

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE



UNIVERSITAS
Miguel Hernández

MÁSTER UNIVERSITARIO EN ASESORÍA FISCAL
CURSO ACADÉMICO 2020-2021

TRABAJO FIN DE MÁSTER

LA PROBLEMÁTICA DEL IVA EN LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

JAVIER FERNÁNDEZ REBOREDO

TUTOR: JUAN JOSÉ BAYONA GIMÉNEZ

TUTORA UMH: EVA ALIAGA AGULLÓ

Alicante, julio 2021

RESUMEN

El objetivo de este trabajo es estudiar la problemática que plantea la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones intracomunitarias en la Unión Europea.

Para ello, se analizará en un primer lugar el proceso de implantación del Impuesto dentro de la Unión, hasta el establecimiento del Régimen Transitorio, exponiendo las dificultades que planteaba la introducción de este y analizando las medidas que se llevaron a cabo.

Posteriormente, en segundo lugar, se desarrollarán las principales características de funcionamiento de dicho Régimen Transitorio y las debilidades que mostraba, con especial mención al fraude carrusel, que supone un gran problema en la actualidad.

Y, por último, en una tercera parte se expondrán las modificaciones que se han implementado hasta el momento con el objeto de atajar el fraude, analizando el grado de efectividad de estas. Finalizando el trabajo con el estudio del futuro Régimen Definitivo del Impuesto basado en el principio de tributación en destino que podrá solventar en gran medida dicho problema.

ABSTRACT

The objective of this work is to study the problems posed by the application of the Value Added Tax to intra-UE transactions.

To this end, the process of implantation of the Tax within the Union will be analyzed in the first place, until the establishment of the Transitional VAT Regime, exposing the difficulties posed by the introduction of this and analyzing the measures that were carried out.

Afterwards, in the second place, the main operating characteristics of this Regime and its weakness it will be described, with a special reference to the carousel fraud, which is a major issue today.

Finally, in the third chapter, it will be presented the amendments that have been implemented so far in order to stop this fraud, analyzing their level of effectiveness. Concluding the work with the study of the future Definitive VAT System based on taxation at origin that it will be able to solve this problem to a large extent.

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	6
INTRODUCCIÓN.....	7
1. IMPLANTACIÓN DEL IVA EN EUROPA HASTA EL RÉGIMEN TRANSITORIO.....	9
1.1. El origen del IVA, 1954.....	9
1.2. El IVA en la constitución de la CEE.....	10
1.3. El Informe Neumark.....	11
1.4. Las primeras dos Directivas.....	12
1.5. La implantación del IVA en los Estados miembros.....	14
1.6. La Sexta Directiva.....	15
1.7. El Libro Blanco.....	16
1.8. El Acta Única Europea.....	17
1.9. El Plan Cockfield.....	17
1.10. Las propuestas de Scrivener.....	19
1.11. El Tratado de la Unión Europea.....	20
2. EL RÉGIMEN TRANSITORIO.....	20
2.1. Aprobación del Régimen Transitorio del IVA, Directiva ECOFIN.....	20
2.2. Funcionamiento del Régimen Transitorio.....	21
2.2.1. Régimen General.....	21
2.2.2. Regímenes Particulares.....	26
2.2.3. Nuevas obligaciones formales.....	27
2.2.4. Intercambio de información entre Estados.....	28
2.2.5. Aproximación de los tipos impositivos.....	29
2.3. Problemas derivados de la aplicación del Régimen Transitorio.....	29
2.3.1. Fraude en el IVA intracomunitario.....	37
2.3.2. Causas del fraude.....	39
3. MEDIDAS PARA MEJORAR LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS.....	44
3.1. Directiva 2006/112/CE.....	45

3.2. Razones para la reforma del sistema del IVA.....	45
3.3. Razones de la no aplicación del Régimen Definitivo en origen.....	46
3.4. Aplicación de un sistema de inversión del sujeto pasivo generalizado.....	48
3.5. Tipos de IVA.....	51
3.6. Protección de los operadores de buena fe frente a una posible participación en un fraude del IVA.....	53
3.7. El IVA en el comercio electrónico.....	55
3.7.1. Modificaciones en 2015: El Paquete del IVA.....	55
3.7.2. Modificaciones en 2019 y 2021: El Paquete de IVA del comercio electrónico.....	58
3.7.3. Valoración de las medidas.....	68
3.8. Soluciones Rápidas o “Quick Fixes”.....	69
3.9. Régimen Definitivo de tributación en destino.....	71
3.10. Alternativas para el sistema de IVA.....	77
4. CONCLUSIONES.....	81
BIBLIOGRAFÍA.....	83
WEBGRAFÍA.....	86
ANEXO NORMATIVO.....	87

ABREVIATURAS

AUE	Acta Única Europea
CEE	Comunidad Económica Europea
CTP	Certified Taxable Person
DGT	Dirección General de Tributos
ECITA	European Computer Industry Tax Association
ECOFIN	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea
EM	Estado Miembro
EEMM	Estados Miembros
GATT	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio
GRCM	Mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo (Generalised Reverse Charge Mechanism)
INTRASTAT	Sistema por que se recogen estadísticas de tráfico de mercancías entre los países de la Unión Europea
IOSS	Ventanilla Única de Importación (Import One Stop Shop)
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIVA	Ley sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido
MOSS	Mini Ventanilla Única (Mini One-Stop Shop)
NIF	Número de Identificación Fiscal
NIF-IVA	Número de Identificación Fiscal a efectos de operaciones intracomunitarias a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido
OEA	Operador Económico Autorizado
OLAF	Oficina Europea de Lucha contra el Fraude
PYME	Pequeña y mediana empresa
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
VIES	sistema de intercambio de información sobre el IVA (VAT Information Exchange System)

INTRODUCCIÓN

Las operaciones comerciales entre países comunitarios han experimentado un gran desarrollo desde la creación de la Comunidad Económica Europea, lo cual ha supuesto un gran reto para el legislador con respecto a desarrollar y adaptar los tributos de manera que no supongan una barrera para el comercio.

Dentro de dicho ámbito tributario, desde el origen de la CEE, el adecuar la imposición indirecta ha resultado de gran importancia, ya que la aplicación de impuestos en cascada en la mayoría de los países comunitarios provocaba efectos de gravámenes a las importaciones y subvenciones a las exportaciones. Esto exigió el establecimiento de un impuesto indirecto que fuera más neutral en las operaciones intracomunitarias, resultando el Impuesto sobre el Valor Añadido el más idóneo para dicho fin.

A pesar de que la sustitución de los tributos indirectos en cascada por este nuevo impuesto resultara beneficiosa para el comercio comunitario, su implantación no ha estado exenta de complicaciones. Y a día de hoy, su aplicación sigue planteando grandes problemas en el seno de la Unión, entre los que destaca el fraude carrusel, derivado de la aplicación de un Régimen Transitorio del Impuesto al no haberse podido alcanzar el consenso necesario para implementar el Régimen Definitivo.

Dada la gran importancia y la actualidad de dicha problemática, este trabajo busca analizar detalladamente el origen y las causas de esta cuestión, además de las medidas que se han introducido con el objeto de solucionarla, haciendo una valoración de las mismas y de su grado de efectividad.

Para ello, se realizará un análisis histórico hasta la implantación del régimen transitorio, deteniéndonos para explicar el fraude carrusel, describiendo las causas que permiten su existencia, para posteriormente analizar las reformas que se han introducido para atajarlo, explicando cómo pretendían hacerlo y los problemas que han presentado para no conseguir la eficacia esperada. Describiendo finalmente el régimen definitivo del Impuesto en destino aplicado mediante un sistema de ventanilla única en

origen y terminando el trabajo con unas conclusiones en las que se expongan los aspectos más importantes del tema, realizando una aportación propia al mismo.

Por otro lado, la metodología que seguirá el trabajo será el análisis de la legislación del Impuesto, más concretamente, en las Directivas aprobadas por la Comisión Europea, Reglamentos del Impuesto y la legislación nacional del mismo. También se tendrán en cuenta los Tratados de la Unión Europea y diversos informes de la Comisión en relación con la temática tratada. Además, nos apoyaremos en diversos artículos publicados por autores expertos en la materia y webgrafía en la que se puede obtener información actualizada de la temática.



1. IMPLANTACIÓN DEL IVA EN EUROPA HASTA EL RÉGIMEN TRANSITORIO

1.1. El origen del IVA, 1954

El IVA se introdujo por primera vez dentro del continente europeo en Francia, en el año 1954, por su ministro de Finanzas Maurice Lauré¹. El principal objetivo de tal medida fue solventar los problemas derivados de la aplicación de los impuestos indirectos en cascada que existían por entonces. Estos, al gravar todas las fases que atravesaba un bien por el valor total de la transacción, generaban que aquellos que pasaran por menos fases soportaran menos impuestos, por lo que se acababa promoviendo la concentración empresarial, ya que una empresa que integrara más fases del proceso de producción soportaría una menor carga fiscal².

En cambio, con la aplicación de este “impuesto sobre el valor añadido” se solucionaba dicho inconveniente, al gravar sólo el valor generado por cada intermediario, siendo neutro al número de mediadores por los que pasara el producto. De este modo, se conseguía que el consumidor final soportara un impuesto proporcional al precio del bien o servicio. Como bien expone el propio Lauré “La imposición a que da lugar resulta indolora por dos motivos: por una parte, porque el impuesto se retiene en la fuente (en el minorista) y, por otra, porque su incidencia es neutra en función de los circuitos económicos”³.

¹ MORENO VALERO, Pablo Antonio: “El IVA: Expectativas y cambios necesarios” En *Revista Iustitia*, núm. 9, 2011, pág. 349.

²

https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMTIyMjtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAmtH6ZDUAAAA=WKE#:~:text=El%20impuesto%20%E2%80%9Ccen%20cascada%20de%20impuestos%20sobre%20el%20valor%20a%C3%B1adido%20grava%20todas,en%20cada%20una%20de%20ellas. Consultado el 15 de mayo de 2021.

³ LAURÉ Maurice: “Breve historia del nacimiento del IVA” En *Papeles de Economía Española*, núm. 30-31, 1987, pág. 31 y ss.

1.2. El IVA en la constitución de la CEE⁴

Desde su creación en 1957, la Comunidad Económica Europea ha tenido como objetivo la creación de un Mercado Común que fomentara el desarrollo económico de la Comunidad, una mayor estabilidad, el aumento del nivel de vida y la cooperación entre los Estados como así recoge el artículo 2 del Tratado de Roma.

Esto suponía la creación de una unión aduanera y que los bienes y servicios pudieran circular libremente, para lo cual resultaba necesaria la eliminación de ciertas barreras fiscales, ocasionadas por la existencia de divergencias en la imposición entre los países miembros.⁵ Estas diferencias se debían a que la mayoría de los Estados miembros aplicaba impuestos indirectos en cascada, excepto Francia, lo cual provocaba los efectos de gravámenes a las importaciones y subvenciones a las exportaciones.

Con el objetivo de solventar este inconveniente existían tres posibles soluciones⁶:

- Adoptar mecanismos de compensación fiscal.
- Alcanzar una armonización fiscal.
- Conseguir una unificación plena de los sistemas fiscales de los Estados.

En este sentido, la CEE se decantó por la segunda, optando por una estrategia de armonización activa respecto a la imposición indirecta, tal y como se observa en los artículos 99 y 100 del Tratado de Roma, en los que se dispone que la Comisión examine como los impuestos indirectos pueden armonizarse, y que el Consejo a propuesta

⁴ BARRUSO CASTILLO, Begoña: “Un análisis de las propuestas de reforma del IVA en el ámbito de la Unión Europea: del régimen transitorio al régimen definitivo”, En *Universidad Complutense de Madrid*, 1999, pág. 12 y 23.

⁵ EDO HERNÁNDEZ, Valentín: “Los obstáculos fiscales en el proceso de creación del Mercado Común europeo: El proceso armonizador del impuesto sobre el valor añadido y los impuestos sobre el consumo específicos”, En *Documentos de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales (Universidad Complutense)*, núm. 24, 1989, pág. 3 y 4.

⁶

https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASmJAInZtbLUouLM_DxbIwMDS0MDIwuQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoAXWYI9jUAAAA=WKE. Consultado el 26 de abril de 2021.

de la Comisión adopte las directivas necesarias para la aproximación de las legislaciones nacionales sobre estos.

Además, se establece en los artículos 95 y 96 del Tratado de Roma la aplicación del principio de imposición en destino, lo cual ya se recogía en el artículo 3º del GATT y se venía aplicando en la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, dispuesto en el artículo 4 de su Constitución. Posteriormente fue ratificado en el Informe elaborado por la Comisión Tinbergen en 1953.

Una vez fijado los mecanismos a utilizar para alcanzar ese objetivo de armonización fiscal, en 1960 la CEE creó un Comité Financiero y Fiscal para que estudiara las diferencias entre los sistemas fiscales de los países miembros y propusiera las medidas a implementar⁷.

1.3. El Informe Neumark⁸

Dos años más tarde, en 1962, el Comité publicó un informe, conocido como el Informe Neumark, en el que se llega a las siguientes conclusiones.

En primer lugar, se propone la eliminación del impuesto en cascada sobre la cifra de negocios, ya que favorece la concentración de empresas y altera los intercambios internacionales, al no poderse determinar con exactitud la carga fiscal soportada por un producto, imposibilitando la correcta aplicación de los derechos compensatorios en el caso de aplicar el principio de tributación en destino. De este modo los Estados podían infravalorar o sobrevalorar estos derechos y así favorecer las exportaciones o desincentivar las importaciones.

En segundo lugar, se plantea la implantación de un Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que aseguraba la neutralidad fiscal en los intercambios intracomunitarios

⁷ GONZALO Y GONZÁLEZ, Leopoldo: “La Armonización Fiscal Europea y el objetivo del Mercado Único” En *Cuadernos de estrategia*, núm. 27, 1991, pág. 78.

⁸ “Informe del Comité Fiscal y Financiero de la C. E. E.”, En *Revista de economía política*, núm. 34, 1963, pág. 164 y ss.

al permitir conocer la carga fiscal que un bien soporta hasta llegar a la frontera, conociendo el precio final impositivo⁹. Pero, exceptuando de su aplicación a la fase de comercio al por menor.

En tercer lugar, se recomienda que este Impuesto tuviera unos tipos muy semejantes en todos los países con el objetivo de aplicar en un futuro cercano el principio de imposición en el país de origen, aunque a corto plazo se planteaba la imposición en destino. Y se establece la necesidad de acordar los bienes a los que aplicar la exención del impuesto e intentar aplicar un tipo de gravamen único lo más próximo en todos los países.

Estas conclusiones fueron las que orientaron los trabajos posteriores de los órganos comunitarios en materia de armonización fiscal.

1.4. Las primeras dos Directivas

El 11 de abril de 1967 se aprobaron por la Comisión las dos Primeras Directivas sobre el IVA dentro de la CEE, basadas principalmente las recomendaciones del Informe Neumark y del Grupo de Trabajo¹⁰.

La Primera Directiva 67/227/CEE, del Consejo, de 11 de abril de 1967, sentó las bases de la implantación del IVA en dos etapas. En la primera, se establecía la obligación de sustituir los impuestos sobre el volumen sobre negocios por el sistema común de impuesto sobre el valor añadido, sin armonizar tipos ni exenciones; y en la segunda, se debería alcanzar un sistema común armonizado del impuesto antes del periodo transitorio recogido en el Tratado de Roma¹¹.

⁹ DE LA RIVA GARRIGA, Francisco Javier: “La política fiscal comunitaria y su incidencia para España”, En *Documentación administrativa*, núm. 202, 1984, pág. 80.

¹⁰ BARRUSO CASTILLO, Begoña: “Un análisis de las propuestas de reforma del IVA en el ámbito de la Unión Europea: del régimen transitorio al régimen definitivo”, ob. cit., pág. 32.

¹¹ ARRIBAS LEÓN, Mónica: “La propuesta de la Comisión Europea de modificar el régimen de los intercambios entre Estados miembros en el IVA para combatir el fraude fiscal” En *Documentos de trabajo*, núm. 12, 2018, pág. 13.

Si bien, se dejaba gran libertad a los Estados para que promulgasen las leyes nacionales que consideraran, siempre que el tributo entrara en vigor antes del 1 de enero de 1970.

Esta Directiva determina la base del impuesto, estableciendo sus principales características y reglas de funcionamiento, y lo define en su artículo 2 como *“El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen”*.

Se dispone en el 5º y 6º Considerando su aplicación a todas las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y a la prestación de servicios, excepto a la fase del comercio al por menor debido a dificultades en su aplicación en esta. Y se establece un sistema de deducciones al permitir *“la deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio”*.

La Segunda Directiva, 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, concreta y define conceptos fundamentales para la aplicación del impuesto de manera uniforme en toda la unión, tales como entrega de bienes, prestación de servicios, sujeto pasivo o interior del país. Declarando a su vez como sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso en el interior del país efectuadas por un sujeto pasivo y las importaciones. Y no determina ninguna especialidad respecto al comercio intracomunitario, puesto que todas las operaciones de comercio en las que las mercancías eran transportadas entre dos Estados eran objeto de gravamen en su importación, estando exenta su exportación¹².

¹² ARRIBAS LEÓN, Mónica: “La propuesta de la Comisión Europea de modificar el régimen de los intercambios entre Estados miembros en el IVA para combatir el fraude fiscal” ob. cit., pág. 13.

Sin embargo, da una gran libertad a los Estados para desarrollar en sus legislaciones el funcionamiento del tributo, lo que originaría en el futuro distorsiones en el funcionamiento del mercado común, incidiendo en la neutralidad del impuesto¹³.

1.5. La implantación del IVA en los Estados miembros¹⁴

La introducción del impuesto en los Estados miembros no fue sencilla para todos los Estados. El plazo de introducción solo fue cumplido por Francia (ya venía aplicando el impuesto), Alemania (1968), Luxemburgo (1970) y Países Bajos (1968).

Mientras que Bélgica e Italia tuvieron que solicitar un aplazamiento en su aplicación, aprobado a través de una Tercera Directiva que lo ampliaba hasta el 1 de enero de 1972. En esta prórroga solo Bélgica lo consiguió implantar, en 1971, por lo que fue necesaria la ampliación del plazo dos veces a través de una Cuarta y Quinta Directiva hasta que lo introdujera el 1 de julio de 1973.

Posteriormente, el 1 de enero de 1973 se produce una ampliación de la CEE, incorporándose Dinamarca, Reino Unido e Irlanda, países que ya venían aplicándolo con anterioridad, excepto Reino Unido, que lo introduce en 1973.

Más adelante, Grecia que entró en 1981 lo introdujo en 1987, y aquellos países que se incorporaron después lo implementaron, si no lo aplicaban ya con anterioridad. España, se incorpora a la Comunidad en 1986 y establece el impuesto en 1985¹⁵.

¹³ MACARRO OSUNA, José Manuel: “El principio de neutralidad interna en el IVA (Internal VAT Neutrality)”, En *Università di Bologna*, 2015, pág. 226.

¹⁴ BARRUSO CASTILLO, Begoña: “Un análisis de las propuestas de reforma del IVA en el ámbito de la Unión Europea: del régimen transitorio al régimen definitivo”, ob. cit., pág. 36 y ss.

¹⁵ Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

1.6. La Sexta Directiva¹⁶

El 17 de mayo de 1977, se aprobó por la Comisión la Sexta Directiva sobre el IVA, 77/388/CEE, la cual tenía como principales metas llevar a cabo la segunda etapa de implantación del IVA y facilitar el establecimiento de un mecanismo de recursos propios en la Comunidad.

El sistema de IVA vigente hasta la fecha en la CEE adolecía de una gran falta de homogeneidad, derivado de una alta discrecionalidad otorgada en las dos primeras directivas, lo cual erosionaba el correcto funcionamiento del mercado interior. Mientras que la decisión del Consejo del 21 de abril de 1970, de establecer un sistema de recursos propios basado en el 1 por ciento aplicado a una base determinada de forma uniforme en el IVA, exigía una aproximación comunitaria en la determinación de la base imponible¹⁷.

Esta nueva norma viene a impulsar la armonización, sustituyendo el contenido de la Segunda Directiva y modificando parte de la Primera. Los aspectos más destacables que introduce son la definición del hecho imponible (entrega de bienes y prestaciones de servicios, e importaciones), la definición del sujeto pasivo, la base imponible, y los tipos impositivos aplicables, permitiendo la aplicación de tipos incrementados y reducidos además del normal.

Cabe mencionar que se crea un Comité Consultivo sobre el Impuesto, según lo dispuesto en su artículo 29, que deberá presentar un informe cada dos años al Consejo sobre el funcionamiento del sistema común, según el artículo 34.

Durante este período se sucedieron también diversas reformas, como la Séptima Directiva para poder determinar la base imponible de manera uniforme, o la Octava y Decimotercera para regular las modalidades de devolución del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el interior del país.

¹⁶ GARCÍA CUENCA, Eduardo y LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan: “Capítulo IV - El Proceso De armonización fiscal e integración económica en la Unión Europea”, *Studi Tributari Europei*, núm. 2 (1), 2010, pág. 109 y ss.

¹⁷ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:I34011&from=ES>. Consultado el 28 de abril de 2021.

Por otro lado, la aplicación del principio de tributación en destino provocaba que fuera necesaria el mantenimiento de las fronteras fiscales, lo cual suponía un gran inconveniente para la creación del Mercado Interior. De este modo, en ausencia de controles aduaneros, resultaba necesario que la liquidación del impuesto se diera en el interior del país de destino, a través la declaración periódica presentada por el sujeto pasivo, incluyendo la cuota repercutida y soportada, sin realizar ningún ingreso. Esta proposición fue incluida en la Propuesta de Decimocuarta Directiva, pero fue rechazada al esgrimir posibles problemas de fraude y dificultades de tesorería para los Estados.

Durante este período de implantación de armonización del impuesto, siguiendo las conclusiones del Informe sobre las Perspectivas de Convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad, se concluye que las reformas acordadas no eran suficientes, y era necesaria una uniformización mayor de la base imponible, una aproximación de los tipos impositivos y el desarrollo de un sistema de compensación entre Estados, para así aplicar el principio de tributación de origen y conseguir suprimir los controles y aduanas. Lo que exigía una gran voluntad política para llevarse a cabo¹⁸.

1.7. El Libro Blanco¹⁹

El 14 de junio de 1985 se aprobó el Libro Blanco de la Comisión, en el cual se recogen una serie de medidas que deberán adoptarse para que en 1992 entrara en funcionamiento el Mercado Interior en la CEE, alcanzando la libre circulación de bienes, servicios, personas y capitales. Estas disposiciones estaban encaminadas a reducir tres tipos de barreras: físicas, técnicas y fiscales.

Respecto a estas últimas, se expone que la eliminación de los controles fronterizos tendría implicaciones ineludibles en la fiscalidad indirecta. Por lo que resultan necesarias aplicar una serie de modificaciones en este ámbito.

¹⁸ BARRUSO CASTILLO, Begoña: “Un Análisis de las Propuestas de Reforma del IVA en el ámbito de la Unión Europea: del Régimen Transitorio al Régimen Definitivo”, ob. cit., pág. 59 y 60.

¹⁹ RUBIO GUERRERO, Juan José: “Un comentario a los aspectos fiscales del Libro Blanco sobre la formación del mercado interior en la Comunidad Económica Europea.” En *Documentos de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales (Universidad Complutense)*, núm. 09, 1987.

En primer lugar, resultaba necesario continuar con la armonización de la base imponible iniciada con la Sexta Directiva y la Séptima posterior, además de extender el ámbito objetivo de aplicación del impuesto mediante la limitación a la aplicación de las exenciones.

En segundo lugar, respecto a los tipos impositivos, se establece que deben aproximarse de tal manera que las diferencias entre estos no sobrepasasen los 5 puntos porcentuales, basándose en la experiencia de Estados Unidos. Y posteriormente, se deberán definir a qué bienes y servicios aplicar tipos incrementados o reducidos. A finales de 1985, se presenta una propuesta de directiva “standstill” con la que se pudiera evitar el aumento de tipos de gravamen.

En tercer lugar, se introduce el principio de tributación en origen junto con un sistema de compensación entre países para poder asignar la recaudación del Impuesto al Estado de consumo del bien o servicio.

La reacción de los países hacia estas medidas fue generalmente negativa, debido a los problemas que planteaba. Por un lado, la armonización de bases y tipos podía conllevar pérdidas en autonomía fiscal y pérdidas recaudatorias. Mientras que, por otro lado, la aplicación del mecanismo de compensación podía implicar altos costes de implantación y un elevado grado de incertidumbre al no conocer con certeza los tipos de cambio a aplicar, haciendo necesaria una elevada coordinación entre Administraciones para suministrarse información. Posteriormente se planteó un sistema compensatorio basado en magnitudes macroeconómicas que pudiera reducir estos costes.

1.8. El Acta Única Europea

La aprobación del Acta Única Europea, el 1 de julio de 1987, supuso un gran avance en el proceso de armonización al incluir dentro del Tratado de la CEE el siguiente compromiso:

“La Comunidad adoptará las medidas destinadas establecer progresivamente el mercado interior en el transcurso de un período que terminará el 31 de diciembre de 1992”.

1.9. El Plan Cockfield²⁰

Con el objeto de adecuar la legislación al nuevo escenario sin fronteras, la Comisión presentó en agosto de 1987 un conjunto de medidas recogidas en el denominado Plan Cockfield.

En primer lugar, se planteaba la aplicación del principio de tributación en origen tanto en las entregas de bienes como en la prestación de servicios, dejando exentas las exportaciones y gravando las importaciones en el país de origen, con el fin de que las operaciones intracomunitarias fueran tratadas igual que las realizadas en el interior del país.

En segundo lugar, se propone la convergencia de tipos mediante la prohibición de variar los tipos de gravamen en número y porcentaje, excepto para su aproximación a los propuestos. Admitiendo la aplicación de dos tipos, uno normal (entre el 14% y el 20%) y otro reducido (entre el 4% y el 9%), determinando los bienes y servicios a los que aplicar uno u otro. Además de plantear la supresión o reducción de los tipos incrementados.

En tercer lugar, se propone un cambio en el mecanismo de compensación planteado en el Libro Blanco, de manera que este funcionara a través de una Cuenta Central controlada por la Comisión, a diferencia de transferencias directas entre países.

La reacción a estas propuestas fue muy negativa debido a que la aplicación de estas medidas podía suponer una gran pérdida en materia de recaudación de impuestos y soberanía tributaria.

²⁰ GONZALO Y GONZÁLEZ, Leopoldo: “La Armonización Fiscal Europea y el objetivo del Mercado Único”, ob. cit., pág. 90 y ss.

1.10. Las propuestas de Scrivener²¹

Debido a las objeciones a las propuestas anteriores, la Comisión presentó en mayo de 1989 una nueva comunicación al Consejo y al Parlamento para flexibilizar el contenido de estas y conseguir el objetivo de aproximación de tipos y supresión de fronteras fiscales.

En esta línea, se establece un período transitorio hasta el 1 de enero de 1993 en el cual los Estados miembros pudieran adaptar sus legislaciones nacionales, minorando así los costes de implantación.

Además, se modifican las medidas respecto a la aproximación de tipos, sustituyendo el intervalo del 14% al 20% por la adopción de un tipo mínimo y eliminando además el tipo máximo. En relación con el tipo reducido, se concluye que los intervalos que se proponían eran los correctos, pero se debería llegar a un consenso a qué productos se debe aplicar. También se concede la posibilidad de aplicar un tipo 0% a un determinado número de bienes, con la condición de que no distorsionasen la competencia entre países.

Con respecto a las operaciones diferenciadas, la aplicación de la imposición en origen podría provocar que los consumidores finales o aquellos empresarios exentos o no sujetos pudieran obtener una ventaja competitiva al realizar sus compras en otros Estados miembros que aplicasen tipos menores, debido a la imposibilidad de la deducción del IVA soportado. Por ello, se proponía un tratamiento diferenciado a determinadas operaciones mediante la aplicación del principio de tributación en destino y su exclusión del sistema de compensación.

Respecto al sistema de compensación, se propone determinar el importe de la compensación a través de un cálculo macroeconómico basado en estadísticas de intercambios comerciales entre los Estados. Estadísticas que deberían ser obtenidas de manera uniforme en todos ellos.

²¹ COM (89) 260 final, 14 June 1989. Completion of the internal market and approximation of indirect taxes. Communication from the Commission to the Council and to the European Parliament.

1.11. El Tratado de la Unión Europea

El 7 de febrero de 1992 se firma el Tratado de Maastrich, el cual constituye la segunda reforma de la CEE tras la AUE. Al igual que esta última, incide en el avance armonizador del IVA al exponer la voluntad de continuar en el proceso de integración en el continente y fomentar así la aproximación fiscal iniciada con anterioridad, como así expresa el nuevo artículo 99 del Tratado CEE:

“El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión 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 en el plazo previsto en el artículo 7 A”.

2. EL RÉGIMEN TRANSITORIO

2.1. Aprobación del Régimen Transitorio del IVA, Directiva ECOFIN

Finalmente, el 16 de diciembre de 1991 se aprueba la Directiva 91/680/CEE del Consejo, que introduce el Régimen Transitorio en la tributación del IVA por un periodo previsto inicialmente de cuatro años, desde 1993 a 1996. Sus características principales son la eliminación de las fronteras fiscales y el mantenimiento del principio de tributación en destino, eliminando el concepto de importación dentro de la Unión Europea²².

Se considera aplicar este período transitorio debido a las diferencias encontradas entre los Estados a la hora de establecer un sistema definitivo.²³ Su principal característica es ser un “híbrido” entre el sistema de gravamen en origen y el de destino,

²² PÉREZ DE VILLAR GONZÁLEZ: “Régimen transitorio del IVA una interpretación de la Directiva 91/680/CEE” En *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992, pág. 90.

²³ ARRIBAS LEÓN, Mónica y HERMOSÍN ÁLVAREZ, Montserrat: *Tributación de las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pág. 15.

aplicando el primero a los particulares y el segundo a los sujetos pasivos, evitando así aplicar un sistema de compensación durante este período²⁴.

2.2. Funcionamiento del Régimen Transitorio

Este Régimen Transitorio se compone de un régimen general y tres particulares.

2.2.1. Régimen General²⁵

La adquisición intracomunitaria

Se introduce un nuevo hecho imponible, la adquisición intracomunitaria de bienes, para regular las adquisiciones de bienes entre dos sujetos pasivos localizados en dos Estados miembros, siempre que estos sean transportados de un país a otro.

Este hecho tendrá como lugar de realización el país donde sea transportado el bien, quedando allí sujeta y gravada al impuesto, aunque si el adquirente le comunicase un NIF de un país distinto, quedaría sujeta en este último país, siempre que no haya estado sujeta en el país de destino.

La base imponible se determinará de igual manera que las operaciones interiores del país de destino y se aplicará el mismo tipo impositivo que a las operaciones realizadas en el interior del país.

El devengo se producirá en el momento de puesta a disposición de los bienes al adquirente, con independencia de la existencia de pagos anticipados, a diferencia de las operaciones interiores.

²⁴ WILMOTT, Peter: La armonización fiscal en los procesos de integración económica: [Conferencia Técnica del CIAT, Benalmádena, 1992], Ministerio de Economía, Instituto de Estudios Fiscales, 1993, pág. 131.

²⁵ BARRUSO CASTILLO, Begoña: “Un análisis de las propuestas de reforma del IVA en el ámbito de la Unión Europea: del régimen transitorio al régimen definitivo”, ob. cit., pág. 124 y ss.

El sujeto pasivo será el adquirente, teniendo como obligación de ingresar el Impuesto mediante la autorrepercusión, aunque la operación también determine la existencia de un IVA soportado deducible según la realización de operaciones sujetas y gravadas por este, por lo que podría no producirse un ingreso real de esta cuota.

La entrega intracomunitaria

La entrega intracomunitaria refleja la contrapartida de la anterior operación, y esta consiste en la entrega de bienes realizadas entre sujetos pasivos identificados en Estados miembros distintos, siempre que los bienes son efectivamente transportados.

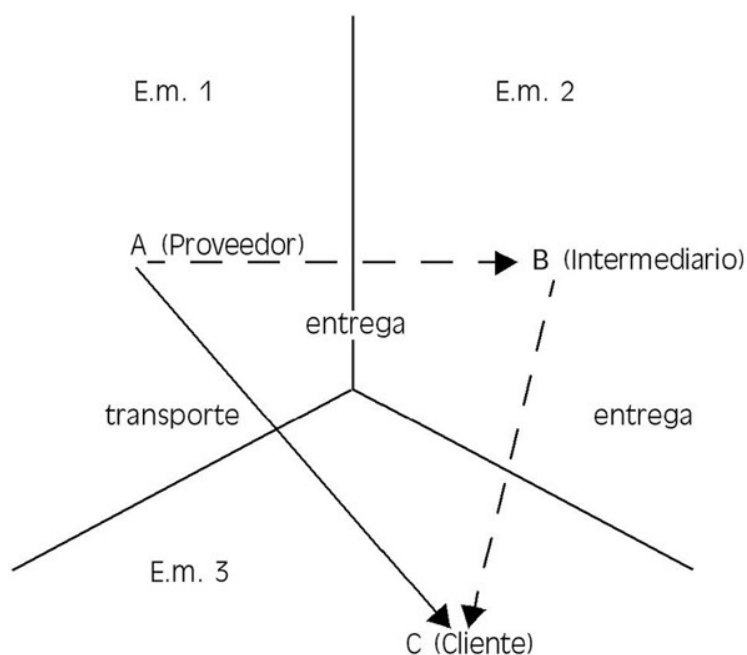
Con el objeto de evitar la doble imposición, esta entrega se determina como exenta, siendo gravada solo la adquisición en el país del adquirente. Aunque es una exención plena, permitiendo la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones correspondientes a esa entrega de bien.

Las operaciones triangulares

Una operación triangular se define como aquella en la que se dan entregas de bienes sucesivas entre empresarios identificados en distintos países comunitarios, pero un transporte único.

Mediante la aplicación de la Directiva 91/680/CEE, este tipo de entregas se veían en gran medida obstaculizadas por el siguiente motivo.

Esquema de Operación Triangular.²⁶



Como se puede observar en el esquema planteado, esta operación está conformada por tres sujetos pasivos identificados en tres Estados miembros distintos y se efectúa un sólo transporte. Mediante la aplicación de esta Directiva esta operación debía tributar de la siguiente manera:

- Entre el empresario A y B se produce una entrega intracomunitaria de bien exenta por parte de A en su país, y una adquisición intracomunitaria de bien gravada por parte de B en el Estado de C.
- Entre el empresario B y C existe una entrega interior de bienes en el Estado de C sujeta y gravada.

La aplicación de esta normativa conllevaba unos costes administrativos muy elevados, especialmente para los empresarios intermediarios, que debían estar identificados en el país de destino de las mercancías y cumplir con las obligaciones pertinentes de presentación de declaraciones. Por ello, se aprueba más tarde la Directiva 92/111/CEE, que introduciría una especialidad en la tributación de este tipo de operaciones para reducir su elevado coste y fomentar la libre circulación de mercancías.

²⁶ <https://www.comaroig.es/operaciones-trianguulares-en-el-impuesto-sobre-el-valor-anadido/>. Consultado el 3 de mayo de 2021.

Así, mediante esta modificación, a la adquisición efectuada por el intermediario en el país de C se le aplicaría la exención del impuesto, obligando al destinatario final, en la posterior entrega interior, a ingresar la cuota de IVA mediante la autorrepercusión.

Esto suponía una gran reducción de obligaciones y costes, aunque igualmente quedaba obligado a emitir factura en la entrega interior, donde se debería recoger su identificación fiscal y la del adquirente, expresando que se trata de una operación triangular, y posteriormente hacer referencia de ella en la declaración recapitulativa.

El transporte intracomunitario

Para conseguir un correcto funcionamiento del Régimen Transitorio resultaba necesaria la modificación de la tributación de los servicios de transporte entre dos países miembros y concretamente el lugar de realización del hecho imponible.

Como principio general, este se considera realizado en el lugar de partida, aplicando la Ley del impuesto del país de destino. Aunque, si el destinatario del transporte estuviera identificado en otro país miembro distinto del de origen, el servicio se entenderá realizado en este último.

Con respecto al sujeto pasivo, si el transportista estuviera identificado en el país donde se realiza el hecho, este será el sujeto pasivo, mientras que, si no lo estuviera, se produciría la inversión del sujeto pasivo y el destinatario del bien procedería a ingresar la cuota de IVA devengada.

Cabe señalar, que la Directiva 95/7/CE establece el mismo tratamiento del transporte intracomunitario al transporte realizado en el interior del país que se utilice en el transporte entre dos países miembros diferentes. Y que en el caso de que el destinatario del transporte sea un particular, se considerará el hecho imponible realizado siempre en el país de origen.

Bienes en montaje o instalación

En relación con la entrega de bienes que deban ser instalados o montados con anterioridad a su puesta a disposición, el traslado previo no estará gravado cuando la instalación conlleve la inmovilización de los bienes y el coste exceda del 15% de la contraprestación total. Y la entrega posterior será una operación interior gravada en el país de la instalación, operando la inversión del sujeto pasivo en el caso de que el vendedor no se encuentre identificado en este.

Posteriormente, a partir de 2015, el requisito de que el coste excediera del 15% fue suprimido mediante la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

Transferencia de bienes

Se asimilan a entregas de bienes entre las transferencias de bienes por parte de sujetos pasivos de un EM a otro, para afectarlo a sus necesidades en este último.

Se gravan en destino igual que las adquisiciones intracomunitarias y se dejan exentas las entregas en el país de origen. Además, se excluyen una lista de operaciones de este concepto y se determina que la base imponible se determine con las mismas reglas que el autoconsumo de bienes.

Ejecuciones de obra

También se asimilan a adquisiciones intracomunitarias las ejecuciones de obra cuando los materiales utilizados por el ejecutor de la obra fueran transportados al Estado donde se efectúe la obra y fuera expedida al mismo cliente y Estado de donde los materiales procediesen.

En este caso, la operación gravada era la recepción de la obra, quedando exentos tanto la recepción de materiales como la salida del producto terminado a otro EM.

Posteriormente, a partir de la Directiva 95/7/CE, estas operaciones pasan a considerarse de forma general como prestaciones de servicios.

2.2.2. Regímenes Particulares²⁷

Se establecen algunos regímenes particulares para facilitar la aplicación del IVA, evitar posibles inconvenientes de la regla general a determinadas operaciones y reducir las posibilidades de fraude.

Adquisiciones intracomunitarias no sujetas

Este Régimen particular se aplica en el caso de los sujetos pasivos que apliquen el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, los que realicen exclusivamente operaciones que no dan el derecho a deducir el IVA soportado y las personas jurídicas que no desarrollen actividad mercantil.

Para estos sujetos pasivos las cuotas de IVA soportado constituyen una carga definitiva, al no tener derecho a deducírselo, por lo que, si existieran diferencias significativas entre tipos de gravamen entre los países miembros, estos tenderían a realizar sus adquisiciones en aquellos donde estos fueran menores. Por ello, se establece la condición de estos sujetos como deudores del impuesto en el país de destino de los bienes cuando las compras realizadas en otros países miembros superen una cifra, y si no la superan serán deudores del impuesto en el país de origen.

Ventas a distancia

Se estableció esta especialidad para las operaciones en las que un adquirente fuera un particular, sujeto pasivo exento o persona jurídica que no sea sujeto pasivo, realizara adquisiciones intracomunitarias no sujetas y adquisiciones de bienes que sean expedidos a partir de un Estado miembro distinto del de llegada.

De este modo, se aplicaría el principio de tributación en origen a estas operaciones, y el de destino cuando un sujeto pasivo superara un determinado nivel de ventas en un mismo Estado miembro. Manteniendo la opción de tributar en destino aun cuando no superara este nivel.

²⁷ Options for a definitive VAT system, Working Paper, Economic Affairs Series, E 5, October 1995, at 65–68, pág. 26 y ss.

La razón de esta particularidad se debía que las diferencias entre tipos podían provocar que consumidores en países con unos gravámenes más altos decidieran efectuar sus adquisiciones en países miembros con tipos más bajos, ya que el desarrollo de la venta por mensajería había eliminado el factor distancia en las ventas. Provocando que las empresas se trasladaran en los Estados con menores tipos.

La aplicación de esta particularidad conlleva varios inconvenientes, como el aumento de los costes para los vendedores, ya que en el caso de estar estos obligados a ingresar el impuesto, tienen la obligación de nombrar a un representante en el Estado de destino, siempre que no posea ningún establecimiento en este. Lo cual, puede llevar a que los vendedores a modificar los contratos para así no aplicar este régimen especial o crear más sucursales en países de origen. Por último, también exige una mayor cooperación entre Administraciones puesto que cuando una empresa establecida en un país supere el umbral de ventas en otro, el primero deberá comunicárselo a este último.

Adquisiciones de medios de transporte nuevos

En el caso de adquisiciones de medios de transporte nuevos se establece una norma específica para que sean gravadas en destino.

Esta especificidad se establece debido a la movilidad de estos bienes, su alto valor y el gran volumen comercial de este mercado en el continente, lo cual permitiría que las diferencias de tipos entre países pudieran influir en las decisiones de compra de este tipo de bienes, alterando el comercio comunitario.

2.2.3. Nuevas obligaciones formales

En el artículo 28 nono de la Directiva 91/680/CE se introducen una serie de nuevas obligaciones a los sujetos pasivos que ante la falta de las aduanas pudiera permitir un control efectivo de las operaciones intracomunitarias.

Las más destacables serían:

- La obligación de declarar el comienzo, modificación o cese de la actividad por parte de los sujetos pasivos.
- La llevanza de la contabilidad ajustada a la normativa.
- La solicitud de un número de identificación fiscal a nivel comunitario.
- El deber expedir y entregar factura.
- La obligación de presentar declaraciones-liquidaciones de IVA de forma periódica y una declaración resumen anual.
- Presentar un Estado Recapitulativo de adquirentes de bienes de otros estados miembros a los que se realizaron entregas exentas.

Además, a través del Reglamento N.º 3330/91 del Consejo del 7 de noviembre de 1991, se introduce la obligación de presentar una Declaración estadística (INTRASTAT) cuando el sujeto pasivo superara un determinado umbral en las transacciones intracomunitarias, en sustitución del Documento Único Aduanero para el suministro de información sobre el comercio intracomunitario.

2.2.4. Intercambio de información entre Estados

El 27 de enero de 1992 se aprueba el Reglamento N.º 218/92 que implanta un sistema común de cooperación administrativa entre los Estados miembros sobre las transacciones intracomunitarias, con el fin de evitar pérdidas de ingresos fiscales y el aumento de riesgos de fraude que pudieran falsear la competencia, como se expone en su 2º y 3º Considerando.

En este, se regulan los procedimientos de intercambio de información relativos al IVA intracomunitario, estableciendo dos principales tipos de intercambio.

Por un lado, el intercambio automático de información, mediante el que se facilitan la obtención de información respecto a la validez del número de identificación fiscal de los sujetos pasivos establecidos en otros Estado miembros y los datos recogidos en los Estados Recapitulativos presentados por estos.

Por otro lado, el intercambio de información adicional, a través de solicitud previa, en relación con facturas, fechas y otros datos solicitados con respecto a las transacciones que se necesiten.

2.2.5. Aproximación de los tipos impositivos

Uno de los principales obstáculos que suponía la aplicación del IVA a la consecución del mercado interior era la falta de aproximación de tipos entre los distintos países. Para ello, con anterioridad se habían aprobado distintas normativas adaptadas a la situación en la que se encontraba el desarrollo del mercado interior, pero con la posterior introducción del Régimen Transitorio, surtía necesaria el establecimiento de una nueva estructura de tipos.

Con este fin se aprueba la Directiva 92/77/CEE, la cual establece que el tipo normal sea igual o superior al 15%, se suprimen los tipos incrementados y se permite la aplicación de uno o dos tipos reducidos, iguales o superiores al 5%, siempre que se encuentren dentro de las categorías del Anexo H de esta Ley.

2.3. Problemas derivados de la aplicación del Régimen Transitorio

La aplicación de este Régimen ha supuesto un gran paso adelante en la consecución del Mercado Interior dentro de la CEE, puesto que suponía la puesta en funcionamiento de un sistema de IVA aplicable dentro de un contexto sin aduanas entre los países comunitarios.

Para analizar la introducción de este se llevaron a cabo diversos estudios y encuestas, las cuales arrojaron opiniones contrarias. Tanto a favor, por la reducción de costes de transporte, no tener que obtener financiación para satisfacer el IVA en las aduanas y la eliminación de las formalidades aduaneras. Como, en contra, esgrimiendo un aumento de la complejidad o que las ventajas no superaban a los costos soportados²⁸.

²⁸ Options for a definitive VAT system, Working Paper, Economic Affairs Series, E 5, October 1995, at 65-68, pág. 22 y 23

Con respecto a estos últimos, existen varios inconvenientes que ha supuesto a introducción de esta normativa o problemas existentes con anterioridad a esta que no ha conseguido solventar, los cuales resulta oportuno exponer a continuación.

Regímenes particulares²⁹

La aplicación de estos regímenes especiales ha ocasionado diversos problemas entre los que cabe destacar los siguientes.

En primer lugar, con respecto al régimen de ventas a distancia, este suponía la aplicación del principio de gravamen en destino u origen, dependiendo si se superaba un determinado nivel de ventas en cada país miembro. Esto provocaba que los vendedores y adquirentes debieran conocer todos los umbrales de los países con los que operan y llevar un control de las operaciones realizadas con los sujetos de otros países, puesto que podían verse obligados a cambiar en un año en curso de tributar en el país de origen al de destino. Y los adquirentes también soportaban el inconveniente de no saber si estaban tributando por sus adquisiciones de manera correcta puesto que no podías saber con certeza si el vendedor había superado el límite.

En segundo lugar, mediante la aplicación del régimen de medios de transporte nuevos, existe el riesgo de que las adquisiciones no sean gravadas o lo sean dos veces, y su aplicación implica grandes complejidades formales que conllevan a la no consecución de un mercado interior real de este tipo de bienes. Esto es debido a que el tratamiento fiscal de la operación en el país de partida es independiente de la imposición en el Estado de llegada. Además, de que existen dificultades para el seguimiento de la imposición de estas operaciones ya que en varios Estados no existe la posibilidad para los vendedores de poderse deducir el IVA soportado en la compra previa, lo cual facilitaba este rastreo. Y a que sólo se solicita información de las ventas a compradores no identificados a aquellos empresarios identificados a efectos del Impuesto, imposibilitando

²⁹ Options for a definitive VAT system, Working Paper, Economic Affairs Series, E 5, October 1995, at 65-68, pág. 28 y ss.

a los Estados de suministrar una información completa de todas las operaciones de este tipo al Estado de llegada³⁰.

En tercer lugar, la aplicación del régimen adquisiciones intracomunitarias no sujetas conlleva los mismos inconvenientes que el de ventas a distancia, ya que, si se supera cierto umbral, es el comprador el obligado a ingresar el Impuesto en su país. Esto exige que tanto vendedores y adquirentes deban conocer los umbrales de todos los países y llevar un control de las operaciones, del mismo modo que aquellos que realizaran operaciones sujetas al régimen de ventas a distancia. Aunque, a este inconveniente se le unía el hecho de que, en la mayoría de los Estados, los compradores no estaban obligados a cumplir con las obligaciones formales del Impuesto, mientras que si realizaban dichas operaciones sí podrían tener que cumplir con estas, lo cual suponía en la mayoría de los casos, incurrir en unos costes superiores a los beneficios obtenidos de compras a tipos más bajos o precios más competitivos. Esto también puede provocar que los contratos públicos no estén abiertos a una licitación comunitaria, ya que estos son ofertados para ser prestados a entidades no sujetas al Impuesto.

La determinación de una entrega intracomunitaria como operación exenta³¹

La aplicación de la exención a las entregas intracomunitarias conlleva una serie de inconvenientes que se pueden analizar desde la óptica del comprador y desde el punto de vista del vendedor.

Desde la óptica del comprador, la aplicación de la exención a la operación obliga a este a ingresar la cuota de IVA. Pero no en todos los países es obligatorio que en las facturas señalar que se aplica la exención por entregas intracomunitarias, provocando que los compradores tengan que examinar con cuidado para determinar su correcta tributación. Esto se podría solucionar mediante la estandarización de los formatos de factura.

³⁰ COM(94) 115 final, de 23 de noviembre de 1994, Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo – Sobre el funcionamiento del régimen transitorio de tributación del IVA del comercio intracomunitario.

³¹ Options for a definitive VAT system, Working Paper, Economic Affairs Series, E 5, October 1995, at 65–68, pág. 25 y ss.

En cambio, desde la perspectiva del vendedor, la exención le exime de ingresar el IVA a la Hacienda donde esté establecido, lo cual le impone la obligación de conocer con certeza si el adquirente es sujeto pasivo del Impuesto o se trata de un comprador que debe pagar el Impuesto soportado y estén identificados en un Estado miembro distinto del de partida, ya que, a menos que esto se pueda demostrar, el vendedor se encuentra obligado a ingresar las cuotas de IVA devengadas con la operación.

Para facilitar esta información se creó un sistema de información llamado VIES, mediante el cual comprobar que el número de identificación fiscal del comprador es correcto y está identificado en el país de destino del bien. Pero esta verificación no resulta suficiente para justificar la exención de la operación, ya que muestra solo información acerca del comprador en un momento concreto.

Este hecho supone que muchos proveedores deban facturar gravando la operación con IVA, puesto que en el caso que se demostrase la incorrecta aplicación de la exención, estarían obligados a ingresar el Impuesto. Además, podría favorecer que empresas situadas en países con tipos más altos, realizaran compras a otros con tipos menores, sin comunicar su número de identificación, como si fueran consumidores finales.

Debido a esto, se hace necesaria la aplicación de mecanismos de control que garanticen la efectiva recaudación del Impuesto, aunque también puedan desincentivar al comercio dentro de la Comunidad, hasta que se aplique un Régimen Definitivo de tributación en origen.

Por último, en relación con el transporte, se podría dar la situación de que un comprador realizara una adquisición de bienes y entregara al proveedor un número de identificación a efectos de IVA de otro Estado miembro, pero que el traslado de los bienes a otro país nunca se produjera al ser gestionado por el comprador. Realizándose de este modo una entrega interior exenta.

Así se observa como algunos proveedores sólo llevan a cabo las ventas si ellos se hacen cargo del transporte y como se puede inducir a compradores que quieran llevar a cabo el traslado de los bienes a registrarse en el país de origen.

Diferencias entre legislaciones nacionales³²

La gran diferencia entre las normativas de IVA entre los países miembros también puede causar grandes inconvenientes, ya que los requisitos para que un vendedor tenga que nombrar a un representante no son los mismos, ni las condiciones para la deducibilidad del IVA soportado, se aplican exenciones del Impuesto a productos y servicios distintos, se dan diferencias en los tipos de gravamen o hay reglas de facturación dispares.

Además de la aplicación de umbrales diferentes para las adquisiciones de personas jurídicas exentas, ventas a distancia o exenciones del IVA para pymes, lo que puede llevar a estas a verse obligadas a registrarse en varios países a efectos del Impuesto.

Todo ello conlleva a los agentes económicos a estar obligados a conocer las legislaciones de aquellos países en los que operen, aumentando considerablemente el coste de las operaciones y desincentivándolas.

Nuevas obligaciones formales³³

Este nuevo sistema de IVA introduce una serie de nuevas obligaciones para los sujetos pasivos entre las que destacan la declaración INTRASTAT y el Estado Recapitulativo de operaciones intracomunitarias.

En los primeros años de aplicación del Régimen se llevaron a cabo diversas encuestas entre las empresas europeas, tanto por instituciones oficiales como por

³² Options for a definitive VAT system, Working Paper, Economic Affairs Series, E 5, October 1995, at 65–68, pág. 24 y ss.

³³ CNOSSEN, Sijbren y VERWAAL, Erns: “Europe’s new border taxes, CESifo Working Paper, No. 434”, En *Center for Economic Studies and ifo Institute (CESifo)*, Munich, 2001, pág. 3 y ss.

organizaciones independientes, con el objeto de estudiar los efectos que había tenido la aplicación de las nuevas obligaciones.

Los resultados arrojados por dichos estudios fueron dispares, mientras que algunos afirmaban que más del 50 por ciento de los encuestados habían reducido sus costes de cumplimiento, otros exponían unos porcentajes bastante menores. Asimismo, las respuestas de los encuestados también variaban entre los Estados miembros, mientras que los nórdicos eran más escépticos con respecto al ahorro que conllevaba, los del sur sí reportaban ganancias significativas.

Por otro lado, las grandes empresas debían soportar costes más altos para su adaptación y aquellas que tenían volúmenes pequeños de comercio intracomunitario resultaban poco beneficiadas por el nuevo sistema, e incluso perjudicadas.

La devolución del IVA soportado en un Estado miembro no establecido³⁴

La solicitud por parte de los sujetos pasivos de la devolución del IVA soportado en otro Estado miembro en el que no tienen establecimiento conllevaba grandes costes y una gran complejidad, además de que se podía extender en el tiempo. Y cada país podía establecer las condiciones que estimara oportunas para conceder dicha devolución, según lo dispuesto en la Octava y Decimotercera Directiva, lo cual desincentivaba su solicitud ya que para muchos compradores este procedimiento no resultaba rentable.

Determinación del lugar de imposición de las prestaciones de servicios³⁵

La determinación del lugar donde deben ser gravadas los servicios también supone una gran fuente de problemas, originada por la aplicación de lo dispuesto en la Sexta Directiva. Como regla general, su artículo 9 establece que la operación será gravada en el lugar donde el proveedor esté establecido o tenga un establecimiento permanente. Pero este dispone adicionalmente una serie de excepciones y derogaciones en las que se

³⁴ BARRUSO CASTILLO, Begoña: “Un Análisis de las Propuestas de Reforma del IVA en el ámbito de la Unión Europea: del Régimen Transitorio al Régimen Definitivo”, ob. cit., pág. 222.

³⁵ *Ibid.*, pág. 221.

establece la tributación en destino, provocando que la regla general se aplique residualmente.

De este modo, los sujetos pasivos pueden estar obligados a identificarse y cumplir con obligaciones en Estados en los que no están establecidos. Debido a los altos costes que esto supone, la ECITA propuso la creación de un sistema de registro paneuropeo que solucionara tal inconveniente³⁶.

El transporte de pasajeros³⁷

Respecto al transporte de viajeros la situación se describe como “caótica” por parte de la Comisión, al gravar este tipo de operaciones por porciones, dependiendo de la distancia recorrida en cada país. En esta línea, los sujetos pasivos que prestaran este servicio deberían identificarse en todos los Estados por los que discurriera el transporte y obligándose a conocer todas las legislaciones nacionales.

Como solución a este problema podría ser la exención total del servicio, aunque se descarta ya que podría provocar una distorsión en el mercado, al poder conceder esta condición a un transporte solo por el hecho de partir o tener su destino en otro Estado miembro, cuando puede darse la mayoría de su recorrido dentro de un solo país.

De este modo la Comisión propone gravar el servicio en el país de partida, aunque también conllevaría el riesgo de que transportistas fijaran el lugar de partida en países cercanos con tipos más bajos. Por lo que esta propuesta se acompañaba con la aproximación de un tipo común. Posteriormente esta propuesta es rechazada por Alemania según lo expuesto en el estudio realizado por una "Comisión de País de Origen"³⁸ para el Ministerio de Finanzas de Alemania, al conllevar la obligación de

³⁶ ECITA submission to the European Commission: "A Definitive VAT Regime" June 1995

³⁷ Options for a definitive VAT system, Working Paper, Economic Affairs Series, E 5, October 1995, at 65–68, pág. 34 y 35.

³⁸ “Formulación del esquema definitivo para imponer el impuesto sobre el volumen de negocios en el comercio intracomunitario de bienes y servicios y para un procedimiento de compensación funcional” Ministerio de Finanzas alemán, abril de 1994.

registro en todos los países de donde parta el transporte, proponiendo gravar el servicio allí donde esté establecido el prestador.

La transferencia de bienes³⁹

Según el artículo 5.5.bis b) de la Sexta Directiva, los “transfers”⁴⁰ debían ser tratados como “entregas de bienes efectuadas a título oneroso”. La razón de ser de este trato se justificaba en que empresas con sucursales en países con grandes diferencias de tipos impositivos podrían verse tentados a realizar sus compras en aquellos con las tasas más bajas para después afectarlas en aquellos donde estas son más altas, provocando una distorsión en la competencia.

Esto era visto por parte de algunas empresas como “absurdo”, e implicaba a la vista de estas, algunos inconvenientes, especialmente en las mercancías enviadas en consigna o el traslado de materias primas y productos terminados entre las sucursales de una misma empresa o grupo.

Operaciones en cadena⁴¹

La aplicación del nuevo Régimen Transitorio a las operaciones en cadena⁴² planteaba un problema al obligar a los comerciantes implicados en la transacción a registrarse y aplicar el Impuesto en los países donde se realizaba la operación.

Por ello, se aprueba la Segunda Directiva de simplificación (95/7/CE), que extiende la suspensión del Impuesto a los sistemas almacenamiento de mercancías distintos de los supervisados por la aduana. Aunque esto, a ojos de la Comisión y de los

³⁹ Options for a definitive VAT system, Working Paper, Economic Affairs Series, E 5, October 1995, at 65–68, pág. 47 y 48.

⁴⁰ Los “transfers” son aquellas operaciones en las que se envían bienes de un Estado comunitario a otro, aunque estos siguen siendo propiedad del sujeto pasivo que realiza el envío. Dichos bienes son adquiridos o producidos por un empresario en un Estado miembro para posteriormente ser enviados a otro para ser afectados a su actividad en este último Estado. De este modo, el empresario no pierde en ningún momento la propiedad de dichos bienes.

⁴¹ Options for a definitive VAT system, Working Paper, Economic Affairs Series, E 5, October 1995, at 65–68, pág. 39 y 40.

⁴² Sucesivas entregas de bienes con un transporte único intracomunitario en las que intervienen varios operadores intracomunitarios que compran y venden consecutivamente una misma mercancía.

operadores, será vista como una solución provisional, ya que la obligación de cumplir con la identificación, declaración y pago del Impuesto en cada Estado de paso de la mercancía sigue existiendo, conllevando un alto grado de complejidad y elevados costes.

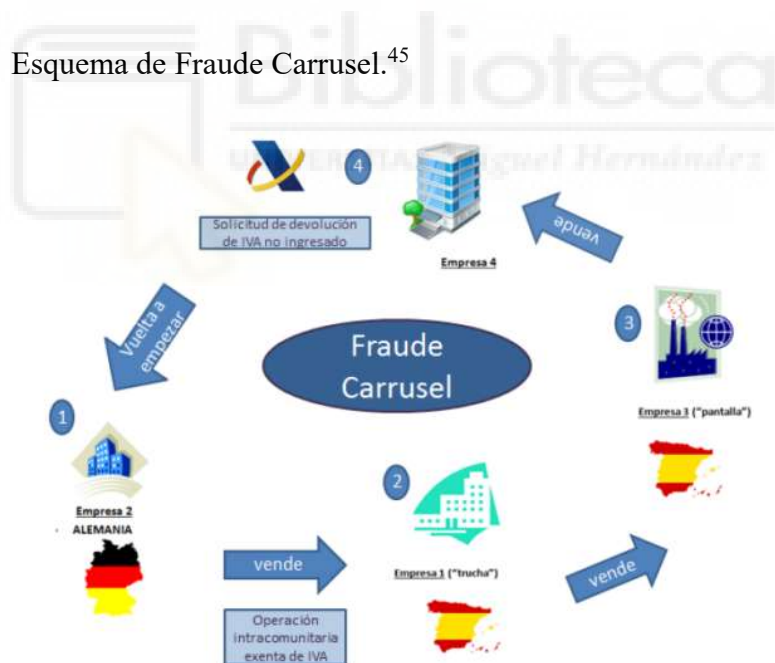
Operaciones triangulares⁴³

En relación con estas operaciones, a raíz de una sentencia del Tribunal Superior de Irlanda, la Comisión establecía el criterio de poder retirar un NIF-IVA en el caso de obtenerlo con el único objeto de realizar el transporte entre estados miembros dentro de operaciones triangulares.

2.3.1. Fraude en el IVA intracomunitario⁴⁴

Con respecto al IVA intracomunitario se pueden dar diversos tipos de fraude entre los que destaca el fraude carrusel y el de entregas.

Esquema de Fraude Carrusel.⁴⁵



⁴³ Options for a definitive VAT system, Working Paper, Economic Affairs Series, E 5, October 1995, at 65–68, pág. 38.

⁴⁴ PEÑA SUBIAS LACAMBRA, María: "Trabajo Final de Grado sobre El fraude del IVA en las operaciones intracomunitarias", En *Universidad Miguel Hernández de Elche*, 2014-2015, pág. 28 y ss.

⁴⁵ HERNÁNDEZ CARRASCO, M.^a Victoria: "El fraude carrusel", En <http://webs.ucm.es/BUCM/revcul//e-learning-innova/182/art2526.pdf>

En primer lugar, se encuentra el fraude carrusel. Su esquema básico consiste en que una sociedad “trucha”⁴⁶, localizada en un Estado Miembro, realiza una adquisición de mercancías a otra empresa situada en otro país comunitario, llamada conductora o “Conduit compañía”. Por esta operación, la vendedora realiza una entrega exenta por la que no tiene que ingresar ninguna cuota de IVA. Mientras que la adquirente efectúa una adquisición gravada por la que tendrá que declarar una cuota de IVA autorrepercutido que puede deducirse simultáneamente, no procediendo ningún importe a ingresar o devolver.

Más tarde, la empresa “trucha” realiza una entrega interior a otra empresa, llamada distribuidora o “bróker”⁴⁷ repercutiéndole un IVA que la distribuidora podrá deducirse. Sin embargo, la “trucha” desaparece antes de ingresar el IVA, generando un perjuicio a la Administración, al tener que devolver un IVA que no ha cobrado.

Posteriormente, la empresa “bróker”, que adquiere la mercancía por un precio inferior al de mercado al beneficiarse de una reducción en la carga impositiva derivada del fraude, puede seguir dos estrategias. O vender la mercancía en el mercado a un precio más bajo, derivado del fraude, y así ganar competitividad frente a terceros. O continuar con la cadena defraudatoria mediante la realización de una entrega intracomunitaria a otra empresa o a la misma “Conduit company” del principio, solicitando la devolución del IVA soportado, al gozar la operación de exención plena.

⁴⁶ A este tipo de empresas se le denomina “trucha” o “Missing trader” ya que son muy difícil de detectar por parte de las autoridades tributarias. Suelen carecer de una estructura real y normalmente son administradas por testaferros o personas insolventes. Suelen utilizar una dirección fiscal falsa y su periodo de funcionamiento es generalmente menor al año. Para efectuar su función se inscriben en el Registro de Operadores Intracomunitarios, y así poder realizar adquisiciones intracomunitarias exentas.

⁴⁷ Esta sociedad se sitúa al final del entramado y vende a minoristas, particulares o empresas de otros Estados Miembros. Está situada en el mismo Estado que la “trucha”, y es la que obtiene mayores beneficios en la trama, al poderse deducir o recibir un IVA que ha soportado, pero que no ha sido ingresado.

Posee una estructura real y funciona con normalidad, cumpliendo con sus obligaciones tributarias, por lo que cumple con todos los requisitos formales para deducirse el IVA soportado.

Normalmente se suelen interponer una o varias empresas “buffer” o “pantalla”⁴⁸ entre el operador desaparecido y la distribuidora, con el objeto de ocultar la relación existente entre estas dos. Asimismo, en todo este entramado de adquisiciones y entregas, la mercancía puede existir realmente, aunque mayormente se recurre a su simulación, mediante el uso de documentos ficticios.

En segundo lugar, en el fraude de entregas el operador simula que realiza una entrega intracomunitaria de mercancías cuando realmente está realizando una operación interior. Obteniendo así una devolución indebida de IVA.

2.3.2. Origen del fraude⁴⁹

A continuación, cabría exponer las principales causas por las que se origina dicho fraude.

El control a posteriori

En primer lugar, las tramas de fraude se aprovechan del hecho de que los sistemas tributarios se basan en la presunción de que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones de forma voluntaria.

De este modo, en el tiempo en que desarrolla su actividad la empresa “trucha”, la Administración no la investiga ya que considera que esta cumplirá con sus obligaciones de buena fe, y para cuando se da cuenta ha venido desarrollando una actividad fraudulenta, esta empresa ya habrá desaparecido, lo que complica la localización de los responsables. Además, el hecho de que las normas defiendan a los contribuyentes de buena fe dificulta la recuperación de las cuotas de IVA defraudadas,

⁴⁸ Se sitúa entre la “trucha” u otra pantalla y la empresa distribuidora. Adquiere o simula la adquisición de la mercancía a la sociedad “trucha” para transmitirla al siguiente eslabón de la cadena. Cumple con sus requisitos formales, aunque presenta ingresos mínimos, ya que el margen de venta es ínfimo.

No realiza realmente ninguna actividad empresarial de distribución, y su finalidad básica es dificultar las investigaciones, al impedir establecer una conexión directa entre la “trucha” y el “bróker” que disfruta de la devolución del IVA.

⁴⁹ RAMIREZ GONZÁLEZ, Juan Enrique: “Trabajo Final de Grado sobre La problemática del denominado fraude carrusel y medidas para combatirlo”, En Universidad Pontificia de Comillas de Madrid, 2017, pág. 22 y ss.

puesto que la responsabilidad solo puede recaer en las empresas fraudulentas, que suelen ser insolventes y carecen de activos suficientes. Por último, el resto de los empresarios intervinientes en la trama no pueden ser perseguidos debido a que disponen de la documentación en regla.

El valor de las facturas en el ordenamiento fiscal

En las tramas de fraude los intervinientes en la trama utilizan las facturas para demostrar la existencia de las operaciones ficticias y así engañar a las Haciendas nacionales. Aunque según la jurisprudencia, estas carecen de toda eficacia probatoria al ser emitidas por una sola de las partes de la operación, por lo que, si la Administración cuestiona la veracidad de los documentos, los demandados deberían demostrar la existencia de las operaciones mediante otros medios, aunque en muchos casos esto no es suficiente puesto que la problemática se encuentra en poder localizar al sujeto que realiza el fraude.

Diversidad de Administraciones tributarias en la Unión Europea

En este fraude intervienen siempre como mínimo dos administraciones de dos Estados miembros distintos. La Hacienda de origen debe devolver a la empresa proveedora las cuotas soportadas de IVA en la entrega intracomunitaria y comprobar que se ha producido el transporte efectivo y el cobro de la operación, aunque no suele preocuparse en demasía puesto que la exportación se trata de una operación beneficiosa para el país y parte de la buena fe de los intervinientes. De este modo, es la Administración del Estado de destino la que suele descubrir la trama, ya que necesita el cruce de información con la Administración de origen, para comprobar que la adquirente ha procedido a ingresar el IVA devengado.

En el momento del cruce de información a través del modelo 349, la empresa “trucha” seguramente haya desaparecido, lo que dificultará la investigación, y la posterior necesidad de obtención de información a la Administración de origen suele alargar aún más las investigaciones, provocando que generalmente sea ya demasiado tarde.

Responsabilidad de los sujetos intervinientes en el fraude carrusel

En relación con la responsabilidad exigida a los participantes en el fraude carrusel cabría distinguir cuál se era exigible dependiendo del grado de participación en este.

Sujeto pasivo que desconoce la existencia del fraude

En cuanto a este supuesto, se debería aludir al Caso Bond House, planteado ante el TJUE por la High Court of Justice-England & Wales-Chancery Division, en la que se planteaba si el derecho a la deducción del IVA soportado debía venir determinado por una operación concreta o por el conjunto de las operaciones de la cadena comercial, incorporando las posteriores.

Concretamente, en este caso, existían varias empresas que involuntariamente habían participado en una trama de fraude, y que no tenían ninguna relación con el operador fraudulento, pero se le había denegado el derecho a la devolución del IVA soportado, al considerar dichas operaciones como ilícitas. Ante ello, el TJUE expuso que los sujetos pasivos deberían mantener su derecho a la devolución puesto que habían participado de manera involuntaria.

De este modo, se establece que se debe analizar cada operación individualmente, aumentando así considerablemente los costes procedimentales de las Administraciones en su labor de comprobar si los sujetos pasivos eran o no conscientes del fraude.

Sujeto pasivo que conocía o colaboraba en el fraude

En relación con este supuesto cabría mencionar el Caso Kittel. En este, el Estado belga perseguía negar el derecho de deducción del IVA soportado a los sujetos que hubiesen participado en el fraude, argumentando que los contratos mediante los que se habían creado las facturas tenían una causa ilícita, siendo entonces nulos de pleno Derecho.

Posteriormente, la “Cour de Cassation” belga planteó una cuestión prejudicial mediante la que determinar si se podía aplicar en los casos de fraude en los que este es conocido por ambas partes o incluso solo es conocido por el vendedor. Tras ello, este expuso que para denegar el derecho a la deducción y recuperar las cantidades entregadas, el sujeto debería tener conocimiento de que comete o colabora en la trama, aunque no sea beneficiario de esta.

De este modo, surge el Test de Kittel, a través del cual es posible denegar el derecho a deducción a aquellos sujetos pasivos que hubieran sido conscientes de participar en un fraude de IVA, aunque no fueran beneficiarios de este.

Sectores más afectados por el fraude carrusel

Debido a las características hay sectores que suelen ser más propensos a sufrir este tipo de fraude. Los más destacados serían:

Automóviles

El esquema de fraude que se sigue respecto a este tipo de bienes es el siguiente. Una empresa “trucha” residente en un Estado miembro adquiere un vehículo matriculado en otro, y al ser una adquisición intracomunitaria de bienes debería ingresar el IVA en su Estado, pero no lo hace. Más tarde, esta realizará otra entrega interior en su Estado a la empresa encargada de venderlo al consumidor final. Una vez efectuada la operación, la empresa “trucha” desaparece y se hace casi imposible localizar a la sociedad, la cual en la mayoría de los casos es insolvente. De este modo se ahorran costes para competir en el mercado.

Combustibles

El modelo que se sigue en este sector es el típico del fraude carrusel, y tiene una especial relevancia debido al importante volumen que supone. El principal objetivo que buscan estas tramas son la reducción de costes para así vender a un menor precio, el cual se puede reducir considerablemente al tener en cuenta que los tributos pueden llegar a suponer más de la mitad del precio que soporta el consumidor final.

Además, estas tramas suelen realizar fraudes en otros impuestos como en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, distorsionando aún más la competencia entre empresas.

Derechos de emisión

El fraude en el sector de los derechos de emisión es provocado principalmente por la falta de regulación en este en relación con el IVA en la Unión Europea. Solamente existen una serie de Directrices no vinculantes, lo que ha llevado a la aparición de vacíos legales entre los países de los que se han valido los operadores fraudulentos.

Las entregas de derechos de emisión se califican generalmente como prestaciones de servicios a raíz de lo expuesto en la 75ª reunión del Comité del IVA, lo cual fue confirmado en el ámbito español mediante la consulta vinculante de la DGT V1355-06, de 5 de julio de 2006, la cual señalaba que tendría esta consideración cuando se cumpliesen los requisitos del artículo 70.1. 5º A a) y b) de la Ley del Impuesto⁵⁰.

En este caso, el fraude se desarrolla del siguiente modo: una sociedad adquiere los derechos en otro Estado miembro, estando exenta en este país, teniendo que autorrepercutirse el IVA y soportarlo, pero no lo ingresa en la Administración de su país. Posteriormente procede a venderlos en el interior de su país repercutiéndole el IVA al adquirente empresario quien podrá deducírselo, aunque el empresario que realiza la entrega no procede a ingresarlo en la Hacienda.

Las diferencias de tipos entre los Estados miembros o de exención en algunos conlleva un perjuicio doble para las Administraciones ya que los Estados con gravámenes más bajos son utilizados por parte de las empresas para reducir el coste del pago del IVA sin incurrir en ningún delito, y aquellos con tipos más altos, son aquellos más afectados por las tramas de fraude, puesto que en estos pueden obtener mayores beneficios.

⁵⁰ BILBAO ESTRADA, Iñaki y RODRÍGUEZ MÁRQUES, Jesús: “IVA y derechos de emisión: especial referencia a su utilización como instrumento de fraude” En *Crónica Tributaria*, núm. 136, 2010, pág. 50 y ss.

Este sector es muy usado por parte de las tramas debido al gran volumen que se puede alcanzar en las operaciones y por la facilidad de realizar las compraventas, al ser bienes intangibles.

Comercio electrónico

El fraude se suele producir cuando el prestador no se encuentra establecido en la Comunidad y el receptor sí. En este caso, los bienes deben tributar en el país de destino, lo que complica la persecución del fraude ya que localizar a las empresas prestadoras de los servicios es muy complicado, al no estar localizadas en la Unión. A esto se le suma la diferencia entre los tipos aplicables a productos físicos y electrónicos similares, como los libros en papel y electrónicos, que posibilita la obtención de ventajas fiscales por parte de los operadores, que pueden aprovechar una menor tributación en la Unión o un mayor fraude en los países con tipos mayores. Esto fue solucionado posteriormente en 2018, como se expone más adelante en el trabajo.

3. MEDIDAS PARA MEJORAR LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Las dificultades encontradas en el pasado, en el establecimiento de un sistema de tributación en origen, junto con los problemas que asolaban el sistema transitorio provocó que la Unión Europea cambiara de enfoque respecto al IVA.

De esta manera, a partir de este momento, la Unión centraría sus esfuerzos en la simplificación y modernización de las normas existentes, una aplicación más uniforme de estas y una mayor cooperación administrativa⁵¹.

⁵¹ COM(2000) 348 final, de 7 de junio de 2000, Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo - Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior.

3.1. Directiva 2006/112/CE⁵²

En el marco de esta nueva perspectiva se sustituye la anterior Sexta Directiva por una nueva⁵³ que simplificara la normativa y aglutinara y refundiera las normas existentes hasta la fecha. Además de eliminar las disposiciones previstas para la aplicación del régimen definitivo en origen, ya que se consideraba que el régimen transitorio que aplicaba el principio de imposición en destino iba a permanecer más tiempo del previsto. En general existen muy pocos cambios de calado y la mayoría son breves y de poca importancia.

3.2. Razones para la reforma del sistema del IVA

El 1 de diciembre de 2010 la Comisión Europea publica el Libro Verde sobre el futuro del IVA, en el cual se examina el funcionamiento del Impuesto y se analizan las posibles reformas a llevar a cabo, para adaptarlo a un nuevo contexto económico y tecnológico.

En el momento de su publicación, las autoridades europeas consideraban que el enfoque seguido en los últimos años, de mejora y simplificación ya había alcanzado su límite, por lo que era necesario realizar un cambio más profundo.

Las cargas del sistema de IVA suponían unos costes muy importantes para los sujetos pasivos y presentaba una elevada complejidad en algunos de sus elementos como las deducciones o tipos, lo que perjudicaba especialmente a las PYMES.

También, se diagnostica que el tratamiento diferenciado entre las operaciones interiores y las intracomunitarias, unido a la diversidad de entre las legislaciones nacionales podía estar obstaculizando el correcto funcionamiento del mercado interior.

⁵² MACARRO OSUNA, José Manuel: “El principio de neutralidad interna en el IVA (Internal VAT Neutrality)”, ob. cit., pág. 250 y 251.

⁵³ Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Asimismo, la legislación del IVA no se había adaptado al nuevo escenario tecnológico y económico, caracterizado por modelos empresariales cambiantes, una utilización intensiva de nuevas tecnologías, y una mayor presencia del sector servicios.

Y, por último, existía un problema recaudatorio, al estimarse la “brecha del IVA”⁵⁴ en el año 2006 del 12% para el conjunto de la Unión, la cual era superior al 20% en algunos Estados.

3.3. Razones de la no aplicación del Régimen Definitivo en origen

La solución para solventar dichos problemas y principalmente el fraude carrusel era obvia, establecer un sistema basado en la tributación en origen. Esta ha sido siempre la principal opción para la Comisión Europea, pero su consecución ha sido inviable debido principalmente a oposición encontrada por parte de los EEMM a la cesión de parte de su soberanía fiscal. Su establecimiento haría necesario crear un sistema de compensación que garantizara la percepción de los ingresos donde se consumieran los bienes, lo que supondría para estos la delegación de la recaudación de una gran parte de sus ingresos en otros Estados, lo que ha supuesto la principal traba a su consecución.

Además, sería necesaria una importante armonización en términos de tipos, exenciones y demás normativa para evitar alteraciones en la competencia empresarial. Y, por último, cada país tiene unas preferencias respecto a qué sistema o medidas implementar, lo cual ha dificultado el llegar un consenso amplio.

Con el fin de solucionar el inconveniente de la falta de aproximación en los tipos, se planteó por la Comisión, establecer un tipo de gravamen único del 15% para las operaciones intracomunitarias y que el diferencial entre el tipo aplicable y este sería reembolsado o recaudado por el Estado de destino.

⁵⁴ La “brecha del IVA” indica la diferencia entre la recaudación real obtenida por IVA y los ingresos que deberían obtenerse en teoría si hubiera pleno cumplimiento.

En un principio, dicha propuesta podría reducir la cuantía del fraude, ya que impediría a los operadores del fraude beneficiarse de comercializar productos adquiridos previamente exentos del Impuesto, puesto que tendrían que soportar en todo caso un IVA del 15%. Además, existiría un mayor control en las operaciones al tener el Estado de origen que comunicar las operaciones que se han realizado en su país al Estado de destino para posteriormente proceder a efectuar la liquidación complementaria o devolución pertinente.

También, las empresas reducirían los costes administrativos al no tener que llevar varios registros en países distintos y no tener que aplicar legislaciones distintas de la del lugar de su establecimiento, lo cual facilitaría la entrada en el mercado comunitario a las PYMES⁵⁵.

Pero este nuevo modelo también podría implicar una complejidad aún mayor y unas mayores cargas formales para los sujetos pasivos, ya que resultaría necesaria la realización de dos liquidaciones, una en el país de origen y otra en el de destino. Aparte de que las grandes diferencias entre tipos en la Unión Europea podrían hacer difícil a los sujetos pasivos conocer qué tipo aplicar en cada operación.

Asimismo, sería esencial establecer unos procedimientos más ágiles de comunicación de información entre los Estados y para aplicar el gravamen en origen podría resultar necesario que cada Estado Miembro estableciera una representación propia en cada país o que tuviera abierta una cuenta para facilitar los ingresos de las cuotas de IVA devengado.

Por último, mediante la aplicación de dicho modelo, en el caso de que no fueran declaradas las adquisiciones en el Estado de destino, este podría perder la diferencia entre el 15 por ciento aplicado en origen y el tipo aplicado en destino.

⁵⁵ VANGANSBEKE, Fabian: "Is the EU Commission reform proposal for a definitive single VAT area an efficient solution to mitigate carousel fraud?", En *Tilburg University*. 2018, pág. 63 y 64.

3.4. Aplicación de un sistema de inversión del sujeto pasivo generalizado

La distinción del sistema actual entre las operaciones intracomunitarias y las interiores provoca que los proveedores tengan que soportar grandes cargas formales para justificar la exención o la no sujeción de sus operaciones y cumplir con trámites cada vez complejos. Además de asumir el riesgo de que las administraciones impugnen la operación y por un fraude realizado en la cadena comercial puedan tener que asumir el pago del Impuesto.

Debido a esta situación y a las dificultades encontradas en la consecución del régimen definitivo del Impuesto en origen se planteó la posibilidad de aplicar un mecanismo de inversión del sujeto pasivo generalizado y obligatorio en las operaciones interiores, que igualara el tratamiento de estas transacciones con las intracomunitarias, ya que en ambos casos sería el adquirente sujeto pasivo del Impuesto el que estaría obligado a autorrepercutirse el IVA soportado en sus adquisiciones. De este modo, todos los proveedores intermediarios previos al minorista incluirían en sus declaraciones de IVA las cuotas autorrepercutidas y soportadas del Impuesto en sus adquisiciones, sin resultar ninguna cuota a ingresar, mientras que sería el minorista aquel encargado de ingresar la totalidad del Impuesto pagado por el consumidor final, lo que vulneraría el principio del pago fraccionado⁵⁶. Este hecho requeriría que se aplicaran mayores controles en el mercado interior para evitar que se trasladara el fraude al sector minorista, ya que estos empresarios suelen ser menos confiables y más pequeños.

Directivas aprobadas⁵⁷

En esta línea de actuación, el 16 de marzo de 2010 se publica la Directiva 2010/23 del Consejo, en la que se establece la posibilidad de que se traspase la obligación del pago del IVA a la persona destinataria de la transferencia de los derechos de emisión

⁵⁶ El principio de pago fraccionado se refiere a que el pago del Impuesto se realiza en varias etapas de la cadena comercial, en lugar de hacerse en una sola.

⁵⁷ FUENTE MARTÍN DE LA SIERRA, Ramón: “Trabajo Final de Grado sobre La armonización de la imposición indirecta en la Unión Europea”, En *Universidad de Zaragoza*, 2019, pág. 33 y ss.

de gases de efecto invernadero ya que existía un elevado volumen de fraude en este sector, como se expuso en un punto anterior del trabajo⁵⁸.

Más adelante, el 22 de julio de 2013 se publican la Directiva 2013/42 y 2013/43 del Consejo, mediante la que se regula la posibilidad de la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en determinadas operaciones con el objeto de mitigar el fraude.

La primera otorga a los Estados la posibilidad de designar al destinatario de entregas de bienes o servicios como deudor del Impuesto, y cuyo periodo de aplicación no podrá superar los nueve meses. Dicho procedimiento consta de las siguientes fases:

-El Estado interesado debe enviar una notificación a la comisión informándole del sector económico afectado, el tipo y características del fraude, la existencia de motivos de urgencia, el carácter repentino y masivo del fraude y sus consecuencias en cuanto a la generación de pérdidas significativas e irreparables.

-Posteriormente, la Comisión adoptará la decisión de la concesión o denegación del mecanismo valorando los datos aportados en la solicitud, pudiendo solicitar información adicional.

-Los demás Estados Miembros también podrán mostrar sus opiniones a la Comisión, para que esta las tome en cuenta, siendo informados en todo momento de la solicitud inicial y la posterior información adicional aportada por el país solicitante. Este proceso deberá concluir en el plazo de seis meses desde la recepción de la solicitud por la Comisión.

-Si esta no se opone a la medida le enviará la confirmación al solicitante por escrito, quien podrá aplicar la medida a partir de su recepción de esta⁵⁹.

⁵⁸ <https://www.fiscal-impuestos.com/mecanismo-reaccion-rapida-inversion-sujeto-pasivo-fraude-ambito-iva-ue.html>. Consultado el 28 de junio de 2021.

⁵⁹ FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio: “La exención de las entregas intracomunitarias en la doctrina del TJUE a la vista del asunto *MECSEK-GABONA*” En *Crónica Tributaria*, núm. 149, 2013, pág. 119 y ss.

La segunda estaba diseñada para mitigar el fraude en las operaciones intracomunitarias respecto a sectores concretos, con un alto riesgo, como es el caso de productos electrónicos. Para su aplicación los Estados deberán imponer obligaciones de información adecuadas y efectivas a los sujetos pasivos que realicen dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios. Además de comunicar la aplicación temporal del mecanismo al Comité del IVA, facilitando una descripción de los tipos y características del fraude y las medidas adoptadas para informar a los sujetos pasivos a los que le sea de aplicación la medida⁶⁰.

Posteriormente, el 27 de diciembre de 2018 se publica la Directiva 2018/2057, del Consejo, de 20 de diciembre de 2018, mediante la que se regula un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo (GRCM), que habilita a los Estados miembros a aplicar hasta el 30 de junio de 2022.

Se establece la posibilidad de su aplicación en las transacciones que superen el umbral de 17.500 euros. La aplicación deberá ser autorizada al Estado miembro tras su solicitud, en la que se deberá acreditar el cumplimiento de las siguientes condiciones:

- Demostrar que otras medidas aplicadas no han sido suficientes.
- Que la aplicación de este mecanismo conllevará más beneficios en la recaudación que las cargas adicionales que supondrá.
- Que las empresas y autoridades tributarias no soporten costes superiores a los derivados de la aplicación de otras medidas.
- Que se garantice su funcionamiento mediante la aplicación de obligaciones de información electrónica adecuada a los sujetos pasivos que intervengan en la operación.

En relación con la aplicación del sistema de inversión del sujeto pasivo se podrían destacar varias ventajas⁶¹.

⁶⁰ “IVA-Agosto-Septiembre 2013” En *Boletín de Actualidad*, Deloitte Abogados, pág. 19 y ss.

⁶¹ MAESER, Paul P. y HALSCH, Volker: “Reform of the VAT System in the European Union” en *Friedrich Ebert Stiftung*, 2017, pág. 10 y 11.

En primer lugar, la aplicación de estas medidas en aquellos sectores más susceptibles al fraude y en determinadas operaciones de alto riesgo cuando no hayan dado resultado medidas previas puede reducir el riesgo de pérdida de cobro por parte de las Administraciones puesto que este es ingresado directamente por el consumidor.

En segundo lugar, se puede mejorar la liquidez de las empresas debido a que al pagar los compradores el Impuesto en el momento que se declara, se evita que los proveedores tengan que recurrir a la prefinanciación en el caso de tener que ingresar un IVA que no haya cobrado.

Pero en última instancia, mediante la aplicación de este mecanismo no se corrigen todas las deficiencias del sistema y, además, se pueden generar problemas nuevos, como el hecho de que los proveedores deban evaluar correctamente a cada cliente antes de realizar la operación y determinar si es un consumidor final o un sujeto pasivo del Impuesto, ya que ello obligará a repercutir el IVA o no. Aparte de que un uso generalizado del mecanismo podría trasladar el fraude al sector minorista, como se expone con anterioridad, lo cual no sería deseable ya que desaparecería la ventaja del pago fraccionado del Impuesto y la recaudación de este recaería principalmente en el sector minorista, el cual suele estar compuesto por empresarios más pequeños y menos fiables, pudiendo complicarse la lucha contra el fraude.

3.5. Tipos de IVA

Tal y como se expone en el Libro Verde, citado anteriormente, la aplicación de tipos normales y reducidos de forma distinta en los Estados no perturba el mercado único, a causa de no aplicar el principio de tributación en origen de forma generalizado y de varios regímenes particulares, aunque sí aumenta su complejidad.

Como solución se propone la creación de una base de datos en línea vinculante que incluyera los bienes y servicios sometidos a un tipo reducido, para disminuir la inseguridad por parte de las empresas que realicen operaciones transfronterizas.

Idea que se ha tenido en consideración por parte de la Comisión Europea, produciéndose un acercamiento a su consecución mediante la creación en 2020⁶² de una base de datos no vinculante mediante la que los operadores puedan comprobar el tipo correcto a aplicar a cada operación, aunque se sigue recomendando consultar las publicaciones oficiales, ya que estas siguen las únicas que producen efectos legales⁶³.

Además, como solución al problema derivado de la obtención de ventajas fiscales por parte de los operadores al haber diferencias entre los tipos aplicables a productos físicos y electrónicos similares como se expone anteriormente en el trabajo, se aprueba la Directiva 2018/1713 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018, que introduce la posibilidad de que los Estados pudieran aplicar el mismo tipo a los libros, periódicos y revistas digitales, independientemente de que se suministraran en soporte físico o electrónico, después de que la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de marzo de 2017 considerada que ambos tipos de suministro eran equivalentes a situaciones comparables⁶⁴.

Con ello se pretende eliminar las ventajas fiscales que podían obtener los operadores intracomunitarios que podían aprovecharse de una tributación menor al adquirir dichos productos en países en los que se aplicaban tipos más bajos y la posibilidad de que los Estados que aplicaran tipos mayores sufrieran mayores niveles de fraude.

Tipos impositivo en el futuro régimen de IVA⁶⁵

En el futuro Régimen Definitivo del IVA que está previsto que se aplique a partir del 1 de julio de 2022, al establecer el principio de tributación en destino en la

⁶² <https://maintax.org/news/taxes-in-europe-database/>. Consultado el 19 de junio de 2021.

⁶³ https://ec.europa.eu/taxation_customs/economic-analysis-taxation/taxes-europe-database-tedb_en? Consultado el 19 de junio de 2021.

⁶⁴ https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/IVA/Novidades_en_IVA/Ano_2018__Normas_publicadas/Modificacion_Directiva_IVA_en_lo_relativo_a_los_tipos_reducidos_aplicados_a_los_libros__los_periodicos_y_las_revistas_digitales.shtml. Consultado el 15 de junio de 2021.

⁶⁵ https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat/proposal-vat-rates_en? Consultado el 8 de mayo de 2021.

mayoría de los bienes, los proveedores ya no podrán obtener un beneficio significativo estableciéndose en un Estado miembro con un tipo de IVA más bajo. Por lo tanto, como una diversidad de tipos ya no tendrá incidencia en el funcionamiento del mercado único, se podría conceder más flexibilidad a los Estados a la hora de determinar sus tipos.

De este modo, el 18 de junio de 2018 la Comisión propone introducir un tipo reducido adicional de hasta un 5 por ciento, sustituir la lista de bienes y servicios a los que se pueden aplicar tipos reducidos por otra lista que incluya aquellos a los que no se les pueda aplicar e incluir el requisito de que la media de todos los tipos aplicados sea al menos del 12%, para garantizar los ingresos públicos.

3.6. Protección de los operadores de buena fe frente a una posible participación en un fraude del IVA

Para combatir el fraude carrusel varios Estados han introducido medidas nacionales para exigir el IVA a otros sujetos pasivos que participan en la cadena de transacciones. El requisito fundamental para poder exigirse es la demostración de que el cliente sabía o debería haber sabido que formaba parte de un fraude, lo cual constituye un proceso largo y complicado para las Administraciones. Además, esto podría provocar que los operadores de buena fe vieran mermado su derecho a deducirse el IVA, al haber tratado con operadores fraudulentos sin saberlo.

En el caso español, este fue introducido a través del artículo 3. Tres de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, añadiendo en el artículo 87 de la Ley del IVA un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para aquellos sujetos pasivos que realizaran adquisiciones de bienes procedentes de tramas de fraude en las que se no se hubiera ingresado las cuotas.

Se establecen como requisitos para la aplicación de esta medida:

- Que los responsables sean empresarios o profesionales.
- Que exista una cuota de IVA que no haya sido ni vaya a ser declarada e ingresada por algún miembro de la cadena comercial. En España se ha

optado por no limitar dicha responsabilidad a determinados bienes, como es el caso de Italia o Reino Unido.

-Que el responsable pudiera haber presumido que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza no haya sido ni va a ser declarado e ingresado. Esta presunción se deducirá cuando se haya satisfecho un precio notablemente menor al de mercado siempre que no se pueda demostrar que no es derivado de otras razones económicas⁶⁶.

Esta medida ha sido ampliamente criticada por la doctrina por ser muy procedimentalista, necesitando de amplios recursos y tiempo para su aplicación, lo cual es contrario a lo que exige el problema, una norma rápida y económica de aplicar. De este modo, mediante su aplicación, cuando se llega al empresario responsable de la trama, este podría ya haber realizado varias operaciones del mismo tipo en otros contextos.

También, varios autores han considerado que no tiene sentido establecer un supuesto de responsabilidad subsidiaria puesto que cuando se pudiera demostrar que el adquirente había sido conocedor del fraude, se estaría ante un supuesto de colaboración activa en la elaboración de una infracción tributaria, que supone un supuesto de responsabilidad solidaria según el artículo 42.1. a) de la Ley General Tributaria.

Igualmente, se crea una gran inseguridad e indefensión jurídica al poner bajo sospecha a todos los contribuyentes, obviando su buena fe en el desarrollo de sus operaciones comerciales. Esto unido a las dificultades encontradas en su aplicación y escaso éxito a la hora de encontrar a los defraudadores ha provocado que se haya solicitado su eliminación.

Por ello, implementar medidas en este sentido debería desecharse y se debería priorizar el establecimiento de un sistema de tributación en origen unido con una mayor cooperación entre Estados Miembros, evitando la ampliación de supuestos de

⁶⁶ ARRIBAS LEON, Mónica: “El artículo 87.Cinco de la Ley del IVA y la lucha contra el fraude fiscal” En *Crónica Tributaria*, núm. 141, 2011, pág. 55 y ss.

responsabilidad que son ineficaces y pueden erosionar la relación entre proveedores y clientes, que inciden negativamente el correcto funcionamiento del mercado interior. Temporalmente, mientras no se alcanza este sistema definitivo, medidas como la inversión del sujeto pasivo, descrita anteriormente, podrían ser más eficaces.

3.7. El IVA en el comercio electrónico⁶⁷

En relación con los servicios prestados por vía electrónica a particulares, estos, hasta el 31 de diciembre de 2014, seguían la regla general de localización, entendiéndose localizados y gravados en el lugar donde estuviera establecido el prestador.

Esta situación provocaba que el Impuesto no fuera gravado en el lugar de consumo del servicio, incentivando que los proveedores de estos servicios se establecieran en Estados miembros con tipos impositivos más bajos como era el caso de Luxemburgo⁶⁸.

Para solventar este problema y aumentar la recaudación del Impuesto con respecto a este tipo de servicios, el 4 de diciembre de 2007 es aprobado por el ECOFIN el denominado “Paquete del IVA”, que está compuesto por la Directiva 2008/8/CE, la Directiva 2008/9/CE y el Reglamento (CE) n.º 143/2008.

3.7.1. Modificaciones en 2015: El Paquete del IVA⁶⁹

Directiva 2008/8/CE

De esta manera, por medio de la Directiva 2008/8/CE, a partir de 2015, estos servicios cuando son prestados a consumidores finales pasaron a tributar en el Estado miembro de consumo, donde estuviera domiciliado el destinatario de estos, quedando el proveedor obligado a repercutir el tipo del IVA aplicable en dicho Estado.

⁶⁷ BUDOVA, Darya: “Plan de acción sobre el IVA de la Comisión Europea” en *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez*, núm. 47, 2017, pág. 164 y ss.

⁶⁸ MATESANZ, Fernando: “La fiscalidad indirecta del comercio electrónico”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15, 2019, pág. 14 y ss.

⁶⁹ “Actualidad Unión Europea. Informe de Fiscalidad de la Unión Europea 1/2008 (diciembre 2007 – mayo 2008)”, En *Zergark, Gaceta Tributaria del País Vasco*, Julio 2008, núm. 35-1/08, pág. 75 y ss.

Así, si un proveedor realizaba prestaciones a clientes localizados en varios Estados miembros, debería aplicar el tipo impositivo vigente en cada uno de ellos.

Además, para la aplicación de esta nueva regla no se estableció ningún umbral por debajo del que se pudiera seguir tributando en el Estado miembro de establecimiento del proveedor, lo cual provocó que dichas empresas pasaran de repercutir un único tipo de IVA en todas sus operaciones a tener que repercutir hasta 28 tipos de IVA distintos, además de tener que cumplir con la normativa de facturación de dichos estados.

Para reducir las altas cargas administrativas que conllevaría el cumplimiento con el régimen particular de ventas a distancia, implicando que los proveedores tuvieran que registrarse en todos los Estados miembros donde estuvieran localizados los clientes a los que prestan sus servicios, se introdujo una nueva manera de liquidar e ingresar el Impuesto mediante la presentación de una declaración especial.

Se trata de la llamada “mini ventanilla única” (MOSS), por la que los sujetos pasivos que prestan estos servicios pueden liquidar el IVA en el Estado en el que estén identificados a efectos del Impuesto. De esta forma, ingresarán el IVA repercutido de todas sus ventas en la Comunidad en dicho Estado, siendo la Administración de ese país aquella que posteriormente distribuya las cantidades recaudadas al resto de administraciones. Esta nueva regla es aplicable independientemente de donde esté establecido el prestador, tanto para los establecidos dentro de la Comunidad como para los que no, creando dos regímenes distintos del Impuesto.

Por un lado, se pueden acoger al Régimen de la Unión los empresarios establecidos en un Estado miembro de la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo. Así, los empresarios tendrán su Estado de identificación en aquel donde tengan la sede de su actividad o un establecimiento permanente o hayan decidido identificarse a efectos del Impuesto. Los sujetos pasivos presentarán la autoliquidación especial en dicho país declarando el valor total de todas las prestaciones de servicios efectuadas a sus

clientes particulares de otros Estados miembros. Asimismo, tendrán que desglosar las cantidades de IVA correspondientes a cada país.

Por otro lado, se pueden acoger al Régimen exterior de la Unión los empresarios no establecidos en un Estado de la Comunidad que presten sus servicios a clientes particulares con domicilio en un Estado miembro de la Unión Europea.

Los empresarios deberán optar por identificarse en un Estado a efectos del Impuesto en el que deberá presentarse la declaración especial incluyendo la totalidad de las ventas realizadas en la Comunidad distinguiendo las cantidades de IVA que corresponden a cada Estado.

Directiva 2008/9/CE⁷⁰

La segunda Directiva del paquete sustituía a la Octava Directiva, modernizando y agilizando el procedimiento a seguir para solicitar la devolución del IVA soportado por parte de sujetos pasivos no establecidos en un Estado miembro pero establecidos en la Comunidad.

Mediante este nuevo sistema el solicitante podría presentar por vía electrónica la solicitud de devolución a través de formularios recogidos en la página web del Estado donde esté establecido, que posteriormente serán remitidos al Estado donde se hubiera soportado el Impuesto.

Reglamento de ejecución (UE) N.º 143/2008⁷¹

En tercer lugar, este reglamento modifica el Reglamento 1798/2003, y complementa las novedades introducidas en las anteriores dos Directivas. Dicha disposición surge de la necesidad de los Estados de ejercer un mayor control con respecto a la efectiva y correcta tributación de las prestaciones de servicios, al verse aumentados

⁷⁰ https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/res231209-cha.html. Consultado el 5 de mayo de 2021.

⁷¹ "Novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido durante 2007: referencia a los cambios normativos, jurisprudenciales y doctrinales operados en el mismo", En *CEFGestión: Revista de actualización empresarial*, ISSN 1139-4986, pág. 47.

los supuestos y formas de tributación de estas, además de un nuevo sistema de devolución que exige mayor cooperación entre Estados.

3.7.2. Modificaciones en 2019 y 2021: El Paquete de IVA del comercio electrónico⁷²

Posteriormente, el 5 de diciembre de 2017 se aprueba la Directiva 2017/2455 del Consejo, mediante el que se introduce el denominado “Paquete de IVA de comercio electrónico”, que establece modificaciones adicionales al sistema y lo extiende a más prestaciones, está formado por las siguientes directivas⁷³:

-Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.

-Reglamento de ejecución 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

-Reglamento 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA.

Mediante este paquete la UE procura solventar los tres principales problemas que venían produciéndose por la aplicación de la normativa del Impuesto vigente hasta la fecha para el comercio electrónico:

-Reducir los costes de gestión y cumplimiento de las obligaciones formales que soportaban las pymes.

⁷² “Actualidad Unión Europea. Informe de Fiscalidad de la Unión Europea 1/2008 (diciembre 2007 – mayo 2008)”, ob. cit., pág. 75 y ss.

⁷³ <https://blog.cuatrecasas.com/propiedad-intelectual/servicios-digitales-ventas-distancia-iva/>. Consultado el 26 de junio de 2021.

-Solucionar los problemas de competencia entre los proveedores de ventas a distancia a particulares, localizados dentro y fuera de la Comunidad, reduciendo la pérdida de recaudación.

-Reducir la pérdida de 5 billones de euros de recaudación del Impuesto por el no cumplimiento de las obligaciones formales y repercusión e ingreso del IVA.

Los principales cambios que han aportado dicha nueva normativa han sido los siguientes.

Modificaciones en vigor a partir del ejercicio 2019

La primera parte de la Directiva 2017/2455 fue incorporada al ordenamiento español mediante la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 y supuso la entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2019 de las siguientes modificaciones.

Flexibilización de la regla de localización de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, y servicios prestados por vía electrónica

Anteriormente, mediante la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, se simplificaron las reglas de localización de los servicios digitales, de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, considerándolos a todos localizados en la sede del destinatario, independientemente de que el destinatario fuera un particular o un sujeto pasivo del IVA.

Mediante la nueva Directiva 2017/2455 se establece una excepción a dicha regla, permitiendo así a las empresas repercutir el IVA de su Estado de establecimiento cuando cumplan las siguientes condiciones:

- Que el consumidor resida en un Estado miembro distinto de la empresa que preste el servicio.
- Que no supere el umbral de 10.000 euros por volumen de operaciones dentro de la Unión en el año en curso ni e el precedente.
- Que sean servicios prestados a consumidores finales o particulares.

Con esta medida se intenta reducir los costes a las microempresas que a partir de este momento podrán repercutir el IVA de su Estado en todas sus operaciones.

Flexibilización de los elementos de prueba para pequeñas y medianas empresas: ubicación del cliente en servicios digitales

En los artículos 24 bis y 24 ter del Reglamento de Ejecución nº 282/2011 se regulan las reglas y presunciones que deben utilizar los empresarios para determinar en qué Estado ubicar a los clientes particulares que adquieren los servicios, lo cual permite determinar el lugar de prestación de los servicios a efectos del Impuesto.

Cuando se aplica la regla de presunción residual, los empresarios deben ubicar el domicilio o establecimiento del cliente basándose en dos elementos de prueba no contradictorios. Este hecho ha sido muy perjudicial para las pequeñas y medianas empresas ya que les resulta complicado obtener dichos elementos, por lo que a partir de 2019 se determina que solo sea exigible si el valor total de los servicios prestados dentro de la Comunidad exceda de 10.000 euros, excluido el IVA, en el año en curso o en el anterior. De este modo, a las empresas que no superen el umbral les bastará con un único elemento de prueba.

*Facturación y obligaciones de declaración*⁷⁴

Debido a que cumplir con las exigencias en materia de facturación en todos los Estados miembros en los que se efectúan suministros era muy gravoso, se intentan minimizar dichas cargas se establece que se apliquen la normativa correspondiente al Estado miembro de identificación del prestador que se acoja a los regímenes especiales.

Concretamente, a partir del 1 de enero de 2019, se establecen las siguientes normas de facturación.

- Una regla general que fija que el sujeto pasivo deba cumplir con las normas de facturación que se apliquen en el Estado miembro donde se considere efectuada la prestación de servicios o entrega de bienes.

⁷⁴ <http://fiscalblog.es/?p=4102>. Consultado el 28 de junio de 2021.

-Varias reglas específicas que determinan excepciones para ciertas operaciones intracomunitarias y exteriores, en las que el sujeto pasivo podrá aplicar la normativa del Estado de identificación, aunque la prestación del servicio o la entrega de bien se localice en otro Estado miembro.

Además, respecto al régimen especial de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y a los servicios electrónicos, se amplía el plazo de presentación de declaraciones de 20 a 30 días y se permite la rectificación de declaraciones IVA anteriores en declaraciones posteriores.

La determinación del lugar del domicilio del destinatario

Otro aspecto que destacar de este nuevo sistema es la importancia de determinar correctamente el Estado donde está domiciliado el destinatario del servicio, ya que será en este dónde se ingresará el IVA correspondiente a los servicios prestados.

En este sentido, el Reglamento 282/2011 de Ejecución del IVA establece una serie de presunciones que deben tenerse en cuenta a la hora de determinar dicho domicilio:

-En aquellos servicios prestados por medio de línea fija terrestre, se presume que el cliente está establecido, tiene su domicilio o residencia habitual, en el lugar de instalación de dicha línea.

-En los servicios prestados por medio de redes móviles, se presume que el cliente está establecido, tiene su domicilio o residencia habitual, en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM usada para recibir los servicios.

-En situaciones distintas, se presume que el cliente está establecido, tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar determinado por el prestador basándose en dos elementos de prueba no contradictorios.

Esta normativa podía entrañar ciertos inconvenientes puesto que los clientes pueden suministrar datos incorrectos o la recopilación de esta información por

parte de las empresas puede ser incompatible con la ley de protección de datos vigente en algunos países. Por lo que, a partir del 1 de enero de 2019, aquellas empresas que realicen prestaciones intracomunitarias de servicios por debajo de 100.000 euros podrán determinar el lugar del domicilio del destinatario con un único elemento de prueba.

Modificaciones en vigor a partir del ejercicio 2021

Por otro lado, la mayor reforma que introduce la Directiva 2017/2455, la realiza en el ámbito del régimen de ventas a distancia, tanto en aquellas en las que el vendedor está establecido en la Unión como en las que no. Esta ha sido incorporada al ordenamiento interno español mediante el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, en el que se transpone además la Directiva 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019.

Régimen de ventas a distancia intracomunitarias de bienes

Se define como ventas a distancia intracomunitarias de bienes aquellas entregas de bienes expedidos o transportados por el proveedor desde un Estado miembro a otro distinto a un destinatario que sea consumidor final. Los bienes no podrán ser medios de transporte nuevos o bienes objeto de instalación y montaje.

La normativa de tributación de estas operaciones que introduce esta Directiva es la siguiente:

- Deberán tributar en el Estado donde el destinatario reciba la mercancía.
- No obstante, el proveedor deberá tributar en el país de origen si no supera un umbral global de 10.000 euros para todas las operaciones realizadas en la Comunidad, pudiendo optar en todo caso a tributar en destino.
- Se establece la posibilidad de que los empresarios se acojan voluntariamente a la “ventanilla única” para todas las operaciones con particulares, extendiendo el régimen especial a las ventas de todo tipo de bienes y servicios, el cual anteriormente era solo de aplicación a los servicios digitales.
- No se aplica esta regla de localización a las entregas de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o de antigüedades, ni a las entregas de medios de transporte de ocasión. Además, las entregas sujetas a impuestos

especiales realizadas a personas cuyas adquisiciones no estén sujetas deberán tributar en destino.

Régimen de ventas a distancia de bienes importados

Por otro lado, se define como ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros aquellas entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor desde un país tercero con destino a destinatarios consumidores finales establecidos en un Estado miembro. Estas operaciones son independientes de la importación que realiza el destinatario de los bienes importados. Los bienes no podrán ser medios de transporte nuevos o bienes objeto de instalación y montaje.

Para estas operaciones se crea un nuevo régimen, cuyas características principales son:

-Se elimina la exención a la importación de pequeños envíos de 22 euros, de forma que las importaciones de bienes que no recurran a la ventanilla única deberán liquidar el IVA en la importación. Aunque se establece la posibilidad de aplicar una modalidad especial de declaración, liquidación y pago del Impuesto en la Aduana cuando no se opte por este régimen.

-En las ventas de bienes expedidos directamente desde un territorio tercero a un particular establecido en la Unión, con un valor intrínseco no superior a 150 euros que no esté sujeto a Impuestos Especiales, el empresario establecido fuera de la Comunidad podrá:

- Aplicar el sistema de “ventanilla única” (MOSS), o
- Un régimen especial y voluntario de declaración y liquidación del Impuesto a la importación (IOSS).

-En las ventas de bienes con un valor intrínseco superior a 150 euros por envío, se sigue exigiendo una declaración completa en la Aduana en su importación, además del arancel que corresponda.

Por otro lado, para favorecer la aplicación del régimen de ventanilla única de importación (IOSS) y evitar los supuestos de doble imposición se establece una

exención del IVA a las importaciones de bienes que en el momento de la importación deban declararse con arreglo a este régimen especial, teniendo que aportar el vendedor el número de identificación a efectos de IOSS en la aduana. Solo se aplicará a envíos con valor menor a 150 euros, estando excluidos los productos sujetos a impuestos especiales.

Nuevas obligaciones para las plataformas digitales

Además, se aumentan las obligaciones formales para las interfaces electrónicas cuando sean utilizadas por empresarios establecidos fuera de la Comunidad para vender sus productos a particulares comunitarios. Esto se aplica en dos situaciones:

- Cuando la importación no supere el valor intrínseco de 150 euros en el envío.

- Cuando se produzcan entregas de bienes a particulares dentro de la Comunidad por empresarios no establecidos en esta. En ese caso, las plataformas digitales serán tratadas como sujetos pasivos, ya que se presumirá que actúan como intermediarios que actúan en nombre propio y se entenderán producidas dos entregas, una por el proveedor al empresario de la interfaz electrónica y otra de este último al consumidor final. Además, cabe mencionar aspectos particulares de dicha operativa, regulados en la Directiva 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019:

- El transporte se imputa a la entrega realizada por el empresario que facilita la venta mediante la interfaz electrónica al particular.

- El devengo tanto de la entrega del proveedor al titular de la interfaz como la de este último al consumidor final, se produce cuando el cliente haya aceptado el pago

- La entrega efectuada por el proveedor estará exenta del Impuesto, pero se le reconoce el derecho a la deducción del IVA soportado en la compra o importación. Por lo cual deberá estar registrado en el Estado miembro de adquisición o importación.

- El empresario que facilite la venta por medio de la interfaz electrónica a particulares podrá optar a aplicar el sistema MOSS a las entregas de un mismo Estado miembro.

Además, los empresarios titulares de una interfaz digital deberán cumplir con las siguientes obligaciones registrales:

-Registrar dichas operaciones cuando faciliten la entrega de bienes o presten servicios y no sean considerados sujetos pasivos. Deberán poner a disposición la información recogida en el artículo 54 quater.2 del Reglamento (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 por vía electrónica a aquellos Estados miembros interesados, previa solicitud, cuyo registro deberá ser mantenido durante diez años.

-En el caso de que tengan la condición de sujetos pasivos, faciliten estas operaciones por vía electrónica y actúen en nombre propio deberán mantener los registros establecidos en el artículo 63 quater del Reglamento (UE) nº 282/2011 en el caso de que se acoja a la ventanilla única, o a los recogidos en el artículo 164.Uno. 4º LIVA si no, en el caso español.

Regímenes especiales de ventanilla única⁷⁵

En resumen, esta nueva normativa incorpora tres nuevos regímenes especiales que sustituyen a los vigentes hasta ahora, establecidos para los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión:

-Régimen exterior de la Unión (OSS): se aplica a los servicios prestados a consumidores finales por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad.

-Régimen de la Unión (OSS) que se aplica a:

- Los servicios prestados por empresarios establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo.
- Ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

75

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/RSS/Novedades_destacadas/Principales_novedades_tributarias_introducidas_por_el_Real_Decreto_ley_7_2021_de_27_de_abril_de_transposicion_de_directivas_a_Union_Europea.shtml. Consultado el 28 de junio de 2021.

·Entregas interiores de bienes a consumidores finales que se imputen a los titulares de interfaces digitales que faciliten la entrega de dichos bienes por parte de un proveedor no establecido.

-Régimen de importación (IOSS). Aplicable en las ventas a distancia de bienes importados de países terceros al que podrán acogerse, directamente o por medio de un intermediario establecido en la Comunidad, los sujetos pasivos que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, excepto aquellos productos que sean objeto de impuestos especiales.

Estos regímenes se caracterizan por:

-Permitir, mediante una única declaración ante la Administración tributaria del Estado en el que se haya elegido o sea de aplicación, que el sujeto pasivo pueda ingresar el IVA devengado en todas sus operaciones realizadas en la Comunidad a las que se aplica el régimen especial.

-En el caso de que España sea el Estado miembro de identificación, el empresario estará obligado a declarar ante su Administración el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones y será identificado mediante un número de identificación asignado por esta.

-Deberán mantener un registro de las operaciones incluidas en los regímenes durante diez años, estando a disposición del Estado de consumo y de identificación. Y estarán obligados a expedir y entregar facturas de las operaciones declaradas en estos regímenes.

-No se podrán deducir el IVA soportado en las declaraciones de estos regímenes. Aquellos empresarios y profesionales que no estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y que no presenten autoliquidaciones ante la Administración española por otras operaciones, podrán solicitar la devolución de estas cuotas.

Modalidad especial para la declaración y el pago del IVA sobre las importaciones

En el caso de que el empresario o profesional no pueda acogerse al régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados podrá aplicar otra modalidad especial de declaración cumpliendo los siguientes requisitos:

- Valor intrínseco del envío no superior a 150 euros.
- Bienes no objeto de impuestos especiales.
- Que sean expedidos al territorio de aplicación del impuesto.

En este caso, el destinatario de los bienes importados tendrá que cumplir con el pago del IVA, aunque la persona que presente los bienes para su despacho en la aduana será quien recaude el impuesto del destinatario y efectúe el pago del Impuesto recaudado mediante una modalidad especial de declaración correspondiente a las importaciones realizadas durante el mes natural, quedando gravadas al tipo general.

Cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA⁷⁶

Además, mediante el Reglamento 2017/2454 se intenta adaptar la normativa en materia de cooperación administrativa con el objeto de aumentar e intensificar el intercambio de información entre los Estados, para así aumentar la lucha contra el fraude.

Contravalor

El hecho de que se utilicen monedas distintas a parte del euro, y tener que expresarse en la factura la parte correspondiente al IVA en euros, aplicándole el tipo de cambio del BCE en el momento del devengo podía provocar desajustes contables y la posterior devolución del IVA soportado en otros países podía generar problemas, al tenerse que realizar con el euro, en vez de la moneda local.

Por ello, se establece que el contravalor en moneda nacional del euro deba tomarse según el valor del primer día laborable del mes de octubre, con efectos desde el 1 de enero del año siguiente. De este modo, los Estados y las empresas podrán tener la certeza de que tipo de cambio a aplicar antes de que se produzca la operación o la devolución oportuna del IVA soportado.

⁷⁶ <http://fiscalblog.es/?p=4102>. Consultado el 28 de junio de 2021.

3.7.3. Valoración de las medidas

Las medidas introducidas en el ámbito del comercio electrónico han sido consideradas por la Comisión como un éxito en términos recaudatorios, al haberse incrementado notablemente la cantidad de IVA declarado, especialmente respecto a las declaraciones de los sujetos pasivos no establecidos en la UE⁷⁷.

También, este ha supuesto un gran ahorro en los costes de cumplimiento para los sujetos pasivos. Se calcula que los costes de identificarse en todos los EEMM de consumo aplicando el principio de imposición podrían ascender a 41.500 euros por empresa de promedio, mientras que la aplicación del MOSS ha reducido estos en un 95%, resultando en 2.200 euros de gastos de media, generando un ahorro de 500 millones de euros en total.

Además, la eliminación de la exención aplicable a las compras introducidas desde otros países de la Unión Europea iguala el tratamiento fiscal de dichas operaciones con las realizadas en el interior de la Comunidad, evitando el abuso de esta norma por parte de los proveedores situados en terceros países que competían de forma desleal con aquellas localizadas en la Unión y que origina unos niveles altos de fraude.

También, determinando que el Impuesto se pague en el lugar de consumo con independencia de donde se encuentre el proveedor, se garantiza la imparcialidad de las decisiones de compra de los consumidores, protegiendo así la competencia entre proveedores comunitarios y los situados fuera de la UE⁷⁸.

⁷⁷ MACARRO OSUNA, José Manuel: “El nuevo régimen de ventas intracomunitarias a distancia de bienes y la generalización del reformado sistema de ventanilla única: ¿un régimen definitivo para las operaciones intra-UE con consumidores?” En *Revista española de Derecho Financiero*, num.181, 2019, pág.10 y ss.

⁷⁸

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/IVA/IVA_comercio_elec/ecommerce_consumidores.pdf. Consultado el 3 de julio de 2021.

Por ello, el éxito de la aplicación del MOSS ha provocado que la Comisión haya considerado expandir su aplicación al resto de operaciones con consumidores finales y a las transacciones entre empresarios, estableciendo una la “ventanilla única” que consiga combinar la tributación en destino con la minimización de los costes administrativos en un nuevo Régimen Definitivo del Impuesto.

3.8. Soluciones Rápidas o “Quick Fixes”⁷⁹

El 4 de diciembre de 2018, el Consejo aprueba la Directiva 2018/1910 mediante la que se aprueban las Soluciones Rápidas, con la finalidad de armonizar el IVA hasta que entre en vigor el sistema definitivo de tributación en destino. Las principales propuestas son las siguientes:

- Tributación de las “existencias de reserva” (call-off stock). Mediante la aplicación de la normativa previa a esta Directiva este tipo de operaciones tributaba de la manera siguiente. La transferencia de los bienes de un Estado a otro por parte del proveedor daba lugar a una operación asimilada a una entrega intracomunitaria de bienes en el país de expedición y a una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes en el país de llegada, seguidas de una operación interior de entrega de bienes por parte de este al cliente final. El sujeto pasivo en ambas operaciones era el proveedor, ya que la venta al cliente no se realizaba hasta que este no reclamara los bienes. Por ello, este debía estar identificado en ambos países a efectos del IVA, aunque algunos países aplicaban ciertas simplificaciones administrativas. Debido a esta complicación, se propone considerar estas operaciones como una sola operación intracomunitaria siempre que el proveedor no disponga de un Establecimiento Permanente en el Estado de llegada y que los bienes sean entregados posteriormente a un sujeto pasivo del que conozca previamente su identificación a efectos del IVA. De este modo se calificará la operación como una entrega intracomunitaria exenta en el país de partida y una adquisición intracomunitaria en el país de llegada, siendo el adquirente el sujeto

⁷⁹ MATESANZ, Fernando: “Los Quick Fixes en el IVA; una solución temporal hasta la llegada del sistema definitivo de tributación en destino”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11, 2020

pasivo. Para que el proveedor pueda aplicar la exención en la entrega deberá llevar un Registro de “existencias de reserva” en la que recoger la identificación del adquirente, y la entrega al cliente final deberá realizarse en el plazo de 12 meses desde la llegada al Estado de llegada de los bienes⁸⁰.

- Tributación operaciones en cadena. Debido a la existencia de dos ventas sucesivas con un transporte único, sólo se puede aplicar la exención a una entrega intracomunitaria, a aquella que se vincula al transporte, mientras que la otra será una operación interior sujeta y gravada. Así, a partir de 2020, se establece la regla general de que en estas operaciones se impute el transporte al intermediario. Pero no se aplicará cuando el intermediario comunique a su proveedor su NIF IVA del estado de expedición o transporte, caso en el que imputará el transporte a la adquisición que realice el intermediario.
- Requisitos para la exención de las entregas intracomunitarias. Se estipula la obligación de contar con un NIF IVA validado en el registro de operadores intracomunitarias y que incluya las operaciones en la declaración recapitulativa.
- Prueba de transporte intracomunitario. Esta propuesta alude al segundo requisito para aplicar la exención a las entregas intracomunitarias. Existe el inconveniente de que cada Estado puede fijar en su legislación los documentos que se pueden usar para probar el transporte, lo que genera inseguridad jurídica. Por lo tanto, se propone modificar el Reglamento de Ejecución 282/2011 añadiendo los documentos mediante los cuales se pueda probar el transporte, aunque, en todo caso, estos podrán ser rechazados por la Administración.

80

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/IVA/Novidades_en_IVA/Ano_2018__Normas_publicadas/Modificacion_Directiva_IVA__armonizacion_y_simplificacion_de_determinadas_normas_en_operaciones_intracomunitarias__aplicable___e_enero_de_2020.shtml. Consultado el 17 de junio de 2021.

3.9. Régimen Definitivo de tributación en destino

El 1 de julio 2022 está previsto que se implante el denominado Régimen Definitivo del IVA mediante el que las operaciones intracomunitarias de bienes queden sujetas al IVA en el Estado miembro de destino, sustituyendo el sistema de entrega intracomunitaria en origen y adquisición intracomunitaria en destino por una única operación de entrega de bienes.

De este modo, un proveedor que realice una entrega de bienes a otro sujeto pasivo del Impuesto, establecido en otro Estado miembro, le deberá repercutir el IVA al tipo impositivo vigente en el país de destino y tendrá que ingresarlo en la Administración del país de origen, por medio del “sistema de ventanilla única”. Posteriormente la Administración le remitirá ese IVA a la Administración del país de consumo del bien.

Sin embargo, cuando el destinatario sea un Sujeto Pasivo Certificado, el proveedor no deberá repercutirle el IVA, y el cliente deberá ingresar el IVA en su Estado miembro directamente mediante el sistema de autorrepercusión. Esta medida tendrá una vigencia transitoria, de modo que la transición hacia el régimen definitivo se realizará gradualmente, hasta su implantación total, que tendrá lugar cuando se alcance un grado de madurez suficiente del sistema⁸¹.

Para la implementación de este sistema, serían además necesarias las siguientes modificaciones en el Impuesto:

-Nuevo concepto de entrega de bienes dentro de la unión: cambiar el artículo 14 de la Directiva para añadir la definición del nuevo hecho imponible como *“una entrega de bienes realizada por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo o a una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo en el marco de la cual los bienes sean expedidos o transportados, por o por cuenta del proveedor o del adquiriente de los bienes dentro de la Unión, desde un Estado miembro a otro”*.

⁸¹ <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/plan-de-accion-proxima-parada-quick-fixes/>. Consultado el 19 de junio de 2021.

-Lugar de realización: modificar el artículo 35 bis para que el lugar de entrega de los bienes se considere el lugar en el que los bienes se encuentren en el momento de la llegada de estos con el destino al adquirente.

-Exigibilidad del impuesto: modificar el artículo 67 para que el Impuesto sea exigible cuando se expida la factura, y en el caso de no expedirse, a los quince días del mes siguiente al de la fecha del devengo.

-Deudor del IVA: establecer una excepción en el artículo 193 mediante la cual sea deudor del IVA el destinatario de las entregas cuando sea un Sujeto Pasivo Certificado.

También, debido a la ampliación del alcance del sistema de ventanilla única, se propone que exista la obligación de presentar una declaración especial mensualmente por parte de sujetos pasivos que tengan un volumen de operaciones anual superior a 2.500.000 euros. Con la especialidad de que puedan incluir cuotas de IVA soportado en la realización de estas operaciones, con el objeto de facilitar la deducción y devolución de estas cuotas.

El Sujeto Pasivo Certificado o “Certified Taxable Person” (CTP)

El concepto de sujeto pasivo certificado se refiere a una categoría de empresas fiables que podrán beneficiarse de normas más simples y ágiles. Esta certificación debería servir para considerar a una empresa como un sujeto pasivo fiable en toda la Unión, puesto que será reconocida por todas las autoridades tributarias de los Estados miembros.

Esta distinción se dará a los sujetos pasivos que cumplan con los siguientes criterios:

- No haber efectuado ninguna infracción grave o reiterada de la legislación aduanera y de la normativa fiscal, ni que el sujeto pasivo haya sido condenado por un delito grave en el desempeño de su actividad económica.
- Demostrar un alto nivel de control de sus operaciones y en el flujo de los bienes.

-Probar la adecuada solvencia financiera. Se acreditará cuando el solicitante tenga una capacidad financiera suficiente que le permita cumplir con sus compromisos según el tipo de actividad empresarial que realice, o mediante la presentación de garantías prestadas por empresas de seguros, entidades financieras o terceras partes económicamente fiables.

Cooperación Administrativa⁸²

Como apoyo a este nuevo Régimen Definitivo, el 2 de octubre de 2018 se aprueba el Reglamento 2018/1541 en el que se regulan una serie de medidas centradas en la cooperación entre Administraciones y que se pueden agrupar en las siguientes:

-Auditoría conjunta: se permite a los funcionarios de un Estado miembro solicitar a otro abrir una investigación y participar conjuntamente.

-Refuerzo del intercambio de información entre autoridades tributarias y aduaneras.

-Refuerzo de la colaboración entre el Eurofisc, Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) y el Europol.

-Acceso de los funcionarios de aduanas a los registros, números de identificación de IVA y demás información para verificar los requisitos de aplicación de la exención.

-Acceso automatizado a los datos de matriculación de vehículos.

Medidas para las pequeñas y medianas empresas

Para simplificar la tributación de las pequeñas y medianas empresas, y crear un entorno más propicio para su crecimiento se publica el 18 de enero de 2018 una Propuesta para modificar la Directiva 2006/112/CE⁸³. Así, a partir del 1 de julio de 2022, entraría en vigor una nueva normativa que sustituirá a la actual, en la que los Estados pueden establecer unos procedimientos simplificados y eximir de repercutir y deducir el

⁸² TAMAGNI, Nadir: “VAT action plan 2016: verso uno spazio unico europeo dell’IVA”, En *Novità fiscali*, núm. 11, 2020, pág. 733 y 734.

⁸³ BUDOVA, Darya: “Plan de acción sobre el IVA de la Comisión Europea” ob. cit., pág. 170 y 171.

IVA a empresas que no superen un umbral de facturación. Esta propuesta incluye las siguientes acciones:

- Definir “pequeña empresa” a nivel europeo: todas las empresas con un volumen de negocios anual dentro de la Unión no superior a 2.000.000 euros.
- Eliminar la modalidad de bonificación degresiva del impuesto para pymes e incluir la posibilidad a empresas no establecidas en el Estado miembro en el que presten servicios o suministren bienes de que puedan acogerse a la franquicia en este.
- Continuación del carácter optativo del Régimen de franquicia, que estará sujeto a los umbrales fijados por cada Estado, siempre que no exceda de 85.000 euros, y a las empresas no establecidas se le aplicará el límite de 100.000 euros.
- Los Estados podrán dispensar de la obligación de declarar el comienzo de la actividad e identificarse con número individual, expedir facturas u otras formalidades a las empresas beneficiarias del régimen de franquicia. Mientras que aquellas que no lo apliquen, pero sean consideradas “pequeña empresa” podrán beneficiarse de obligaciones simplificadas en relación con la conservación de facturas, procedimiento simplificado de obtención de número de identificación y de un período de declaración anual.

Valoración del nuevo Régimen Definitivo

Con relación a la entrada del nuevo Régimen Definitivo, se espera que las empresas reduzcan de forma sustancial sus costes de cumplimiento, provocando un aumento del comercio intracomunitario, además de permitir que las empresas de la Unión compitan con igualdad de condiciones con aquellas que no forman parte de la Comunidad y generar un incremento de los ingresos en 7.000 millones de euros anuales⁸⁴.

⁸⁴ https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce_en?
Consultado el 9 de mayo de 2021.

También bajo este nuevo esquema de funcionamiento, el hecho de que deje de aplicarse la exención a las entregas intracomunitarias entre sujetos pasivos sin el denominado CTP, podría conseguir terminar con el fraude carrusel. Esto es debido a que los proveedores deberán repercutir el IVA a los clientes que sean sujetos pasivos no confiables e ingresarlo posteriormente a través de la “ventanilla única” del Estado de su establecimiento. Imposibilitando de esta manera que los denominados operadores “trucha” pudieran acometer dicho fraude⁸⁵.

A pesar de estos efectos positivos, la medida puede conllevar ciertos riesgos o resultados no tan buenos. Por ejemplo, la entrada de este nuevo sistema puede provocar un gran impacto en la tesorería de las empresas debido a que las empresas exportadoras perderían incentivos para establecer sus sedes en países con tipos de IVA reducido, dificultando así la planificación fiscal de las grandes empresas, cuyas facturas fiscales se verían incrementadas.

Además, aquellos Estados con más tradición en el comercio internacional pueden acaparar una mayor potestad recaudadora que otros con una economía más orientada a los servicios, haciendo a estos últimos dependientes de recibir una parte importante de sus impuestos de los primeros⁸⁶.

Por ello, los Estados deben estar dispuestos a confiar y depender unos de otros, ya que esta medida supone una cesión de una parte de su soberanía fiscal. Y, aunque los países llegaran a confiar unos de otros, se podrían generar conflictos de intereses, puesto que un Estado podría no dedicar el mismo empeño en recaudar los impuestos de otros países que el que pone en percibir los suyos, provocando un déficit en los ingresos de los otros Estados⁸⁷. Por lo que podría ser necesario implementar medidas adicionales

⁸⁵ VANGANSBEKE, Fabian: “Is the EU Commission reform proposal for a definitive single VAT area an efficient solution to mitigate carousel fraud?”, ob. cit., pág. 55 y 56.

⁸⁶ CALVO VÉRGEZ, Juan: “Perspectivas de futuro del IVA comunitario” en *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 8, 2018, pág. 29.

⁸⁷ MAESER, Paul P. y HALSCH, Volker: “Reform of the VAT System in the European Union” ob. cit., pág. 12 y 13.

de control por parte de la Unión para vigilar y garantizar que los Estados recauden el IVA de otros Estados con la misma efectividad que recaudan sus propios impuestos.

También se debería delimitar correctamente qué administraciones y en qué condiciones se podrán realizar las auditorías fiscales a los sujetos pasivos, para evitar que un mismo sujeto pueda ser sometido a varios procedimientos de diferentes países en un mismo período de tiempo.

Por último, deben evitarse la existencia de grandes diferencias de aplicación entre los países, para impedir que los sujetos pasivos se trasladen a EM con requisitos más simples. Y se debería armonizar aún más la normativa del Impuesto para evitar que la diversidad de tipos aplicables, exenciones y demás disposiciones ocasionen un aumento en los costes de las empresas, especialmente las pequeñas y medianas.

Por otro lado, la idea de “Sujeto Pasivo Certificado”, a pesar de que pueda implicar efectos positivos en el sistema de IVA, también podría dar lugar a grandes desventajas para ciertas empresas y generar distorsiones en el mercado⁸⁸.

Este certificado está basado en el Operador Económico Autorizado (OEA)⁸⁹, el cual lleva en vigor unos años y cuyo proceso de aprobación conlleva aproximadamente un año. Por lo cual, surge la duda de si las Administraciones serán capaces de tramitar un alto número de solicitudes en un corto periodo de tiempo, desde que entre en funcionamiento.

⁸⁸ [https://www.legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-sobre-tributacion-indirecta/el-sujeto-pasivo-certificado-en-el-iva-certified-taxable-person-2018-09-18/#:~:text=En%20el%20seno%20de%20dichas,%22%20\(Sujeto%20Pasivo%20Certificado\)](https://www.legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-sobre-tributacion-indirecta/el-sujeto-pasivo-certificado-en-el-iva-certified-taxable-person-2018-09-18/#:~:text=En%20el%20seno%20de%20dichas,%22%20(Sujeto%20Pasivo%20Certificado).). Consultado el 10 de mayo de 2021.

⁸⁹ “puede ser definido como un operador económico de confianza, cumplidor, fiable para las operaciones aduaneras y que, según el tipo de autorización OEA que ostente, obtendrá ventajas en toda la Unión Europea en materia de simplificaciones aduaneras y facilidades de seguridad y protección.”

En <https://www.icex.es/icex/es/navegacion-principal/todos-nuestros-servicios/informacion-de-mercados/tramites-y-gestiones/tramites-tributarios-aduaneros/operador-econmico-autorizado/index.html>

Además, no se especifica como se va a evaluar la solvencia financiera exigida para su obtención, y tampoco se distingue entre grandes empresas o pymes, lo que puede conllevar grandes desventajas para estas últimas, al no contar con medios para probarla, como el conseguir un auditor externo que la certifique. Y la obtención de garantías bancarias puede conllevar un alto coste. Por lo tanto, sería deseable que esta medida fuera lo más sencilla posible de aplicar y que su vigencia fuera lo más breve posible, alcanzando la implantación del régimen definitivo lo antes posible.

3.10. Alternativas para el sistema de IVA

En este apartado, resultaría interesante exponer algunas alternativas planteadas para el sistema de IVA actual que podrían mejorar su funcionamiento y solventar en gran medida el problema de fraude existente.

Mecanismo de pago dividido⁹⁰

Otro sistema de recaudación del IVA que podría establecerse sería el mecanismo de pago dividido, el cual divide la parte de la base imponible y la cuota del IVA de los pagos de bienes y servicios.

Existen varias versiones de este mecanismo. Por ejemplo, por un lado, se encuentra el modelo en el que el cliente ordena el pago de los bienes o servicios a la cuenta bancaria del proveedor, el banco divide el pago entre la base imponible, la cual es abonada a la cuenta del proveedor, y la cuota de IVA, que es abonada a una cuenta bloqueada de uso exclusivo para este fin cuya cantidad es transferida posteriormente a la Administración. Por otro lado, se encuentra la opción de que el comprador realice un solo pago y este sea después dividido por el banco.

El sistema está vigente en algunos países de la Unión Europea como Italia y Polonia, siguiendo distintas versiones de este. Como ventajas a destacar de la aplicación de esta modalidad estarían las siguientes.

⁹⁰ MERKX Madeleine y VERBAAN Naomie: Technology: A Key to Solve VAT Fraud?. En *EC Tax Review*, núm. 28, tema 6, 2019, pág. 300 y ss.

En primer lugar, con la aplicación de este modelo se podría acabar con el “Operador desaparecido” puesto que la Administración no perdería las cuotas de IVA repercutido no ingresados por este y la posterior deducción de estas cuotas soportadas por el empresario comprador no supondría ningún perjuicio para la Hacienda del país. En algunos estudios realizados por la Comisión Europea se afirma que se podría reducir la brecha del IVA entre un 27% y un 56%, pero que también los costes administrativos de los sujetos pasivos y de las Administraciones aumentarían considerablemente, por lo que no está claro que los beneficios compensen a este aumento de costes.

En segundo lugar, otra ventaja del sistema es la rapidez, ya que el IVA se divide en el momento del pago y es transferido directamente a la cuenta de IVA designada por el proveedor, lo que hace que el cobro del Impuesto sea más seguro, eliminando las posibilidades de fraude. Además, las autoridades fiscales tendrían a su disposición un mecanismo de control muy valioso, puesto que podrían obtener el Impuesto de las operaciones comerciales en tiempo real.

En tercer lugar, como las cuentas bancarias utilizadas para el cobro del IVA no se pueden utilizar para fines distintos a los de cobrar y transferir el Impuesto a la Administración, se reducirían las posibilidades de fraude y ayudaría a disminuir la brecha del IVA.

Por otra parte, la adopción de este sistema de recaudación podría conllevar varios inconvenientes, entre los que destacan los que se citan a continuación.

En primer lugar, podría perturbar el flujo de caja de la economía puesto que las empresas tendrían que pagar el IVA en el momento de realizar la transacción o reservarlo en su cuenta bloqueada, en vez de ingresarlo a la Administración de forma periódica.

En segundo lugar, los costes administrativos se verían incrementados de forma considerable, tanto para la Administración como para los sujetos pasivos. Esto es debido a que se debería aumentar la información suministrada a las Administraciones

para su correcto funcionamiento por parte de los sujetos pasivos y entidades bancarias, y a que estas últimas cobrarían precios más elevados por la realización de dichas operaciones, además que se podría requerir a las empresas identificadas a efectos del IVA en varios Estados miembros a tener abierta una cuenta bancaria en cada país. Los costes serían mayores para aquellas empresas que realizaran más operaciones, aunque podrían reducirse mediante la automatización del sistema a través de la facturación electrónica o pagos divididos automatizados, pero su implementación conllevaría de todos modos unos costes de ejecución iniciales elevados.

En tercer lugar, la tramitación de las devoluciones del IVA a las empresas podría verse retrasado reduciendo así la liquidez de las empresas, como se ha visto en el caso italiano, en el que las autoridades fiscales tardan en iniciar el reembolso del Impuesto un mínimo de 90 días después de que las empresas lo soliciten.

Como valoración final de esta alternativa de recaudación del Impuesto, esta podría ser interesante en el caso de que se pudieran reducir los costes administrativos derivados de su implementación o se aplicara en sectores concretos con altos niveles de automatización y sin grandes problemas de liquidez o a partir de un umbral definido a escala comunitaria. Pero, en la actualidad parece difícil de reducir los costes asociados a la aplicación del sistema, siendo más práctico llegar al régimen definitivo del IVA, el cual podría acabar con el fraude carrusel y reducir la brecha del IVA.

Uso de las blockchains⁹¹

Ante la gran revolución que plantea el desarrollo de la tecnología blockchain y las diversas aplicaciones que puede tener en varios ámbitos, surgen diferentes autores que argumentan que su uso dentro del entorno del IVA podría solucionar los problemas de fraude existentes.

⁹¹ VANGANSBEKE, Fabian: “Is the EU Commission reform proposal for a definitive single VAT area an efficient solution to mitigate carousel fraud?”, ob. cit., pág. 65 y 66.

Esta tecnología permite crear un libro mayor inmodificable, seguro y transparente. No requiere de terceros para validar las transacciones y proporciona información de forma inmediata a todos los participantes en la cadena de blockchain.

Tomando en consideración esta tecnología, los autores Ainsworth, Alwohaibi y Cheethan propusieron para el Consejo de Cooperación del Golfo su adopción y la creación de un derivado del Bitcoin, llamado VATCoin, para el pago del IVA.

Así se podría crear un libro mayor de blockchain con las transacciones de proveedores y clientes que fuera monitoreada en tiempo real y registradas cronológicamente. Las transacciones en las que se produjera el pago del Impuesto serían validadas y añadidas al libro mayor mientras que aquellas en las que se produjera un fraude no serían validadas y no se copiarían a través de la cadena de bloques, siendo detectadas automáticamente por las autoridades.

Dicha criptomoneda tendría un tipo de cambio fijo con respecto a la moneda local y se adquiriría mediante compra a los Tesoros nacionales. El gobierno sería el único que podrá convertirla en moneda corriente solo en determinadas ocasiones y cada empresa que utilice la criptomoneda podría acceder a todos los registros de sus transacciones.

También se propone su uso para monitorear y detener el fraude mediante la agregación de datos de facturas, descripción de bienes, precios, cuotas de IVA y demás información que podría colocarse en una cadena de bloques localizada en la nube, y a la que se pudiera acceder de forma segura por todos los miembros de la cadena económica incluidas las Administraciones tributarias.

Las principales ventajas de este sistema son la detección inmediata del fraude por parte de las autoridades, el acceso a información en tiempo real de las transacciones comerciales que se realizan y la alta seguridad de la tecnología en comparación con otros métodos de control existentes.

Pero también, podría conllevar altos costes de implantación tanto para las Administraciones como para los sujetos pasivos ya que el blockchain no es una tecnología ampliamente usada. Además, se podría reducir la liquidez de las empresas, puesto que estas tendrían una parte de su tesorería en una criptomoneda que solo se puede utilizar para el pago del Impuesto y aquellas empresas registradas en devolución mensual del Impuesto podrían verse perjudicadas puesto que podrían tener que solicitar la conversión del VATCoin a moneda corriente y posiblemente los plazos de percepción del IVA a devolver aumentarían.

Por ello, a pesar de que su uso puede ser interesante, parece difícil que la UE lo lleve a cabo a medio plazo, ya que además de los costes derivados de su implantación también sería necesario establecer una nueva legislación en materia de impuestos y tecnología de cadenas de bloques, y la Unión no suele tener la mente abierta a cambios espectaculares.

4. CONCLUSIONES

En último término, para finalizar el presente trabajo se expondrán las conclusiones alcanzadas tras el estudio de la problemática de las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido dentro de la Unión Europea.

El establecimiento del Impuesto en la Comunidad y la posterior introducción del Régimen Transitorio supuso un gran avance en la integración europea permitiendo alcanzar la unión aduanera común. En cambio, la no adopción del régimen definitivo en origen planteado inicialmente por las autoridades europeas a falta de consenso político y una insuficiente armonización del Impuesto provocó que se estableciera un sistema del Impuesto susceptible al fraude, como se ha podido ver con posterioridad.

Este hecho ha facilitado la aparición del fraude carrusel, principal problema que plantea dicho sistema, el cual es muy difícil de perseguir debido su esquema de funcionamiento. Para superar dicho problema se han introducido una serie de medidas en el ordenamiento jurídico como la ampliación del mecanismo de inversión del sujeto

pasivo y la determinación de supuestos de responsabilidad subsidiaria, que han obtenido un grado de efectividad menor al esperado y que en ocasiones pueden conllevar mayores inconvenientes que ventajas.

En cambio, para el sector del comercio electrónico se adoptó un sistema de ventanilla única, que supone el ingreso del impuesto en origen por el proveedor según la normativa del impuesto en el país de destino, el cual ha permitido garantizar el ingreso del impuesto, solucionado en gran medida el fraude en dicho sector.

Mediante la aplicación de este régimen de forma limitada a dichas operaciones se ha podido comprobar que su aplicación es viable y su éxito ha supuesto un gran impulso al futuro establecimiento de un régimen definitivo de tributación en destino, el cual se ve como el más eficaz para poder luchar contra el fraude carrusel.

Por lo tanto, resultaría necesario que en el futuro se siguiera el camino marcado por esta iniciativa y se consiguiera alcanzar un consenso político dentro de la Unión para extender su aplicación al resto de las operaciones, instaurando así el denominado Régimen Definitivo del IVA. Para su consecución, los Estados deberían dejar a un lado sus reticencias a ceder parte de su recaudación a otros países miembros e impulsarían activamente su establecimiento.

De este modo se fortalecería el Mercado Único al reducir los supuestos de competencia desleal, pudiendo generar un mayor desarrollo económico en la UE y se podría reducir la “brecha del IVA” que pondría a disposición una mayor cantidad de recursos en manos de los Estados para el desarrollo de sus políticas.

BIBLIOGRAFÍA

ARRIBAS LEÓN, Mónica:

- “La propuesta de la Comisión Europea de modificar el régimen de los intercambios entre Estados miembros en el IVA para combatir el fraude fiscal” En *Documentos de trabajo*, núm. 12, 2018.

- “El artículo 87. Cinco de la Ley del IVA y la lucha contra el fraude fiscal” En *Crónica Tributaria*, núm. 141, 2011.

ARRIBAS LEÓN, Mónica y HERMOSÍN ÁLVAREZ, Montserrat: *Tributación de las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Marcial Pons, Madrid, 2010.

BARRUSO CASTILLO, Begoña: “Un análisis de las propuestas de reforma del IVA en el ámbito de la Unión Europea: del régimen transitorio al régimen definitivo”, En *Universidad Complutense de Madrid*, 1999.

BILBAO ESTRADA, Iñaki y RODRÍGUEZ MÁRQUES, Jesús: “IVA y derechos de emisión: especial referencia a su utilización como instrumento de fraude”, En *Crónica Tributaria*, núm. 136, 2010.

BUDOVA, Darya: “Plan de acción sobre el IVA de la Comisión Europea” en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 47, 2017.

CALVO VÉRGEZ, Juan: “Perspectivas de futuro del IVA comunitario” en *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 8, 2018.

CNOSSEN, Sijbren y VERWAAL, Erns: “Europe`s new border taxes, CESifo Working Paper, No. 434”, En *Center for Economic Studies and ifo Institute (CESifo)*, Munich, 2001.

DE LA RIVA GARRIGA, Francisco Javier: “La política fiscal comunitaria y su incidencia para España”, En *Documentación administrativa*, núm. 202, 1984.

EDO HERNÁNDEZ, Valentín: “Los obstáculos fiscales en el proceso de creación del Mercado Común europeo: El proceso armonizador del impuesto sobre el valor añadido y los impuestos sobre el consumo específicos”, En *Documentos de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales (Universidad Complutense)*, núm. 24, 1989.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio: “La exención de las entregas intracomunitarias en la doctrina del TJUE a la vista del asunto MECSEK-GABONA” En *Crónica Tributaria*, núm. 149, 2013

FUENTE MARTÍN DE LA SIERRA, Ramón: “Trabajo Final de Grado sobre La armonización de la imposición indirecta en la Unión Europea”, En *Universidad de Zaragoza*, 2019.

GARGALLO MIRANDA, Alba: “Consideracions sobre el règim especial de la “Mini Fisnestreta Única” (règim MOSS) i perspectives de futur”, En *Universitat Pompeu Fabra*, Barcelona, 2019-2020.

GONZALO Y GONZÁLEZ, Leopoldo: “La Armonización Fiscal Europea y el objetivo del Mercado Único” En *Cuadernos de estrategia*, núm. 27, 1991.

LAURÉ Maurice: “Breve historia del nacimiento del IVA” En *Papeles de Economía Española*, núm. 30-31, 1987.

MAESER, Paul P. y HALSCH, Volker: “Reform of the VAT System in the European Union” en *Friedrich Ebert Stiftung*, 2017.

MACARRO OSUNA, José Manuel:

- “El principio de neutralidad interna en el IVA (Internal VAT Neutrality)”, En *Università di Bologna*, 2015.

- “El nuevo régimen de ventas intracomunitarias a distancia de bienes y la generalización del reformado sistema de ventanilla única: ¿un régimen definitivo para las operaciones intra-UE con consumidores?” En *Revista española de Derecho Financiero*, num.181, 2019.

MORENO VALERO, Pablo Antonio: “El IVA: Expectativas y cambios necesarios” En *Revista Iustitia*, núm. 9, 2011.

MATESANZ, Fernando:

- “Los Quick Fixes en el IVA; una solución temporal hasta la llegada del sistema definitivo de tributación en destino”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11, 2020

- “La fiscalidad indirecta del comercio electrónico”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15, 2019.

MERKX Madeleine y VERBAAN Naomie: Technology: A Key to Solve VAT Fraud?. En *EC Tax Review*, núm. 28, tema 6, 2019.

NÚÑEZ GRANÓN, Mercedes: “El lugar de realización de las prestaciones de servicios (Transposición de la Directiva 2008/8/CE a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido)” En *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009.

PEÑA SUBIAS LACAMBRA, María: “Trabajo Final de Grado sobre El fraude del IVA en las operaciones intracomunitarias”, En *Universidad Miguel Hernández de Elche*, 2014-2015.

PÉREZ DE VILLAR GONZÁLEZ: “Régimen transitorio del IVA una interpretación de la Directiva 91/680/CEE” En *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992.

RAMIREZ GONZÁLEZ, Juan Enrique: “Trabajo Final de Grado sobre La problemática del denominado fraude carrusel y medidas para combatirlo”, En *Universidad Pontificia de Comillas de Madrid*, 2017.

RUBIO GUERRERO, Juan José: “Un comentario a los aspectos fiscales del Libro Blanco sobre la formación del mercado interior en la Comunidad Económica Europea.” En *Documentos de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales (Universidad Complutense)*, núm. 09, 1987.

TAMAGNI, Nadir: “VAT action plan 2016: verso uno spazio unico europeo dell’IVA”, En *Novità fiscali*, núm. 11, 2020.

VANGANSBEKE, Fabian: “Is the EU Commission reform proposal for a definitive single VAT area an efficient solution to mitigate carousel fraud?”, En *Tilburg University*. 2018.

WILMOTT, Peter: La armonización fiscal en los procesos de integración económica: [Conferencia Técnica del CIAT, Benalmádena, 1992], Ministerio de Economía, Instituto de Estudios Fiscales, 1993.

“Actualidad Unión Europea. Informe de Fiscalidad de la Unión Europea 1/2008 (diciembre 2007 – mayo 2008)”, En *Zergark, Gaceta Tributaria del País Vasco*, Julio 2008, núm. 35-1/08.

“IVA-Agosto-Septiembre 2013” En *Boletín de Actualidad*, Deloitte Abogados.

"Novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido durante 2007: referencia a los cambios normativos, jurisprudenciales y doctrinales operados en el mismo", En *CEFGestión: Revista de actualización empresarial*, ISSN 1139-4986.

WEBGRAFÍA

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/IVA/Novedades_en_IVA/Ano_2018__Normas_publicadas/Modificacion_Directiva_IVA_en_lo_relativo_a_los_tipos_reducidos_aplicados_a_los_libros_los_periodicos_y_las_revistas_digitales.shtml. Consultado el 15 de junio de 2021.

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/IVA/Novedades_en_IVA/Ano_2018__Normas_publicadas/Modificacion_Directiva_IVA__armonizacion_y_simplificacion_de_determinadas_normas_en_operaciones_intracomunitarias_aplicable___e_enero_de_2020.shtml. Consultado el 17 de junio de 2021.

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/RSS/Novedades_destacadas/Principales_novedades_tributarias_introducidas_por_el_Real_Decreto_ley_7_2021__de_27_de_abril_de_transposicion_de_directivas_a_Union_Europea.shtml. Consultado el 28 de junio de 2021.

<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ch/pdf/the-road-towards-a-definitive-european-vat-system-en.pdf>. Consultado el 10 de mayo de 2021.

<https://www.comaroig.es/operaciones-triangulares-en-el-impuesto-sobre-el-valor-anadido/>. Consultado el 3 de mayo de 2021.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat/proposal-vat-rates_en?. Consultado el 8 de mayo de 2021.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce_en?. Consultado el 9 de mayo de 2021.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/economic-analysis-taxation/taxes-europe-database-tedb_en?. Consultado el 19 de junio de 2021.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:l34011&from=ES>. Consultado el 28 de abril de 2021.

<https://www.fiscal-impuestos.com/mecanismo-reaccion-rapida-inversion-sujeto-pasivo-fraude-ambito-iva-ue.html>. Consultado el 28 de junio de 2021.

<http://fiscalblog.es/?p=4102>. Consultado el 28 de junio de 2021.

https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASmJjA1NztbLUouLM_DxbIwMDS0MDIwUQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAXWYI9jUAAAA=WKE. Consultado el 26 de abril de 2021.

https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMTIyMjtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAmtH6ZDUAAAA=WKE#:~:text=El%20impuesto%20%E2%80%9Cen%20cascada%20%E2%80%9D%20grava,el%20valor%20total%20de%20transacci%C3%B3n.&text=La%20modalidad%20de%20impuestos%20sobre%20el%20valor%20a%20C3%B1adido%20grava%20todas,en%20cada%20una%20de%20ellas. Consultado el 15 de mayo de 2021.

[https://www.legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-sobre-tributacion-indirecta/el-sujeto-pasivo-certificado-en-el-iva-certified-taxable-person-2018-09-18/#:~:text=En%20el%20seno%20de%20dichas,%22%20\(Sujeto%20Pasivo%20Certificado\)](https://www.legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-sobre-tributacion-indirecta/el-sujeto-pasivo-certificado-en-el-iva-certified-taxable-person-2018-09-18/#:~:text=En%20el%20seno%20de%20dichas,%22%20(Sujeto%20Pasivo%20Certificado)). Consultado el 10 de mayo de 2021.

<https://maintax.org/news/taxes-in-europe-database/>. Consultado el 19 de junio de 2021.

https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/res231209-eha.html. Consultado el 5 de mayo de 2021.

<https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/plan-de-accion-proxima-parada-quick-fixes/>. Consultado el 19 de junio de 2021.

ANEXO NORMATIVO

-COM (2016) 148 final, de 7 de julio de 2016, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un

plan de acción sobre el IVA Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE- Es hora de decidir.

-COM (2000) 348 final, de 7 de junio de 2000, Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo - Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior.

-Options for a definitive VAT system, Working Paper, Economic Affairs Series, E 5, October 1995, at 65–68.

-COM (94) 115 final, de 23 de noviembre de 1994, Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo – Sobre el funcionamiento del régimen transitorio de tributación del IVA del comercio intracomunitario.

-COM (89) 260 final, 14 June 1989. Completion of the internal market and approximation of indirect taxes. Communication from the Commission to the Council and to the European Parliament.

-Informe sobre las Perspectivas de Convergencia de los Sistemas Fiscales en la Comunidad, suplemento 1/1980, Luxemburgo, 1983, pág. 64.

-“Informe del Comité Fiscal y Financiero de la C. E. E.”, En Revista de economía política, núm. 34, 1963.

-DIRECTIVA DEL CONSEJO de 20 de diciembre de 2018 (2018/2057)

-DIRECTIVA DEL CONSEJO de 4 de diciembre de 2018 (2018/1910)

- DIRECTIVA DEL CONSEJO de 6 de noviembre de 2018 (2018/1713)

-REGLAMENTO DEL CONSEJO, de 2 de octubre de 2018 (2018/1541)

-DIRECTIVA DEL CONSEJO de 5 de diciembre de 2017 (2017/2455)

-DIRECTIVA DEL CONSEJO de 22 de julio de 2013 (2013/43)

-DIRECTIVA DEL CONSEJO de 22 de julio de 2013 (2013/42)

-REGLAMENTO DE EJECUCIÓN N.º 282/2011 DEL CONSEJO, de 15 de marzo de 2011

-LIBRO VERDE sobre el futuro del IVA, de 1 de diciembre de 2010.

- DIRECTIVA DEL CONSEJO de 16 de marzo de 2010 (2010/23)
- REGLAMENTO DE EJECUCIÓN N.º 37/2009 de 16 de diciembre de 2008
- REGLAMENTO DE EJECUCIÓN N.º 143/2008 de 12 de febrero de 2008
- DIRECTIVA DEL CONSEJO de 12 de febrero de 2008 (2008/9/CE)
- DIRECTIVA DEL CONSEJO de 12 de febrero de 2008 (2008/8/CE)
- DIRECTIVA DEL CONSEJO de 28 de noviembre de 2006 (2006/112/CE)
- DIRECTIVA DEL CONSEJO de 10 de abril de 1995 (95/7/CE)
- DIRECTIVA DEL CONSEJO de 14 de diciembre de 1992 (92/111/CEE)
- DIRECTIVA DEL CONSEJO de 19 de octubre de 1992, (92/77/CEE)
- TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA de 7 de febrero de 1992
- REGLAMENTO N.º 218/92 DEL CONSEJO, de 27 de enero de 1992
- DIRECTIVA DEL CONSEJO de 16 de diciembre de 1991, (91/680/CEE)
- REGLAMENTO N.º 3330/91 DEL CONSEJO, de 7 de noviembre de 1991
- EL ACTA ÚNICA EUROPEA, de 17 de febrero de 1986
- EL LIBRO BLANCO DE LA COMISIÓN EUROPEA AL CONSEJO EUROPEO (Milán, 28-29 de junio de 1985)
- DECIMOTERCERA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 17 de noviembre de 1986 (86/560/CEE)
- OCTAVA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 6 de diciembre de 1979 (79/ 1072/CEE)
- COUNCIL DECISION of 21 April 1970 (70/243 ECSC, EEC, Euratom)
- SEXTA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 17 de mayo de 1977 (77/388/CEE)
- QUINTA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 4 de julio de 1972 (72/250/CEE)
- CUARTA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 20 de diciembre de 1971 (71 /401 /CEE)
- TERCERA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 9 de diciembre de 1969 (69/463/CEE)
- SEGUNDA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 11 de abril de 1967 (67/228/CEE)

- PRIMERA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 11 de abril de 1967 (67/227/CEE)
- INFORME DEL COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DEL 7 Y 8 DE JULIO DE 1962 (INFORME NEWMARK)
- TRATADO DE CONSTITUCIÓN DE LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA (1957)
- TRATADO CONSTITUTIVO DE LA COMUNIDAD EUROPEA DEL CARBÓN Y DEL ACERO (CECA) O TRATADO DE PARÍS, DEL 18 DE ABRIL DE 1951.
- ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO (GATT de 1947)

