

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-14-036-8

¿EXISTE ALTERNATIVA PARA LA TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS EN EL IVA?

Autor: *Jesús Gascón Catalán*

DOC. n.º 14/2014



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

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

ÍNDICE

1. ESQUEMA BÁSICO DE TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS
 2. EL IVA EN ORIGEN COMO IDEAL SUPERADO
 3. EL PROBLEMA DEL FRAUDE
 4. EL PROBLEMA DE LA INSEGURIDAD JURÍDICA
 5. EL POSIBLE CONDICIONANTE RECAUDATORIO PARA EL CAMBIO DE TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES INTRA-UE
 6. ALTERNATIVAS ESTRUCTURALES
 - 6.1. El libro verde
 - 6.2. Los comentarios al libro verde
 - 6.3. Los debates posteriores en la Unión Europea
 7. RESUMEN
- REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1 ESQUEMA BÁSICO DE TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

Una de las razones que justificaron la supresión del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (IGTE) y su sustitución por el IVA fue la falta de neutralidad del IGTE en el comercio internacional porque dicho impuesto no permitía calcular con precisión la carga fiscal exactamente soportada por los bienes objeto de exportación, pues dicha carga dependía del número de transacciones que cada uno de los bienes o sus elementos integrantes hubieran soportado en su proceso productivo y distributivo (Victoria, 1999).

Según el autor citado, ello dificultaba la correcta aplicación de los mecanismos de ajuste fiscal en frontera a todos los productos exportados, aplicación que se instrumenta mediante la desgravación de las cargas fiscales que han incidido en sus fases de producción y distribución y, correlativamente, mediante el establecimiento de tributos compensatorios sobre los productos importados en cuantía equivalente al gravamen que dichos bienes hubiesen soportado en el caso de haber sido elaborados en el interior del país de importación. Todo ello llevaba a la fijación de porcentajes de desgravación fiscal en la exportación a tanto alzado y al establecimiento de porcentajes del mismo tipo para los tributos compensatorios de los gravámenes interiores, fijación en gran medida arbitraria y que, frecuentemente, se traducía en perjuicio para el sector exportador. En definitiva, uno de los problemas del IGTE era su falta de neutralidad exterior. Sin embargo, el IVA permite la cuantificación exacta de la carga fiscal soportada por cada producto, en cualquier fase de su proceso de producción y distribución, de tal forma que en las operaciones de comercio exterior, exentas con exención plena (lo que quiere decir que originan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en los inputs), quede asegurada la neutralidad del impuesto.

Con la creación del mercado interior en la Unión Europea, los cambios introducidos en la normativa del IVA se apoyaron en este punto fuerte del impuesto.

Desde 1 de enero de 1993 las operaciones de compraventa de bienes intra-UE¹ entre empresarios o profesionales se desdoblaron dando lugar a una entrega intracomunitaria exenta en el país de origen y a una adquisición intracomunitaria sujeta (y, en general, no exenta) en el país de destino². En realidad, se trata de una solución de compromiso adoptada en la Directiva del Consejo 91/680/CEE, de 16 de diciembre de 1991, cuya intención fue separar lo menos posible la tributación de estas operaciones de la que les resultaba de aplicación antes de 1993, cuando todavía existían aduanas interiores en el territorio de la Unión.

Así, lo que antes constituía una exportación exenta, por enviarse un bien de un país a otro, desde 1993 pasó a denominarse entrega intracomunitaria, pero sin que ello supusiera un cambio en su tributación material, puesto que la entrega continuó considerándose exenta. En paralelo, la entrada de la mercancía en el país de destino dejó de calificarse de importación y pasó a denominarse adquisición intracomunitaria de bienes, pero manteniéndose la consideración de la operación de entrada como sujeta y, salvo excepciones, como no exenta. Por supuesto, las cuotas devengadas en concepto de adquisición intracomunitaria son deducibles para el empresario o profesional que realiza la compra de acuerdo con las reglas generales de deducibilidad del impuesto, como lo son las cuotas derivadas de las compras interiores o de las importaciones. Sobre la materia son numerosas las aportaciones doctrinales (Martín Navamuel, 1996), (AEDAF, 2000), (Sánchez Sánchez, 2002), (Longás, 2008), (Arias *et al.*, 2008), (Bunes *et al.*, 2008), (Blanco *et al.*, 2008), (Calvo, 2013).

¹ Se hace referencia a la regla general de tributación de las entregas y adquisiciones de bienes en el ámbito intra-UE (bienes con origen en un Estado Miembro y destino en un Estado Miembro distinto). Existen regímenes especiales con reglas específicas (GASCÓN *et al.*, 2008). También son diferentes las reglas de tributación de los servicios intracomunitarios. En la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, los artículos 2.1.b), 20 y 138.1 establecen la regulación general de las operaciones intracomunitarias. En España esta regulación se contiene básicamente en los artículos 13 a 16 y 25 y 26 de la Ley 37/1992.

² Una entrega intracomunitaria de bienes y su adquisición intracomunitaria constituyen, en realidad, una única operación económica, a pesar de que la segunda cree diferentes derechos y obligaciones tanto para las partes en la transacción como para las autoridades fiscales de los Estados miembros de que se trate (Arribas *et al.*, 2010). Así lo observa de forma expresa el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en la Sentencia Teleos y otros, de 27 de septiembre de 2007 (asunto C-409/04).

En definitiva, el legislador europeo optó por una solución conservadora preservando la tributación en destino de estas operaciones. En cualquier caso, este nuevo esquema de tributación recibió el inequívoco nombre de régimen transitorio³, ya que se previó su aplicación, en principio, durante un plazo de 4 años (hasta 31 de diciembre de 1996). Como tantas veces sucede, el régimen transitorio ha seguido aplicándose desde entonces en virtud de prórrogas tácitas ante la imposibilidad de llegar a un acuerdo entre los Estados miembros⁴ sobre la implantación del llamado régimen definitivo que, en aquel momento, estaba previsto que se basase en la tributación en origen de estas operaciones.

No obstante, aunque en 1993 no se produjo ningún cambio en la tributación material de las entregas y adquisiciones intracomunitarias, la nueva calificación jurídico tributaria de las operaciones y la desaparición de las aduanas interiores sí que tuvo importantes implicaciones, no solo nominales, desde el punto de vista de las obligaciones formales a cumplir por los operadores que realizan operaciones intra-UE y en su procedimiento de control tributario.

En particular, estas operaciones dejaron de documentarse mediante los correspondientes DUAS a la exportación e importación; también desaparecieron, como es lógico, los controles fiscales en frontera; las adquisiciones intracomunitarias pasaron a declararse, con carácter general, en las autoliquidaciones periódicas del sujeto pasivo adquirente al margen del sistema ordinario de liquidación de las importaciones en aduanas; y los empresarios o profesionales que realizan las entregas intracomunitarias asumieron una nueva obligación: la presentación de una declaración recapitulativa de sus entregas intra-UE que, básicamente, consiste en una relación de clientes empresarios o profesionales en otros Estados Miembros⁵. Todo ello obligó a reforzar la cooperación entre los Estados miembros⁶.

Por tanto, el objetivo ideal perseguido con el establecimiento del mercado interior no se cumplió, puesto que el nuevo régimen de tributación continúa estando más próximo al de las operaciones de comercio exterior (exportaciones e importaciones) que al que resulta de aplicación a las operaciones interiores entre operadores de un mismo Estado miembro⁷.

Además, desde el punto de vista de las cargas formales, los operadores intra-UE deben cumplir obligaciones distintas y más onerosas que cuando realizan compraventas en un único Estado, lo que no es demasiado coherente con la creación del mercado interior. Por si esto fuera poco, el nuevo esquema de tributación abrió nuevas vías de fraude, con los consiguientes costes administrativos para asegurar el control de las operaciones y las correspondientes mermas recaudatorias. De todo ello hablaremos en detalle más adelante.

La asimetría con las operaciones internas también se produce en términos financieros, puesto que en el comercio intra-UE el adquirente empresario o profesional realiza su compra sin satisfacer el IVA al proveedor –al resultar exenta la entrega en el país de origen– y debe liquidar el IVA devengado en dicha compra en concepto de adquisición intracomunitaria en la autoliquidación periódica correspondiente, en la que también deducirá la cuota de IVA (siempre que tenga derecho a ello por realizar operaciones que originan el derecho a la deducción). Por tanto, la operación es financieramente neutral: la cuota devengada es deducida en la misma autoliquidación.

Sin embargo, en las operaciones interiores, como regla general, el empresario o profesional que realiza la entrega del bien repercute el IVA a su cliente, lo que quiere decir que éste le tiene que abonar la cuota del impuesto para que el vendedor la incluya en su autoliquidación. En consecuencia, el de-

³ Artículo 402 de la Directiva 2006/112.

⁴ Que debería adoptarse por unanimidad de acuerdo con lo establecido en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea cuando dispone que el Consejo, por unanimidad y previa consulta al Parlamento Europeo y al Consejo Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

⁵ No obstante, por aplicación de los artículos 78 y siguientes del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en España la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias se refiere tanto a entregas (clientes) como adquisiciones intracomunitarias (proveedores).

⁶ Destaca la aprobación del Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, relativo a la cooperación entre las Administraciones tributarias de los Estados Miembros en el contexto del entonces naciente mercado interior.

⁷ Aunque las operaciones de entrega de bienes para consumidores finales sí que pasaron a tributar en origen, salvo algunas excepciones (por ejemplo, medios de transporte nuevos).

vengo del IVA en las operaciones interiores origina una salida de fondos por parte del comprador⁸. Luego éste podrá deducir en su autoliquidación la cuota satisfecha⁹, siempre que tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas de acuerdo con las reglas generales del impuesto.

En consecuencia, nos encontramos con un régimen transitorio de tributación de las operaciones intra-UE cuya aplicación se ha extendido 18 años más de lo previsto, que no es excesivamente coherente con la existencia consolidada de un mercado interior, que se aparta del esquema de tributación de las operaciones interiores y que está generando problemas tanto a los operadores económicos como a las Administraciones tributarias.

La pregunta a la que se intentará contestar en los siguientes apartados de este artículo es si existe alguna alternativa razonable desde la perspectiva española para establecer un régimen de tributación definitivo para las compraventas intracomunitarias entre empresarios o profesionales que permita superar la situación de bloqueo actual.

2. EL IVA EN ORIGEN COMO IDEAL SUPERADO

Como explica el Informe Mirrlees (Mirrlees *et al.*, 2011), en las operaciones transfronterizas el gravamen se puede producir en el país de consumo (gravamen en destino) o en el de producción (gravamen en origen). En general, el consumo tiene lugar en un solo lugar, por lo que el criterio de gravamen en destino es más sencillo de aplicar. Sin embargo, la producción de un bien o servicio se puede distribuir entre varios países, cada uno de ellos con sus propios tipos impositivos, lo que quiere decir que en estos casos el precio final del bien o servicio incluirá un IVA que será el resultado de aplicar el tipo vigente en cada país al valor añadido en cada uno de ellos. Además, puede haber problemas para identificar qué valor se añadió realmente en cada país. Por tanto, según el Informe citado, un IVA basado en el criterio de destino es un impuesto sobre el valor del consumo agregado, mientras que un IVA basado en el criterio de origen es un impuesto sobre el valor de la producción agregada que idealmente deberían coincidir, pero no es así en la práctica debido a diferencias regulatorias en el impuesto en unos y otros países¹⁰. De todo ello se deduce que los criterios de origen y destino no son equivalentes en la práctica.

En la Unión Europea, como ya vimos, se aplica el criterio de destino, aunque, en principio, se consideraba deseable un sistema de tributación en origen.

Hagamos un poco de historia, la Directiva 91/680/CEE modificó la normativa armonizada del Impuesto sobre el Valor Añadido, con el propósito expreso de posibilitar la abolición de las fronteras interiores. Fue el artículo 13 del Acta Única Europea de 1986 el que introdujo en el Tratado CEE entonces vigente (el Tratado de Roma) el artículo 8.A¹¹, según el cual la Comunidad debía adoptar las medidas

⁸ Algo parecido sucede en las importaciones, puesto que el importador, como regla general, satisface el IVA a la Aduana, pudiendo posteriormente deducir la cuota en su autoliquidación periódica del impuesto, siempre que, obviamente, tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas. No obstante, en el contexto de la reforma fiscal cuya entrada en vigor se producirá, según los casos, en 2015 y 2016, el proyecto de ley de modificación de la Ley del IVA (Boletín Oficial de las Cortes Generales de 6 de agosto de 2014) prevé que determinados operadores puedan posponer la liquidación del IVA devengado en las importaciones al momento de la presentación de la autoliquidación periódica del impuesto, para que, de esta forma, la operación sea financieramente neutral para ellos al declarar la cuota devengada en la misma declaración en la que su importe se deduce.

⁹ Utilizo la expresión "cuota satisfecha" por simplificación. En realidad la cuota no tiene que haber sido satisfecha (salvo que el proveedor aplique el régimen especial del IVA de caja), ya que será deducible, con independencia de su pago al proveedor, si se ha producido el devengo de la operación y si el adquirente dispone de la factura que documenta la realización de la operación y la ha anotado en libros. En cualquier caso, lo normal en las operaciones interiores es que el IVA se repercuta y se cobre por el proveedor antes de que sea deducido su importe por el adquirente.

¹⁰ Se podría pensar, señalan los autores del Informe MIRRLEES, en que ante un eventual cambio del criterio de destino por el de origen, se producirían ajustes en los tipos de cambios y precios para mantener la neutralidad, pero ellos mismos reconocen que es un planteamiento puramente teórico. Por otra parte, subrayan que aplicar el criterio de origen en las operaciones exteriores daría la impresión de estar penalizando las exportaciones y sería poco consistente con los acuerdos de la OMC. Además, el criterio de destino tiene la ventaja de que el único impuesto a pagar es el vigente en el país de consumo, sin que haya diferencia entre los bienes y servicios importados y los producidos en el interior.

¹¹ El actual artículo 26, apartados 1 y 2, del Tratado de Funcionamiento de la UE establece que la Unión adoptará las medidas destinadas a establecer el mercado interior o a garantizar su funcionamiento, de conformidad con las disposiciones pertinentes de los Tratados. El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados.

destinadas a establecer progresivamente el Mercado interior, en el transcurso de un período que terminará el 31 de diciembre de 1992.

En definitiva, la creación del mercado interior exigía la eliminación tanto de las fronteras fiscales entre los Estados miembros como de los gravámenes a la importación y las desgravaciones a la exportación que se aplicaban en los intercambios entre los Estados miembros.

La exposición de motivos de la Directiva 91/680 se remontaba al objetivo ideal previsto en la Primera Directiva del Consejo 67/227, de 11 de abril de 1967, de gravamen de los intercambios intra-UE con base en el principio de la imposición en el Estado miembro de origen de los bienes entregados y de los servicios prestados¹², sin perjuicio de atribuir el ingreso fiscal correspondiente al Estado miembro donde se produjese el consumo final¹³.

Ello hubiera exigido regular las operaciones intracomunitarias siguiendo el esquema de tributación de las operaciones realizadas en el interior de cada Estado, es decir, establecer la repercusión del impuesto al adquirente con aplicación tipo impositivo vigente en el país de origen y la deducción por el adquirente en su país de las cuotas soportadas, según el mecanismo normal del impuesto.

Sin embargo, la mencionada exposición de motivos reconocía que en 1993 no se daban las condiciones necesarias de armonización de las legislaciones internas para aplicar tal sistema de imposición (a pesar del establecimiento por la Directiva de ciertas reglas de armonización de tipos), ante lo cual se estableció un período transitorio durante el cual se continuarían gravando las operaciones intracomunitarias entre empresarios y profesionales en el Estado Miembro de destino, con aplicación de los tipos y condiciones vigentes en este último.

En principio, como ya señalamos, el régimen transitorio debía ser sustituido en 1997 por un régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros basado en el principio de la imposición en el Estado miembro de origen de los bienes entregados y de los servicios prestados, pero las dificultades para llegar a acuerdos por unanimidad en un asunto tan sensible han provocado que el régimen transitorio se siga aplicando en nuestros días en virtud del mecanismo de prórroga tácita que instituyó la propia Directiva.

Según el documento estratégico publicado por la Comisión Europea el 1 de diciembre de 2010 con el título de Libro Verde sobre el futuro del IVA Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz¹⁴ (Comisión Europea, 2010a), la aplicación del IVA en origen solo sería posible si se produjera una fuerte armonización de los tipos de IVA (para evitar distorsiones en las decisiones de compra) y si existiese un sistema de compensación para garantizar la percepción de los ingresos por IVA derivados de la tributación de las operaciones intra-UE por el Estado de consumo, de otro modo, los países más “exportadores” y menos “importadores” verían incrementada su recaudación mientras que sucedería lo contrario con los países muy importadores y poco exportadores (Gascón, 2013). Para diseñar el mecanismo de compensación se podrían utilizar magnitudes macroeconómicas representativas del comercio intracomunitario, con los consiguientes problemas metodológicos, o partir de la información a proporcionar operación por operación por los empresarios y profesionales que realizan entregas o adquisiciones intracomunitarias, lo que podría suponer para ellos el cumplimiento de nuevas y onerosas obligaciones formales.

Por otra parte, como bien indica el Informe Mirrlees, con este criterio de gravamen en origen existiría el riesgo de utilización de precios de transferencia para reducir artificialmente la tributación situando el mayor valor añadido posible en las jurisdicciones con tipos menores.

A pesar de todos estos problemas, el Libro Verde recuerda que en junio de 2007 el Consejo invitó a la Comisión a estudiar de nuevo la posible aplicación del IVA basado en la imposición en origen de los

¹² El artículo 4 de la Primera Directiva IVA (67/227) ya anticipaba que el objetivo final era abolir la tributación a la importación y la devolución de impuestos a la exportación en el comercio entre Estados miembros. (BLANCO *et al.*, 2008).

¹³ Como apunta el Informe MIRRLEES, desde el punto de vista terminológico, es discutible llamar sistema de tributación en origen a un sistema que atribuye el ingreso al país de consumo de los bienes.

¹⁴ *Green Paper On the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*, COM (2010) 695 final. Además, se publicó con él un documento complementario (Comisión Europea, 2010b) titulado *Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*, SEC (2010) 1455 final.

bienes¹⁵. En esta ocasión, puesto que las diferencias de tipos entre Estados constituyen, como ya hemos visto, un serio obstáculo para el cambio de sistema de tributación, la Comisión analizó un modelo en el que las operaciones intra-UE para empresarios o profesionales se gravarían en origen a un tipo fijo del 15%, sin perjuicio de la posterior aplicación del tipo vigente en el Estado Miembro de destino, lo que originaría el correspondiente ingreso complementario en dicho país si el tipo aplicable en él fuese superior al 15% (en todos los Estados de la Unión, excepto en Luxemburgo, el tipo general es superior al 15%) o una devolución si resultase de aplicación un tipo inferior al 15% en el Estado de destino).

Pero esta propuesta, como reconoce la Comisión, no suscitó el interés del Consejo y no se profundizó en ella.

Algunos autores (Lasarte Álvarez *et al.*, 2012) consideraron, no obstante, que dicha propuesta podía ser convincente en la medida en que la supresión de la exención en origen impediría a los defraudadores beneficiarse de la comercialización de bienes adquiridos sin IVA, comercialización que en ocasiones se puede producir el propio país de origen de los bienes. Por otra parte, con la propuesta de la Comisión, el Estado de origen debería comunicar inmediatamente la realización de la operación al Estado de destino para facilitar la liquidación complementaria (o la correspondiente devolución), lo que hubiera servido para reforzar el control cruzado de las operaciones.

No obstante, estos autores reconocen la complejidad, incluso superior a la que origina el sistema actual, que implicaría un sistema en el que se deberían efectuar dos liquidaciones y establecerse procedimientos ágiles de comunicación entre Estados y de transferencia del IVA liquidado en origen al Estado de destino (o el establecimiento de un mecanismo de compensación).

Además, son conscientes del problema que se produciría si los bienes no llegaran al Estado de destino o si no se declarase en dicho Estado la adquisición (en este caso se perdería la diferencia entre el 15% aplicado en origen y el tipo aplicable en destino). No obstante, subrayan que esta brecha se reduciría si en lugar del tipo del 15% se exigiera el tipo general medio aplicado en la Unión (actualmente superior al 21%)¹⁶.

Por otra parte, la dispersión normativa entre Estados es muy grande en la fijación de los tipos impositivos aplicables, con la consiguiente dificultad para los operadores para conocer el tipo aplicable en cada caso concreto, aunque solo sea a los efectos de complementar el tipo del 15% (o del 21% aplicado en origen).

Para facilitar la aplicación del sistema, algún autor (Autenne, 2012) entiende que para gravar en origen las operaciones intra-UE debería haber una representación de cada Estado Miembro en todos los demás países o, alternativamente, se debería proceder por cada Estado a la apertura de cuentas en los restantes Estados para facilitar los ingresos del IVA devengado.

Pero no solo existen grandes dificultades para establecer un sistema eficaz de tributación en origen, también hay que tener en cuenta que en los últimos años se ha producido un importante cambio en las reglas de tributación en el IVA de las prestaciones de servicios internacionales, puesto que para ellas la regla general ha pasado a ser el gravamen en el Estado de consumo o donde se encuentra la sede o el establecimiento del consumidor, en particular en las operaciones para empresarios o profesionales¹⁷.

Este nuevo enfoque ha hecho que la estrategia varíe, por lo que en los últimos tiempos las propuestas y análisis se han centrado en nuevas fórmulas de tributación en destino también para las

¹⁵ En este caso la motivación de la petición fue la necesidad de luchar contra el fraude en el impuesto y, en especial, el propiciado por la tributación de las operaciones intra-UE desde la abolición de las fronteras interiores. La Comisión se hace eco también de otros intentos anteriores frustrados, como el que tuvo lugar en 1987 para establecer el sistema de IVA en origen sobre la base del flujo físico de mercancías o la propuesta presentada en 1996 para sustituir el régimen transitorio por un nuevo sistema que pivotase sobre el lugar de establecimiento del proveedor.

¹⁶ También proponen la aprobación de un tipo medio reducido para las operaciones que pueden beneficiarse de tipos inferiores al general.

¹⁷ En especial, hay que considerar la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, que formó parte de una modificación normativa más global conocida como el "Paquete IVA".

entregas y adquisiciones de bienes que permitan superar los problemas planteados por el sistema actual.

Con el nuevo sistema se trataría de que las entregas intra-UE tributen directamente de acuerdo con la normativa vigente en el Estado de destino, con aplicación, por tanto, de sus tipos impositivos, en coherencia con la tributación aplicable a las operaciones interiores dentro de dicho Estado. Dicho de otra forma, no se desdoblarían las operaciones intracomunitarias en una entrega en el país de origen y una adquisición en el país de destino, sino que existiría un único gravamen determinado de acuerdo con la normativa aplicable en el país de destino.

Ello supondría, además, equiparar la tributación de estas operaciones a la de las operaciones interiores, aunque tal equiparación ha de considerarse más un ideal que un axioma, puesto que pueden ser necesarias especialidades teniendo en cuenta que un caso se produce movimiento físico de los bienes entre países y en el otro no, y que el riesgo de fraude no es el mismo. Más adelante volveremos sobre estas nuevas propuestas.

3. EL PROBLEMA DEL FRAUDE

La aplicación del régimen vigente para la tributación de las operaciones intra-UE en un mercado sin fronteras interiores plantea un importante problema de fraude. Como hemos comentado en diversas ocasiones, las operaciones de compraventa intra-UE entre empresarios o profesionales se desdoblan en el IVA en una entrega exenta en el país de origen y una adquisición intracomunitaria sujeta (y, en general, no exenta) en el país de destino.

La exención de las entregas intracomunitarias tiene la consideración de exención plena, lo que quiere decir que la realización de este tipo de operaciones origina el derecho a la deducción (y, en su caso, devolución) de las cuotas soportadas por el vendedor en sus inputs (Beato, 2014). Por tanto, no hay variaciones respecto de lo que sucedía antes de 1993 cuando estas operaciones eran consideradas exportaciones, pero, claro, entonces existían fronteras interiores en la Unión Europea.

Desde 1993 el riesgo de fraude ha aumentado¹⁸. En primer lugar, porque no existe un control aduanero que pueda acreditar la salida de los bienes del país de origen. En segundo lugar, debido a que pueden efectuarse devoluciones tributarias sin que las operaciones que originan el derecho a la deducción se hayan realizado realmente. En tercer lugar, porque la adquisición de bienes en otros Estados miembros sin soportar el IVA puede facilitar ventas en el país de destino con repercusión del impuesto al cliente, pero sin ingreso de las cuotas repercutidas en la Hacienda Pública, con desaparición del operador que ha realizado la operación (*missing trader*). A partir de estos sencillos mecanismos de fraude pueden organizarse tramas para la defraudación de menor o mayor complejidad (fraudes carrusel) que van a contar con la ventaja añadida de la fragmentación de la información y de las Administraciones tributarias en una Unión Europea de 28 Estados.

Cabe destacar que en este tipo de fraudes en la medida en que un operador pueda deducirse el IVA soportado en una adquisición que en las fases anteriores del proceso de producción y distribución del bien no haya sido ingresado se puede estar produciendo un importante perjuicio para el Tesoro, puesto que en estos casos no es que se ingrese menos de lo debido, como sucede normalmente en las defraudaciones tributarias, sino que se estará devolviendo un dinero que nunca fue ingresado por nadie¹⁹.

Entre las causas que explican la proliferación del fraude en las transacciones intra-UE (Miranda *et al.*, 2012) pueden citarse las siguientes: el control se realiza básicamente a posteriori lo que facilita el fraude ya que el factor tiempo juega a favor de los defraudadores; la emisión de facturas formalmente correctas, que son el elemento habilitante del derecho a la deducción, es sencilla para los operadores

¹⁸ Según la Comisión Europea, en 2004 el fraude intracomunitario de los *missing traders* (operadores desaparecidos), que incluye el llamado fraude carrusel, representaba en torno a un 10% de los ingresos netos por IVA en algunos países. En el Reino Unido en el período 2005-2006 se estimó entre 2.500 y 3.500 millones de libras el coste anual para el Tesoro.

¹⁹ Algún autor (CARINCI, 2012) propone que sea el adquirente, una vez recibida del proveedor la factura documentando la venta intra-UE, quien ingrese el impuesto directamente a la autoridad fiscal y solo en ese momento nazca para él el derecho a deducir.

de mala fe; diversas Administraciones tributarias pueden verse involucradas en la detección y persecución de un mismo fraude con los consiguientes problemas de coordinación, seguimiento y represión de cada trama²⁰; y la diversidad de idiomas contribuye a dificultar las acciones administrativas coordinadas.

Para evitar este problema, se utiliza en ocasiones (en los casos tasados previstos en la norma de cada Estado dentro de los límites que para ello marca la normativa UE) el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, en virtud de la cual el empresario que efectúa la entrega del bien no repercute el IVA a su cliente empresario, puesto que será éste quien liquide el impuesto devengado en la operación. Cabe advertir que lo habitual es que el cliente tampoco tenga que hacer ningún ingreso, ya que la cuota devengada en la operación será deducible para él en cuanto que se trata de una compra. Por tanto, desde el punto de vista financiero la operación será neutral, ya que la obligación de liquidar el IVA como sujeto pasivo por inversión se ve acompañada de la deducibilidad simultánea de la cuota.

Aunque Alemania y Austria propusieron la generalización de la inversión del sujeto pasivo a todas las operaciones entre empresarios y profesionales, no solo a las intra-UE, su planteamiento no recibió el apoyo de los restantes Estados miembros, ya que hubiese supuesto una importante transformación del IVA, que hubiera pasado a aplicarse solamente en la fase minorista, eliminándose una de sus características básicas: su aplicación en cada fase del proceso de producción y distribución de los bienes y servicios para gravar exclusivamente el valor añadido producido en cada una de ellas.

Por este motivo, como decíamos antes, dentro de los límites que establecen las Directivas, la inversión del sujeto pasivo en las compraventas UE se aplica únicamente en determinados sectores en los que existe alto riesgo de fraude.

Soluciones normativas al margen, respecto de los procedimientos para luchar contra el fraude (Lasarte López, 2012) sostiene que, a pesar de los progresos conseguidos, sigue sin resolverse de forma satisfactoria el problema de la cooperación administrativa²¹ en sus distintas vertientes: los intercambios de información previa solicitud tanto automáticos como espontáneos, los controles simultáneos, el funcionamiento de las oficinas de enlace responsables de los contactos con otros países.

Respecto de los intercambios de información, el Reglamento 904/2010 establece la red EUROFISC²², centrada en la lucha contra el fraude carrusel, que se caracteriza por no tener carácter obligatorio

²⁰ De acuerdo con MIRANDA *et al.*, para que tenga lugar el fraude básico se precisa la intervención de tres empresas y dos administraciones tributarias de Estados miembros. Por lo que se refiere a las empresas intervinientes, en primer lugar se encuentra la sociedad origen o *conduit company*, que realiza la entrega intracomunitaria al 0 por 100 de gravamen, y que solicita de la administración tributaria de su país la devolución que le corresponda por su IVA soportado. En segundo lugar está la empresa que realiza la adquisición intracomunitaria y posterior venta en el mercado nacional. Se trata del *missing trader*, que debería ingresar en su administración tributaria el IVA autofacturado por la adquisición intracomunitaria, y luego repercutido en la venta interior, pero que no realiza pago ni declaración alguna, y desaparece. En tercer lugar se encuentra la empresa de destino, que adquiere los bienes del *missing trader*, y sujeta a la misma administración tributaria de éste. Esta empresa es la llamada *bróker* o distribuidora. Normalmente en las tramas de fraude aparecen entre las empresas antes mencionadas otro tipo de compañías cumplidoras con sus obligaciones fiscales, pero con poco valor añadido. La finalidad es alejar entre sí a los verdaderos protagonistas del fraude. A estas empresas se las conoce como *buffers*, o pantallas, en la terminología española. También es preciso mencionar otro elemento interviniente, que es la empresa de transportes que, o bien transporta la mercancía, o al menos facilita la documentación para justificar formalmente la operación.

El esquema anterior, según la fuente citada, normalmente se complica con múltiples variantes y posibilidades: puede ocurrir que la mercancía que circula sean cajas vacías, o que carezca de valor; que no circule mercancía, y se simulen las operaciones con facturas y documentos de transporte falsos; que intervengan multitud de empresas pantalla (*buffer*), alejando a los *missing trader* de los destinatarios finales; que se simule una entrega intracomunitaria, pero que la mercancía realmente se venda en el mercado interior. Existen, además, modalidades más sofisticadas, como la denominada "cruz belga" (facturaciones cruzadas) o las truchas remotas o *remote missing traders* (una empresa que no puede ser dada de alta en el registro VIES por estar conectada con tramas de fraude y tener antecedentes de *missing trader*, crea una empresa en otro Estado que sí logra registrarse y que es la que realiza las adquisiciones intracomunitarias).

²¹ Otras normas relevantes en el ámbito de la cooperación administrativa son la Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre, relativa a la asistencia mutua de las autoridades de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre primas de seguros; el Reglamento 1798/2003, del Consejo, de 7 de octubre, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido; el Reglamento 904/2010, del Consejo, de 7 de octubre, relativo a la cooperación y a la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (refundición) y la Directiva 2010/24/UE, del Consejo, de 16 de marzo, sobre asistencia mutua de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

²² Es una red descentralizada de intercambio de información sin personalidad jurídica.

para los Estados miembros²³, sin perjuicio de que aquellos que decidan incorporarse a la red deban participar de forma activa en los intercambios multilaterales de información con los restantes Estados. Las dos principales líneas de actuación de EUROFISC son el establecimiento de un mecanismo multilateral de alerta temprana para combatir el fraude en el IVA y la coordinación entre Estados para el intercambio rápido de información selectiva en determinadas áreas de riesgo.

A partir de este marco regulatorio, Lasarte López considera que la Comisión debería proponer medidas ambiciosas para convertir la red EUROFISC en obligatoria, profundizar en la regulación de las alertas de fraude y delimitar con precisión el tipo de información que debe intercambiarse por los Estados de forma automática.

Por su parte, (Iacono, 2012) va más allá y propone que se establezca un número de identificación fiscal europeo reconocido como tal por todos los Estados, así como una base de datos única y centralizada sobre el comercio intracomunitario.

Como podía esperarse, el fraude también es tratado en el Libro Verde como un claro motivo de preocupación para la Comisión y los Estados Miembros. La clave en cualquier caso está en conciliar el reforzamiento de los controles tributarios con la simplificación del impuesto y de las obligaciones formales que implica su aplicación.

El Libro Verde analiza las siguientes alternativas anti-fraude cuyo alcance es general, aunque tengan muy presente la necesidad de combatir el fraude intra-UE:

- Que en las operaciones cuyo precio se paga a través de entidades financieras, el IVA sea transferido por el comprador directamente al Tesoro Público (sistema de *splitting* o de *VAT accounts*).

Esta propuesta no está exenta de problemas: no resuelve el problema del fraude cuando se utilizan otras formas de pago (efectivo, tarjetas de crédito); afectaría negativamente a la tesorería de los proveedores puesto que no recibirían, como sucede ahora, pagos por el IVA; puede crear dificultades a las empresas adquirentes y a las entidades financieras para gestionar dobles pagos en cada operación (en especial si los pagos deben ir dirigidos a todas y cada una de las administraciones fiscales de los Estados miembros), lo que puede encarecer los servicios financieros prestados a las empresas; y, además, no está claro cómo se deducirían por los adquirentes las cuotas previamente ingresadas por ellos mismos en el Tesoro. Sin embargo, este modelo serviría para terminar con el problema de los operadores desaparecidos o *missing traders*.

En las observaciones formuladas por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) al Libro Verde (IEF, 2011) se desaconseja esta alternativa, aunque pudiera ser eficaz en la lucha contra el fraude, porque supondría un cambio muy estructural, complejo de poner en funcionamiento, con altos costes de gestión para las entidades financieras, y que, además, afectaría negativamente a la tesorería del proveedor.

- Que cada vez que se realice una operación, el empresario o profesional que venda el bien o preste el servicio envíe *on line* la información consignada en la factura a la Administración tributaria.

Ello permitiría suprimir obligaciones formales ahora existentes porque las Administraciones tributarias obtendrían información de forma mucho más ágil por esta nueva vía. En cualquier caso, el volumen de información sería enorme y podrían plantearse problemas de gestión.

Esta alternativa, según muchas empresas en sus observaciones al Libro Verde²⁴, tiene posibilidades de futuro dada la creciente informatización de la actividad económica, incluso en el

²³ Diversos documentos, como bien recuerda Lasarte López, propugnaban la obligatoriedad: la Resolución de 4 de diciembre de 2008 relativa al Informe especial n.º 8/2007 del Tribunal de Cuentas Europeo sobre la cooperación administrativa en el ámbito del IVA, el Informe aprobado por el Comité de Asuntos Económicos y Monetarios del Parlamento Europeo el 11 de diciembre de 2009 (A7-0061/2010) y la Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 5 de mayo de 2010 (T7-0091/2010).

²⁴ Las opiniones de las empresas y operadores económicos en general que se reflejan a lo largo del artículo se han extraído del documento resumen de la Comisión Europea sobre el resultado del procedimiento de consulta pública sobre el Libro Verde (Comisión Europea, 2011a).

ámbito de las PYMES. No obstante, consideran deseable un sistema uniforme de facturación electrónica a nivel europeo y el establecimiento de una base de datos única con la información accesible para todos los Estados miembros.

Sin embargo, desde el punto de vista negativo, este modelo basado en la facturación electrónica, no sería eficaz para la lucha contra el fraude y la economía sumergida (quienes ocultan operaciones difícilmente van a emitir facturas por vía electrónica), y su alcance sería limitado ya que no afectaría a las operaciones con consumidores finales y tampoco a las transacciones con operadores de fuera de la Unión Europea.

No obstante, según las observaciones del IEF al Libro Verde, se trata de la alternativa más equilibrada porque combina la eficiencia en las posibilidades de control administrativo con un moderado aumento de los costes de gestión a cargo de los obligados tributarios. Por otra parte, esta alternativa, aunque no elimina el riesgo de los operadores desaparecidos, permitiría un mayor control fiscal sobre estos casos, al mismo tiempo que aumentaría la capacidad de respuesta por parte de la Administración.

- Que la Administración tributaria tenga acceso directo a los sistemas informáticos de los operadores económicos (sistema SAFT de almacenamiento de datos)²⁵, para lo cual, preferentemente, el sujeto pasivo introduciría un conjunto predefinido de datos de cada transacción, organizados con arreglo a un formato acordado, en una base de datos IVA mantenida por el propio sujeto pasivo que sería accesible para las autoridades tributarias.

Sin embargo, la gestión del IVA es parte del sistema de gestión de las empresas, no una pieza separada de ella, por lo que esta alternativa podría implicar en ciertos casos el acceso de las Administraciones tributarias a los sistemas informáticos generales de los operadores económicos, con los consiguientes problemas jurídicos.

Además, tampoco impediría la existencia de operadores desaparecidos (también sus archivos desaparecen con ellos), aunque podría ayudar a su más rápida detección al analizar la información de sus clientes y proveedores.

Según algunas empresas en sus observaciones al Libro Verde, si se estableciera un estándar obligatorio en la Unión Europea ello permitiría a las empresas tecnológicas ofrecer a los operadores las herramientas adecuadas para implementar el sistema y reducir costes.

Además, posibilitaría eliminar obligaciones formales que actualmente deben cumplir los sujetos pasivos, como la presentación de las declaraciones recapitulativas.

Para el IEF, según sus observaciones, esta alternativa es, en cierto modo, similar a la anterior, pero plantea mayores problemas de costes de cumplimiento para el contribuyente, además de suscitar dudas jurídicas, como ya dijimos, en cuanto al alcance del acceso al archivo de datos por parte de la Administración. Con todo, tiene aspectos positivos como su mayor ámbito de aplicación al incluir todas las transacciones, también las realizadas para consumidores finales.

- Que se certifiquen por la Administración tributaria los sistemas y procedimientos internos de gestión del IVA de los operadores económicos (*Certified taxable persons*) con el consiguiente esfuerzo administrativo para certificar millones de sistemas.

Aunque podría ser la alternativa más sencilla para las empresas, en especial si la certificación fuese válida en todos los Estados miembros, su efectividad contra el fraude sería muy reducida, ya que solo las empresas cumplidoras solicitarían la certificación. Para las pequeñas empresas con débiles sistemas informáticos el sistema seguramente no les sería de utilidad.

Por otra parte, algunas empresas consideran, además, que su implementación tendría que ir acompañada de incentivos (simplificación de las obligaciones formales a cumplir, devoluciones rápidas, reducción de sanciones).

²⁵ Esta alternativa, así como la basada en *Certified Taxable Persons* que se trata en el siguiente guión, fue analizada en el documento *Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries*. 20 September 2010. Order no. TAXUD/2009/AO-05. Final Report. PricewaterhouseCoopers.

Al respecto, el IEF subraya en sus observaciones que se trata de una alternativa difícil de poner en funcionamiento en un impuesto de aplicación tan generalizada como el IVA y requeriría una inversión muy importante en recursos humanos por parte de las autoridades tributarias. Otro inconveniente que se plantea es que, en principio, la Administración tendería a certificar básicamente a grandes empresas, produciéndose la discriminación de las PYMES.

No obstante, de ser viable este modelo, la certificación de los sistemas de gestión del impuesto y de control interno de los operadores podría permitir en el futuro, cuando realizasen transacciones entre sí dos operadores certificados, la generación de un número de identificación único de cada operación que garantizase la trazabilidad de cada bien o servicio.

Otra posibilidad sería certificar los sistemas de gestión de las empresas de determinados sectores (Ainsworth, 2006) en función de su riesgo fiscal.

Por otra parte, cabría establecer tributaciones diferentes en función de que el vendedor y el comprador, solo uno de ellos, o ninguno de los dos, contasen con sistemas de gestión certificados (Ainsworth, 2007a): exención en el primer caso (ambos con certificado), repercusión del IVA con deducibilidad (solo vendedor con certificado), inversión del sujeto pasivo (solo comprador con certificado) o repercusión sin deducibilidad (ambos sin certificado).

Según el Libro Verde, los cuatro modelos presentan un ratio coste-beneficio positivo. Sin embargo, la inversión inicial necesaria difiere entre unos y otros tanto por lo que se refiere a las Administraciones tributarias como a los operadores económicos. Una combinación de los diferentes modelos también podría ser una forma eficiente de avanzar.

En cualquier caso, en tanto este complejo debate de futuro se traduce en propuestas concretas, es necesario afrontar el problema del fraude intra-UE con medidas específicas y para ello existen dos vías complementarias: la administrativa reforzando la lucha contra el fraude, incluidas posibles medidas normativas complementarias, y la estratégica modificando de manera sustancial y definitiva el sistema de tributación de las operaciones intra-UE.

No obstante, aunque es preciso un rediseño del sistema de tributación de las operaciones intra-UE²⁶ porque las medidas administrativas nunca serán suficientes (Keen *et al.*, 2006), en mi opinión no por ello deben ignorarse éstas ya que el reforzamiento de la lucha contra el fraude de forma efectiva a corto plazo debe ser una prioridad.

En este sentido, entre las medidas administrativas que se han propuesto a nivel internacional (Crawford *et al.*, 2010) destacan las siguientes: controles previos más estrictos en el registro de los operadores con posibles visitas a sus instalaciones y exigencia de garantías en los casos dudosos, ralentización de las devoluciones para asegurar su adecuado control, establecimiento de supuestos de responsabilidad cuando un operador haya tenido conocimiento de la existencia de fraude en la cadena de distribución, y mejores y más rápidos intercambios de información entre las Administraciones. Obviamente, como advierten los autores citados, todas estas medidas pueden producir efectos indeseados, por lo que, a su juicio, cierto nivel de evasión tiene que ser tolerado por el interés general de los negocios²⁷.

Entre las medidas legislativas complementarias anti-fraude citan la inversión del sujeto pasivo, aun reconociendo que si esta fórmula se aplica respecto de un producto o productos determinados, siempre existirá el riesgo de que el fraude se desplace a otro tipo de productos.

Para evitar el problema, como ya dijimos, Austria y Alemania proponían generalizar esta medida a todas las operaciones B2B (entre empresarios o profesionales) desde 5.000 euros en el caso de Alemania (con obligaciones de información a cumplir por el vendedor y el comprador) y desde 10.000 euros en el caso de Austria (con menos obligaciones formales), pero, como afirma Sijbren Cnossen la generalización de la inversión del sujeto pasivo en el IVA sería como *throwing the baby out with the bathwater*²⁸.

²⁶ Literalmente, *systematic reform that eliminates the root cause of missing trader fraud would be a much more appealing long-term strategy than the combination of resource-intensive enforcement operations and ad hoc 'fixes' such as extended reverse charging, which may provide temporary relief but do not address the underlying problem.*

²⁷ De nuevo literalmente, *some level of VAT evasion has to be tolerated in the wider business interest.*

²⁸ En los Comentarios efectuados por el autor a la obra citada de CRAWFORD *et al.* utiliza esta expresión que no tiene un equivalente no forzado en castellano, pero que es bastante clara: para solucionar expeditivamente un problema (tirar el agua sucia

Carwford *et al.* analizan otros mecanismos que implicarían también modificaciones normativas con el mismo propósito: la posibilidad de aplicar retenciones (*reverse withholding*) como los que existen en bastantes países de Latinoamérica y que son bastante complejos; el sistema de *splitting (VAT accounts)* con sus problemas financieros; o la exigencia de garantías a aportar por un tercero, con el coste que ello representa para los operadores (Ainsworth, 2006).

También repasan distintas alternativas que implicarían la revisión del régimen de tributación de las operaciones intracomunitarias²⁹: el IVA en origen (Cnossen, 1983), que sirvió de base para la opción sugerida en su momento por la Comisión como régimen definitivo; el *Compensating VAT (CVAT)* (Varsano, 2000), propuesto para Brasil con un tipo especial para las exportaciones gestionado de forma federal; el *Dual VAT*, (Bird *et al.*, 1998) con base en la experiencia canadiense y que combina dos impuestos: el federal y el regional; el *Viable Integrated VAT (VIVAT)* (Keen, 2000), que se aplicaría a las operaciones B2B, con tipos nacionales para las operaciones B2C (operaciones para consumidores finales).

En España, también se han formulado propuestas: exigir a quienes realizan operaciones intra-UE la presentación telemática de los libros registro, o alternativamente la certificación de sus sistemas de gestión (Camino, 2014); la creación de una base de datos única tributaria y judicial, la identificación de las operaciones con referencia a las transacciones anteriores del mismo bien y el incremento de las obligaciones registrales para quienes realicen entregas o adquisiciones intra-UE de cierto importe (Camarero, 2010); la creación de un órgano central de control que se responsabilice de cualquier toma de decisión sobre los elementos integrantes de cada trama: medios, estrategia, forma de finalización de las actuaciones (Moreno, 2011); un modelo de base de datos central (García-Herrera, 2013); el adecuado control también de las empresas logísticas y consignatarias (Méndez *et al.*, 2008); o el reforzamiento de la investigación mediante una policía fiscal (Gómez, 2008). Para un análisis más general del problema, entre otros (Álvarez Suso, 2007).

Desde la perspectiva de las empresas (observaciones al Libro Verde), se considera muy importante que las Administraciones mejoren sus procedimientos en aspectos críticos para la correcta aplicación del impuesto: la realización de controles previos al registro de los operadores intracomunitarios; la tramitación de las bajas en dicho registro, en especial en los casos de fraude; los análisis de riesgo para detectar de manera rápida y eficaz el fraude; la priorización de las actuaciones a los casos de riesgo sin incrementar generalizadamente las obligaciones a todos los operadores; la toma en consideración del hecho de que los operadores cuenten sistemas de control interno.

Además, las empresas advierten de los riesgos de aplicar conceptos como el de buena fe, que siempre son subjetivos, en los procedimientos administrativos de control y del error que constituye dar una excesiva importancia a lo puramente formal puesto que los documentos como tales son fáciles de conseguir por los defraudadores.

Por otra parte, subrayan que el rigor en la aplicación del impuesto puede tener repercusiones comerciales negativas, ya que si, ante las dudas sobre la procedencia de la exención, el empresario que realiza la entrega intra-UE decide repercutir el IVA, lo más normal es que el cliente se niegue a pagarlo.

En definitiva, el objetivo tendría que ser, como veíamos antes, el reforzamiento de la lucha contra el fraude sin que ello vaya en detrimento de la seguridad jurídica y de la simplificación de obligaciones para los contribuyentes cumplidores. La espiral de incremento de obligaciones formales a todos los contribuyentes para combatir el fraude en lugar de focalizar las medidas en los casos de riesgo difícilmente puede producir resultados positivos.

La evolución tecnológica³⁰, como pone de manifiesto el Informe Mirrlees, puede ayudar a resolver el problema del fraude intracomunitario si permite en el futuro un mejor control mediante el uso de me-

de la bañera / eliminar el riesgo de fraude en determinadas operaciones) no podemos acabar con todo, incluso con lo bueno (el niño que chapotea en el agua ya sucia / el IVA con sus ventajas sobre otro tipo de impuestos generales sobre el consumo).

²⁹ Como indica RICHARD M. BIRD al comentar las propuestas de CRAWFORD *et al.* *in tax design as in tax implementation, the devil is always in the details*, así que es difícil evaluar estas opciones sin entrar en la letra pequeña: qué tipo aplicar, cómo compensar a los Estados perdedores, en qué medida es aceptable la distinción entre consumidores finales y empresarios y profesionales; y más cuando ninguna de las alternativas es totalmente satisfactoria. En particular, respecto del VIVAT, CNOSSEN concluye que supondría más complejidad y podría ir en contra de la autonomía de los Estados y el principio de subsidiaridad.

³⁰ Destacan las propuestas formuladas por AINSWORTH basadas en la tecnología (AINS WORTH, 2010):

dios electrónicos de la documentación y de las obligaciones derivadas de las transacciones intracomunitarias (facturas, libros, declaraciones, pago del impuesto). Como indica Beato en sus comentarios sobre el Informe, este planteamiento es especialmente interesante para España en la medida en que la Agencia Tributaria tiene gran experiencia en el uso intensivo de las tecnologías y en la explotación masiva de la información tributaria.

En este sentido, parece conveniente abrir un debate sobre la estrategia a seguir por la Administración española en el control del impuesto mediante medios tecnológicos. Obviamente, este debate debe producirse en un contexto más amplio, puesto que el fraude es un problema global. Como alternativas a explorar, en buena medida complementarias, cabe citar las siguientes:

- Exigencia paulatina de la emisión de facturas por medios telemáticos, comenzando por las grandes empresas, en línea con la estrategia seguida por otros países³¹.
- Reducción de los pagos en efectivo limitando su utilización³².
- Apuesta por la generalización de programas de ayuda para la llevanza de libros registro y la obtención de las autoliquidaciones y declaraciones informativas a partir de la información en ellos contenida³³.
- Diseño de programas que permitan la extracción de la información que precisa la Administración de los sistemas de gestión de los impuestos de los obligados tributarios con los menores costes de gestión para ellos³⁴.

Todo ello complementado, como expresa la propuesta 119 del Informe de la Comisión Lagares (Lagares *et al*, 2014), con más medios para la lucha contra el fraude en las operaciones intracomunitarias (y en el IVA en general, diría yo) puesto que el coste quedaría suficientemente compensado con el rendimiento.

Por último, en el terreno normativo hay que resaltar como un importante avance en la lucha contra el fraude intracomunitario que el 22 de julio de 2013 se aprobaron dos Directivas de modificación de la Directiva 2006/112, las Directivas 2013/42 y 43 para reforzar la lucha contra el fraude estableciendo un mecanismo de reacción rápida para los Estados ante fraudes sectoriales y también para permitir la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, de manera opcional y transitoria, en rela-

criptado para cada transacción que se incluiría en todas la facturas, el código integraría los códigos de las transacciones pre-

³¹ En los países latinoamericanos este tipo de obligaciones están muy generalizadas, pero en Europa tampoco se trata de algo excepcional, por ejemplo, Suecia y Portugal han avanzado en este punto. Por otra parte, hay que recordar que en la Ley del IVA hasta 2003 se preveía que reglamentariamente pudiera establecerse la obligación, a cargo de determinadas categorías de sujetos pasivos, de utilizar máquinas facturadoras y material complementario para la expedición de las facturas. Incluso estaba previsto que el Gobierno pudiera hacerse cargo del coste total o parcial de las máquinas facturadoras. Por otra parte, me parece muy relevante que la Cámara de los Lores británica (House of Lords, 2007) después de analizar la problemática del fraude intra-UE hiciera la siguiente propuesta: *We suggest that HMRC (la Agencia tributaria británica) should undertake further work to examine the viability of real-time data capture of transactions by VAT-registered companies*. A propósito de esta propuesta, produce sana envidia ver cómo las cámaras parlamentarias y representativas de otros países son capaces de debatir complejos problemas técnicos y formular propuestas que se alejan del debate político coyuntural monopolizado por intereses, legítimos sin duda, pero más de partido que de Estado.

³² El límite actual, fijado por el artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, está en 2.500 euros. A este respecto, sería conveniente evaluar los resultados de la medida y, en su caso, proponer su modificación. Es llamativo que en España, con carácter muy generalizado, las medidas normativas (y las políticas públicas en su conjunto) no sean objeto de seguimiento y evaluación de cara a decidir su mantenimiento, supresión o modificación.

³³ El éxito logrado por la Agencia Tributaria en el IRPF con el programa PADRE, la cesión de datos fiscales y los borradores de declaración invita a intentar algo parecido con los tributos empresariales (Gascón, 2014). Avanzar en esta línea sería, además, una fórmula de avanzar también en la siguiente propuesta.

³⁴ Intuitivamente, se trataría de un “troyano” que extraería la información que necesita la Administración, una idea a mitad de camino entre la *fiscal room* (un despacho puesto a disposición de la Administración en la empresa con acceso a toda la información, para que analice lo que necesite) y el sistema SAFT (de acceso por parte de la Administración a los sistemas de gestión de las empresas). Las empresas básicamente cuentan un programa para la gestión de nóminas, disponen de un sistema de facturación y llevan contabilidad (o libros registros). Lo más cómodo para ellas –para las cumplidoras, naturalmente– sería que, con las debidas garantías jurídicas, la Administración obtuviese de estos programas básicos directamente toda la información que precisase dentro de los límites establecidos por las normas, causando las menores molestias posibles a las empresas.

ción con determinados bienes y servicios³⁵ con el mismo propósito de luchar contra el fraude en las operaciones intra-UE.

4. EL PROBLEMA DE LA INSEGURIDAD JURÍDICA

Veíamos antes que el régimen actual presenta alguna ventaja para los adquirentes, en la medida en que no sufren la repercusión del impuesto por el proveedor debido a la exención de las entregas intracomunitarias, lo que les evita costes financieros, a diferencia de lo que sucede en las compras interiores, puesto que en estas últimas se debe “adelantar” el IVA al proveedor.

Sin embargo, el Libro Verde reconoce que son mayores los inconvenientes que las ventajas. Así, en primer lugar, el operador que realiza la entrega es quien corre con la carga de la prueba sobre la procedencia de la exención, la cual solo resultará de aplicación si su cliente es un empresario o profesional identificado a efectos del IVA en otro Estado Miembro y si se ha producido realmente la salida del bien transmitido del país de origen. Esta materia ha sido analizada por la doctrina, entre otros autores, (Lasarte Álvarez, 2004a), (Lasarte Álvarez, 2007), (Gardeta, 2008).

Por otra parte, quien realiza la entrega debe informar a su Administración tributaria de la identidad del destinatario del bien en la declaración recapitulativa de entregas intracomunitarias que debe presentar periódicamente.

Además, a causa de la incidencia del fraude en estas operaciones, los operadores que realizan adquisiciones de bienes procedentes de otros Estados pueden tener problemas para la deducción de las cuotas soportadas o incurrir en supuestos de responsabilidad tributaria si se han producido supuestos de fraude en su cadena comercial de suministros³⁶.

Todo esto es extraordinariamente perturbador en un impuesto como el IVA que se debería caracterizar por su simplicidad ya que en su esquema normal de funcionamiento el empresario o profesional que realiza la operación no debería preocuparse por la condición del destinatario de los bienes y servicios o, en el caso de los bienes, por su destino.

Sin embargo, en la actualidad, en las entregas intra-UE la tributación depende de factores tales como la condición empresarial o profesional o de consumidor final del adquirente, de si este comunica un número de identificación fiscal a efectos del IVA o del lugar al que se transportan los bienes (Vázquez, 2007). Ello provoca inseguridad jurídica, costes de cumplimiento y fraude³⁷. Por otra parte, la buena fe del vendedor tiene que ser objeto de análisis con referencia al momento en el que se concreta la operación con los consiguientes problemas probatorios (Fernández, 2013).

³⁵ Según la Directiva 2013/43 cabe la inversión del sujeto pasivo, además de en las actividades de construcción, en la entregas de teléfonos móviles, dispositivos de circuitos integrados, tales como microprocesadores, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, metales en bruto y metales semi acabados, incluidos los metales preciosos, cereales y cultivos industriales, como las semillas oleaginosas y la remolacha azucarera, gas y electricidad (incluidos certificados), servicios de telecomunicaciones. Por su parte, el proyecto de Ley de modificación de la Ley del IVA actualmente en tramitación (Boletín Oficial de las Cortes Generales de 6 de agosto de 2014) prevé la aplicación de esta regla en nuestro país a las entregas de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, siempre que excedan de 5.000 euros, así como a las entregas de plata, platino y paladio, en este caso sin límite cuantitativo. Estos supuestos se unen al ya previsto para las entregas de certificados de derechos de emisión de CO₂, también establecido por razones de lucha contra el fraude.

³⁶ El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha confirmado que, cuando la administración tributaria está en condiciones de demostrar que el cliente sabía, o debía haber sabido, que su compra forma parte de una transacción relacionada con un fraude del IVA, puede denegar al cliente el derecho a deducción.

³⁷ Según VÁZQUEZ, siguiendo el Informe de la Comisión (Comisión Europea, 2004) sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA, COM (2004) 260 final, de 16 abril, el esquema básico del fraude carrusel, como ya tuvimos ocasión de ver con anterioridad, es el siguiente: un empresario A (sociedad instrumental o *conduit company*) realiza una entrega intracomunitaria exenta a un empresario B situado en otro Estado miembro. B no ingresa el IVA correspondiente a la adquisición intracomunitaria y realiza una entrega interior a un empresario C (agente o *broker*), normalmente a un precio inferior. B cobra el IVA de C pero no lo ingresa y desaparece (operador desaparecido o *missing trader*). A continuación C vende los bienes a A, un empresario de otro Estado miembro, con lo que realiza una entrega exenta que le permite solicitar la devolución de las cuotas soportadas. De esta manera se reinicia el ciclo y el IVA que B obtiene en cada vuelta se extrae del erario público. Para dificultar la investigación la estructura normalmente integra una serie de ventas intermedias en las que intervienen sociedades que pueden tener conocimiento o no del fraude. En la práctica el esquema reviste una gran complejidad, combinando transacciones entre varios Estados miembros en las que participan distintas empresas.

Todos estos problemas no solo constituyen un estímulo para encontrar alternativas de tributación para las compraventas intra-UE, sino también, como veíamos en el apartado anterior, suponen un serio reto en el corto plazo para compatibilizar la lucha contra el fraude con la reducción de cargas indirectas y el reforzamiento de la seguridad jurídica para los operadores de buena fe.

Hablemos en primer lugar de alternativas de futuro sin perjuicio de su análisis más detallado en el siguiente apartado.

Frente al problema de los operadores desaparecidos³⁸, ya hemos visto que podría establecerse un sistema de pago dual o *splitting* en virtud del cual el adquirente satisfaría el precio sin IVA a su proveedor a la vez que ingresaría directamente la cuota de IVA devengada en una cuenta de la Administración Tributaria.

Este mecanismo podría ser opcional, lo que permitiría a los clientes protegerse frente a cualquier eventual incumplimiento por sus proveedores. Sin embargo, el carácter opcional puede plantear problemas comerciales, puesto que, en definitiva, cualquier cliente que aplique el sistema de *splitting* en un caso concreto estará marcando a su proveedor como operador de riesgo. Además, en los casos en los que no aplique el sistema de *splitting*, si finalmente se detecta la existencia de un fraude en la cadena de suministros, su ausencia de responsabilidad será muy difícil de demostrar.

Por no hablar de los costes indirectos derivados de tener que efectuar un doble pago en cada adquisición con el consiguiente impacto en sus procesos administrativos, contables y financieros.

Por otra parte, el propio proveedor quedaría en una situación difícil si su cliente decidiese aplicar el sistema de *splitting* y posteriormente no ingresase el IVA correspondiente a la Administración.

Sobre esta alternativa, el IEF en sus observaciones al Libro Verde considera que se trata de una opción a tener en cuenta, pese a implicar un cambio respecto de un modelo de gestión de IVA que está muy consolidado y asumido por los empresarios y profesionales. En este sentido, los beneficios que se obtendrían al terminar con el problema de los operadores desaparecidos resultarían proporcionados respecto del coste que el cambio de sistema supondría y, seguramente, con el tiempo, las empresas irían adoptándolo progresivamente hasta generalizarse, y ello sin tener que establecerlo de modo obligatorio.

Otra alternativa que ya vimos al hilo de la propuesta alemana y austríaca al respecto, sería la aplicación general a las operaciones intra-UE del mecanismo de inversión del sujeto pasivo³⁹. Por coherencia, este sistema también sería aplicado a las operaciones interiores. Ello permitiría abordar la vulnerabilidad intrínseca al fraude del actual sistema del IVA. Desde el punto de vista conceptual, el IVA pasaría a ser un impuesto minorista sobre las compra-ventas de bienes y servicios y no un tributo sobre el valor añadido que se aplica sobre las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Ello exigiría la introducción de cautelas para evitar que el fraude se disparase en la fase minorista⁴⁰.

Y, por supuesto, cabe pensar en un replanteamiento global de la tributación de las operaciones intra-UE, materia que trataremos en profundidad en el apartado siguiente, y que ahora anticipamos brevemente. Como ya adelantamos, se podría aplicar a las compraventas intra-UE el tipo y la normativa del Estado miembro de destino, aunque ello supondría que el vendedor quedaría obligado a repercutir el IVA del país de destino, aumentando con ello sustancialmente el número de transacciones en las que los sujetos pasivos se convertirán en responsables del pago del IVA en un Estado miembro en el que no están establecidos.

Esta opción admite distintas configuraciones: ya que puede considerarse como lugar de destino el llegada de los bienes, lo que significaría que se mantendría el criterio de seguir el flujo físico de bie-

³⁸ Como ya vimos, el operador desaparecido adquiere bienes sin IVA en otros Estados (la entrega intracomunitaria está exenta) y posteriormente los vende en el Estado de destino repercutiendo el IVA, pero sin ingresarlo. Con un sistema de *splitting*, al no repercutirse el IVA, este problema dejaría de existir, puesto que el IVA devengado en la venta interior debería ser ingresado en el Tesoro por el adquirente.

³⁹ La Comisión estudió el sistema en 2008 COM (2008) 109, 22.2.2008 y SEC (2008) 249, 22.2.2008, concluyendo que aunque el sistema de inversión no debe descartarse, su generalización podría tener importantes implicaciones administrativas y económicas.

⁴⁰ En realidad supondría renunciar al gravamen del valor añadido en cada fase del proceso de producción y distribución de los bienes y servicios, que es un aspecto básico del IVA y, sin duda, una de sus grandes ventajas.

nes, o el lugar de establecimiento del cliente, regla que actualmente ya rige para los servicios. También cabría poner en marcha un sistema de ventanilla única para facilitar su aplicación o bien establecer la regla de la inversión del sujeto pasivo para este tipo de operaciones.

Estas alternativas, sobre las que volveremos, evidentemente, tienen importantes condicionantes administrativos (de control), de costes de cumplimiento y financieros.

Veamos ahora cómo puede protegerse a los operadores de buena fe en un contexto de reforzamiento de la lucha contra el fraude y necesidad de los Estados de incrementar la recaudación, teniendo en cuenta además que las alternativas estructurales no son precisamente sencillas de implementar por lo que no son previsibles cambios en ese sentido en el corto plazo.

Desde el punto de vista de la seguridad jurídica, los proveedores intracomunitarios, en primer lugar, se encuentran con el problema de la justificación de la exención (Lasarte Álvarez, 2004b) para lo cual es necesario que el destinatario de la entrega sea un empresario o profesional identificado en otro Estado miembro a efectos del impuesto y que el bien salga del territorio del Estado de origen con destino a otro Estado miembro.

A este respecto, e nuestro país, es muy relevante la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2010 recogiendo la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sobre las reglas a aplicar para la exención de las entregas intracomunitarias de bienes: se debe producir la transmisión del poder de disposición sobre el bien y su salida a otro Estado miembro, deben existir elementos de prueba que acrediten el transporte a otro Estado miembro debiendo el sujeto pasivo que realiza la entrega soportar la carga de la prueba, la Administración puede realizar las comprobaciones oportunas siendo contrario al derecho comunitario exigir el impuesto si hubo buena fe y el proveedor dispone de pruebas sobre la realidad de la operación.

Para la confirmación del número de identificación atribuido al adquirente por la Administración de otro Estado miembro, el proveedor puede efectuar la correspondiente consulta bien al portal electrónico de su propia Administración tributaria bien al de la Comisión Europea⁴¹.

Respecto del requisito del transporte, aspecto especialmente problemático si es el adquirente quien se encarga del mismo, la norma española⁴², aun dentro del principio de libertad de prueba, cita expresamente los siguientes elementos probatorios: los contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista si el transporte se realiza por el vendedor o por su cuenta, y el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación si el transporte se realiza por el comprador o por su cuenta⁴³. Numerosos autores se han ocupado de los problemas probatorios del transporte (Merino, 2006), (Rodríguez, 2007), (Adame *et al*, 2007), (Falcón, 2008), (Álvarez Bareito, 2011).

En los grupos de trabajo y foros de debate que se han creado en los últimos años al calor del debate originado por el Libro Verde, de los que luego hablaremos⁴⁴, se ha constatado que los problemas de prueba del transporte a otro Estado miembro en el sistema de tributación actual son especialmente problemáticos en las entregas *ex work* (las que se producen según el contrato en la fábrica o depósito del vendedor) y, en general, en todos aquellos casos en los que es el adquirente el responsable del transporte.

⁴¹ Entre los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea destacan los siguientes: C-587/10 (VSTR) procede la exención si el proveedor hizo lo que pudo para conseguir el NIF-IVA del cliente; C-273/11 (Mecsek Gabona) la cancelación posterior del NIF-IVA no impide la exención de la entrega intracomunitaria; C-439 y 440/04 (Axel Kittel), 384/04 (Federation of Technological Industries) y 354, 355 y 484/03 (Optigen Ltd) en las operaciones intracomunitarias no se discute la exención de las entregas, ni siquiera en un fraude carrusel, si se cumple el requisito de la identificación (otra cosa es la deducibilidad). Con carácter general, respecto de la jurisprudencia del TJUE destaca la publicación IVA: jurisprudencia comunitaria (Sánchez Gallardo, 2008).

⁴² Artículo 13.2 del Reglamento del IVA.

⁴³ Entre los pronunciamientos del TJUE destacan los siguientes: C-409/04 (Teleos) la entrega intracomunitaria está exenta si el proveedor actuó de buena fe aunque la prueba sobre el transporte aportada por el adquirente sea falsa debido a la necesidad de aplicar el principio de proporcionalidad para "repartir" el riesgo entre el proveedor y la administración, y C-430/09 (Euro Tyre Holding BV) en el caso de envíos sucesivos de las mismas mercancías solo se aplica la exención en un envío (una sola vez, por tanto), ya que se considera que solo ha habido un transporte.

⁴⁴ En el apartado siguiente.

También se plantean problemas de prueba⁴⁵ debido a las distintas exigencias por los Estados miembros respecto de los formatos de los documentos que consideran válidos, su firma o autenticación, el momento en que se reclama su aportación o la propia valoración de las pruebas que hace cada país.

Por otra parte, las empresas subrayan la dificultad de establecer tests de conocimiento respecto de todos sus proveedores para analizar si éstos persiguen fines defraudatorios y de esta forma no ver perjudicado su derecho a la deducción, ya que el ánimo defraudatorio es algo altamente subjetivo y, por tanto, una fuente de inseguridad jurídica⁴⁶.

En relación con el test de conocimiento, en España resulta de especial interés el artículo 87.Cinco de la Ley del IVA que establece un supuesto de responsabilidad subsidiaria en caso de fraude cuando los adquirentes debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que realiza la entrega, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición o entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni vaya a ser objeto de declaración o ingreso.

A estos efectos, se considera que se debía razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, se haya satisfecho un precio notoriamente anómalo, entendiendo por tal el que sea sensiblemente inferior al correspondiente a los bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación, al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos o al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Dispone, además, la norma que para calificar el precio de una operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación.

A estos efectos, la prolija norma española aclara que no se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto.

En cualquier caso, para la exigencia de esta responsabilidad, la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

Como puede verse se trata de un procedimiento cualquier cosa menos sencillo.

Es obvio que la prueba de la implicación de un operador o su conocimiento de la existencia de un trama plantea indudables dificultades prácticas, por lo que lo habitual es que la demostración de esta connivencia sólo pueda efectuarse por medio de pruebas indiciarias (Hurtado *et al.*, 2007). Los indicios, según la jurisprudencia como explica la fuente citada, se han de basar en hechos plenamente probados, que sean varios y que todos ellos vayan en la misma dirección, que el análisis de los mismos y las conclusiones obtenidas de tal análisis respondan a criterios lógicos y no arbitrarios, condu-

⁴⁵ A título de ejemplo, esta es la lista no cerrada de posibles medios de prueba que se recopiló en los debates: *bills of lading; airway bills; a signed CMR; consignment note; the invoice from the carrier, as well as the evidence of payment of the carrier invoice; a receipt issued by the customer; order document; delivery docket; supplier's invoice; evidence of transfer of foreign currency for payment; drivers logs (tachograph); diesel records; an insurance policy with regard to the international transport of the goods; also reliable third party documents; verification (by an authority, or a notary) of the delivery to, or the arrival in, another Member State; a storage receipt issued in the Member State of destination (or the storage contract) mentioning the goods specified according to types, quantity, value and quantities; a certificate issued by a professional body of the Member State of destination (for example: chamber of commerce or industry); a minute, or other certification, of the escrow account of a solicitor; etc...*

⁴⁶ Algunas sentencias del TJUE destacables son las siguientes: C-354/03 (Optigen Ltd), C-355/03 (Fulcrum Electronics Ltd) y C-484/03 (Bond House) sobre cadenas de fraude y la necesidad de analizar la operación concreta y los elementos objetivos concurrentes para determinar si quien adquirió conocía o debía haber conocido la existencia del fraude, C-439/04 (Axel Kittel) y C-440/04 (Recolta Recycling SPRL) también sobre elementos objetivos sobre la existencia de fraude, C-84/09 (X contra Skatteverket) relativa a la apreciación global de todas las circunstancias objetivas concurrentes, C-285/11 (Bonik) y C-324/11 (Toth) respecto de la carga de la prueba ya que es la Administración quien debe demostrar con datos objetivos que el adquirente sabía o debía haber sabido que existía fraude, y C-80/11 (Mahagében) y 142/11 (Dávid) respecto de casos en los que no había indicios fraude y había factura.

ciendo a la conclusión de culpabilidad de forma racional, y que el órgano judicial explicita en la sentencia el razonamiento en virtud del cual llega a la conclusión partiendo de aquéllos. La prueba indiciaria que reúne estos requisitos se convierte en una prueba de cargo con capacidad para destruir la presunción de inocencia. Por lo tanto, en estas circunstancias no se produce ninguna inversión de la carga de la prueba. El obligado tributario puede optar por no aportar ninguna justificación en relación con las pruebas indiciarias aportadas, pero esto se constituirá normalmente como un indicio más en su contra.

Por este motivo hay quien ha defendido en las contestaciones efectuadas en el procedimiento de consulta del Libro Verde que debería ser la Administración la que informe a los operadores sobre la existencia de motivos para desconfiar de un proveedor, sistema que de alguna manera guarda relación con los certificados que, por ejemplo, se utilizan en España para contratistas y subcontratistas, aunque el ámbito de aplicación de estos es diferente (ejecuciones de obras y servicios, no compraventas)⁴⁷.

En este contexto, no es de extrañar que algunos operadores consideren que tal vez la prioridad debería ser el establecimiento de directrices claras por la Comisión sobre la aplicación del test de conocimiento.

Respecto de la profundización de las relaciones entre los operadores y la Administración, muchas empresas, en sus observaciones al Libro Verde, consideran necesario no solo reducir la complejidad normativa y la inseguridad jurídica sino también lograr una mayor armonización de los procedimientos administrativos (no solo de las legislaciones).

Así, puede ser necesario que las propias Directivas se ocupen de la regulación básica de la exención en las operaciones intra-UE, los requisitos para su aplicación y las técnicas de control o verificación de dichos requisitos⁴⁸ porque la Unión Europea no puede refugiarse en una cómoda delegación a los Estados miembros en un punto tan trascendente para su propia construcción y funcionamiento como es el régimen de las operaciones intracomunitarias en el IVA (Lasarte *et al*, 2012).

En particular, los datos mínimos a facilitar por un operador para darse de alta o las condiciones para la baja, en especial cuando se demuestra la implicación de un operador en el fraude, son aspectos críticos que precisarían de una regulación expresa a nivel europeo.

Además, comparto con Lasarte *et al*. la necesidad de que la inscripción registral y la activación del número de identificación a efectos del IVA no sean considerados en ningún caso como simples trámites sino como verdaderos procedimientos que deben permitir que se realicen controles previos imprescindibles para dificultar y combatir el fraude. Obviamente, con las debidas garantías para no obstaculizar la actividad económica⁴⁹.

Por otra parte, aunque se trata de un aspecto ya analizado en el apartado anterior, coincido con otra de las observaciones del IEF al Libro Verde: para mejorar la seguridad jurídica y simplificar las obligaciones formales del impuesto se debe prestar atención especial a los aspectos informáticos (la adaptación de los sistemas informáticos para empresas y autoridades tributarias) de forma que se facilite la transferencia de información automatizada entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias, así como el desarrollo de programas informáticos específicos que, idealmente, podrían desarrollarse a nivel europeo y ponerse a disposición de todos los Estados miembros.

Todo ello para facilitar la demandada reducción de las cargas burocráticas. En este sentido los operadores consideran muy positivas las consultas vinculantes y los *rulings* existentes en algunos Estados, así como iniciativas como la puesta en marcha por la Comisión para reforzar la seguridad jurídica mediante la contestación de preguntas sobre operaciones transfronterizas complejas que se dirigen a la Administración en la que está establecido el consultante para que dicha Administración se

⁴⁷ Su regulación se establece en el artículo 43.1.f de la Ley General Tributaria.

⁴⁸ Como ejemplo puede citarse la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, titulada *Estrategia coordinada con vistas a mejorar la lucha contra el fraude en materia de IVA en la Unión Europea*, COM (2008) 870, de 1 de diciembre de 2008, cuyo apartado "Medidas orientadas a mejorar los sistemas del IVA y la cooperación en materia tributaria con vistas a la prevención del fraude en el IVA" contiene un subapartado 3.1.1 sobre "Normas mínimas comunes para la inscripción y la baja de los sujetos pasivos en el censo del IVA".

⁴⁹ En definitiva, sin incurrir en lo que algunos autores llaman excesos administrativos contra el fraude (BLÁZQUEZ, 2010).

ocupe de recabar la opinión de las restantes Administraciones afectadas por la operación y pueda emitir una respuesta única.

También destacan las empresas los avances que se han logrado para el establecimiento de una declaración estandarizada en el impuesto, la simplificación de las reglas de localización del hecho imponible en las prestaciones de servicios y la implantación de la miniventanilla única para determinados servicios desde 2015 (de la que luego hablaremos).

Sin perjuicio de todo lo anterior, en el ámbito doméstico español, a mi juicio, habría cuatro ámbitos en los que incidir para reforzar la seguridad jurídica:

- En primer lugar, se trata de sacar el mayor partido posible a la modificación prevista para el artículo 12 de la Ley General Tributaria⁵⁰ que reconocerá expresamente la facultad de la Dirección General de Tributos, como órgano competente para interpretar la normativa tributaria en el ámbito del Estado, para dictar resoluciones interpretativas generales que se publicarán en el *BOE*, complementando el procedimiento actual de consultas tributarias individualizadas que, al resolver casos concretos, en muchas ocasiones no permite sentar doctrina sistemáticamente en ámbitos donde existe inseguridad jurídica. Por tanto, estas resoluciones podrían ser de gran utilidad⁵¹ en relación con la tributación de las operaciones intra-UE, por ejemplo, recogiendo y ampliando los criterios para la exención de las entregas reflejados en la sentencia del Tribunal Supremo antes mencionada, así como en cualquier otro ámbito en el que se planteen dudas interpretativas o de aplicación de la norma.
- Directamente relacionado con lo anterior, el Foro de Grandes Empresas⁵² y el Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales⁵³ de la Agencia Tributaria podrían canalizar sus dudas de tal forma que las resoluciones interpretativas a publicar en el *BOE* fuesen lo más completas y útiles posible. Aunque ambos Foros son un órgano de relación con la Agencia Tributaria, no deberían plantearse problemas para que puedan actuar de canal de transmisión a la Dirección General de Tributos de los principales problemas de aplicación de la norma que estén generando inseguridad jurídica y que se puedan minimizar vía interpretativa. La tributación de las operaciones intra-UE constituye un caso claro. En este sentido, el informe del IEF al Libro Verde considera que las iniciativas inspiradas en el modelo de relación tributaria cooperativa (*en-hace relationship*) de la OCDE son aplicables en el ámbito del IVA⁵⁴.
- Los acuerdos de entendimiento para la prevención del fraude entre la Agencia Tributaria y distintos sectores económicos se deberían potenciar⁵⁵. Los sectores en cuyo seno han proliferado las tramas de IVA deberían de ser los primeros interesados en formalizar acuerdos con la Administración para identificar buenas prácticas que permitan presumir que las empresas del

⁵⁰ Anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria hecho público después de haber sido visto en primera vuelta por el Consejo de Ministros de 20 de junio de 2014 antes de ser sometido a información pública y de recabar los correspondientes informes preceptivos previos a su aprobación como proyecto de ley.

⁵¹ Por ejemplo, respecto de la facturación telemática, la consulta V0861-14, de 28 de marzo de 2014, aunque reconoce que no existe ningún precepto legal ni reglamentario que defina qué se entiende por “controles de gestión usuales” o “pista de auditoría fiable”, toma como base para definir estos conceptos las Notas Explicativas de las normas de facturación relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido analizadas por la Comisión Europea (sin perjuicio de que dichas Notas no sean, en principio, jurídicamente vinculantes ni para los Estados miembros ni para la propia Comisión). Algo parecido podría hacerse en todos aquellos ámbitos interpretativos en los que existen dudas que afectan al comercio intra-UE y publicar las correspondientes resoluciones interpretativas en el *BOE*.

⁵² Constituido el 10 de julio de 2009 como órgano de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y un grupo de 27 grandes empresas españolas seleccionadas en función de factores como el volumen de facturación, volumen de deuda tributaria ingresada, volumen de información suministrada a la Administración Tributaria, número de trabajadores, sector de actividad y distribución geográfica.

⁵³ Creado el 30 de marzo de 2011 para mejorar la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes mediante la transparencia y la cooperación. Sus objetivos son: aumentar la seguridad jurídica de los contribuyentes, profundizar en el conocimiento mutuo en un marco de transparencia y rigor, y difundir las novedades y los criterios de actuación de la Agencia Tributaria.

⁵⁴ En el ámbito de la Unión Europea existe un Subgrupo IVA sobre lucha contra el fraude y cooperación reforzada entre autoridades y empresas (“TABEC”: Tax Authorities –Business– Enhanced Cooperation) centrado en medidas para el cumplimiento con un enfoque preventivo.

⁵⁵ En el portal de la Agencia Tributaria, en la pestaña de Colaboradores, apartado Colaboración en la prevención del fraude fiscal, se pueden consultar los Acuerdos de entendimiento que distintos sectores han suscrito con dicha institución para la prevención del fraude.

sector que actúan de buena fe han realizado ante sus proveedores el test de conocimiento necesario para llegar a la conclusión de que los mismos no están involucrados en tramas de fraude. De igual forma, se podrían analizar mecanismos de alerta ante situaciones de mercado fuera de lo habitual que puedan llevar a pensar que existen tramas falseando las condiciones de competencia (evadiendo impuestos), para que, de esta forma, pueda cumplirse el deseo generalizado de los operadores económicos: que la Administración focalice sus esfuerzos contra los defraudadores interfiriendo lo menos posible en la actividad de las empresas cumplidoras.

- Por último, al hilo del nuevo enfoque de la responsabilidad social corporativa en las sociedades de capital y la necesidad de que los consejos de administración fijen la estrategia fiscal de este tipo de empresas y la política a seguir respecto de los riesgos fiscales en que incurren⁵⁶, en los sectores con mayor presencia de fraude intracomunitario deberían existir sistemas de control interno eficaces que detectasen posibles contingencias⁵⁷, para reconducir la situación si fuera necesario con utilización de alguno de los instrumentos analizados en los apartados anteriores.

Por supuesto, todo ello no obsta para que se profundice en la cooperación administrativa y los intercambios de información entre Estados, la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en los sectores más problemáticos, el reforzamiento de la lucha contra el fraude y la priorización de las actuaciones de control a los casos de riesgo sin afectar de forma negativa a los operadores de buena fe.

5. EL POSIBLE CONDICIONANTE RECAUDATORIO PARA EL CAMBIO DE TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES INTRA-UE

Tradicionalmente se ha considerado que el sistema de tributación actual de las operaciones intracomunitarias era favorable en términos recaudatorios a nuestro país (problemas de fraude al margen) puesto que los sistemas de tributación en destino son, en principio, positivos para los países más importadores que exportadores.

Sin embargo, hay matices. En primer lugar, hay que atender exclusivamente a las operaciones intra-UE, matiz importante puesto que el factor que más ha influido en nuestra - durante tantos años - balanza comercial negativa ha sido el déficit energético de España, aspecto en el que tiene una incidencia muy reducida el comercio intracomunitario. En segundo lugar, porque en los últimos años las ventas al exterior han crecido, a pesar de la crisis, llegando a superar a las adquisiciones en el exterior, al menos en el ámbito de la Unión Europea.

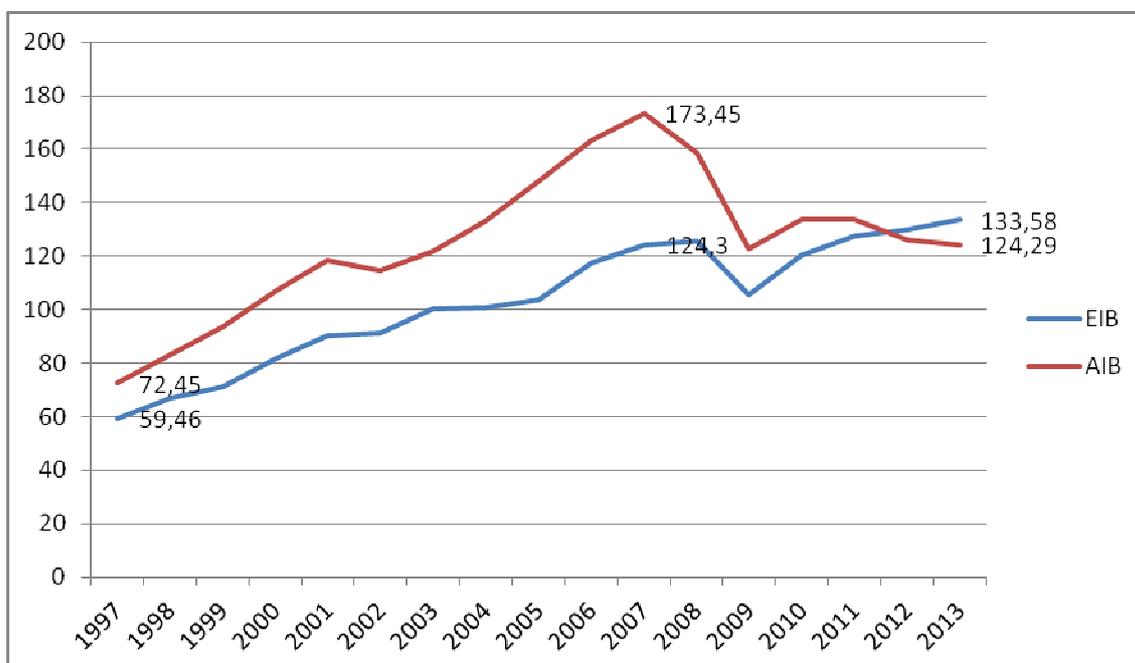
El cuadro⁵⁸ siguiente lo refleja con claridad.

⁵⁶ El Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo (Boletín Oficial de las Cortes Generales de 30 de mayo) incluye un nuevo artículo 529 ter en la Ley citada que incluye entre las facultades indelegables del Consejo de Administración la determinación de la estrategia fiscal y la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, así como la supervisión de los sistemas internos de información y control. Además, atribuye al Consejo, también como facultad indelegable, la aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o especiales características, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general, así como la aprobación de la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales, así como cualesquiera otras transacciones u operaciones de naturaleza análoga que, por su complejidad, pudieran menoscabar la transparencia de la sociedad y su grupo. Respecto del contenido del Informe anual de gobierno corporativo, el artículo 540, también nuevo, prevé que en él se incluya información sobre los sistemas de control del riesgo, incluido el fiscal, de la sociedad.

⁵⁷ A título de ejemplo, el departamento de compras de una gran empresa puede estar cerrando adquisiciones a muy buen precio, sin mayores indagaciones y sin preocuparse en absoluto de la procedencia de los bienes y de la posible involucración en tramas de fraude de sus proveedores o de quienes suministraron a estos en fases anteriores dichos bienes. El riesgo fiscal es evidente si el precio reducido que le ofertan se explica por el fraude al IVA cometido en las fases anteriores de la cadena de distribución. En cuanto al conocimiento de los sectores de fraude, es revelador que la propia normativa europea, como veíamos en la nota 34, permita a los Estados aplicar mecanismos específicos antifraude (como la inversión del sujeto pasivo) en relación con determinados productos y servicios. Cualquier comercializador de este tipo de bienes y servicios tendría que ser muy consciente, aunque en España no se aplique la regla de la inversión en todos los casos, que su sector está considerado como de riesgo en el IVA a nivel europeo, lo que debería llevarle a actuar con la máxima diligencia, especialmente si se trata de una gran empresa.

⁵⁸ Información extraída de la web de las estadísticas sobre el impuesto que publica la Agencia Tributaria. En concreto, la información de 1999 a 2012 procede de la publicación Resultados económicos y tributarios en el IVA de cada uno de los años y la información correspondiente a 2013 de la Estadística por partidas del impuesto de dicho ejercicio.

EVOLUCIÓN EIB Y AIB (EN MILES DE MILLONES DE EUROS)



Como puede verse, el volumen de las adquisiciones intracomunitarias supera el de las entregas intracomunitarias de bienes en todo el período analizado, excepto en 2012 y 2013. El déficit comercial es especialmente significativo en los años de la fase más expansiva de la burbuja llegando a ser de casi 50.000 millones de euros en 2007. A partir de entonces la tendencia se invierte, de tal manera que en 2012 se alcanza un superávit de casi 4.000 millones, que en 2013 llega a ser de más de 9.000 millones. Dos años es poco tiempo para considerar que nos encontramos ante una tendencia consolidada, pero no es menos cierto que las cifras que en otro momento invitaban al máximo conservadurismo ante cualquier debate que pusiera en tela de juicio las reglas de tributación en el IVA de las operaciones en la Unión Europea, ahora nos permiten más flexibilidad negociadora relativizando el problema de los países ganadores y perdedores en cada una de las alternativas de cambio y la necesidad de establecer cámaras de compensación para solucionar dicho problema.

No obstante, es necesario profundizar en el análisis a causa de la aplicación de tipos distintos en los diferentes países puesto que no estamos ante un problema de balanzas comerciales con otros Estados sino de cuotas de IVA generadas en las transacciones con el resto de países de la Unión Europea (Beato, 2014).

Para ello, a partir de la información estadística de la Base de Datos de Comercio Exterior de las Cámaras de Comercio respecto de 2013, se ha simulado para las entregas y adquisiciones intra-UE realizadas por operadores españoles con cada uno de los Estados de la Unión Europea cuál sería el resultado de aplicar los tipos impositivos vigentes en el país de "exportación" en función del tipo de bien que en cada caso se trate⁵⁹.

⁵⁹ Para las entregas intracomunitarias realizadas a cada país se ha partido de los capítulos del código TARIC y al importe de cada capítulo se le ha aplicado el tipo español que en cada caso procede (el 4%, el 10% o el 21%). Puesto que casi todos los capítulos contienen bienes a los que se les aplican diferentes tipos, para simplificar, se ha optado por aplicar a cada capítulo el tipo que se considera de aplicación más generalizada a los bienes que en él se incluyen. Con esta metodología, se ha aplicado el tipo superreducido -4%- a los capítulos 4 (leche y lácteos), 7 (legumbres y hortalizas), 8 (frutos comestibles), 10 (cereales), 30 (productos farmacéuticos) y 49 (prensa, libros). Por su parte, se ha aplicado el tipo reducido -10%- a los capítulos 1 (animales vivos), 2 (carne), 3 (pescados), 5 (otros productos de origen animal), 6 (plantas vivas y flores), 9 (café y té), 11 (molinería, malta, gluten), 12 (semillas, plantas), 15 (grasa y aceites animales y vegetales), 16 (preparados de carne y pescado), 17 (azúcares y confitería), 18 (cacao y derivados), 19 (preparaciones cereales, pastelería), 20 (preparaciones legumbres), 21 (otros preparados) 23 (alimentos para animales) y 31 (abonos). En los restantes casos se ha aplicado el tipo general -21%-. Con ello se ha obtenido una cifra que, con todas las cautelas, permite estimar cuál sería la recaudación potencial que obtendría España si se aplicara el IVA en origen. Para las adquisiciones intracomunitarias procedentes de cada país se ha realizado el mismo ejercicio de simulación aplicando a cada capítulo el tipo vigente en dicho país, según la información que al respecto publica la

El resultado puede verse en el cuadro siguiente.

ENTREGAS Y ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES EN 2013 CON PROCEDENCIA O DESTINO ESPAÑA SI SE HUBIERA APLICADO EL SISTEMA DE TRIBUTACIÓN EN ORIGEN (IMPORTES EN MILLONES DE EUROS)

	ENTREGAS A				ADQUISICIONES DE			
	Importe	% a tipo general	Cuota	Tipo medio	Importe	% a tipo general	Cuota	Tipo Medio
ALEMANIA	23.456,4	79,4	4.170,2	17,8	27.669,2	93,4	5.138,3	18,6
AUSTRIA	1.887,7	82,6	344,6	18,3	1.678,4	89,1	317,5	18,9
BÉLGICA	6.113,5	86,3	1.159,8	19,0	6.393,1	74,8	1.165,3	18,2
BULGARIA	1.329,9	91,4	264,5	19,9	467,1	100,0	93,4	20,0
CHIPRE	197,3	69,0	34,0	17,2	16,5	83,9	2,9	17,5
CROACIA	190,4	71,8	32,8	17,2	43,7	72,9	9,5	21,8
DINAMARCA	1.178,6	67,5	190,5	16,2	1.274,5	100,0	318,6	25,0
ESLOVAQUIA	653,4	83,2	121,6	18,6	1.238,7	96,8	245,5	19,8
ESLOVENIA	459,5	87,8	88,3	19,2	246,5	87,6	50,4	20,4
ESTONIA	145,3	75,6	25,7	17,7	44,6	99,7	8,9	19,9
FINLANDIA	709,3	73,3	120,0	16,9	840,0	96,2	198,4	23,6
FRANCIA	37.357,8	79,8	6.453,5	17,3	27.177,3	81,1	5.018,0	18,5
GRECIA	1.480,1	75,0	262,7	17,8	850,1	75,1	174,2	20,5
HUNGRÍA	1.327,0	68,1	210,9	15,9	1.746,3	94,1	463,9	26,8
IRLANDA	841,3	75,3	146,5	17,4	2.777,8	64,6	521,3	18,8
ITALIA	16.361,4	72,5	2.827,5	17,3	14.538,2	89,4	3.022,4	20,8
LETONIA	169,0	64,5	26,3	15,6	46,3	99,9	9,7	20,9
LITUANIA	313,8	65,0	49,4	15,7	205,6	99,9	43,2	20,9
LUXEMBURGO	215,7	95,9	44,0	20,4	301,6	94,3	43,8	14,5
MALTA	125,3	69,3	21,6	17,2	66,1	74,0	8,8	13,3
P. BAJOS	6.807,7	68,7	1.101,6	16,2	9.853,6	77,4	1.775,5	18,0
POLONIA	3.796,6	76,9	661,1	17,4	3.145,4	84,6	658,2	20,9
PORTUGAL	17.408,9	76,4	3.135,1	18,0	9.758,8	59,5	1.883,3	19,3
R. UNIDO	15.830,7	79,0	2.825,1	17,8	9.843,9	66,5	1.635,4	16,6
R. CHECA	1.610,7	74,1	274,9	17,1	2.527,0	83,5	568,9	22,5
RUMANÍA	1.281,3	87,9	247,5	19,3	1.085,7	97,7	256,8	23,7
SUECIA	1.877,4	75,6	323,0	17,2	2.258,2	94,9	556,6	24,6
TOTAL UE	143.126,0	77,8	25.162,7	17,6	126.094,2	82,4	24.188,7	19,2

En el cuadro puede observarse que el importe de las entregas efectuadas desde España es superior al de las adquisiciones realizadas por operadores de nuestro país, pero esta diferencia se ve matizada por el hecho de que en España es más frecuente la aplicación de tipos reducidos que en los restantes Estados Miembros (en nuestra simulación el tipo general se aplicaría al 77,8% de los importes correspondientes a entregas efectuadas desde España, mientras que en las entregas realizadas desde otros Estados –correspondientes a las adquisiciones efectuadas por los operadores españoles– el tipo general vigente en el país de origen de los bienes se aplicaría al 82,3% del importe total).

También hay que tener en cuenta que la estructura de tipos es distinta en unos países y otros, así en España aplicamos tipos del 21%, 10% y 4%, pero hay países como Dinamarca con un tipo único del

Comisión Europea, para estimar, también con todas las cautelas, qué importes se deducirían los adquirentes intracomunitarios en España si en nuestro país fuese deducible el IVA soportado en sus compras en otros Estados miembros de la Unión Europea.

25%. Todo ello lleva a que la simulación se aplique un tipo medio a las entregas desde España del 17,6%, mientras que en las entregas con destino a España el tipo medio que se aplicaría sería superior: el 19,2%.

A partir de los datos anteriores se puede concluir que con un sistema de tributación en origen de las operaciones intra-UE, España ingresaría 25.162,7 millones de euros adicionales por las entregas intracomunitarias que ahora están exentas, mientras que a cambio, si las adquisiciones que realizan los operadores españoles pasaran a gravadas en el Estado miembro de origen, ello tendría un coste recaudatorio para nuestro país de 24.188,7 millones de euros (entendiendo que dichas cuotas seguirían siendo deducibles en España). Por tanto, el saldo recaudatorio neto de aplicar un sistema de origen puro, sin cámara de compensación entre Estados, sería positivo para nuestro país en casi 1.000 millones de euros.

Este saldo positivo es posible debido a las últimas subidas del impuesto puesto que con un tipo general del 16% y un tipo reducido del 7% como teníamos antes de julio de 2010, el resultado seguiría siendo negativo a pesar de la evolución favorable de la balanza comercial con nuestros socios en la UE.

No obstante lo anterior, comparando los datos del cuadro anterior relativos a 2013 con los del gráfico sobre la evolución del comercio intracomunitario correspondientes a dicho año que vimos unas páginas más atrás, se observa que las cifras difieren, en especial en el importe de las entregas. No es sorprendente, los datos del cuadro tienen su origen en la información estadística de Aduanas (que incluye País Vasco y Navarra), mientras que los datos del gráfico están extraídos exclusivamente de las declaraciones de IVA gestionadas por la Agencia Tributaria (sin incluir las gestionadas por las Haciendas Forales) y, además, en la medida en que las entregas intracomunitarias están exentas la información sobre ellas en las declaraciones no es completamente fiable puesto que no tiene relevancia recaudatoria directa para los declarantes. Si aplicáramos los tipos medios del cuadro a los importes del gráfico, el saldo recaudatorio de aplicar un sistema de tributación en origen puro pasaría a ser negativo para España por unos 300 millones de euros, cifra en cualquier caso reducida y asumible en una eventual negociación de la reforma del sistema de tributación de las operaciones intra-UE que permitiese simplificar la aplicación del impuesto, disminuir sus obligaciones formales y reducir el fraude fiscal.

Por tanto, al no existir un condicionante recaudatorio restrictivo para nuestro país que nos obligue a ser muy conservadores en los planteamientos, veamos cuales son las alternativas estructurales para modificar la tributación de las operaciones intra-UE y su viabilidad.

6. ALTERNATIVAS ESTRUCTURALES

6.1. El Libro Verde

Según el Libro Verde, la principal característica de la imposición en destino es que los ingresos por IVA son percibidos por el Estado miembro donde se realiza el consumo, en función de los tipos y exenciones vigentes en el mismo, lo que permite superar las principales objeciones a la imposición en origen.

Para lograr un tratamiento idéntico al aplicado a las operaciones interiores (si se considerase imprescindible hacerlo así), se pueden gravar las entregas intra-UE o, alternativamente, generalizar la inversión del sujeto pasivo tanto para las operaciones interiores como para las operaciones intra-UE.

Por lo que se refiere al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, ya vimos que su generalización supondría un cambio sustancial en la configuración del impuesto con importantes implicaciones administrativas y económicas.

El gravamen en destino se puede articular de dos formas: considerando el lugar de llegada de los bienes (criterio del flujo físico de los bienes) o el lugar de establecimiento del cliente (como sucede actualmente con los servicios, sin perjuicio de la existencia de reglas especiales).

En cualquiera de los casos, puesto que se aplicaría el IVA de destino, habría que establecer un sistema operativo en el país de origen que permitiese al vendedor cumplir las obligaciones del impuesto directamente desde su Estado con las consiguientes consecuencias tanto para los operadores como

para las Administraciones tributarias. Además, desde el punto de vista financiero el cambio sería radical, ya que se pasaría de un régimen de exención de las entregas a su gravamen con la consiguiente repercusión del IVA al cliente.

6.2. Los comentarios al Libro verde

El Libro Verde fue sometido a consulta pública y el resultado de la misma (Comisión, 2011a) fue publicado el 2 de diciembre de 2011⁶⁰ y originó una Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo (Comisión, 2011b)⁶¹ el 6 de diciembre del mismo año.

La conclusión de los operadores económicos que participaron en el procedimiento de consulta⁶² es clara: la fragmentación del sistema común europeo del IVA en 27 regímenes nacionales distintos constituye el principal obstáculo para un comercio intracomunitario eficiente (exceso de complejidad, costes de cumplimiento añadidos y mayor inseguridad jurídica), e impide que los ciudadanos puedan disfrutar de los beneficios de un auténtico mercado común. Incluso algunas empresas consideran que es más simple y rentable hacer negocios con socios comerciales extracomunitarios que con empresas de la UE.

Sin embargo, la Comisión reconoce que, a pesar de las grandes expectativas de cambio creadas por el Libro Verde, resulta comprensible que los Estados miembros no quieran asumir riesgos en un impuesto que representa el 21% de sus ingresos nacionales⁶³, por lo que es más realista plantear únicamente cambios graduales cuyos riesgos, beneficios y costes estén claros y puedan ser estudiados y valorados exhaustivamente.

La Comunicación de la Comisión al Parlamento supone, en cualquier caso, el reconocimiento expreso de la imposibilidad política de aplicar el IVA en origen (Lasarte *et al.*, 2012). Acertadamente, la Comisión considera que perseverar en un sistema de esas características sin conseguir avances mermaría la credibilidad del proceso de construcción europeo. Otra cosa es cómo se articule la aplicación del IVA en destino, ya que, como hemos adelantado, existen numerosas alternativas y la liquidación del impuesto puede efectuarse tanto por el vendedor como por el comprador (incluso por ambos). Algunas de estas fórmulas pueden obligar a establecer un sistema de transferencias entre Estados o una cámara de compensación entre ellos para que el Estado de destino reciba la recaudación del impuesto. Por otra parte, hay alternativas difíciles de implementar sin el establecimiento de ventanillas únicas en los diferentes países para que cada operador pueda cumplir todas sus obligaciones relativas al impuesto en un único Estado. Sin olvidar la idea de una Administración única para gestionar el IVA, planteamiento utópico que siempre sobrevuela cuando se analizan fórmulas para la tributación de las operaciones intra-UE⁶⁴.

Volviendo a las observaciones sobre el Libro Verde, según el documento resumen de la Comisión antes citado, es significativo que la mayoría de quienes respondieron en el procedimiento de consulta recalcaron la necesidad de introducir mejoras en la tributación de las operaciones intra-UE debido a su falta de consistencia con las operaciones interiores y, especialmente, por los altos costes de cumplimiento derivados de la falta de armonización que obligan en muchas ocasiones a contratar servicios especializados y hacen que se pierda la neutralidad del impuesto puesto que la fiscalidad puede disuadir de la realización de determinadas operaciones.

Los principales problemas de armonización identificados por los operadores fueron los siguientes: diferentes reglas para acceso al registro de operadores, distintos formatos y plazos para las declara-

⁶⁰ *Summary report of the outcome of the public consultation on the Green Paper on the future of VAT towards a simpler, more robust and efficient VAT system* (1 December 2010 – 31 May 2011). Taxud. c. 1(2011)1417007.

⁶¹ *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market*. COM (2011) 851 final.

⁶² En los apartados anteriores ya hemos reflejado algunas opiniones de las empresas sobre los problemas de seguridad jurídica y fraude de que adolece el impuesto.

⁶³ La Comisión citaba en su Comunicación datos de 2009 cuando la recaudación del impuesto en la Unión Europea ascendió a alrededor de 784.000 millones de euros.

⁶⁴ Es evidente que la simplificación total nunca podrá lograrse salvo que convirtamos la Unión Europea en un único Estado, cosa que no puede ser y que además es imposible, según el conocido dicho español (LASARTE *et al.*, 2012).

ciones, requerimientos de dudosa eficacia para luchar contra el fraude, exigencia de pruebas diferentes para la exención de las entregas intracomunitarias. La gran mayoría de las empresas están a favor del establecimiento de medios de prueba normalizados y algunas de ellas proponen la existencia de pruebas supletorias en el caso en que la prueba principal no pueda ser aportada.

También se identifican como carencias del sistema actual la falta de reglas adecuadas para las operaciones en cadena⁶⁵ y para las existencias en depósito (*consignment stock*), así como las dificultades específicas que afrontan algunos sectores (ventas a distancia, transporte).

Por lo que se refiere al fraude, destaca la petición de los operadores de que las medidas administrativas tengan carácter específico y vayan dirigidas expresamente contra quienes incumplen las reglas, en lugar de revestir carácter general y afectar a todos los sujetos pasivos, la mayoría de ellos cumplidores de sus obligaciones, lo que provoca el riesgo de sanciones elevadas incluso por errores involuntarios.

Algunos operadores consideran que la mejor manera de reducir el *tax gap* es simplificar el impuesto, mejorar la seguridad jurídica y facilitar el cumplimiento. En especial mediante una adecuada proporción entre los costes de cumplimiento y las necesidades de las Administraciones tributarias, las cuales deberían compartir sus mejores prácticas e incrementar la cooperación entre ellas.

Respecto del uso de herramientas informáticas para cumplir con las obligaciones del impuesto, se detecta un cierto temor a los requerimientos tecnológicos que puede representar la generalización de la deseada Administración electrónica, en especial por el impacto que ello pueda ocasionar a las PYMES.

Por lo que se refiere a la aplicación del sistema de origen o de destino para el comercio intracomunitario, es llamativo que alrededor de un tercio de quienes respondieron a la consulta sigan siendo partidarios del IVA en origen, aunque, en cualquier caso, reconozcan que se trata de una solución que exige un alto grado de armonización que se está muy lejos de conseguir.

Por otra parte, algo menos de un tercio de las respuestas se oponen de forma explícita a la tributación en origen y prefieren abiertamente el régimen de destino, por considerarlo más fácil de lograr. En muchos casos se vincula esta opción con el establecimiento de un sistema de ventanilla única o con la generalización del sistema de inversión del sujeto pasivo.

También hay opiniones a favor de un sistema mixto: IVA en origen para las operaciones con consumidores finales e IVA en destino para las operaciones B2B.

De igual forma, algunas opiniones remarcan la importancia de la deducción de las cuotas en el país en el que el operador económico presenta sus declaraciones del impuesto sin tener que acudir a procedimientos de reembolso en otros Estados.

En cuanto a la ventanilla única (*one-stop shop*), la mayoría consideran que se trata de una medida de simplificación deseable, aunque algunos expresan sus dudas sobre la capacidad de los Estados de ponerla en marcha. En este sentido, el establecimiento de la llamada miniventanilla única (*mini-one-stop shop*), que comenzará a aplicarse en 2015 a los proveedores que prestan servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y electrónicos a consumidores finales de la UE⁶⁶, puede servir para evaluar la viabilidad de su generalización futura en el impuesto.

De cara al futuro, según algunas opiniones, la ventanilla debería ser opcional y permitir que cada operador se registre una sola vez en la UE y pueda cumplir todas sus obligaciones IVA con la presentación de una única declaración de IVA para efectuar un único ingreso (o solicitar devolución) en su país de establecimiento y todo ello de acuerdo con una única plataforma tecnológica.

El IEF en sus observaciones al Libro Verde considera el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo como un remedio eficaz, pero a la vez transitorio y excepcional, para garantizar el pago del IVA en

⁶⁵ Existen reglas especiales para las llamadas operaciones triangulares, pero no para los casos en los que intervienen cuatro o más operadores.

⁶⁶ El gravamen de estas prestaciones de servicios en el Estado de consumo obligaría a los prestadores a cumplir obligaciones en todos y cada uno de los Estados miembros en los que tuvieran clientes. La mini-ventanilla única les permitirá cumplir todas las obligaciones en su Estado de identificación, lo que constituye una innegable simplificación (y también un importante reto para las Administraciones tributarias). El proyecto de ley de modificación de la Ley del IVA tramitado en el contexto de la reforma fiscal en curso (Boletín Oficial de las Cortes Generales de 6 de agosto de 2014) realiza la trasposición al derecho español de la normativa armonizada aplicable al caso.

caso de fraude. Aplicar generalizadamente la inversión del sujeto pasivo desnaturalizaría el impuesto convirtiéndolo en un tributo minorista.

Como puede observarse, los problemas no son sencillos de resolver, pero como dijo el Comisario Algirdas Semeta⁶⁷ en la conferencia de prensa de presentación de la Comunicación antes mencionada al Parlamento, la reforma del IVA hay que afrontarla como una carrera de larga distancia, no como un sprint de 100 metros.

Por otra parte, resaltar que el Consejo ECOFIN⁶⁸ dio públicamente su apoyo al objetivo de la Comisión reflejado en dicha Comunicación para tratar de conseguir un sistema IVA más simple, eficiente, neutral, robusto y a prueba de fraude.

A nivel nacional, resulta destacable que el Informe de la Comisión Lagares en su propuesta 120 inste a trasladar a las autoridades comunitarias los cambios necesarios en la Directiva y Reglamentos del IVA que permitan superar el vigente régimen transitorio y culminar cuanto antes la aprobación y aplicación definitiva del principio de imposición en destino.

6.3. Los debates posteriores en la Unión Europea

Para facilitar el debate y evaluar propuestas la Comisión decidió crear el Grupo de Expertos en el IVA (*VAT Expert Group* o *VEG*)⁶⁹ y un Foro de la Unión Europea sobre el IVA (*VAT EU Forum*)⁷⁰ con el objeto de complementar los trabajos del Grupo sobre el Futuro del IVA (*Group on the Future of VAT*)⁷¹ conformado por los representantes de los Estados miembros.

Las alternativas puestas encima de la mesa fueron las siguientes⁷²:

- Mantener el sistema actual, sin cambios o con la opción de mejorarlo introduciendo cambios no sustanciales.
- Establecer el criterio de destino que se definiría atendiendo al flujo de las mercancías con dos opciones: repercusión del IVA del Estado de destino por el vendedor (con complejidad para el vendedor si no contase con el apoyo de una ventanilla única eficaz en su país) o aplicación en destino de la regla de la inversión del sujeto pasivo. Esta segunda opción no supondría un gran cambio respecto del sistema vigente más allá de sustituir el desdoblamiento actual de la operación intra-UE en una entrega exenta en origen y una adquisición sujeta en destino por una única operación interior en el país de destino, puesto que el adquirente seguiría liquidando y, en su caso, deduciendo el IVA, aunque lo haría en concepto de la realización de una opera-

⁶⁷ *Commissioner responsible for Taxation and Customs Union, Audit and Anti-fraud.* La frase completa fue: *To conclude, the reform of our VAT system is not a 100 metre sprint, but a long-distance run. Changes will have to be gradual and steady, to avoid any risk to Member States' revenues or sudden adjustments for businesses. This is not to say, however, that we cannot see the finishing line. I have my sights firmly set on an EU VAT system which is easy to comply with, brings in quality revenue, and is well protected against fraud. Today's Communication is a major step in that direction, and the starting point for substantial improvements that lie ahead.*

⁶⁸ *3167th Council meeting. Economic and Financial Affairs.* Brussels, 15 May 2012.

⁶⁹ La Decisión de la Comisión de 26 de junio de 2012 (2012/C 188/02) creó un grupo de expertos en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (*VAT Expert Group* o *VEG*) con participación de representantes de las empresas, los asesores y la academia con el objetivo de asistir de forma permanente, estructurada y transparente a la Comisión en la preparación de nuevas iniciativas en el IVA. En el portal de IVA de la Comisión puede consultarse la documentación de trabajo y las actas de las reuniones del grupo.

⁷⁰ El Foro de la Unión Europea sobre el IVA (*EU VAT Forum*) fue creado mediante la Decisión de la Comisión de 3 de julio de 2012 (2012/C 198/05) con representación de los Estados, las empresas y los asesores para informalmente tratar de asuntos relacionados con el IVA y analizar mejoras en la aplicación del impuesto, en la lucha contra el fraude y en el uso de las tecnologías, entre otros asuntos. De igual forma, en el portal de IVA de la Comisión puede consultarse la información sobre el Foro y sus reuniones y documentos de trabajo.

⁷¹ La Dirección General de Impuestos y Aduanas de la Comisión decidió crear un grupo de trabajo permanente *Group on the future of VAT* o *GFV* fusionando los grupos preexistentes. De este grupo forman parte todos los Estados miembros.

⁷² Pueden parecer muchas, pero AINSWORTH ha llegado a identificar 13 opciones (AINSWORTH, 2007b): IVA en origen, IVA en destino, *CVAT* (IVA en origen, deducción en destino), *VIVAT* (tipo único B2B), *Dual VAT* gestionado por la administración federal, *Dual VAT* gestionado por la administración regional, *PVAT* (*prepaid VAT* por el comprador), *Mittler Model* (sistema electrónico para certificar la exención mediante un número conocido como *F Number –Free Number–*, ya que permite comprar exento de IVA), Inversión del Sujeto Pasivo (en dos modalidades), *PVAT* (*Pay First Model*, solo se deduce el IVA si ha habido ingreso previo, también con dos modalidades), y *Digital VAT*.

ción interior de la que resultaría sujeto pasivo por inversión y no en concepto de la realización de una adquisición intracomunitaria.

- Alinear la tributación de las operaciones entre empresarios o profesionales con la que se aplica a las operaciones con transporte intra-UE para consumidores finales (ventas a distancia).
- Aplicar las reglas vigentes para los servicios, con posible aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo o un sistema de ventanilla única, aunque realmente, en cualquiera de los casos, ello supondría desvincular la tributación del flujo de las mercancías con los consiguientes problemas.
- Aplicar el criterio de destino definido en función del flujo contractual (no del movimiento de los bienes), también con la posibilidad de establecer un sistema de ventanilla única o la regla de la inversión del sujeto pasivo.
- Aplicar el sistema *Viable Integrated VAT (VIVAT)* con un tipo único para las operaciones intracomunitarias y una cámara de compensación entre Estados.
- Aplicar el sistema *Compensated VAT (CVAT)* con aplicación del tipo que se determinase para las operaciones intra-UE y un tipo complementario por la diferencia que resultase entre el tipo vigente en el Estado de destino y el tipo único.
- Aplicar el *Single European VAT Area (SEVA)*, lo que supondría avanzar hacia un IVA único en la Unión Europea.

En el curso de las discusiones se decidió descartar las 3 últimas alternativas por considerarse políticamente inviables. También se descartó la alternativa basada en la tributación actual de las transmisiones con transporte intra-UE para consumidores finales (ventas a distancia) por tratarse de un sistema de tributación muy problemático y claramente insatisfactorio por obligarse a los operadores a cumplir obligaciones en todos los países en los que su volumen de ventas alcanzan un volumen significativo.

Por otra parte, se constató la importancia de la ventanilla única en algunas de las alternativas puesto que su adecuado funcionamiento aconseja que cada operador se relacione exclusivamente con el Estado en el que esté establecido para que, a través de la ventanilla, pueda cumplir en él todas las obligaciones relativas al impuesto que se deriven de sus operaciones, con independencia de que algunas de ellas tributen con aplicación del tipo vigente en otros Estados. Por tanto, la definición de la ventanilla única y su alcance constituye un debate necesariamente conectado con el del futuro de la tributación de las operaciones intra-UE.

Así, cabe pensar en una miniventanilla única de alcance limitado, como la que se aplicará a partir de 2015 a las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, televisión, radiodifusión y telemáticos o en una ventanilla de alcance general para todas las operaciones sujetas al impuesto. Otra cuestión decisiva es si la ventanilla recibiría un único pago por IVA de cada operador o si las empresas tendrían que hacer tantos pagos como países de destino de sus operaciones. También es una cuestión crítica si la ventanilla sería responsabilidad única de cada país o si habría responsabilidad compartida sobre su funcionamiento entre Estados.

En los estudios manejados en los debates, se ha estimado que la modificación de las reglas aplicables al comercio intracomunitario podría afectar a entre 3,2 y 3,7 millones de operadores europeos (entre un 10 y un 12% del total), de los cuales entre 1,4 y 1,6 millones realizan entregas. Por tanto, cualquier cambio debe ser evaluado con extraordinaria prudencia y ello explica las dificultades para lograr acuerdos entre los Estados.

En las reuniones del GFV y el VEG de octubre de 2013 los servicios de la Comisión, a la vista de las distintas opiniones, indicaron cuáles eran las opciones de cambio a analizar en detalle:

- Adaptación de las reglas vigentes para que el vendedor repercuta el IVA del país de destino (definido, como hasta ahora, según el flujo de mercancías).
- Alineamiento con las reglas de tributación de los servicios y aplicación de la inversión del sujeto pasivo.
- Aplicación por el vendedor del IVA del país de destino definido en función del “flujo contractual”.

En las reuniones de febrero de 2014 la Comisión estuvo de acuerdo en extender el análisis de detalle a otras dos opciones:

- Adaptación de las reglas vigentes para aplicar el criterio de destino siguiendo el flujo de las mercancías con inversión del sujeto pasivo.
- Mejorar el sistema vigente sin modificaciones sustanciales.

Finalmente, la complejidad del asunto y la necesidad de profundizar en las alternativas ha llevado a la realización de un estudio sobre la viabilidad y la posible implementación del criterio de destino⁷³ cuyo resultado final está previsto que se presente en enero de 2015.

Los aspectos clave a considerar en la evaluación de cada alternativa son, por lo que se refiere a los operadores, los costes de cumplimiento, la seguridad jurídica y su impacto financiero. Para las Administraciones tributarias el efecto recaudatorio, los costes administrativos y los riesgos de fraude son los aspectos más relevantes. Por supuesto, también se debe realizar un análisis más global en términos económicos: impacto en el comercio intra-UE, repercusión en el PIB, efecto en los precios y en el empleo.

En cualquier caso, cabe recordar que los posibles cambios que se adopten deberán ser aprobados por unanimidad por los 28 Estados miembros, por tanto, todos estos estudios son meramente preliminares.

En mi opinión, a pesar de la amplitud del debate, solo existe una hoja de ruta viable: mejorar el sistema vigente con medidas como las que hemos analizado a lo largo de este artículo sin plantear cambios de mayor alcance hasta que los avances tecnológicos permitan una mejor conciliación de las medidas anti-fraude con la simplificación de obligaciones formales y, en cualquier caso, condicionar la posible aplicación de un sistema de tributación en destino a la implantación exitosa de la mini-ventanilla única a partir de 2015 para asegurar que en el futuro será posible la generalización del sistema de ventanilla única a todo el comercio intra-UE.

7. RESUMEN

El régimen de tributación en el IVA de las compraventas intra-UE, basado en la exención de las entregas en el país de origen y el gravamen de las adquisiciones en el país de destino, es claramente insatisfactorio por los problemas de fraude y de inseguridad jurídica que plantea.

A pesar de ello la posición española ante posibles cambios ha sido tradicionalmente conservadora puesto que nuestra condición de país eminentemente importador desaconsejaba implicarse a fondo en un debate en el que el objetivo a conseguir era la tributación en origen del comercio intra-UE.

En estos momentos tal pretensión ha sido abandonada por la Comisión Europea que ha planteado diversas alternativas para establecer un nuevo sistema de tributación en destino sin necesidad de desdoblamiento de la tributación en una entrega exenta en origen y una adquisición sujeta en destino, que podría articularse simplemente gravando las compraventas como cualquier otra operación realizada en el país de destino y de acuerdo con la normativa y el tipo en él aplicables. No obstante, el abanico de alternativas a debate es amplio.

Por otra parte, los cambios en la balanza comercial española con nuestros socios de la UE y las recientes subidas de tipos en nuestro país permiten estimar que incluso con un régimen de tributación en origen puro la recaudación por IVA en España podría incrementarse (en unos 1.000 millones).

Todo ello posibilita una posición española más abierta que nunca en los debates.

Sin embargo, la necesidad de lograr acuerdos entre los 28 Estados miembros por unanimidad, hace que, en mi opinión, solo exista una hoja de ruta viable: mejorar el sistema vigente para reforzar la lucha contra el fraude y la seguridad jurídica, sin plantear cambios de mayor alcance hasta que los avances tecnológicos permitan una mejor conciliación de las medidas anti-fraude con la simplificación

⁷³ A estos efectos, se puede consultar el resumen de la 8.ª reunión del VAT expert group (VEG), celebrada el 12 de junio de 2014 respecto del documento Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods. Feasibility and economic evaluation study. Inception report. Contract: TAXUD/2013/DE/319. 21 May 2014.



de obligaciones formales y, en cualquier caso, condicionar el posible establecimiento de un sistema de tributación en destino a la implantación exitosa a partir de 2015 de la mini-ventanilla única aplicable a los servicios transfronterizos de telecomunicaciones, televisión o radiodifusión y electrónicos prestados a consumidores finales, para tener la certeza de que en el futuro será posible la generalización del sistema de ventanilla única a todo el comercio intra-UE.

Como alternativas a explorar, en buena medida complementarias, para reforzar la lucha contra el fraude, cabe citar las siguientes: exigencia progresiva de la emisión de facturas por medios telemáticos, comenzando por las grandes empresas, en línea con la estrategia seguida por otros países; reducción de los pagos en efectivo limitando su utilización si se constata que la medida actualmente en vigor está produciendo resultados positivos; apuesta por la generalización de programas de ayuda para la llevanza de libros registro y la obtención de las autoliquidaciones y declaraciones informativas a partir de la información en ellos contenida; y diseño de programas que permitan la extracción de la información que precisa la Administración de los sistemas de gestión de los impuestos de los obligados tributarios con los menores costes de gestión para ellos.

En paralelo, hay que reforzar la protección de los operadores de buena fe con resoluciones interpretativas en los ámbitos en los que existe inseguridad jurídica, potenciar la relación cooperativa y los acuerdos de entendimiento entre la Administración y los operadores intra-UE; y convertir el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la prevención del fraude en un aspecto clave en la responsabilidad social y en la información corporativa de las empresas.

Todo ello complementado con la potenciación de la cooperación administrativa y los intercambios de información entre Estados y, a nivel nacional, con la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en los sectores más problemáticos, el reforzamiento de la lucha contra el fraude organizado y la priorización de las actuaciones de control a los casos de riesgo sin afectar de forma negativa a los contribuyente cumplidores.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADAME MARTÍNEZ, F. D. y ADAME MARTÍNEZ, M. A. (2008): “Estudio crítico de la jurisprudencia comunitaria y nacional sobre los requisitos exigidos para la aplicación de la exención en entregas intracomunitarias”. *Operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido, prueba del transporte y carta de porte CMR*. Granada. *Comares*, 201-292.
- Ainsworth, R. T. (2006): “Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution”. *Tax Notes International*.
- (2007a): “MTIC: (VAT FRAUD) IN VOIP (Voice Over Internet Protocol)”. Boston University School of Law, *Working Paper*, n.º 10-03. (February 8, 2010).
- (2007b): “Tackling VAT Fraud: Thirteen Ways Forward”. Boston University School of Law. *Working Paper*, 13-36. (August 13, 2013).
- (2010): “VAT - Fraud and technological solutions”.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P. (2011): “La justificación del transporte como requisito para aplicar la exención en las entregas intracomunitarias de bienes: análisis de la STS de 7 de marzo de 2011”. *Quincena Fiscal*, n.º 18.
- ÁLVAREZ SUSO, M. (2007): “Las tramas organizadas de fraude en el IVA”. *Revista de contabilidad y tributación*, n.º 290.
- ARIAS, T. et al. y MONREAL, A. (2008): “Comercio Intracomunitario. Reglas generales”. Capítulo 17 del *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Dirección José Manuel de Bunes. Instituto de Estudios Fiscales.
- ARRIBAS LEÓN, M. et al. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2010): *Tributación de las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Marcial Pons.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF) (2000): Gabinete de Estudios. *El IVA en las operaciones intracomunitarias: entregas de bienes y prestaciones de servicios*. Madrid, Marcial Pons.
- AUTENNE, J. (2012): “Proposta di régimen definitivo di tassazione all’origine delle operazioni transfrontaliere”. *Observaciones al libro Verde de la Comisión Europea sobre el futuro del IVA*. Directores Adriano de Pietro y Javier Lasarte. Coordinadores Francisco Adame y Andrea Carinci. Escuela Europea de Altos Estudios Tributarios de la Universidad de Bolonia y Universidad Pablo de Olavide.
- BEATO BLANCO, M.ª D. (2014): “El IVA en el Informe Mirrlees”. *Opciones para una reforma del sistema tributario español* (coordinado por Julio Viñuela). Fundación Ramón Areces.
- BIRD, R. et al. and GENDRON, P. (1998): “Dual VATs and Cross-border Trade: Two Problems, One Solution?”. *International Tax and Public Finance*. 5.
- BLANCO, A. et al. y VICTORIA, A. (2008): “El ordenamiento comunitario y el IVA”. Capítulo 2 del *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido de la Escuela de la Hacienda Pública*. Dirección José Manuel de Bunes. Instituto de Estudios Fiscales.
- BLÁZQUEZ, A. (2010): “Fraude fiscal en el IVA. Análisis desde el derecho comunitario”. *Repercusiones tributarias de la ampliación de la Unión Europea*. Dirección José María Labeaga Azcona y Pablo Chico de la Cámara. Instituto de Estudios Fiscales. Universidad Rey Juan Carlos.

- BUNES, J. M. *et al.* y SÁNCHEZ GALLARDO, F.J. (2008): “Naturaleza, normativa, territorio de aplicación”. Capítulo 1 del *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido de la Escuela de la Hacienda Pública*. Dirección José Manuel de Bunes. Instituto de Estudios Fiscales.
- CALVO, R. (2013): *El IVA en las operaciones intracomunitarias*. Tirant lo Blanch.
- CAMARERO GARCÍA, J. (2010): “El fraude carrusel en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo”. *Cuadernos de Formación*. Vol. 11/ 2012. 17/10. Instituto de Estudios Fiscales.
- CAMINO ÁLVAREZ, B. (2014): “Perspectivas en la lucha contra el fraude carrusel tras el Libro Verde sobre el futuro del IVA”. *Cuadernos de Formación*. Vol. 17/ 2014. 3/14. Instituto de Estudios Fiscales.
- CARINCI, A. (2012): “Proposta di regime di tassazioni delle operazioni transfrontaliere alternativo a quello vigente”. *Observaciones al libro Verde de la Comisión Europea sobre el futuro del IVA*. Directores Adriano de Pietro y Javier Lasarte. Coordinadores Francisco Adame y Andrea Carinci. Escuela Europea de Altos Estudios Tributarios de la Universidad de Bolonia y Universidad Pablo de Olavide.
- CNOSSEN, S. (1983): “Harmonization of Indirect Taxes in the EEC”. *In Tax Assignment in Federal Countries*. Ed. C. McLure. Canberra. Australia.
- COMISIÓN EUROPEA (2004): *Informe de la Comisión Europea sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA*. COM (2004) 260 final, de 16 abril.
- (2010a): *Libro verde sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*. COM (2010) 695 final.
- (2010b): *Commission staff working document. Accompanying document to the Green paper on the future of VAT: towards a simpler, more robust and efficient VAT system*.
- (2011a): *Summary report of the outcome of the public consultation on the green paper on the future of VAT: towards a simpler, more robust and efficient VAT system*.
- (2011b): *Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*. COM (2011) 851 final.
- CRAWFORD, I. *et al.*; KEEN, M. and SMITH, S. (2010): “Value-Added Tax and Excises”. Capítulo de la publicación *Dimensions of Tax Design: the Mirrlees Review*, J. Mirrlees, S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, M. Gammie, P. Johnson, G. Myles and J. Poterba. Oxford University.
- FALCÓN y TELLA, R. (2008): “La STJCE de 27 de septiembre de 2007 (Teleos y otros) y la prueba del transporte en las entregas intracomunitarias”. *Quincena Fiscal*, n.º 1.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. (2013): “La exención de las entregas intracomunitarias en la doctrina del TJUE a la vista del asunto Mecsek-Gabona”. *Crónica Tributaria* 149/2013.
- GARCÍA-HERRERA, C. (2013): “Nuevos sistemas de recaudación en el Impuesto sobre el Valor Añadido para combatir el fraude y la evasión fiscal”. *Impuesto sobre el Valor Añadido. Aspectos conflictivos*. Semana de Estudios de Derecho Financiero. Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.
- GARDETA GONZÁLEZ, E. (2008): “Entregas intracomunitarias de bienes: recomendaciones prácticas”. *Estrategia Financiera*, 248. 2008. 69-74.
- GASCÓN, J. (2013): *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*. Cívitas.
- (2014): “La gestión de los tributos. En busca de una administración tributaria eficiente”. *Papeles de Economía Española*, 139/2013. *La fiscalidad en España. Problemas, retos y propuestas*. abril de 2014.
- GASCÓN, J. *et al.* y REDONDO, M. (2008): “Comercio intracomunitario. Reglas especiales”. Capítulo 18 del *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Dirección José Manuel de Bunes. Instituto de Estudios Fiscales.

- GÓMEZ FERRÓN, J.C. (2008): “Formular propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA”. *Cuadernos de Formación*. Vol. 6/ 2008. 27/08. Instituto de Estudios Fiscales.
- HOUSE OF LORDS (2007): *Stopping the carousel: missing trader fraud in the EU, report with evidence*. European Union Committee. 20th Report of Session 2006–07. Parliament. House of Lords. Great Britain. Ordered to be printed 8 May 2007 and published 25 May 2007. Published by the Authority of the House of Lords. (Paragraph 45).
- HURTADO PUERTA, J. *et al.*; MARÍN VACAS, V. y MORENO CASTEJÓN, T. (2007): “El fraude organizado al IVA intracomunitario. Análisis de los últimos planteamientos jurisprudenciales del TJCE de Luxemburgo: posibles alternativas para su represión”. *Cuadernos de Formación*. Vol. 4/ 2007. 23/07. Instituto de Estudios Fiscales.
- IACONO, A. (2012): “Il mercato interno per il futuro dell’IVA: questioni da trattare”. *Observaciones al libro Verde de la Comisión Europea sobre el futuro del IVA*. Directores Adriano de Pietro y Javier Lasarte. Coordinadores Francisco Adame y Andrea Carinci. Escuela Europea de Altos Estudios Tributarios de la Universidad de Bolonia y Universidad Pablo de Olavide.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF). (2011): “Observaciones del Instituto de Estudios Fiscales al libro Verde sobre el Futuro del IVA” [COM (2010) 695 FINAL] Instituto de Estudios Fiscales. *Documento de trabajo*, n.º 24/2011.
- KEEN, M. (2000): “Viva VIVAT!”. *International Tax and Public Finance*. 7.
- KEEN, M. *et al.* and SMITH, S. (2006): “VAT Fraud and Evasion: What do we Know and What can be Done?”. *National Tax Journal*, 59, 861-87.
- LAGARES (2014): *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español*. Febrero de 2014.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. (2004a): “La exención del IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española”. *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*. Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Economía y Hacienda. Coordinador Javier Lasarte Álvarez. 169-218.
- (2004b): “Garantías de la Hacienda Pública y Seguridad Jurídica de los empresarios en las operaciones intracomunitarias. Estudio particular de la prueba del derecho a la exención de las entregas intracomunitarias de bienes”. *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*. Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Economía y Hacienda. Coordinador Javier Lasarte Álvarez. 305-334.
- (2007): *La exención en el IVA de las entregas intracomunitarias*, Granada, Comares-Academia de Legislación y Jurisprudencia.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. *et al.* y ADAME MARTÍNEZ, F. (2012): “Entregas intracomunitarias”. *Observaciones al libro Verde de la Comisión Europea sobre el futuro del IVA*. Directores Adriano de Pietro y Javier Lasarte. Coordinadores Francisco Adame y Andrea Carinci. Escuela Europea de Altos Estudios Tributarios de la Universidad de Bolonia y Universidad Pablo de Olavide.
- LASARTE LÓPEZ, R. (2012): “Cooperación administrativa entre los Estados Miembros en el ámbito del IVA. EUROFISC”. *Observaciones al libro Verde de la Comisión Europea sobre el futuro del IVA*. Directores Adriano de Pietro y Javier Lasarte. Coordinadores Francisco Adame y Andrea Carinci. Escuela Europea de Altos Estudios Tributarios de la Universidad de Bolonia y Universidad Pablo de Olavide.
- LONGÁS LAFUENTE, A. (2008): *Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios y casos prácticos (1 y 2)*. CEF. 849-864.
- MARTÍN NAVAMUEL, J. (1996): “Las adquisiciones y entregas intracomunitarias de bienes en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido”. *Quincena Fiscal*. Núm. 11, 33-46.
- MÉNDEZ CORTEGANO, I. *et al.* y PUJANTE GIL, J. A. (2008): “Estrategia de lucha contra las tramas organizadas de fraude en el IVA intracomunitario”. *Cuadernos de Formación*. Vol. 6/ 2008. 30/08. Instituto de Estudios Fiscales.

- MERINO JARA, I. (2006): "Forma de acreditar el transporte de las mercancías a efectos de la exención de las entregas intracomunitarias de bienes: resolución comentada: RTEAC 26 de julio de 2006 (JUR 2006, 242786)". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*. n.º 10, 2007. 17-21.
- MIRANDA, N. *et al.* y NAVASCUÉS, S. (2012): "El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias. Medidas y propuestas para combatirlo". *Cuadernos de Formación*. Vol. 15/ 2012. 10/12. Instituto de Estudios Fiscales.
- MIRRELES *et al.* (2011): *Reforming the Tax System for the 21st Century: The Mirrlees Review*. Institute of Fiscal Studies. Traducción al español: Informe Mirrlees. Diseño de un sistema tributario óptimo. Julio Viñuela. Editorial Universitaria Ramón Areces. 2013.
- MORENO VARELA, P. A. (2011): "El fraude en el IVA y sus desencadenantes". *Crónica Tributaria*, 139/2011.
- RODRÍGUEZ, J. (2007): "La prueba del transporte en las entregas intracomunitarias: la reciente doctrina del TJUE". *Temas tributarios de actualidad*. AEDAF, septiembre.
- SÁNCHEZ GALLARDO, F. J. (2008): *IVA: jurisprudencia comunitaria. Memento Experto*. Francis Lefebvre.
- SÁNCHEZ SÁNCHEZ D. A. (2002): *El IVA en las operaciones intracomunitarias*. Deusto.
- VARSANO, R. (2000): *Sub-national Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution. Decentralization and Accountability of the Public Sector, Proceedings of the Annual Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean*. Washington DC: The World Bank.
- VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2007): "El IVA y el comercio internacional: tendencias y problemas actuales". *Crónica Tributaria*, 124/2007.
- VICTORIA SÁNCHEZ, A. (1999): "El IVA y las operaciones de comercio internacional". *Crónica Tributaria*, 92/1999.