caso de las importaciones de bienes, siempre que fuera seguida de una entrega o transferencia de estos bienes a un sujeto pasivo en otro EM. El objetivo de la Directiva era tratar un problema de evasión que se había puesto de manifiesto en el caso de las importaciones. En el medida en que cada EM establecía sus propias condiciones para conceder la exención, la Comunidad adoptó la Directiva de acuerdo con el principio de subsidiariedad.

<sup>200</sup> *Vid.* la Recomendación 94/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 1994, relativa a los aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos.

Sin embargo, la realidad es otra. Por ejemplo, el artículo 264 de la Directiva 2006/112 permite a los Estados miembros regular el contenido de los estados recapitulativos del IVA<sup>201</sup>. Otro ejemplo de descoordinación es el uso de los NIF en la Unión Europea, ya que éstos están concebidos con arreglo a las normas nacionales de cada estado. A mi juicio, la regulación de un NIF europeo es el primer paso para conseguir que la lucha contra el fraude sea eficaz, ya que, sería la manera identificar correctamente a todos los contribuyentes que realizan operaciones transfronterizas<sup>202</sup>.

La Unión Europea ha realizado tímidos esfuerzos a la hora de reforzar la cooperación entre los EEMM y de éstos con países no comunitarios, se ha visto refrendada en las distintas modificaciones que ha tenido la Directiva 2006/112/CE. No resulta necesario recordar que la Directiva prevé que la Comisión adopte aquellas medidas que considere necesarias para que el intercambio de información entre los Estados sea eficaz, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

¿Qué medidas de cooperación existen en la actualidad? A través de portales electrónicos, los sujetos pasivos establecidos en un EM presentan las solicitudes para la devolución del IVA abonado en un EM en el que no estaban establecidos.

Una medida de cooperación que se adoptó en el año 2010 fue el uso de la factura electrónica, para que los Estados miembros pudieran detectar los supuestos de fraude fiscal. Sin embargo, en el caso de que la operación económica fuera con empresarios sitos en terceros países, con el que no existe ningún convenio sobre asistencia mutua que tengan un alcance similar al previsto por la Directiva, les corresponde a los EEMM establecer condiciones específicas para la expedición de facturas por medios electrónicos por la entrega de bienes o la prestación de servicios en su territorio.

Desde que se publicó la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social en el año 2008<sup>203</sup>, muchas de las cuestiones que se proponían, a efectos de mejorar el Sistema de intercambio de Información (VIES), así como la confirmación de la información, han mejorado ostensiblemente<sup>204</sup>. Aún así, sería conveniente que las normas comunitarias fueran más precisas al exigir la obligatoriedad de los operadores intracomunitarios en aparecer en dichos registro, con la finalidad de facilitar a los compradores una información cierta sobre su condición de tal en el momento en que se realizan las entregas<sup>205</sup>, de tal manera que el incumplimiento de esta obligación podría suponer la negación por el Estado de aplicar las reglas de las adquisiciones intracomunitarias.

El acceso automatizado a los datos para obtener información básica sobre los operadores establecidos en otro EM es una realidad en la actualidad. La creación de una red europea como EUROFISC, cuyo origen era reforzar la cooperación operativa entre los EEMM en la lucha contra el fraude fiscal, constituyó otro paso en la mejora de la obtención de información. En concreto, la adopción de modelos de formularios comunes para el intercambio de información<sup>206</sup>.

Sin embargo, el intercambio de información entre los EEMM sigue siendo un poco deficiente y, tal y como expusimos en páginas anteriores, dificulta la lucha contra el fraude fiscal. Los EEMM todavía no han hecho un uso exhaustivo de todas las posibilidades de cooperación que existen en las normas comunitarias aprobadas en ese sentido y, además, los EEMM siguen teniendo facultad para legislar en materia de obligaciones formales de manera unilateral, lo que supone una traba en el intercambio de información.

---

<sup>201</sup> Vid. en el mismo sentido, LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F.: "El IVA y los problemas actuales de las entregas intracomunitarias...", *op. cit.*, págs. 48-50. Los estados recapitulativos en el IVA son "declaraciones a través de los cuales los Estados de origen y destino pueden tener un preciso conocimiento de las operaciones efectuadas y de los sujetos pasivos que intervienen en las mismas. Para que cumplan debidamente su función es muy importante que esos datos sean recibidos cuanto antes por las administraciones nacionales; de no ser así, se perderá capacidad de reacción en la lucha contra el fraude".

<sup>202</sup> La Comisión propone desarrollar el portal "NIF en EUROPA" para permitir la comprobación de la validez de los NIF nacionales mediante la conexión de las bases de datos de los EEMM, y así, posteriormente poder instar a la creación de ese NIF en la UE.

<sup>203</sup> COM (2008) 807 final.

<sup>204</sup> Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo.

<sup>205</sup> Vid. LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F.: "El IVA y los problemas actuales de las entregas intracomunitarias...", *op. cit.*, pág. 43.

<sup>206</sup> Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011.

La cooperación entre los EEMM tiene que extenderse a otros procedimientos tributarios como la recaudación tributaria en la que, se producen muchos de los supuestos de fraude fiscal<sup>207</sup>. De este modo, se podría aprobar una Base de Datos a nivel europeo, dónde constasen todos aquellos operadores, administradores, sociedades, etc., con su número de identificación fiscal, que hayan realizado adquisiciones intracomunitarias, pero en las que no conste el ingreso de la cuota repercutida, o que se hallan deducido cuotas cuando los EEMM puedan probar que han participado o conocido de la trama del IVA<sup>208</sup>.

Sin embargo, los Estados siguen manteniendo objeciones al intercambio de información, ya que los intereses nacionales se imponen sobre los comunitarios. Ejemplo de esto queda reflejado en los últimos debates del Grupo de trabajo del Consejo, en la medida en que, si bien existe amplio apoyo por parte de los EEMM a la creación en la UE de un portal de internet dedicado al IVA, muchos de ellos se muestran renuentes por los posibles efectos vinculantes que tenga, además de la carga administrativa que pueda suponer su funcionamiento<sup>209</sup>.

Para evitar que la posición de determinados Estados provoque un retroceso a lo conseguido hasta ahora, el Consejo ha apoyado la propuesta de la Comisión para la aprobación y puesta en marcha de una "miniventanilla única" para determinados sujetos pasivos, como aquellos que están establecidos en el extranjero que prestan servicios electrónicos, de telecomunicaciones o de radiodifusión. La intención es que pasados unos años de su puesta en funcionamiento, se amplíe de manera más generalizada, con la finalidad de simplificar el IVA de manera bidireccional, es decir, tanto para las empresas, como los Estados miembros<sup>210</sup>. Sin lugar a dudas, la consecución de una ventanilla única lleva de suyo, como siguiente paso y si finalmente se opta por el principio de tributación en el lugar de destino, el sistema de "autoridad única" del Estado dónde se realiza el hecho imponible y, por ende, la responsabilidad compartida en la protección de los ingresos de los EEMM.

Por ello, vuelvo a repetir de manera insistente, el papel de la Comisión en el ámbito de la fiscalidad resulta más importante en la medida en que se quiera avanzar en la Unión Europea. Ejemplo de ello, es el impulso que la Comisión ha protagonizado para mejorar la cooperación administrativa, aunque sea en materia de fiscalidad directa, llegando a acuerdos entre los EEMM<sup>211</sup>. Entre otras cuestiones, la Comisión está impulsando la existencia de auditorías fiscales de manera conjunta entre los EEMM, aunque primero debe existir la mayor armonización posible de las disposiciones jurídicas nacionales<sup>212</sup>. Con ello se daría un paso adelante de los EEMM respecto de sus políticas fiscales, ya que supondría permitir que las autoridades tributarias de otros Estados realicen comprobaciones y liquidaciones del IVA en el territorio nacional y que, a lo mejor, no siempre van a tener incidencia en su recaudación.

Efectivamente, los EEMM necesitan una política común y coherente respecto de terceros países, para mejorar el intercambio de información y hacer frente a determinados comportamientos fraudulentos. La realidad es que los EEMM, si bien reconocen el daño potencial y real causado por aquellos Estados no comunitarios, han tenido una respuesta distinta a esta situación, en la medida en que no todos tienen el mismo enfoque en la lucha contra el fraude fiscal, en la medida en que algunos Estados han sido más permisivos que otros. Es decir, a tenor de la libertad de establecimiento, una de las opciones que han escogido algunas empresas ha sido por implantarse en aquellos Estados dónde la reacción en supuestos de fraude ha sido más lenta. A resultas de esta situación, se ha producido una

<sup>207</sup> Vid. MORENO VALERO, P. A.: "El fraude en el IVA...", *op. cit.*, 172.

<sup>208</sup> En este sentido, CAMERA GARCÍA, J.: "El <<fraude carrusel>> en el Impuesto sobre el Valor...", *op. cit.*, pág. 62.

<sup>209</sup> Vid. Grupo "Cuestiones Fiscales"- Fiscalidad Indirecta (IVA), de 29 de febrero de 2012, "Futuro del IVA: proyecto de conclusiones del Consejo", Consejo de la Unión Europea, 6871/12.

<sup>210</sup> Vid. Grupo "Cuestiones Fiscales"- Fiscalidad Indirecta (IVA), de 29 de febrero de 2012, "Futuro del IVA: proyecto de conclusiones del Consejo", Consejo de la Unión Europea, 6871/12. Efectivamente, la Comisión pone especial hincapié en que deben establecer una ventanilla única en cada Estado Miembro para proporcionar información y el cumplimiento de las obligaciones fiscales del IVA. devengadas en todos los países de la UE, en un sólo EM.

<sup>211</sup> Nos referimos a la aplicación en internet de "NIF EN EUROPA", ya que gracias a esta aplicación se pueden consultar muestras de documentos oficiales de identidad que contienen los correspondientes números nacionales de identificación fiscal. Con ello se permite que cualquier tercero identifique y registre de manera más rápida, sencilla y correctamente los NIF en las relaciones transfronterizas. Esto sin lugar a dudas, contribuye a que el intercambio de información sea más eficaz.

<sup>212</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: "Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal", COM (2012) 722 final.

merma de las bases imponibles de los EEMM, lo que pone en equilibrio la equidad de las condiciones de competitividad de las empresas, además de constituir una distorsión del mercado interior.

Respecto de la política común que deben seguir los EEMM en el intercambio de información con terceros países, la Comisión juega un papel fundamental para asumir este cometido de manera ejecutiva, ya que hasta ahora, el papel de ésta queda en un mero órgano que, si bien lleva la iniciativa en un primer momento, son los Estados los que toman las decisiones.

Los Estados, por su parte, deberían adoptar criterios homogéneos que permitan identificar unas medidas comunes aplicables a esos terceros países, así como comprobar el grado de cumplimiento del sistema tributario del tercer país respecto de los principios de capacidad económica y justicia tributaria<sup>213</sup>.

El papel de la Comisión respecto de terceros países no sólo debe centrarse en el fomento del uso de herramientas informáticas, sino en promover el intercambio automático de información consiguiendo que se aplique la normativa comunitaria en esos Estados<sup>214</sup>. Una de las formas de presión que tiene la Comisión es a través de los Convenios de Doble Imposición que existen entre los EEMM y estos terceros países, tomando la decisión de suspender, o incluso concluir, los mismos si no existe intercambio de información. Aunque, para que fuera eficaz, todos los Estados tendrían que estar de acuerdo en la misma.

#### **5.4. Medidas rápidas contra el fraude fiscal: Inversión del sujeto pasivo y otros procedimientos**

Las tramas de fraude en los que participan sujetos pasivos que se encuentran en distintos Estados, provoca pérdidas cuantiosas de ingresos fiscales en los EEMM, tal y como expuse en páginas anteriores. Esta situación ha conllevado que los Estados se hayan planteado la lucha contra el fraude a través de mecanismos de Reacción Rápida, entre los que se encuentra la "inversión del sujeto pasivo" en el ámbito interno de los Estados, cuando tienen constancia de que existen bolsas de fraude en un sector determinado. Por ello, los Estados pretenden que el mecanismo de reacción rápida lo sea para que la reacción estatal sea lo más eficaz ante las actividades fraudulentas.

Efectivamente, la Directiva 2006/112/CE regula, en el artículo 199, la figura de la inversión del sujeto pasivo. Tal y como se expone en la parte expositiva de la citada norma comunitaria, los Estados miembros pueden hacer recaer la responsabilidad del pago del IVA en el destinatario de la entregas de bienes y prestaciones de servicios, como una manera de luchar contra el fraude y la evasión fiscal en determinados sectores y en relación con ciertos tipos de operaciones.

La posibilidad de que el destinatario de los bienes y servicios, en determinados casos regulados expresamente en la Directiva, sea responsable del pago del tributo, es lo que se ha denominado como la regla de la "inversión del sujeto pasivo". Esta regla se considera como excepcional en el conjunto de las medidas dirigidas a la lucha contra el fraude y evasión fiscal, de tal modo que la Comisión tiene que autorizar la aplicación de la misma, respetando el principio de proporcionalidad<sup>215</sup>.

Sin embargo, lo cierto es que, a pesar del carácter restrictivo que se le presume a la regla de la inversión del sujeto pasivo, se ha ido ampliando el número de supuestos en los que se aplica esta excepción. Además de la regulación prevista en el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE, ante la demanda de los distintos Estados, se han introducido más supuestos, como los contemplados en el artículo 199 bis<sup>216</sup>, en caso de operaciones transfronterizas y de determinados sectores nacionales de elevado riesgo de fraude como la construcción o los residuos<sup>217</sup>. También se contemplan otros secto-

---

<sup>213</sup> En este sentido, la Comisión tienen previsto establecer una plataforma de buena gobernanza fiscal compuesta de expertos de los EEMM, que le ayude a preparar un informe sobre la planificación fiscal agresiva y la buena gobernanza en materia fiscal. *Vid.* Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: "Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal", COM (2012), 722 final.

<sup>214</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: "Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal", COM (2012) 722 final.

<sup>215</sup> Esta regla prevista en la Directiva resulta diferente de los supuestos de responsabilidad tributaria que han regulado en algunos Estados, como el nuestro.

<sup>216</sup> Artículo modificado por la Directiva 2013/43/UE del Consejo de 22 de julio de 2013.

<sup>217</sup> La Directiva 2010/23/UE tiene su origen en una propuesta mucho más amplia presentada por la Comisión en el año 2009, aunque finalmente sólo se aprobó la parte de la propuesta referida a los derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

res sensibles a las tramas de fraude como los suministros de gas y electricidad, servicios de telecomunicaciones, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, cereales y cultivos industriales como las semillas oleaginosas y la remolacha azucarera, y metales en bruto y los metales semiacabados, incluidos los metales preciosos.

El artículo 199 bis de la Directiva 2006/112/CE prevé que los Estados miembros puedan establecer las condiciones de aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, con la obligación, impuesta por la Unión Europea, de informar de forma adecuada y efectiva a los sujetos pasivos a lo que se les aplica este régimen excepcional.

En cualquier caso, los Estados miembros deben comunicar al Comité del IVA la aplicación de mecanismo en el momento de su introducción en el respectivo ordenamiento jurídico, así como facilitar una serie de información<sup>218</sup>.

Asimismo, los Estados miembros, en virtud del artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE, pueden solicitar excepciones individuales al régimen general del IVA, con objeto de simplificar el procedimiento de recaudación del IVA o para evitar supuestos de elusión o evasión fiscal<sup>219</sup>. Esta excepción tiene un carácter temporal y adaptada a una situación particular del Estado que lo solicita. Si bien esta medida podría considerarse en un primer momento positiva, lo cierto es que el resultado se puede resumir, por una parte en una amalgama de normas jurídicas distintas de un Estado a otro, que hacen más complejo todavía al IVA, y por otra parte, no siempre se consigue una reacción rápida, porque justamente, la existencia de un procedimiento donde intervienen el Estado miembro, la Comisión, el Comité del IVA y el Consejo supone establecer una serie de plazos amplios desde que el Estado efectúa la petición y, el Consejo evacua la autorización.

Este es uno de los motivos por los que el propio Consejo en el debate de una Propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al IVA en el año 2012<sup>220</sup>, se planteó dos cuestiones, íntimamente relacionadas entre sí, y que siguen de actualidad.

Por una parte, *regular un procedimiento específico* que permita a los EEMM adoptar una medida rápida en caso de fraude repentino y masivo en uno, o varios, sectores económicos específicos de un Estado concreto que no se puedan atajar de otra manera y que causen pérdidas recaudatorias irreparables. Pero, para que este Mecanismo de Reacción Rápida fuera eficaz, se necesitaba celeridad, por lo que se proponía dar las competencias ejecutivas a la Comisión, en virtud del artículo 291 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>221</sup>. Así, la Comisión podría adoptar actos inmediatamente aplicables basándose en razones imperiosas de urgencia, debidamente justificadas, con un plazo de vigencia de 1 año como máximo.

En cuanto al procedimiento, los Estados miembros debían presentar una solicitud a la Comisión exponiendo la intención de introducir la medida de excepción en el marco de las MRR. A fin de simplificar el proceso, la solicitud del EM se presentaba mediante un formulario normalizado, elaborado por la Comisión, con una lista de preguntas estandarizadas, de forma que se pudiera efectuar un análisis y una evaluación lo más rápida y global de la situación de fraude que hubiese motivado la solicitud de excepción.

<sup>218</sup> En concreto, se exige en el apartado 2 del artículo 199 bis: "a) el alcance de la disposición de aplicación del mecanismo, junto con los tipos y características del fraude correspondiente, y una descripción pormenorizada de las medidas de acompañamiento, incluidas las obligaciones de información impuestas a los sujetos pasivos y las medidas de control; b) las medidas adoptadas para informar a los sujetos pasivos pertinentes de la decisión de aplicar el mecanismo; c) criterios de evaluación que permitan comparar las actuaciones fraudulentas en relación con los bienes y servicios enumerados en el apartado 1 antes y después de la aplicación del mecanismo, las actividades fraudulentas en relación con otros bienes y servicios antes y después de la aplicación del mecanismo, así como cualquier aumento de otros tipos de actividades fraudulentas antes y después de la aplicación del mecanismo; c) la fecha de inicio y el período de vigencia de la disposición del mecanismo".

<sup>219</sup> El procedimiento previsto en el artículo 395 de la Directiva IVA para solicitar excepciones se considera lento, por lo que sería necesario una revisión del plazo de los 8 meses para la concesión de excepciones.

<sup>220</sup> Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el Valor añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA. COM (2012) 428 final.

<sup>221</sup> En este caso, se podría aplicar al procedimiento previsto expresamente en el ámbito de la fiscalidad el artículo 2, apartado 2, letra b) inciso v), del Reglamento (UE) n.º 182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 2011, por el que se establecen las normas y los principios generales relativos a las modalidades de control por parte de los EEMM del ejercicio de las competencias de ejecución por la Comisión (o reglamento de Comitología), y cuyos aspectos jurídicos y prácticos se establecen en el artículo 5 de dicho Reglamento.

Pues bien, ante esta propuesta del Consejo, quedó en evidencia que los EEMM volvían a estar divididos pues, por una parte estaban aquellos que apoyan la propuesta de la Comisión, para que la reacción contra el fraude sea lo más rápida posible y por lo tanto, eficaz; mientras que otros Estados seguían defendiendo la aplicación de la unanimidad, es decir, que fuera el Consejo el que adoptase estas medidas y además, que el Mecanismo de Reacción Rápida estuviese listo en un tiempo determinado –año 2018–<sup>222</sup>.

Lo cierto es que al final, se llegó a una solución de consenso con la aprobación de la Directiva 2013/42/UE, por la que modifica la Directiva 2006/112/CE, en lo relativo a la implantación del Mecanismo de Reacción Rápida contra el fraude en el IVA. Para ello, se introdujo un artículo nuevo, el 199 ter, ya que hasta ese momento, los artículos 199 y 199 bis de la Directiva 2006/112/CE, no ofrecían a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para responder con rapidez a fenómenos de fraude repentino y masivo en relación a determinados bienes y servicios excluidos de la aplicación de los mismos.

En ese caso, en el nuevo artículo se regula el procedimiento que se ha de seguir en aquellos casos en los que el EM solicita la aplicación durante un periodo de tiempo, la regla de la inversión del sujeto pasivo a un supuesto de fraude nacional, tras haberlo notificado a la Comisión. Ésta, una vez obtenida la información pertinente, debe evaluar la notificación y confirmar si se opone o no a la medida excepcional, sin perjuicio de que el Consejo es el órgano encargado de evacuar al Estado la autorización para aplicar el régimen de inversión del sujeto pasivo. Pero, y aquí radica la diferencia de la Directiva con la Propuesta de la misma, siempre que la Comisión notifique que no formula objeciones a la medida, el Estado miembro en cuestión puede aplicarla desde ese momento, sin esperar a la notificación del Consejo. Ello ha supuesto un reducción muy importante de los plazos previstos anteriormente, para conseguir que la reacción del Estado se rápida y, por ende, eficaz. A pesar de la acortamiento de los plazos, a mi juicio, todavía siguen siendo muy largos, y como ejemplo la redacción nueva del artículo 395 donde "en los casos de urgencia imperiosa a que se refiere el artículo 199 ter, apartado 1, el procedimiento establecido en los apartados 2 y 3 deberá concluirse en un plazo de 6 meses a partir de la fecha en que la Comisión haya recibido la solicitud".

Además, la Directiva 2013/42/UE prevé que la Comisión adopte, a través de un acto de ejecución, un formulario normalizado para la presentación por parte de los Estados, de la información solicitada por la propia Comisión.

Por último, los Estados que tengan la autorización para aplicar una medida excepcional ante un caso de fraude repentino y masivo que genere pérdidas significativas e irreparables para la economía doméstica, sólo la pueden mantener en vigor por un período no superior a 9 meses.

Por otra parte, la inversión del sujeto pasivo sigue siendo muy eficaz, sobre todo en los supuestos de fraude en carrusel, aunque el Consejo es consciente de que resulta insuficiente para atajarlo. Para que pudiera ser eficaz, se considera ineludible la *implementación de nuevas declaraciones informativas relativas a las operaciones de terceros*. A pesar de ello, desde el Consejo se ha propuesto que el ámbito de aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo se amplíe de forma generalizada a sectores, respecto de los que algunos Estados solicitaron la excepción, como la telefonía móvil, los dispositivos de circuitos integrados, las consolas de juegos, los ordenadores portátiles y lo de tipo tableta, los servicios de telecomunicaciones, el gas, la electricidad, los productos agrícolas y las operaciones en relación con el cobre<sup>223</sup>, tal y como se ha recogido en la Directiva 2013/43/UE.

En cualquier caso, mientras desde la Unión Europea se alienta para llevar a cabo las modificaciones oportunas con la finalidad de conseguir un IVA más sólido, resistente e impermeable al fraude, a mi juicio sería conveniente, de manera temporal, conceder más facultades a la Comisión, aunque vaya en detrimento de la unanimidad.

En concreto, la Directiva 2013/42/UE ha reducido considerablemente los plazos para adoptar estas medidas y, lo más importante, le ha otorgado un papel más predominante a la Comisión. Efectivamente, nada se dice en la Directiva de qué ocurriría en el caso de que el Consejo no resolviera en el mismo sentido que la Comisión. Efectivamente, si la Comisión emite un dictamen negativo, el Consejo, a mi juicio, podría resolver de forma positiva y, en su caso, autorizar la aplicación de la inversión

---

<sup>222</sup> Vid. Sesión n.º 3205 del Consejo de la Unión Europea (Asuntos económicos y financieros) celebrada en Bruselas el 4 de diciembre de 2012.

<sup>223</sup> Consejo de la Unión Europea (Presidencia) celebrada en Bruselas el 28 de febrero de 2013.

del sujeto pasivo sólo si perviviera el fraude masivo. En el caso de que la Comisión emita un dictamen positivo, el Consejo queda vinculado a la misma, y entiendo que no podría resolver en sentido contrario. No se puede perder de vista que la aplicación de la norma excepcional sólo puede tener una vigencia determinada, 9 meses.

Asimismo, se prevé que la Comisión remita la información que le presenta el Estado solicitante, al resto de los EEMM, con lo que se propicia que éstos se puedan adherir a la petición de la excepción siempre que justifiquen que se encuentran en una situación de fraude similar a la del Estado petionario.

En definitiva, se puede objetar que la medida de inversión del sujeto pasivo tiene un carácter excepcional, por lo que no parece que se pueda aplicar de manera indiscriminada. El primer paso, sea cual sea la medida que se adopte en la lucha contra el fraude fiscal, consiste en mejorar y hacer más eficaz cuantitativa y cualitativamente el intercambio de información entre las Administraciones Tributarias. La generalización del sistema de inversión del sujeto pasivo no es una solución a largo plazo, además de que no hace falta que se diga que rápidamente surgirían nuevas modalidades de fraude. A ello hay que sumarle que el régimen de inversión del sujeto pasivo supondría un grado de control más férreo sobre los sujetos encargados de ingresar el IVA por parte de las Administraciones Tributarias, así como la eliminación de uno de los elementos característicos del régimen general del IVA, el pago fraccionado, además del aumento de complejidad en un impuesto que ya por sí mismo lo tiene<sup>224</sup>.

Por esta razón, tal y como expone la Comisión, otra opción para combatir el fraude fiscal, y no aplicar de forma generalizada los supuestos de inversión del sujeto pasivo, podría ser homogeneizar las reglas de facturación del IVA tanto si son transacciones nacionales como intra-EU, lo que permitiría generalizar para todas estas operaciones la regla del pago fraccionado. Sin embargo, los EEMM no se han mostrado muy partidarios de profundizar en esta solución por los problemas de control de tesorería que supondría para éstos, así como costes de cumplimiento para los sujetos pasivos.

A pesar de estas objeciones, sin lugar a dudas, también existen ventajas en la aplicación de esta regla de la inversión del sujeto pasivo, ya que sería la semilla para crear una administración única de carácter integral, así como la modificación de la regla de la localización de las operaciones intra-EU, como si fueran prestaciones de servicios, con independencia del transporte<sup>225</sup>.

## 5.5. Supresión de algunas exenciones y armonización de los tipos de gravamen

Es evidente que el IVA constituye una fuente esencial en los ingresos de los EEMM, por lo que un sistema de IVA más eficiente permite, sin lugar a dudas, un aumento de los mismos. Como he señalado en páginas anteriores. Tanto las exenciones subjetivas, como las objetivas, resultan contrarias a un impuesto con una base imponible amplia.

En este sentido, sería aconsejable un examen sobre la conveniencia de las exenciones del IVA al sector público. Sin lugar a dudas, como expuse en páginas anteriores, se produce un falseamiento de la competencia entre el sector público y sector privado. En muchas actividades el Estado no actúa sólo, sino que lo hace en régimen de cooperación con el sector privado, pero también en concurrencia con el mismo. A mayor abundamiento, las exenciones aplicables a los organismos públicos suponen una distorsión en el mercado que afecta al principio de neutralidad del IVA. Para ello, sería necesario confeccionar una lista de las actividades económicas que realizan los Entes Públicos y revisar que actividades están exentas que, si bien en su momento se consideraron de interés general, puede que en estos momentos ya no lo sean, cuando además, el Estado participa en la prestación de estos servicios como otro operador jurídico<sup>226</sup>.

<sup>224</sup> Como ha señalado ALONSO GONZÁLEZ, "la Comisión rechaza la propuesta que le formulan los gobiernos alemán y austriaco porque, en realidad, significaría la coexistencia de tres sistemas de IVA diferentes (el régimen tradicional, el régimen de inversión del sujeto pasivo, el régimen intracomunitario) y, en todo caso, crecería el nivel de complejidad aplicativa del impuesto para las empresas al imponérselas nuevas obligaciones formales y contables (comprobación de la identidad del cliente a efectos fiscales, notificación de las operaciones a las autoridades fiscales) y aumentaría el conjunto de sujetos sometidos a control directo". Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L.: *Fraude y Delito Fiscal en el IVA...*, op. cit., pág. 388.

<sup>225</sup> Cfr. ALGUACIL MARI, P.: "Reflexiones sobre la racionalidad de la regulación del IVA", en AAVV: *Evaluación del Sistema Tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Thomson Reuters, Aranzadi, 2013, Pamplona, pág. 571.

<sup>226</sup> Vid. Grupo "Cuestiones Fiscales"- Fiscalidad Indirecta (IVA), de 29 de febrero de 2012, "Futuro del IVA: proyecto de conclusiones del Consejo", Consejo de la Unión Europea, 6871/12.



Por ello, a mi juicio se debe deslindar aquellas actividades que realizan los entes públicos como tales, o cuando actúan sujetos al derecho privado. En efecto, dependiendo de si conducen en el ejercicio de sus funciones públicas, estaremos ante un supuesto de no sujeción, mientras que están sujetas al IVA aquellas actividades que ejercen, no en su calidad de sujetos de derecho público, sino como cualquier operador jurídico y, por lo tanto, sujeto al Derecho privado.

Sin embargo, lo cierto es que, a pesar de esta distinción a efectos del IVA, en la mayoría de las ocasiones los entes públicos actúan en régimen de Derecho Público en el ejercicio de sus funciones públicas con otros prestadores de servicios. Para que no se produzcan distorsiones con el sector privado, desde la Unión Europea debería elaborarse un listado taxativo de funciones públicas, en las que aun existiendo contraprestación, podrían quedar en amparadas la "no sujeción" o la "exención".

Respecto de las exenciones, como ya se vio, existen algunas que no cumplen finalidades sociales claras y que generan distorsiones económicas, que me llevan a declarar a favor de la supresión de las mismas, como es el caso de las relativas a las entidades financieras<sup>227</sup>. De este modo, las entidades financieras podrían deducirse el IVA soportado<sup>228</sup>, y se podrían atenuar, o incluso suprimir, las distorsiones que se originan a causa de la regulación dispar de los Estados miembros respecto del derecho a la deducción en estas operaciones.

Ejemplo de esta propuesta, son los efectos que la disparidad de legislaciones provoca, tal y como se plasma en la denuncia que la Comisión Europea ha planteado al Reino de España por la aplicación de la exención del IVA a los servicios hipotecarios prestados por los fedatarios público respecto de las hipotecas, préstamos personales, créditos y garantías y la compraventa de acciones. La legislación española en su artículo 20.1.18.ñ) de la LIVA, considera exentas estas actividades como servicios accesorios de las operaciones financieras. Sin embargo, la Comisión estima que las exenciones deben interpretarse de forma estricta, por lo que la exención prevista en la Directiva del IVA no abarca estos servicios<sup>229</sup>.

La Comisión ha propuesto la supresión de la exención aplicable a los servicios de transporte de viajeros. Sin embargo, a mi juicio, no entiendo el porqué de la posición de la Comisión cuando, no existen distorsiones que impidan mantener la exención. Es decir, tiene más sentido mantener esta exención, que la que se aplica a las entidades financieras, ya que en la primera siguen perviviendo las circunstancias que motivaron la misma. En concreto, la conveniencia de propiciar la movilidad entre los ciudadanos de los países periféricos, así como el mantenimiento del sector turístico como uno de los motores económicos de Europa. Esto no obsta para afirmar que, sería conveniente una mejor regulación de los supuestos de no sujeción, y exención, contemplados en las normas comunitarias, por los problemas de interpretación que generan entre los Estados miembros.

En cualquier caso, a mi juicio, la ampliación de la base imponible reduciendo del número de exenciones puede aumentar la eficiencia y la neutralidad del IVA y, ofrece una alternativa válida para seguir manteniendo los tipos de gravamen. En el caso de que se quiera regular una desgravación parcial a una determinada actividad económica, resulta preferible que se aplique un tipo reducido, cuyo efecto

---

<sup>227</sup> Como se ha puesto de manifiesto en el trabajo "Observaciones del Instituto de Estudios Fiscales...", *op. cit.*, pág. 12, respecto de la exención en las operaciones financieras, "la justificación de la exención se encuentra en la dificultad de cálculo de la base imponible. Esta dificultad, sin embargo, no se resuelve con la exención, ya que la determinación del efecto en el derecho a la deducción de estas operaciones obliga a la atribución de un valor a las mismas, por lo que el problema subsiste, aunque se manifieste de una manera distinta".

<sup>228</sup> Permitir que los servicios financieros puedan recuperar el IVA permitiría que las entidades bancarias fueran mucho más competitivas, ya que supondría una reducción en el precio de los servicios financieros que pagan los consumidores en un porcentaje de un 3 por 100-5 por 100, lo que, a su vez, supondría un menor coste para aquellas empresas y profesionales que utilizan de manera recurrente estos servicios. *Vid.*: AAVV. "A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system", Final Report, TAXUD/2010/DE/328, págs. 18-19.

<sup>229</sup> En este caso, considera que la exención prevista en la Directiva 2006/112/CE, para los servicios financieros no abarca aquellos servicios consistentes en la elaboración de escrituras públicas relacionadas con operaciones financieras exentas de IVA. Todo ello debido a que considera que los servicios prestados por los fedatarios públicos –Notarios y Registradores–, como la preparación de documentos que reflejan actos y contratos, certificación de su autenticidad y corrección, no pueden considerarse una concesión, negociación o gestión de un crédito, ni una negociación, prestación o gestión de una garantía de crédito, ni tampoco una operación relacionada con acciones y por tanto no pueden gozar de exención. Como consecuencia de ello, España deberá modificar su normativa imponiendo la tributación por IVA a los documentos validados por notarios al tipo general, actualmente el 21 por 100.

es más respetuoso con la igualdad y con la mecánica del impuesto, al permitir la deducción de las cuotas soportadas<sup>230</sup>, y sin que afecte a la neutralidad.

No podemos negar que la exención a una determinada actividad, al no comportar la repercusión, aminora el coste del bien o servicio que se presta y que, sin lugar a dudas, beneficia al consumidor final, y no al sujeto pasivo del impuesto. La posible solución a esta situación en la que se obliga al sujeto pasivo a soportar un IVA que no puede deducir, sería sujetar a gravamen a tipos reducidos todas las actividades que hasta ahora estaban exentas. Esto permitiría a estos sujetos pasivos aplicarse la mecánica repercusión-deducción del impuesto. También cabe otra solución, y es la posibilidad de que el sujeto pasivo que realiza una actividad exenta, se pueda deducir el IVA soportado por los bienes y servicios utilizados en estas operaciones, lo que supondría una reducción de los precios. Sin embargo, esta última solución no parece que pueda adoptarse en una situación de crisis como la actual, ya que reduciría la recaudación. Tal vez, la solución de consenso entre todos los EEMM y la Unión Europea pasaría en permitir que aumente el número de exenciones que pueden renunciar los sujetos pasivos.

La aplicación de tipos reducidos en vez de que existan un gran número de exenciones supone, por una parte, la armonización de los tipos de gravamen, y por otra parte, la sujeción al impuesto de aquellos bienes y servicios que estaban exentos, a estos tipos reducidos. Sin embargo, me resulta sorprendente que en el estadio actual de la crisis económica europea, algunos los Estados miembros han abogado por un uso más limitado de los tipos reducidos y se muestran poco propicios a la armonización, con el argumento de que los tipos del IVA son un instrumento de actuación de los EEMM<sup>231</sup>. Desde el año 2009, el ECOFIN se ha mostrado contrario a la aplicación más amplia de los tipos reducidos, por los efectos económicos positivos o negativos que podía tener según las circunstancias de cada Estado<sup>232</sup>. Sin embargo, la situación económica actual exige que se vuelva a revisar las premisas anteriores por parte de la Comisión y de los EEMM.

Efectivamente, tal y como señala Alguacil Marí, aunque la diferencia de tipos produce un efecto distorsionador, y por ende la existencia de tipos reducidos, se puede minorar si se "localizan sus supuestos de aplicación en la última etapa del proceso comercial, la referida al consumidor final, se extiende mayoritariamente a las prestaciones de servicios —que soportan normalmente menor carga del impuesto—, y se articula un régimen ágil de devolución"<sup>233</sup>. La eliminación de los tipos reducidos que se aplican en la actualidad provocaría, sin lugar a dudas, efectos regresivos en relación con determinados bienes o servicios de carácter muy "social o general", a no ser que el tipo general fuera más bajo del actual. De este modo, la existencia de tipos reducidos a determinados bienes y servicios de primera necesidad, responde a criterios de justicia tributaria, por lo que la pervivencia de los mismos está fuera de toda duda. En ese sentido, la existencia de tipos impositivos reducidos en determinadas actividades que no afecten al mercado interior puede tener efectos positivos en términos de creación de empleo y de lucha contra la economía sumergida<sup>234</sup>.

Por esta razón, se debe apoyar una mayor armonización de los tipos impositivos en un futuro próximo, si además, tal y como se dirige la política de la Comisión, el principio de tributación en destino se convierte en la regla general. La diferencia que existe entre los EEMM en la regulación de los distintos tipos puede dar lugar a situaciones que alteren el buen funcionamiento del mercado único, y más aún, cuando se aplican tipos diferentes a productos comparables<sup>235</sup>. Esto supone la pervivencia de los tipos reducidos, siempre que no supongan un obstáculo para el correcto funcionamiento del mercado interior y aplicarlos solamente en aquellos supuestos en los que siga existiendo el interés social, en vez del mantenimiento de las exenciones.

<sup>230</sup> Vid. IBAÑEZ GARCÍA, I.: "Contribución al libro verde...", *op.cit.*, pág. 3.

<sup>231</sup> Vid. Grupo "Cuestiones Fiscales"- Fiscalidad Indirecta (IVA), de 29 de febrero de 2012, "Futuro del IVA: proyecto de conclusiones del Consejo", Consejo de la Unión Europea, 6871/12.

<sup>232</sup> [http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_data/docs/pressdata/es/ecofin/106745.pdf](http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/106745.pdf)

<sup>233</sup> Cfr. ALGUACIL MARÍ, P.: "Reflexiones sobre la...", *op. cit.*, pág. 576.

<sup>234</sup> El propio Consejo de la Unión Europea modificó la Directiva 2006/112/CE, a través de la Directiva 2009/47/CE, de 5 de mayo, en determinadas actividades como el catering y servicios de restauración.

<sup>235</sup> Nos estamos refiriendo al caso de productos que puede adquirirse de forma tradicional, como es un libro o música, pero también pueden ser adquiridos y consumidos de forma electrónica. En este último caso, están sujetos al tipo general, mientras que si se adquieren de forma tradicional, se aplica el tipo reducido.

## 6. MEDIDAS NACIONALES DE REACCIÓN CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Sin lugar a dudas, la situación descrita en las páginas anteriores evidencia la dificultad que tienen los Estados, de forma unilateral, de adoptar medidas para la lucha contra el fraude fiscal que tengan eficacia en el ámbito de la Unión Europea. Efectivamente, mientras que la Unión Europea no adopte una política comunitaria clara e unívoca, a los Estados miembros sólo les queda aprobar medidas concretas dirigidas a las bolsas de fraude domésticas y con carácter temporal. Es muy difícil que los Estados *per se*, se pongan de acuerdo para regular de forma conjunta normas, que no se puede olvidar que son domésticas, que luchen contra el fraude en varios Estados. La evidencia de ello es que, los resultados de las soluciones normativas propuestas por los EEMM son muy precarios, porque se parchea a una situación que merecería ser tratada con normas comunes en la Unión Europea y, sobre todo, a largo plazo.

Los ejemplos resultan muy variados como, por ejemplo, Alemania y Austria. Estos países propusieron a la Comisión una generalización de la inversión del sujeto pasivo a todas las operaciones entre empresarios y profesionales, que tal manera que el sistema actual de repercusión del impuesto quedaba relegado a las ventas del consumidor final o a consumidores instrumentales. Esta propuesta fue rechazada porque suponía una modificación sustancial de la mecánica del tributo y, además, exigiría que se aprobase a través de una nueva Directiva por unanimidad en el Consejo.

A su vez, Alemania ha aplicado el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en aquellos supuestos que están expresamente previstos en la Directiva, como los inmuebles o las emisiones certificadas de CO<sub>2</sub>, pero también a supuestos específicos como los teléfonos móviles, oro, servicios de limpieza, servicios de construcción, entre otros.

El Reino Unido propuso de una manera mucho más respetuosa con el sistema común del IVA, la inversión del sujeto pasivo circunscrito a un sector determinado, el de la electrónica –teléfonos móviles y dispositivos de circuitos integrados–, solo por un tiempo determinado y teniendo en cuenta un umbral cuantitativo. La propuesta que presentó el Reino Unido iba dirigida ante la existencia de una gran bolsa de fraude en este campo de los dispositivos electrónicos. El Consejo de Economía y Finanzas aprobó el 16 de abril de 2007 la solicitud de aplicación temporal del artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE llevada a cabo por Inglaterra.

En el año 2012, los Países Bajos solicitaron, a su vez, a la Comisión, en virtud del artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE la regla de la inversión del sujeto pasivo, sólo en determinadas condiciones y exclusivamente en lo que atañe a determinados productos como los teléfonos móviles, dispositivos de circuitos integrados, consolas de video juegos y los ordenadores personales para uso móvil. Se aplica fundamentalmente en aquellos bienes y/o servicios prestados por empresarios o profesionales no residentes sin un establecimiento permanente o representante en Holanda. Los no residentes no tienen que estar registrados a efectos del IVA en los Países Bajos.

En estos casos, las autoridades tributarias habían descubiertos distintas tramas de fraude carrusel. En concreto, los operadores vendían y no abonaban el IVA a las autoridades fiscales, sin embargo, como sus clientes estaban en posesión de una factura válida, tenían derecho a la deducción del IVA. Esta media de excepción afectó a las entregas de bienes cuyo importe de la base imponible fuera igual o superior a 10.000 €.

Otros Estados, entre los que se incluyen algunos de los anteriores, han optado por paliar el daño que las tramas de fraude producen en la recaudación, a través de supuestos de responsabilidad tributaria<sup>236</sup>.

En Portugal, se introdujo en el año 2005 un supuesto de responsabilidad solidaria en el IVA para aquel sujeto que interviniese en prestaciones de servicios o entregas de bienes realizadas en cadena, siempre que se demostrara la falta de pago de todo o parte del IVA en alguna de las transacciones<sup>237</sup>.

El legislador Italiano reguló un supuesto de responsabilidad solidaria en el caso de las transacciones a precio inferior al valor de mercado. Para que no se aplicara este supuesto, el declarado responsable, el adquirente, debía demostrar que el precio inferior venía determinado por otros hechos que no

<sup>236</sup> En este sentido, seguimos a ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Fraude y delito fiscal en el IVA...*, *op. cit.*, págs. 365 y ss.

<sup>237</sup> Cfr. PUEBLA AGRAMUNT, N.: "Estrategias en la lucha contra los fraudes en el IVA", *QF*, n.º 3-4, 2007, pág. 90.

guardan relación con el impago del impuesto. Afectaba a determinados bienes, como vehículos a motor, ordenadores personales, animales de la especie bovina y ovina y carnes<sup>238</sup>.

En el Reino Unido, a tenor de la jurisprudencia del TJUE –caso *Federation Technological Industries*–, se modificó la ley interna del IVA, y se estableció la posibilidad de que las autoridades tributarias exigieran la constitución de una garantía en el adquirente como condición para practicar la deducción o el reembolso del impuesto soportado. Para ello, se establece una presunción *iuris tantum* que se puede desvirtuar. En concreto, se exige a los operadores económicos que conocieran o sospecharan que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega, pero también anterior o posterior, pudiera estar impagada. Esta sospecha o "conocimiento" vendrá dada siempre que el precio pagado fuera inferior o más bajo al que se puede encontrar en el mercado. Este supuesto se remitía solo a determinados bienes como teléfonos, ordenadores, etc.. A mi juicio, la regulación inglesa no establece un supuesto de responsabilidad semejante al regulado en nuestro ordenamiento, sino que podemos considerarlo como un supuesto de inversión del sujeto pasivo.

En Francia, desde el 1 de enero de 2007, se introdujo un supuesto de responsabilidad tributaria por el cual, un adquirente puede ser declarado responsable del pago del IVA, si éste no se satisface por el vendedor, siempre que la Administración pruebe que el primero conocía o podía haber conocido que parte o todo el IVA devengado respecto de los bienes o servicios recibidos no había sido pagado. En este caso, se declara la responsabilidad, sin que se pueda confundir con un supuesto de inversión del sujeto pasivo. Este supuesto de responsabilidad se aplica tanto para la prestación de servicios, como entregas de bienes según el régimen simplificado de adquisiciones intracomunitarias triangulares, como para ciertas transacciones en oro y sobre todo, adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas en Francia por una persona que no es residente.

Asimismo, en Alemania desde el 1 de enero de 2002, se han regulado un número significativo de medidas antifraude, particularmente dirigidas a combatir el fraude carrusel. Una de esas medidas, además de los supuestos de inversión del sujeto pasivo, ha sido introducir un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria cuando el IVA no se paga. La administración puede declarar la responsabilidad al adquirente en el caso de una transacción, siempre que exista la factura con el IVA repercutido, y el sujeto que emitió la factura, no haya pagado el IVA. Se exige que el adquirente supiese o debería haber sabido de las intenciones fraudulentas del transmitente en el momento de concluir el contrato.

En definitiva, en los ejemplos propuestos de algunos Estados, se pone en evidencia que las normas adoptadas se asemejan en un porcentaje altísimo y sin embargo, siguen existiendo supuestos de fraude en el IVA.

## 7. CONCLUSIONES

Después de la exposición que hemos hecho, solo resta destacar algunas de las cuestiones que hemos tratado. Vaya por delante, que algunas de los aspectos que hemos tratado merecían un estudio individual.

### 1. El Reglamento como instrumento normativo en el IVA.

El artículo 113 del TFUE prevé la armonización en la imposición indirecta mediante la toma de decisiones por unanimidad, aunque no señala el instrumento jurídico que se ha de emplear para ello. El Consejo ha empleado las Directivas para conseguir la armonización de este impuesto indirecto.

Sin embargo, para que exista más Europa, que es lo que se propone en Europa 2020, el impuesto se tendría que aplicar en cada Estado exactamente igual. Esta propuesta del Consejo está más cerca de la unificación tributaria en la imposición indirecta, y por lo tanto, la utilización del Reglamento como instrumento normativo.

Para poder llegar a este estadio, lo más conveniente sería comenzar con suprimir el principio de unanimidad en la aprobación de las Directivas y adoptar el mecanismo de cooperación reforzada.

<sup>238</sup> En este sentido, Cfr. la bibliografía en italiano a la que se refiere ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Fraude y delito fiscal en el IVA...*, op. cit., pág. 366.

2. Un mayor protagonismo de la Comisión.

La lucha contra el fraude fiscal debe estar coordinada y no puede dejarse al albur de las políticas de cada Estado Miembro.

Para una mejor "gobernanza" de los temas europeos, la Comisión sería el órgano apropiado para asumir este papel y fomentar las "buenas prácticas" entre los Estados, los contribuyentes, y los órganos comunitarios, como el Consejo y Parlamento. En concreto, resulta de vital importancia la necesidad de transponer, aplicar y hacer cumplir adecuadamente la legislación de la UE.

3. Armonización de las obligaciones formales.

La diversidad de obligaciones formales en cada EM dificulta el cumplimiento de aquellos sujetos pasivos que realizan transacciones intracomunitarias en dos o más Estados. Por ello, sería conveniente que la Unión Europea regulara las obligaciones formales en el IVA, como las facturas, dejando un margen muy limitado a la actuación a los EEM.

Además, la Comisión y los Estados no deberían perder de vista en la regulación de las obligaciones formales el principio de "pensar primero a pequeña escala", lo que supone ayudar a las PYMEs a aprovechar las ventajas y oportunidades que se ofrecen en el mercado único.

4. Conseguir un IVA más eficaz en la regulación de las obligaciones formales.

El cumplimiento de las obligaciones formales no puede ser un coste a mayores para las empresas que realizan operaciones intracomunitarias, por lo que debería intentarse una regulación común mucho más ambiciosa en esta materia, sobre todo en los modelos de presentación de la declaración, las facturas. Esto supone que las distintas Administraciones tributarias deben trabajar entre sí y, además, facilitar a los operadores económicos de los Estados miembros el cumplimiento de sus obligaciones nacionales.

5. Medidas de cooperación entre los EEMM para el intercambio de información.

La cooperación entre los EEMM tiene que ir más allá de la mera armonización de las obligaciones formales inherentes al IVA y tiene que dar un paso más en la cooperación. Si el intercambio de información no se produce de manera rauda, la lucha contra el fraude fiscal será ineficaz.

La aprobación de una Base de Datos del IVA a nivel europeo, dónde constasen todos aquellos operadores, administradores, sociedades, etc., con su número de identificación fiscal, que hayan realizado adquisiciones intracomunitarias, sería una de las maneras de combatir el fraude, ya que permite una mayor rapidez en la respuesta que den las Administraciones ante la aparición de las bolsas de fraude. Y, sin lugar a dudas, supondría una mejora en la recaudación.

6. La puesta en marcha de una "miniventanilla única".

La aprobación de una "miniventanilla única", no sólo destinada a determinados sujetos pasivos, como aquellos que están establecidos en el extranjero que prestan servicios electrónicos, de telecomunicaciones o de radiodifusión. La "miniventanilla única" debería generalizarse, una vez que se haya puesto en funcionamiento, con la finalidad de simplificar el IVA de manera bidireccional, es decir, tanto para las empresas, como los Estados miembros. Para ellos, la Unión Europea debe ofrecer información de buena calidad, herramientas y procedimientos de administración electrónica. Asimismo, para que la ventanilla única resulte fácil de utilizar, debe abarcar todos los procedimientos durante el ciclo de vida de las empresas y ser multilingües.

7. El sistema de "autoridad única".

La opción del mantenimiento del principio de tributación en destino y la consecución de una ventanilla única lleva de suyo, como siguiente paso, el sistema de "autoridad única" del Estado dónde se realiza el hecho imponible a la hora de llevar a cabo los procedimientos de gestión e inspección y, por ende, la responsabilidad compartida en la protección de los ingresos de los EEMM.

8. Una política común de los EEMM con terceros países para la lucha contra el fraude fiscal.

Los EEMM deben preparar una política común y coherente respecto de terceros países con la finalidad de mejorar el intercambio de información y, así poder hacer frente a determinados comportamientos fraudulentos.

La Comisión sería el órgano comunitario competente para impulsar el intercambio automático de información y presentarla como la futura norma europea, e incluso internacional, de transparencia e intercambio de información en el ámbito fiscal. Coherentemente con esto, la Comisión debe fomentar el uso de las herramientas informáticas de la UE en terceros países, así como en algunos Estados comunitarios de reciente incorporación<sup>239</sup>.

9. Limitar el régimen jurídico de la "inversión del sujeto pasivo" en los supuestos y en el tiempo.

La regla de la "inversión del sujeto pasivo" constituye una excepción a las normas generales de la Unión Europea y, en concreto, de los principios fundamentales del sistema del IVA. Y como tal excepción, debe aplicarse cuando la constancia del fraude fiscal hagan inviable otra medida.

10. Aprobación por la Comisión de medidas rápidas de lucha contra el fraude fiscal a petición de los EEMM.

La Comisión podría adoptar actos inmediatamente aplicables basándose en razones imperiosas de urgencia debidamente justificadas por los Estados. Las medidas adoptadas tendrían un plazo de vigencia de 1 año como máximo.

11. Supresión de algunas exenciones del sector público.

Las exenciones aplicables a los entes públicos suponen una distorsión en el mercado que afecta al principio de neutralidad del IVA. Para ello, sería conveniente revisar que actividades se consideran de interés general en la actualidad y así, suprimir las exenciones de determinadas actividades que se realizan indistintamente por el sector público y privado.

12. Supresión de exenciones de las entidades financieras y de seguros y de otras exención técnicas.

Revisar las exenciones que no cumplen finalidades sociales y que, al contrario, generan distorsiones económicas como es el caso de las relativas a las entidades financieras.

13. Ampliación de los Tipos reducidos.

La aplicación de tipos reducidos en vez de las exenciones supone, por una parte, la necesidad de armonizar los tipos, y por otra parte, la sujeción al impuesto de aquellas actividades que estaban exentas.

---

<sup>239</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: "Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal", COM (2012) 722 final.

## BIBLIOGRAFÍA

- AAVV (2011): "Observaciones del Instituto de Estudios Fiscales al Libro verde sobre el Futuro del IVA, COMO (2010) 695, FINAL", *Documentos del IEF*, n.º 24/2011.
- ADAME MARTÍNEZ, F. (2004): "El régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias en el IVA: Análisis de los problemas generados por su funcionamiento y consideraciones sobre la necesidad de sustituirlo por el régimen definitivo", en AAVV, director LASARTE, J.: *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales Armonizados*, IEF.
- ALGUACIL MARÍ, P. (2013): "Reflexiones sobre la racionalidad de la regulación del IVA", en AAVV: *Evaluación del Sistema Tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Thomson Reuters, Aranzadi, Pamplona.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2008): *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons.
- ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2009): "Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el IVA", *Documentos del IEF*, n.º 19.
- BLANCO CORRAL, M. P. e IGLESIAS SUÁREZ, A. (2004): "Política Fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamiento de futuro", *Documentos del IEF*, n.º 4.
- BUNES IBARRA, J. M. (2004): "Régimen de las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido según las directivas comunitarias", en AAVV: *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales Armonizados*, IEF, Madrid.
- CAMERO GARCÍA, J. (2010): "El <<fraude carrusel>> en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo", *Cuadernos de formación*, IEF, vol, 11.
- CASAS AGUDO, D. (2009): "Inversión del sujeto pasivo o reverse charge, límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad", *Crónica Tributaria*, n.º 131.
- CUBERO TRUYO, A. (2012): "El impuesto sobre el Valor Añadido (I)", en AAVV: *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, Tecnos, 6.ª ed.
- (2012): "El Impuesto sobre el Valor Añadido (III). Operaciones Internacionales", en AAVV, director PÉREZ ROYO, F.: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, Madrid.
- FALCÓN y TELLA, R. (2011): "El limitado alcance de la exigencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal: la necesidad de una cláusula antiabuso específica (STJ 20 de mayo 2010, Zwijnenburg) y la posibilidad de aprovechar las ventajas derivadas de calificaciones híbridas en el IVA (STJ 22 de diciembre 2010, RBS)", *QF*, n.º 6/2011.
- GARCÍA NOVOA, C. (2004): "El IVA y el comercio internacional en el marco de la Unión Europea", *Temas Tributarios de Actualidad*, n.º 16-18.
- IBAÑEZ GARCÍA, I. (2011): "Contribución al libro verde sobre el futuro del IVA", *QF*, n.º 5, (BIB 2011/216).
- LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F. (2012): "El IVA y los problemas actuales de las entregas intracomunitarias", en ADAME MARTÍNEZ, F. (director): *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el Fraude*, Junta de Andalucía-Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.

- LÓPEZ RODRÍGUEZ J. y VAN DRIESSCHE, F. (2004): "Fraude en las operaciones intracomunitarias. Planteamiento de los hechos bajo la óptica de la legislación armonizada", en AAVV: *Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales Armonizados*, IEF.
- MARTÍN MARTÍNEZ, M. M. (1995): "El control parlamentario de la política comunitaria", *RIE*, n.º 2, vol. 22.
- MÉNDEZ CORTEGANO, I. (2012): "Inspección y lucha contra el fraude fiscal", en ADAME MARTÍNEZ, F. (director): *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el Fraude*, Junta de Andalucía-Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.
- MIRANDA FUERTES, N. y DE NAVASCUÉS AYBAR, S. (2012): "El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias. Medidas y propuestas para combatirlo", *Cuadernos de Formación*, IEF, vol. 15.
- MORENO CASTEJÓN, T.; MARTÍN VACAS, V. y HURTADO PUERTA, J. (2007): "El fraude organizado al IVA intracomunitario. Análisis de los últimos planteamientos jurisprudenciales del TJCE de Luxemburgo: posibles alternativas para su represión", *Cuadernos de Formación*, vol. 4/2007, IEF.
- MORENO VALERO, A. (2011): "El fraude en el IVA y sus desencadenantes", *CT*, n.º 139.
- NUÑEZ GRANÓN, M. (2001): *La sujeción al IVA. Operaciones interiores e intracomunitarias*, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- PUEBLA AGRAMUNT, N. (2007): "Estrategias en la lucha contra los fraudes en el IVA", *QF*, n.º 3-4, 200.
- RUIZ MIGUEL, C. (1994): "La repercusión constitucional del Tratado de la Unión Europea", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 15-16.
- SOLER BELDA, R. R. (2013): "IVA, módulos y fraude fiscal", *QF*, n.º 6, (BIB 2013/566).