

Universidad San Pablo–CEU

CEU Escuela Internacional de Doctorado (CEINDO)

Programa en Derecho y Economía



CEU
*Universidad
San Pablo*



CEU
*Escuela Internacional
de Doctorado*

**La inversión del sujeto pasivo en el IVA:
Análisis jurídico de su función como mecanismo de
lucha contra el fraude**

TESIS DOCTORAL

Presentada por:
Konrad Pawel Slowinski

Dirigida por:
Dra. Dña. Marta Villar Ezcurra

DEPARTAMENTO DE DERECHO PÚBLICO

MADRID, 2021

Esta tesis doctoral es el fruto de muchas horas dedicadas al estudio y la investigación. Una tesis que, fundamentalmente, ha contado con la ayuda inestimable de Dra. Marta Villar Ezcurra, cuyos conocimientos, criterios y certeras indicaciones, han sido el apoyo propicio para que este trabajo de investigación pudiera llevarse a cabo. Por todo ello, Marta Villar tendrá siempre mi más sincero reconocimiento y gratitud.

Finalmente, no puedo dejar de mencionar el nombre de la persona que ha hecho posible que pudiera escribir estas líneas- Ewa, mi madre; sus indicaciones y su apoyo incondicional han alentado los mejores proyectos de mi vida. A ella: gracias, madre, por absolutamente todo. No sólo en esta ocasión, sino a lo largo de toda mi vida.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	6
INTRODUCCIÓN	8
CAPÍTULO I. Características y funcionamiento del IVA en la Unión Europea	32
1.1. Primera aproximación a las claves del Impuesto.....	32
1.2. Los objetivos de la armonización del IVA en la Unión Europea	37
1.3. El IVA: su carácter general y multifásico	48
1.4. El principio de neutralidad fiscal y el derecho de deducción del IVA soportado	54
1.5. El principio de proporcionalidad y su aplicación en el IVA	67
1.6. La delimitación del sujeto pasivo y su concreción en el IVA	80
1.7. Reflexiones finales.....	88
CAPÍTULO II. El principio de neutralidad en el IVA: Análisis jurídico de su alcance y su relación con el fraude fiscal	92
2.1. Introducción y planteamiento del tema	92
2.2. El problema del fraude fiscal y otras amenazas a la correcta aplicación del IVA	96
2.3. El abuso de Derecho en el IVA y el criterio de la jurisprudencia del TJUE.....	105
2.4. Las modalidades de fraude fiscal en el IVA.....	116
2.4.1. El fraude en adquisiciones y entregas intracomunitarias	118
2.4.2. El “fraude carrusel” y sus elementos	127
2.4.3. Las facturas falsas como herramientas de actuaciones fraudulentas en el IVA ...	135
2.5. El principio de buena fe y la diligencia razonable como vías de refuerzo del derecho a la deducción	143
2.6. Reflexiones finales.....	163
CAPÍTULO III. El mecanismo de inversión del sujeto pasivo como medida anti-fraude en el IVA	169
3.1. Introducción y planteamiento del tema.....	169
3.2. Las raíces del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo	175
3.3. Consideraciones generales de la inversión del sujeto pasivo y limitaciones de la Directiva 2006/112/CE	195

3.4. Análisis de los supuestos de la inversión del sujeto pasivo en la normativa española	205
3.5. Aportaciones de un estudio comparativo de la inversión del sujeto pasivo en cuatro países de la UE	215
3.5.1. <i>Reverse charge</i> en Francia.....	216
3.5.2. <i>Käännetty arvonlisäverovelvollisuus</i> en Finlandia	221
3.5.3. <i>Inversione contabile</i> en Italia.....	227
3.5.4. <i>Taxarea inversă</i> en Rumanía	232
3.6. Análisis crítico de los principios de neutralidad y proporcionalidad aplicados a la inversión del sujeto pasivo.....	239
3.7. Reflexiones finales.....	258
CONCLUSIONES	265
BIBLIOGRAFÍA	290

ABREVIATURAS

AVL: Arvonlisäverolaki, 30.12.1993/1501, última actualización SDK 559:2021 (julkaistu 23.6.2021)

CE: Comunidad Europea

CEE: Comunidad Económica Europea

CGI: Code général des impôts

DGT: Dirección General de Tributos

Directiva 2006/112/CE: Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido

DO: Diario Oficial de la Unión Europea

DOCE: Diario Oficial de las Comunidades Europeas

DPR: Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto

EU: Unión Europea

FD: Fundamento de Derecho

FJ: Fundamento jurídico

GRCM: Mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo (por sus siglas en inglés de "generalised reverse charge mechanism")

IBFD: *Internacional Bureau of Fiscal Documentation en Ámsterdam*

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

JT: Jurisprudencia Tributaria

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

LIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

MRR: Mecanismo de reacción rápida

RAE: Real Academia Española

RD: Real Decreto

RD-ley: Real Decreto-ley

RIVA: Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el

deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria

Sexta Directiva: Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

TCE: Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, de 25 de marzo de 1957

TJCE: Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TS: Tribunal Supremo

VTTL: Por sus siglas en inglés de “*VAT Theoretical Tax Liability*”

VAT GAP: Brecha fiscal en el IVA

“La técnica es ineludible en la vida financiera moderna, pero su desarrollo y perfeccionamiento no pueden producirse en modo alguno a expensas de los valores jurídicos. Es una misión fundamental del jurista no sólo la defensa de tales valores, sino señalar las vías a través de las cuales puedan conciliarse en el campo financiero el desarrollo de la técnica con el robustecimiento del Derecho”.

Fernando Sainz de Bujanda

INTRODUCCIÓN

Es innegable que el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) sigue constituyendo en la actualidad el impuesto clave en la Unión Europea¹ y que desempeña un papel esencial en el mercado único europeo². Ello es así, fundamentalmente, por su capacidad de generar no sólo una recaudación estable para los Estados miembros³ sino también para el sistema de recursos propios de la UE, aspecto de extrema importancia en los tiempos de crisis económica en los que actualmente vivimos.

Tanto la puesta en marcha como el desarrollo normativo y aplicativo del IVA responden a la necesidad de establecer en el ámbito comunitario europeo un tributo de estructura idéntica, con la particularidad de que sea neutral en su configuración interna. La base sobre la que se adoptó la Segunda Directiva IVA⁴, y que fue afianzada y reforzada por la Sexta Directiva⁵, supuso un singular avance para la armonización del impuesto, caracterizado por el derecho a

¹ Antes de nada, hay que recordar que la filosofía constitucional de la integración a través de la armonización tributaria fue articulada por Fritz Neumark que fue el encargado de crear el informe de 1962 que lleva su nombre y que sirvió de base teórica para la estructura fiscal europea. Como primer paso era necesario la implantación en todos los países del IVA, que entró en vigor como impuesto armonizado en 1977. Véase en este sentido Neumark, F. (1970), *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler steuerpolitik* en su edición española *Principios de la Imposición*, (1994), traducción de José Zamit, Instituto de Estudios Fiscales.

² Tax Revenue Statistics, Eurostat Statistics Explained: Datos del 29 de octubre de 2020.

³ Como sucesor de los impuestos sobre el volumen de los negocios, el IVA se constituye como una destacada y creciente fuente de ingresos para los Estados miembros de la UE; en este sentido podemos remitirnos a los datos presentados por la Comisión Europea, donde figura la cantidad de más de un billón de euros, correspondiente a la recaudación de 2019, lo que significa un 7,2% del PIB de la UE. En la actual búsqueda de nuevos recursos, la apuesta por la imposición indirecta y nuevas figuras de corte europeo, reavivan la necesidad de localizar las imperfecciones técnicas de un impuesto llamado a aumentar su protagonismo.

⁴ Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el valor Añadido (DOCE 1303/67).

⁵ Sexta Directiva 77/338/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible común (DOCE L 145 de 13 de junio de 1977).

deducir las cuotas soportadas en el ejercicio de la actividad económica, con la proyección de un gravamen sobre el consumo.

Sin embargo, aun cuando el IVA constituye un tributo armonizado - o más técnicamente un impuesto de estructura armonizada-⁶, no podemos obviar que estamos también ante un impuesto altamente imperfecto, que genera sistemáticamente problemas de índole diversa en el mercado intracomunitario⁷; un impuesto cuyas normas vigentes a menudo no son capaces de seguir el ritmo de la creciente velocidad de los cambios en la economía, no sólo de la Unión Europea, sino también de los que acontecen a nivel mundial. Hay que tener en cuenta que las bases de las actuales normas fiscales internacionales y nacionales se concibieron, en su mayoría, a principios del siglo XX, y desde aquel momento no han sido adaptadas eficazmente a la nueva realidad en la que vivimos actualmente. Solamente se plantearon y adoptaron diferentes “parches” - si se nos permite la expresión - en los ámbitos más frangibles. Por ello, existe una necesidad urgente y continua de reformar las normas, con el fin de que los regímenes fiscales internacionales, de la Unión y nacionales estén preparados para hacer frente a los nuevos desafíos económicos, sociales y tecnológicos del siglo XXI⁸, por un lado, y de otra parte, para que las imperfecciones puedan disminuir máximamente, aunque siempre es deseable proyectar los esfuerzos a la eliminación total los defectos del IVA.

⁶ Ha de mencionarse que la armonización se ha convertido en un deseo dentro de la Unión Europea frente a los intereses individuales de los Estados, no tan partidarios de esta forma de actuar única, protegidos por la necesidad de la unanimidad en materia tributaria. Véase, en este sentido, López Espadafor, C.M. (2016), *El Derecho de Propiedad ante la Armonización Fiscal*, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 23/2016, pág. 7, donde el autor resalta la posibilidad de la armonización de los impuestos indirectos y cómo los Estados son celosos en cuanto al mismo planteamiento en los impuestos directos, que es donde aplican los principios materiales de justicia tributaria que cada país reconoce como propios. Véase también Rozas Valdés, J.A. (2020), *La administración de la justicia tributaria en España*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, núm. 452, págs. 35-74 y Rozas Valdés, J.A. (2012), *De la justicia tributaria a la justicia financiera*, Revista empresa y humanismo, vol. 15, núm. 2, págs. 111-128.

⁷ Antes de la introducción del régimen transitorio de los intercambios intracomunitarios, las entregas de bienes entre dos Estados miembros eran clasificadas como entregas en el marco de cualquier otro intercambio internacional. Una entrega de bienes estaba sujeta al impuesto en el lugar de entrega, es decir, en el lugar en que se encontraban en el momento de iniciarse la expedición, pero quedaban exentos del impuesto con la exportación. Así pues, el IVA se aplicaba con ocasión de la importación en el Estado de destino. El paso de una frontera con ocasión de la exportación o de la importación, que constituía, respectivamente, el punto de apoyo decisivo para la exención o, en su caso, la tributación, debía acreditarse sin más sobre la base de los documentos aduaneros a los fines del IVA. Para realizar el mercado interior, se eliminaron los controles en las fronteras interiores, lo cual, en consecuencia, exigía también una reforma del régimen del IVA aplicable a los intercambios entre los Estados miembros; la reforma no llegó a extender la aplicación de las normas sobre entregas de bienes internas a los intercambios entre dos Estados miembros. En efecto, ello habría significado que, a diferencia de la situación anterior, el IVA no se aplicaría en el Estado en el que la mercancía es importada y consumida, sino en el Estado desde el cual se expide.

⁸ Resolución del Parlamento Europeo, de 26 de marzo de 2019, sobre delitos financieros y evasión y elusión fiscales, (2018/2121(INI)).

Asimismo, hay que advertir que el buen funcionamiento del sistema del IVA necesita una delimitación justa y equitativa entre, por un lado, los principios de neutralidad y de territorialidad del impuesto, cuya observancia debe permitir los derechos a la deducción, a la exención y, en su caso, a devolución y, por otra parte, la lucha contra el fraude fiscal. Así, en lo relativo al derecho a deducción, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), este derecho forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse.

En esta línea, no podemos ignorar que la preocupación por la neutralidad fiscal en el IVA⁹ no ha sido uniforme a lo largo de la evolución de este impuesto ni de sus criterios aplicativos e interpretativos. No obstante, tanto en la etapa inicial de conformación del tributo como en la fase en la que nos encontramos actualmente se ha hecho hincapié en la importancia de configurar el IVA bajo el principio de neutralidad¹⁰ que, según reiterada jurisprudencia del TJUE, constituye un “principio fundamental” inherente al sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión y es necesario corregir su funcionamiento de manera que dicha neutralidad ha de ser ajena a las distorsiones¹¹.

Sin la menor duda, de las deficiencias del impuesto objeto de atención, un problema grave que se debe destacar es el elevado nivel de fraude, algo que no sólo afecta gravemente al presupuesto de la Unión Europea, sino también al de los Estados miembros. En consecuencia, no deja de ser preocupante también el agravio comparativo en términos de justicia tributaria y competitividad de las empresas cumplidoras, ya que el fraude en el IVA en operaciones intracomunitarias de distintos sectores tiene la doble relevancia de la pérdida de ingresos tributarios que provoca y de la grave distorsión de precios que introduce en los mercados de los sectores económicos afectados, en beneficio de los operadores fraudulentos y perjudicando gravemente a los comerciantes legítimos¹², que cumplen sus obligaciones

⁹ Los primeros documentos que propusieron la creación de un impuesto multifásico sobre el consumo con derecho de deducción hacían mención expresa a la neutralidad fiscal como elemento básico de su configuración.

¹⁰ Ciertamente, la neutralidad del Impuesto debe entenderse como un principio fundamental del IVA; la realización de este principio se alcanza mediante la posibilidad de deducir el impuesto pagado sobre la adquisición de bienes y servicios (impuesto soportado) sobre el impuesto debido sobre el suministro de bienes y servicios con el fin de conseguir finalmente un mercado común basado en la libre competencia y con unas características análogas a las de un verdadero mercado interno y al mismo tiempo librar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económica.

¹¹ Hay que apuntar y subrayar que cualquier delimitación del derecho a deducir el IVA afecta la neutralidad del Impuesto y, por lo tanto, esto es algo que debe definirse por ley.

¹² Aronowitz, A.A., Laagland, D.C.G., Paulides, G. (1996), *Value-Added Tax fraud in the European Union*, WODC - Ministry of Justice, Kugler Publications, Amsterdam.

fiscales. Puede decirse, por ello, que esta es la razón de peso por la cual combatir dicho fraude sería, sin lugar a dudas, un objetivo prioritario de interés común en las políticas fiscales ya que la tributación justa y la lucha resuelta tanto contra el fraude fiscal como la evasión fiscal¹³ y la planificación fiscal abusiva desempeñan un papel central en la configuración de una sociedad justa y una economía fuerte, a la vez que defienden el contrato social y el Estado de Derecho.

Entre las diversas posibilidades que pueden perturbar el sistema del IVA se conocen varios “mecanismos” que afectan directamente a la neutralidad del IVA. Entre ellos, podemos mencionar el fraude “*en cascada*”¹⁴. Este tipo de fraude supone una quiebra al sistema del IVA por el mero hecho de que el proveedor tiene derecho a la devolución del IVA soportado cuando su subsiguiente entrega a un sujeto pasivo de otro Estado miembro está exenta. Asimismo, estas operaciones suelen organizarse en el marco de una serie de entregas¹⁵ en las que los mismos bienes circulan varias veces de unos Estados miembros a otros, algo que se conoce como “*fraude carrusel*”¹⁶, en este caso la Hacienda Pública puede perder por partida múltiple la cuota impositiva sobre un mismo producto. Este tipo de conductas, muy extendido en entregas de bienes, se dan igualmente en prestaciones de servicios.

Hay que subrayar que el fraude fiscal en el IVA es un problema habitual en los distintos países miembros de la Unión Europea, aunque la intensidad varía según el país considerado. Por ello, la lucha contra la evasión y el fraude internacional no es una necesidad singular de cada país, ni se puede culminar con éxito mediante la vía de los acuerdos bilaterales, sino que requiere de una acción planificada, conjunta y coordinada de diversos países que se encuentren en sintonía con la urgencia de poner remedios. La necesidad de aplicar medidas de lucha contra el fraude fiscal, un problema que sigue sin encajar dentro de los presupuestos

¹³ Hay que señalar que la lucha contra la evasión y el fraude fiscales se dirige contra actos ilegales, mientras que la lucha contra la elusión fiscal aborda situaciones que aprovechan resquicios legales o que, *a priori*, se inscriben dentro de los límites de la ley -a menos que sean consideradas ilegales por las autoridades competentes o, en última instancia, por los tribunales-, pero que contravienen su espíritu.

¹⁴ Aunque este tipo de fraudes tiene múltiples variantes y es cada vez más complicado y sofisticado, implicando cada vez mayor número de eslabones en la cadena, más operadores- *truchas*, más países, facturas ficticias sin mercancía real, empresas pantalla, todo eso tiene el mismo objetivo- mejor sortear el control de la Administración tributaria.

¹⁵ Fedeli, S., Forte, F. (2011), *International VAT Fraud: The Carousel Game*, Journal of Modern Accounting and Auditing, vol. 7, núm. 3, págs. 211-226.

¹⁶ El denominado “*fraude carrusel*”, como una de las modalidades típicas de fraude del IVA, se deriva de las lagunas existentes en el actual régimen de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias, provocadas por la inexistencia de una armonización tributaria plena entre los países de la UE. Dicho concepto va a ser desarrollado detalladamente en el capítulo II.

nacionales de los Estados miembros de la UE, ha sido, sin duda, lo que provocó que desde la perspectiva comunitaria se considerase, y cada vez con más fuerza, la posibilidad de introducir como medida anti-fraude el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo que, como veremos, ha ido ganando terreno paulatinamente con el objetivo de responder con efectividad a determinadas conductas y operaciones elusivas que pudieran ir generalizándose en los diferentes Estados miembros. Hasta la fecha, no se han podido desarrollar soluciones de carácter completo, que tengan un impacto positivo en toda la economía del país en cuestión. Mientras desde la Unión Europea se alientan las acciones para llevar a cabo las modificaciones oportunas con la finalidad de conseguir un IVA más sólido, resistente e impermeable al fraude, la preocupación por la recaudación justa y adecuada en el IVA sólo estimuló la incorporación¹⁷ en la Directiva 2006/112/CE¹⁸ del nuevo mecanismo de la inversión del sujeto pasivo¹⁹, como una medida de control tributario y lucha contra el fraude, con el fin de permitir que los Estados miembros se protejan adecuadamente contra aquellas situaciones que perjudiquen la recaudación tributaria, ya que, según las estimaciones, cada año deja de recaudarse en la UE la escandalosa cifra de un billón de euros debido al fraude, la evasión y la elusión fiscales, pero también la planificación fiscal agresiva, lo que supone un coste aproximado de 2.000 euros anuales por cada ciudadano de la Unión, sin que se estén tomando las medidas oportunas al respecto.

Al principio, dicho mecanismo fue sólo aplicado en las entregas intracomunitarias que se devengaban entre dos empresarios. Sin embargo, el alarmante aumento del fraude en el IVA motivó la decisión de la Comisión Europea de extender la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo también a algunas transacciones nacionales en relación con sectores concretos o suministros de los así llamados “productos sensibles”.

Como consecuencia de las medidas y propuestas de la Comisión Europea, la llamada «*brecha del IVA*» (diferencia global entre los ingresos previstos en concepto de IVA y el importe

¹⁷ A partir del 1 de enero de 2007 entra en vigor el artículo 199 según el cual los Estados miembros podrán establecer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de los bienes y servicios enumerados en este artículo, lo que va a ser detalladamente desarrollado en el capítulo III.

¹⁸ Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE 347, de 11 de diciembre de 2006).

¹⁹ El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en el caso *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*, ha hecho una corta pero muy precisa descripción del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo llamándolo «*el mecanismo del traslado de la obligación tributaria*». Véase la sentencia de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 32.

realmente recaudado²⁰) ha disminuido algo hoy en día en comparación con años anteriores, pero sigue siendo muy elevada²¹. Esta importante brecha del IVA vuelve a poner de relieve la necesidad de una reforma global de las normas de la UE en la materia, tal y como propuso la Comisión en 2017²², así como de una mayor cooperación entre los Estados miembros para frenar el fraude en el IVA y para que las normas funcionen para las empresas y los comerciantes legítimos.

Según los últimos cálculos²³, los Estados miembros de la Unión Europea perdieron 140.000 millones EUR en ingresos del IVA en 2018. Aunque sigue siendo extremadamente elevada, la «brecha del IVA» global ha disminuido ligeramente en los últimos años. Sin embargo, las cifras de 2020 apuntan a una inversión de esta tendencia -una pérdida potencial de 164.000 millones EUR- debido a los efectos de la pandemia de COVID-19 en la economía.

La considerable brecha del IVA en 2018²⁴, unida a las previsiones para 2020, que se verán afectadas por la pandemia del coronavirus, pone de manifiesto una vez más la necesidad de

²⁰ Véase, en este sentido, Zídková, H. (2014), *Determinants of VAT Gap in EU*, Prague Economic Papers, 4/2014, págs. 514-529.

²¹ Sin embargo, hay que subrayar, que en general no es fácil medir los ingresos no recaudados por incumplimiento, ya que, por definición, es poco probable que los comportamientos de incumplimiento sean declarados por los contribuyentes, y es muy posible que se oculten de manera deliberada; por consiguiente, tampoco es fácil cuantificarlos a través de observaciones directas o encuestas. A pesar de estos inconvenientes son cada vez más los países que lo hacen. Se puede destacar que entre los países que producen estimaciones de acceso público del gasto tributario, el Reino Unido y Estados Unidos tienen un historial consolidado de publicación de informes producidos con regularidad con estimaciones de la brecha tributaria. Recientemente, Italia y Australia también comenzaron a publicar informes con regularidad. También la Comunidad Europea encarga regularmente estimaciones de la brecha tributaria por IVA de sus países miembros por el mero hecho que el impacto fiscal del incumplimiento reviste una importancia fundamental, no sólo para las administraciones tributarias, sino también para los ministerios de finanzas y otras partes interesadas.

²² La Comisión Europea propuso una amplia reforma del sistema del IVA de la UE presentada en “El Plan de Acción del IVA” donde se presentan medidas para modernizar el IVA en la UE en un cuarto de siglo. Esta reforma integral aspiraba a mejorar y modernizar el sistema tanto para las administraciones como para las empresas. Entre los elementos claves presentados en esta propuesta se puede destacar primero, un futuro sistema definitivo de IVA de la UE para el comercio transfronterizo que reduzca las posibilidades de fraude según el cual las transacciones transfronterizas seguirían estando sujetas a los tipos de los Estados miembros de destino («principio del país de destino») como en la actualidad, pero la forma en que los impuestos se recaudan iría cambiando progresivamente hacia un sistema más impermeable al fraude, y segundo medidas para reforzar las herramientas actuales utilizadas por los Estados miembros para intercambiar información en relación con el fraude del IVA, los mecanismos de fraude y las buenas prácticas.

²³ Presentados por la Comisión Europea en el comunicado de prensa de 10 de septiembre de 2020.

²⁴ En el listado de países en los que se registró una mayor brecha nacional del IVA encontramos en primer lugar a Rumanía, con un 33,8% de los ingresos por IVA perdido en el año 2018. Siguen a continuación: Grecia (30,1%); y Lituania (25,9%). Como contraposición, las brechas más pequeñas se registraron en Suecia, Luxemburgo y Chipre, donde sólo se extravió el 1% de los ingresos medios del IVA. En términos absolutos, la mayor brecha del IVA, por un importe de 35.400 millones de euros, se produjo en Italia y en Gran Bretaña de 23.500 millones de euros. Aún así, la situación varía considerablemente según los Estados miembros. La brecha del IVA disminuyó en 23 Estados miembros y aumentó en otro cinco. Hungría (-5,1%), Polonia (-4,3%) y Lituania (-4,4%) registraron buenos resultados, con una gran disminución de sus pérdidas de IVA.

una reforma global de las normas de la UE en materia de IVA que ponga fin al fraude de este impuesto, así como de una mayor cooperación entre los Estados miembros para promover la eficaz y justa recaudación del IVA protegiendo al mismo tiempo a las empresas que operan lícitamente.

Aunque los Estados miembros han realizado un esfuerzo por mejorar la recaudación del impuesto, las cifras oficiales publicadas indican que debe reformarse el sistema actual del IVA en la UE, algo que, insistimos, debe combinarse con una mayor cooperación en toda la UE para que los Estados miembros puedan aprovechar plenamente los ingresos del IVA en sus presupuestos.

Sin embargo, a pesar de las reformas que se han emprendido, o del conjunto de medidas tomadas por los Estados miembros, que han fructificado con algunos resultados ventajosos, es evidente que el fraude y la evasión fiscal constituyen un gran reto para Europa. Por tanto, la lucha contra la evasión fiscal sigue siendo un objetivo prioritario de la Comisión de la UE y de los gobiernos de cada país de la Unión Europea, como queda reflejado en el gran número de iniciativas emprendidas en este ámbito. Cabe destacar aquí la modernización del sistema del IVA, que ha contribuido positivamente a la lucha contra el fraude.

Entre las diversas medidas propuestas desde las instituciones de la Unión Europea para combatir el fraude, en la Comunicación de la Comisión de 23 de noviembre de 2007, sobre determinados elementos clave para definir una estrategia contra la defraudación del IVA en la UE, se encuentra una introducción de supuestos de la inversión del sujeto pasivo, solución que se concibe como una excepción al criterio general de que el sujeto pasivo debe coincidir con la persona que realiza el hecho imponible.

La implantación del mecanismo de la inversión de sujeto pasivo a todas las fases por la que atraviesa la entrega de los servicios o las mercancías, a los que se aplica dicha herramienta, otorga una ventaja incuestionable al reducir las ocasiones de fraude. Si bien la técnica de la inversión del sujeto pasivo no debería convertirse en una regla generalizada para atajar el problema del fraude en el IVA, pues en tal caso el Impuesto perdería la identidad originaria que fundamentó la armonización del sistema comunitario europeo de imposición generalizada al consumo, ha de reconocerse que se está demostrando eficaz como medida de simplificación del impuesto y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscal. En opinión del

Profesor Falcon Tella, “una medida de ese tipo evita los fraudes en cadena y no supone un mayor coste ni inseguridad alguna para las empresas, ya que, simplemente, en lugar de pagar a sus proveedores el IVA, a través de la repercusión, lo que deben hacer las empresas es declararlo como IVA devengado en su autoliquidación, practicando así la deducción en la misma declaración, pues el IVA devengado en cabeza del destinatario (por inversión del sujeto pasivo) es un IVA deducible, al igual que lo es el soportado por repercusión”²⁵.

Teniendo en cuenta el número de bienes y servicios para los que las autoridades de la Unión Europea permiten la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, sin ordenar su aplicación, los Estados miembros tienen una gran facultad discrecional para aplicar este mecanismo. Cada Estado miembro puede tomar decisiones y acciones para luchar contra el fraude fiscal utilizando el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo como mejor les parezca, respondiendo a la actual situación fraudulenta en diferentes sectores. Por lo tanto, es interesante e importante analizar cómo diferentes países de la Unión Europea utilizan el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo desde el punto de vista del fraude fiscal y su escala. Por otro lado, es imprescindible analizar si los países donde la brecha fiscal es más grande aplican esta herramienta de una manera más amplia que los países donde la brecha fiscal es casi menos notable, o quizás no existe ninguna coherencia entre la brecha fiscal y la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA. Independientemente de lo anterior, es conveniente analizar la legislación tributaria de otros países de la Unión Europea para determinar cómo otros países utilizan el mecanismo de inversión del sujeto pasivo y si estos países aplican algunas soluciones que deberían trasladarse a la normativa española.

Por consiguiente, y en atención a las consideraciones expuestas, el objetivo de esta tesis es analizar críticamente la técnica de la inversión del sujeto pasivo en el IVA para verificar si constituye una herramienta eficaz en la lucha contra el fraude en este impuesto, o si se trata tan sólo de una herramienta más en la lucha contra dicho fraude, y al mismo tiempo hacer una valoración de su importancia en el momento actual. Se pretende así, en última instancia, contribuir a los esfuerzos por perfeccionar el sistema IVA. Por otra parte, la bibliografía y

²⁵ Falcón y Tella, R. (2006), *La responsabilidad subsidiaria prevista en el nuevo art. 87, cinco, LIVA: una medida vacía de contenido (en la medida en que si el comprador conoce el fraude la responsabilidad es solidaria, y si no lo conoce, la responsabilidad resulta inexigible) que debería sustituirse por una ampliación de los supuestos de inversión del sujeto pasivo*, Quincena Fiscal, núm. 21, pág. 11.

literatura publicada hasta el momento coinciden en contemplar este mecanismo como un instrumento temporal. Por ello, se puede objetar con carácter preliminar a las medidas de inversión del sujeto pasivo que nacen con un carácter excepcional, por lo que no parece que se pueda ni se deban aplicar de manera indiscriminada ni sin limitación temporal. El primer paso, sea cual sea la medida que se adopte en la lucha contra el fraude fiscal, debería consistir en mejorar y en hacer más eficaz - cuantitativa y cualitativamente - el intercambio de información entre las Administraciones Tributarias. Como hemos adelantado, la generalización del sistema de inversión el sujeto pasivo no es ni se concibe como una solución a largo plazo, además de que no hace falta que se diga que rápidamente surgirían nuevas modalidades de fraude. A ello hay que sumarle que el régimen de inversión del sujeto pasivo supone un grado de control más férreo sobre los sujetos obligados a ingresar los pagos por IVA por parte de las Administraciones Tributarias.

Con la presente tesis doctoral y el trabajo de investigación efectuado que nos ha llevado hasta aquí, se pretende sistematizar y analizar críticamente la “inversión del sujeto pasivo” también desde el punto de vista de “la supuesta temporalidad” a la vista de que el sistema del IVA en destino - vigente en la actualidad - también se plantea como un régimen transitorio que debería haber sido sustituido por el IVA en origen desde el 1 de enero de 1993, coincidiendo con la realización del mercado interior.

Para situar el fenómeno de la inversión del sujeto pasivo en el IVA en su contexto, en el primer capítulo se analizará el origen y la evolución del IVA, prestando especial atención a las cuestiones relativas al derecho a deducir las cuotas soportadas, que son fundamentales en el sistema del IVA, aunque la cuestión del derecho a deducir es multifacética y suscita muchas dudas, como confirma la reiterada jurisprudencia del TJUE. Por ello, nos centraremos en las cuestiones esenciales vinculadas al objeto de la investigación. También se recordará lo esencial del proceso de integración europea como la raíz para la implantación de un sistema común del IVA, un sistema que nace con la idea de garantizar que la estructura del IVA y los procedimientos fiscales no perturben el funcionamiento del originario mercado común.

Más adelante se analizarán algunos de los principios esenciales del IVA. Así, se presentará y abordará el principio de neutralidad como eje fundamental del sistema común del IVA, del que se deriva la necesidad de garantizar que el régimen de deducciones libera completamente al empresario o profesional del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus

actividades económicas, subrayando que el sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA. A continuación, se desarrollará el principio de proporcionalidad que, sin ninguna duda, está relacionado no sólo con el principio de neutralidad, sino también con el principio de tributación en todas las etapas de las transacciones económicas. Para terminar este capítulo, se tratará del concepto del sujeto pasivo como obligado a cumplir con las prestaciones tributarias materiales y formales impuestas por ley y exigidas por el sujeto activo.

Como es sabido, tanto el fraude como la elusión fiscal en el IVA provocan que la brecha tributaria actual en Europa represente una pérdida - que puede calificarse de alarmante - de ingresos públicos de los países miembros de la Unión Europea. Pero lo más preocupante es que cada vez aparecen nuevas tramas organizadas y aún más preparadas para obstaculizar la recaudación correcta del IVA. Por todo ello, es necesario establecer, tanto a nivel de la UE como nacional, el marco jurídico que sea más adecuado para hacer frente a los fraudes masivos y a los imprevistos, con suficiente agilidad como para que no quede desestabilizado el sistema recaudatorio del IVA.

Por esta razón, el propósito del segundo capítulo es presentar un análisis jurídico no sólo del mencionado fraude en el IVA, su concepto y diferentes formas, sino también las características del abuso en el IVA, exponiendo el patrón consistente del mismo, de la mano y guía de los criterios del TJUE y recordando, entre otras exigencias, que el principio de neutralidad fiscal no implica que un sujeto pasivo que puede optar entre dos operaciones pueda elegir una e invocar los efectos de la otra siempre teniendo en cuenta el régimen objetivo del IVA. También se analizará la buena fe presentando sus bases en su amplio sentido, que nos permite llegar a una conclusión que cumple la exigencia de buena fe el sujeto pasivo que no sólo no ha participado activamente en el fraude, sino que ni siquiera sabía ni podía saber que estaba implicado en el mismo, aunque la llamada *teoría del conocimiento* exige que la Administración pruebe un hecho subjetivo «*sabía o podía saber*» con la confirmación de hechos objetivos, incluso en ocasiones, a través de indicios.

Tal y como se comprobará, la problemática de los fraudes fiscales, sin duda alguna, concierne a todos los Estados miembros de la Unión Europea y por lo tanto requiere una solución

transnacional, ya que los esfuerzos conjuntos a nivel europeo y nacional son cruciales para defender los presupuestos nacionales y de la Unión contra las pérdidas debidas al impago del Impuesto.

Una de las propuestas en la lucha para atajar el fraude fiscal prevista en la vigente Directiva IVA 2006/112/CE, en sus artículos 199, 199 *bis* y 199 *ter*, se presentará en el tercer capítulo, en el que se aborda el análisis y se sistematizan los métodos empleados en el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA a través de los cuales es posible combatir el fraude, incluyendo las exigencias y sugerencias derivadas de la jurisprudencia del TJUE, de la normativa española y de la de algunos países miembros que se toman como referencia, con el fin de poder explicar cómo se utiliza dicho mecanismo, y evaluar si la aplicación de esta herramienta o técnica aporta beneficios mensurables en la disminución del fraude fiscal en el IVA.

Así y con tal finalidad, en primer lugar, al objeto de comprobar su eficacia se presentarán los datos estadísticos sobre la brecha fiscal en el IVA en los países europeos, para poder analizar cómo la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA ha afectado el fraude fiscal en los países elegidos. Se verificará la normativa nacional y el uso del mecanismo tanto en España como en los países con la menor y la mayor brecha fiscal según los números presentados por la Comisión Europea. Este análisis nos permitirá responder si el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA constituye una herramienta adecuada para proteger los presupuestos de los Estados miembros contra el fraude en el IVA.

Y para terminar este capítulo, se analizará la jurisprudencia del TJUE referida al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo desde el punto de vista de los principios fundamentales del sistema común del IVA, es decir, de los principios de neutralidad y proporcionalidad.

El análisis realizado en esta investigación nos ha permitido exponer cuáles son las ventajas y desventajas más importantes del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo y por ello se incluyen, de modo sintético, en las conclusiones finales del trabajo. En particular, se presta especial atención a la normativa vigente y a los obstáculos que imposibilitan el funcionamiento correcto del IVA. Nuestra investigación nos ha permitido también plantear medidas *de lege ferenda* que sirvan como orientación a los que han de tomar las decisiones sobre la dirección deseada que haya de inspirar los cambios legislativos.

Por último, se presentará una relación de la bibliografía consultada para esta investigación, en la que se incluyen fuentes doctrinales internacionales y nacionales, además de una relación de las Sentencias más destacadas del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en materia del IVA.

La hipótesis de partida en nuestro análisis consiste, por un lado, en verificar si el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA es el recurso técnico, o en otras palabras, la herramienta eficaz en la lucha contra el fraude en el IVA o bien sólo una técnica que responde a fines muy singulares sin un objeto común definido, un elemento más en la complejidad del impuesto que no contribuye decididamente a la reducción efectiva del fraude; y por otra parte, en averiguar si la extensión de la regla de la inversión del sujeto pasivo para combatir el fraude es posible y si existen algunos límites de Derecho comunitario europeo más allá de los recogidos en las Directivas IVA, como pueden ser los que se deducen de la jurisprudencia comunitaria o de los preceptos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE). La presente tesis persigue pues, en síntesis, analizar y sistematizar los métodos empleados en dicho mecanismo a través de los cuales es posible combatir el fraude, incluyendo la delimitación y sistematización de las exigencias de la jurisprudencia del TJUE y sus implementaciones, tanto en la normativa española como en la de algunos de los países seleccionados para ser objeto de estudio de los integrantes de la Unión Europea.

Por otra parte, esta tesis tiene una clara voluntad de colmar la laguna existente en la literatura jurídica a propósito del tema de la inversión del sujeto pasivo, puesto que no hay ningún estudio completo y sistemático que analice el concepto y su normativa, en el ámbito de la UE y en el de Estados miembros.

El fin último que se ha planteado como objeto de investigación es presentar el tema desde el contexto de la problemática del fraude fiscal en el IVA; es decir, desde el plano de los diferentes mecanismos que se emplean con el fin de evitar la tributación a la Hacienda Pública. En el trabajo se quiere incidir en la importancia de las medidas que luchan contra estas prácticas indeseadas.

En lo referente a la metodología y análisis que se sigue en la investigación que fundamenta la presente tesis doctoral, es preciso advertir que es jurídica y multidisciplinar. Una de las vías metodológicas singulares que se exploran en el presente trabajo es la “*principalista*”, desde la

que se explora un enfoque de análisis del tema revisando el estado actual de normativa y jurisprudencia a nivel comunitario y estatal español a la luz de los principios jurídicos, en particular, del principio de neutralidad en el IVA y del principio de proporcionalidad, que se asumen como hilos conductores del análisis jurídico a realizar. A estos dos principios se uniría el de la eficacia de las Administraciones Públicas.

En conclusión, de las consideraciones y antecedentes expuestos, esperamos que hayamos podido plasmar cuál es la importancia del tema objeto de investigación para la mejora del ordenamiento jurídico, a lo que debemos añadir tras la recopilación de fuentes realizada, que no existe hasta la fecha un estudio completo y sistematizado sobre la inversión de sujeto pasivo en el IVA con este propósito y metodología. Por ello, creemos que el objeto de la tesis es oportuno y necesario para verificar si el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA constituye la medida más idónea y adecuada a los fines expuestos y si permite que los Estados miembros se protejan adecuadamente contra situaciones que perjudican la recaudación tributaria.

INTRODUCTION

It is undeniable that Value Added Tax (hereinafter VAT) remains the key tax²⁶ in the European Union today and plays an essential role in the European internal market²⁷. This is mainly because of its ability to generate not only stable revenue for the Member States²⁸ but also for the EU's own resources system, which is of extreme importance in the times of economic crisis.

Both the implementation and development of VAT, in its scope of application, responds to a need to establish tax with an identical structure at the European Community level, with the particularity of being neutral in its internal configuration. The basis on which the Second VAT Directive was adopted, and which was strengthened and reinforced by the Sixth VAT Directive, represented a considerable step forward for the harmonisation of the tax, marked by the right to deduct input tax paid in the course of the economic activity, with the projection of a tax on consumption.

However, even though VAT is a harmonised tax²⁹, it must not be forgotten that it is also highly imperfect and frequently gives rise to various problems in the EU intra-Community market³⁰; a tax whose current rules are often unable to keep pace with the increasing speed of

²⁶ First of all, it should be remembered that the constitutional philosophy of integration through tax harmonisation was formulated by Fritz Neumark, who was responsible for drafting the 1962 report that bears his name and which served as the theoretical basis for the European tax structure. The first step was the introduction of VAT in all countries, which came into force as a harmonised tax in 1977. See Neumark, F. (1970), *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler steuerpolitik* in his Spanish edition *Principios de la Imposición*, (1994), translated by José Zamit, Instituto de Estudios Fiscales, (Institute for Fiscal Studies).

²⁷ Tax Revenue Statistics, Eurostat Statistics Explained: Data collected on 29 October 2020.

²⁸ As inheritor of turnover taxes, VAT is an important and growing source of revenue for the EU Member States; in this regard, we can refer to the data presented by the European Commission showing the amount of more than one trillion euros, corresponding to the collection of 2019, which represents 7.2% of the EU's GDP. In the current search for new resources, the commitment to indirect taxation and new figures of a European nature, revive the need to locate the technical imperfections of a tax that is destined to increase its prominence.

²⁹ It should be mentioned that harmonisation has become a desirable goal within the European Union in the face of the individual interests of the States, which are not so much in favour of this unique way of acting, protected by the need for unanimity in tax matters. See López Espadafor, C.M. (2016), *El Derecho de Propiedad ante la Armonización Fiscal*, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, no. 23/2016, p. 7, where the author highlights the possibility of harmonisation of indirect taxes and how the States are zealous in terms of the same approach in direct taxes, which is where they apply the material principles of tax justice that each country recognises as its own. See also Rozas Valdés, J.A. (2020), *The administration of tax justice in Spain*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, no. 452, pp. 35-74 y Rozas Valdés, J.A. (2012), *From tax justice to financial justice*, Revista empresa y humanismo, vol. 15, no. 2, pp. 111-128.

³⁰ Before the introduction of the transitional arrangements for intra-Community trade, supplies of goods between two Member States were classified as supplies in the context of any other international trade. A supply of goods was subject to tax at the place of supply, i.e., the place where the goods were located at the time of dispatch, but

change in the economy, not only in the European Union, but also globally. It should be borne in mind that the foundations of the current international and national tax rules were mostly conceived at the beginning of the 20th century, and since that time they have not been effectively adapted to the new reality in which we live today. Different “patches” have only been proposed and adopted in the most delicate areas. There is therefore an urgent and continuing need to reform the rules so that international, EU and national tax systems are ready to stand up to the new economic, social and technological challenges of the 21st century³¹, and with the aim that imperfections can be reduced as far as possible. Although it is always desirable to aim for the complete elimination of the shortcomings of VAT.

It should also be noted that the proper functioning of the VAT system requires a fair and equitable delimitation between the principles of neutrality and territoriality of the tax, compliance with which must allow the right to deduction, exemption and, where appropriate, refund, and the fight against tax fraud. Thus, as regards the right to deduct, according to the settled case law of the Court of Justice of the European Union (CJEU), this right is part of the VAT mechanism and, in principle, cannot be limited.

In this regard, we cannot ignore the fact that the concern for tax neutrality in VAT³² has not been uniform throughout the evolution of this tax. However, both at the initial stage of the tax's formation and at the current stage, emphasis has been placed on the importance of configuring VAT under the principle of neutrality³³ which, according to the settled case law of the CJEU, constitutes a fundamental principle inherent to the common VAT system,

were exempt from tax on exportation. VAT was therefore levied on importation into the State of destination. The crossing of a frontier on exportation or importation, which was the decisive basis for exemption or taxation, had to be proved on the basis of customs documents for VAT purposes. In order to complete the internal market, internal border controls were abolished, which therefore also required a reform of the VAT arrangements applicable to trade between Member States; the reform did not go so far as to extend the application of the rules on internal supplies of goods to trade between two Member States. This would have meant that, unlike the previous situation, VAT would not be levied in the State in which the goods are imported and consumed, but in the State from which they are dispatched.

³¹ European Parliament resolution of 26 of March 2019 on financial crimes, tax evasion and tax avoidance (2018/2121(INI)).

³² The first documents calling for the creation of a multi-stage consumption tax with the right of deduction expressly mentioned tax neutrality as a basic element of its structure.

³³ Tax neutrality must be understood as a fundamental principle of VAT; the realisation of this principle is achieved through the possibility of deducting the tax paid on the purchase of goods and services (input VAT) from the tax due on the supply of goods and services in order to finally achieve a common market based on free competition and with characteristics analogous to those of a true internal market, and at the same time completely freeing the entrepreneur from the burden of VAT due or paid for his economic activity.

established by EU legislation. That is the reason why it is necessary to correct its operation in such a way that this neutrality must be unaffected by the distortions of the system³⁴.

One serious problem to be highlighted among the shortcomings of the tax in question is undoubtedly the high level of fraud, which has a serious impact not only on the budget of the European Union, but also on the budgets of the Member States. Therefore, in terms of tax justice and competitiveness of compliant businesses the comparative disadvantage is a matter of concern, since VAT fraud in intra-Community transactions in different sectors has the dual significance of the loss of tax revenue, it causes a serious price distortion, it introduces into the markets of the economic sectors concerned, to the benefit of fraudulent operators and to a serious detriment of legitimate traders³⁵ who comply with their tax obligations. It can therefore be said that this is the compelling reason why combating such fraud would undoubtedly be a priority objective of common interest in tax policies, since fair taxation and the fight against both tax fraud and tax evasion³⁶ and abusive tax planning play a central role in shaping a fair society and a strong economy, while upholding the social contract and the rule of law.

Among the various possibilities that can upset the VAT system, there are several known “mechanisms” that directly affect the neutrality of VAT. Among them, we can mention “missing trader fraud”³⁷ which involves a breach of the VAT system by the mere fact that the supplier is entitled to a refund of input VAT when his subsequent supply to a taxable person in another Member State is exempt. Furthermore, these transactions are often organised as a series of supplies³⁸ where the same goods move several times from one Member State to another, known as “carousel fraud”³⁹, in which case the tax authorities can lose tax liability on

³⁴ It must be stressed that any limitations on the right to deduct VAT affect the neutrality of the tax and therefore every change of that right must be provided for in the law.

³⁵ Aronowitz, A.A., Laagland, D.C.G., Paulides, G. (1996), *Value-Added Tax fraud in the European Union*, WODC- Ministry of Justice, Kugler Publications, Amsterdam.

³⁶ It should be noted that the fight against tax evasion and avoidance targets illegal acts, while the fight against tax avoidance addresses situations which exploit loopholes in the law or which, a priori, fall within the limits of the law -unless deemed illegal by the competent authorities or ultimately by the courts- but which at the same time stands in opposition to its essence.

³⁷ Although this type of fraud has many variants and is becoming more and more complicated and sophisticated, involving more and more links in the chain, more operators, more countries, fictitious invoices without real merchandise, front companies, all of which have the same objective: to better circumvent the control of the tax administration.

³⁸ Fedeli, S., Forte, F. (2011), *International VAT Fraud: The Carousel Game*, Journal of Modern Accounting and Auditing, vol. 7, no. 3, pp. 211-226.

³⁹ The so-called “*carousel fraud*”, as one of the typical forms of VAT fraud, stems from loopholes in the current VAT taxation system for intra-Community transactions, caused by the lack of full tax harmonisation between EU countries. This concept is developed in detail in Chapter II.

the same product several times. This type of behaviour, which is widespread in supplies of goods, also occurs in supplies of services.

Admittedly, VAT fraud is a common problem in the different EU member countries, although its intensity varies from country to country. Therefore, as it has been recognised in comparative legislation, the fight against tax evasion and international fraud is neither a matter for individual countries, nor can it be successfully tackled by means of bilateral agreements, but requires planned, joint, and coordinated action by a number of countries that are in tune with the urgency of remedying the problem. The need to implement measures to combat tax fraud, a problem that still does not fit within the national budgets of the EU Member States, has undoubtedly led to a possibility of introducing the reverse charge mechanism as an anti-fraud measure, which, as we shall see, has been gradually gaining ground with the aim of responding effectively to certain evasive conduct and operations that could become widespread in the different Member States. To date, it has not been possible to develop comprehensive solutions that have a positive impact on the entire economy of the country in question. While the European Union is encouraging action to make the necessary changes in order to make VAT more robust, resilient and impervious to fraud, the concern for a fair and adequate VAT collection only stimulated the incorporation⁴⁰ in Directive 2006/112/EC of the new reverse charge mechanism⁴¹ as a tax control and anti-fraud measure, to enable the Member States to adequately protect themselves against situations that are detrimental to tax collection, as it is estimated that a staggering 1.000 billion euro is lost every year in the EU due to tax fraud, tax evasion and avoidance, but also aggressive tax planning, costing approximately 2.000 euro per year for every EU citizen while no action is being taken to tackle it.

Initially, the reverse charge mechanism was only applied to intra-Community supplies between two business entities. However, the alarming increase in VAT fraud prompted the European Commission's decision to extend the application of the reverse charge mechanism also to certain domestic transactions in relation to specific sectors or supplies of so-called sensitive products.

⁴⁰ From 1 January 2007, Article 199 entered into force, according to which Member States may provide that the person liable for payment of VAT is the taxable person to whom the goods and services listed in this Article are supplied. This subject is developed in detail in Chapter III.

⁴¹ The ECJ, delivering the *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH* judgement, has given a short but very precise description of the reverse charge mechanism, calling it “*the transfer mechanism of the tax obligation*”. See judgment of 15 March 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*, C-35/05, EU:C:2007:167, paragraph 32.

As a result of the European Commission's measures and suggestions, the so-called “VAT gap” (the overall difference between expected VAT revenue and the actually collected amount⁴²) has decreased somewhat compared to previous years yet remains very high⁴³. This significant VAT gap highlights the need for a comprehensive reform of EU VAT rules, as proposed by the Commission in 2017⁴⁴, as well as for more cooperation between Member States to curb VAT fraud and to make the rules work for legitimate businesses and traders. According to latest estimates⁴⁵, EU Member States lost 140 billion euro in VAT revenue in 2018. Although still extremely high, the overall “VAT gap” has decreased slightly in recent years. However, figures for 2020 point to a reversal of this trend - a potential loss of 164 billion euro - due to the effects of the COVID-19 pandemic on the economy.

The significant VAT gap of 2018⁴⁶, coupled with the forecasts for 2020, which will be affected by the coronavirus pandemic, highlights once again the need for a comprehensive reform of EU VAT rules to put an end to VAT fraud, as well as greater cooperation between Member States to promote the efficient and fair collection of VAT while protecting legitimate businesses.

⁴² See Zídková, H. (2014), *Determinants of VAT Gap in EU*, Prague Economic Papers, 4/2014, pp. 514-529.

⁴³ It should be underlined, however, that it is not easy to measure uncollected non-compliance revenue, as by definition non-compliant taxpayer behaviour is unlikely to be reported, and may well be deliberately concealed; therefore, it is not easy to quantify it through direct observations or surveys either. Despite these drawbacks, an increasing number of countries are doing so. Notably, among the countries that produce publicly available estimates of tax expenditures, the United Kingdom and the United States have an established track record of publishing regularly produced reports with estimates of the tax gap. Recently, Italy and Australia have also started to publish regular reports. The European Community also regularly commissions estimate of the VAT tax gap of its member countries for the very reason that the fiscal impact of non-compliance is of fundamental importance, not only for tax administrations, but also for finance ministries and other stakeholders.

⁴⁴ The European Commission proposed a comprehensive reform of the EU VAT system presented in “The VAT Action Plan” setting out measures to modernise VAT in the EU within a quarter of a century. This comprehensive reform aimed to improve and modernise the system for both administrations and businesses. Among the key elements presented in this proposal, one can highlight first, a future definitive EU VAT system for cross-border trade that would reduce the scope for fraud whereby cross-border transactions would continue to be subject to the rates of the Member States of destination (in other words “country of destination principle”) as at present, but the way taxes are collected would progressively shift towards a more fraud-proof system, and secondly measures to strengthen the current tools used by Member States to exchange information on VAT fraud, fraud mechanisms and best practices.

⁴⁵ Published by the European Commission in the press release of 10 September 2020.

⁴⁶ Romania, with 33.8% of VAT revenue lost in 2018 stands at the top of the list of countries with the highest national VAT gap. It is followed by Greece (30.1%) and Lithuania (25.9%). In contrast, the smallest gaps were recorded in Sweden, Luxembourg, and Cyprus, where only 1% of the average VAT revenue was lost. In absolute terms, the largest VAT gap of 35.4 billion euro occurred in Italy and, in Great Britain, of 23.5 billion euro. However, the situation varies considerably across Member States. The VAT gap decreased in 23 Member States and increased in five others. Hungary (-5.1%), Poland (-4.3%) and Lithuania (-4.4%) performed well, with a large decrease in their VAT losses.

Although Member States have made an effort to improve the collection of tax, officially published figures indicate that the current VAT system in the EU needs to be reformed, which, we insist, must be combined with increased cooperation across the EU so that Member States can make full use of VAT revenues in their budgets.

However, despite the reforms that have been undertaken, or the package of measures taken by Member States, which have led to some successful results, it is clear that tax fraud and tax evasion are a major challenge for Europe. The fight against tax evasion therefore remains a priority objective of the EU Commission and the governments of each EU country, as it is reflected in the large number of initiatives taken in this area. It is worth highlighting here the modernisation of the VAT system, which has made a positive contribution to the fight against fraud.

Among various measures proposed by the EU institutions to combat fraud, in the Commission Communication of 23 November 2007 on certain key elements for defining a strategy to combat VAT fraud in the EU, is the introduction of reverse charge, a solution which is conceived as an exception to the general criterion that a taxable person must coincide with the person who carries out the taxable event.

The introduction of the reverse charge mechanism at all stages of the supply of the services or goods to which it applies has an unquestionable advantage of reducing opportunities for fraud. Although the reverse charge technique should not become a generalised rule to tackle the problem of VAT fraud, as in that case the tax would lose the original identity that was the basis for the harmonisation of the European Community system of generalised consumption taxation, it must be recognised that is working effectively as a measure to simplify the tax and to contribute to the fight against tax evasion or avoidance. According to Professor Falcon Tella, “such a measure avoids carousel fraud and does not entail any greater cost or uncertainty for businesses, since, quite simply, instead of paying VAT to their suppliers by means of reverse charge, what businesses have to do is to declare it as accrued VAT in their self-assessment, thus making the deduction in the same return, since VAT accrued to the recipient (by reverse charge) is deductible VAT, just as input VAT is deductible by reverse charge”⁴⁷.

⁴⁷ Falcón y Tella, R. (2006), *The subsidiary liability provided for in the new art. 87, five, LIVA [Spanish VAT Law]: avoid measure (insofar as if the buyer knows about the fraud, the liability is joint and several, and if he*

Given the number of goods and services for which the EU authorities allow the application of the reverse charge mechanism, without mandating its application, Member States have a wide discretion to apply this mechanism. Each Member State can take decisions and actions to fight tax fraud by using the reverse charge mechanism as they see adequate and necessary, responding to the current fraudulent situation in different sectors. It is therefore interesting and important to analyse how different EU countries use the reverse charge mechanism from the point of view of tax fraud and its scale. On the contrary, it is essential to analyse whether countries, where the tax gap is larger, apply this tool more extensively than countries where the tax gap is almost unnoticeable, or perhaps there is no consistency between the tax gap and the application of the reverse charge mechanism in VAT. Irrespective of the above, it is necessary to scrutinise the tax legislation of other EU countries to determine how other countries use the reverse charge mechanism and whether these countries apply some solutions that should be transposed to the Spanish legislation.

Therefore, and in view of the above considerations, the aim of this project is to critically analyse the VAT reverse charge technique in order to verify whether it is an effective tool in the fight against VAT fraud, or whether it is just another tool in the fight against VAT fraud, and at the same time to assess its importance at the present time. The aim is to contribute to an improvement of the VAT system. Contrastingly, the bibliography and literature published so far agree that this mechanism is seen as a temporary instrument. It may also be objected that the reverse charge measure is of an exceptional nature and therefore does not seem to be applied indiscriminately. The first step, whatever measure is adopted in the fight against tax fraud, is to improve and make the exchange of information between tax administrations more efficient in terms of quantity and quality. The generalisation of the reverse charge system is not conceivable as a long-term solution, and it goes without saying that new forms of fraud would quickly emerge. In addition, the reverse charge system would lead to a higher degree of control by the tax authorities over the taxable persons responsible for paying VAT.

The aim of this PhD thesis and the research work carried out is to systematise and critically analyse reverse charge also from the point of view of “the alleged temporality” because the VAT system at destination currently in force is also seen as a transitional system which

does not know about it, the liability is unenforceable) which should be replaced by an extension of the cases of reverse charge, Quincena Fiscal, no. 21, p. 11.

should have been replaced by VAT at source as of 1 January 1993, coinciding with an establishment of the internal market.

To put the VAT reverse charge phenomenon in context, the first chapter analyses the origin and evolution of VAT, paying particular attention to the issues of the right to deduct input tax which are central to the VAT system, although an issue of the right to deduct is multifaceted and raises many questions, as confirmed by the settled case law of the CJEU. It also highlights the centrality of the process of European integration as a root for the establishment of the common VAT system, a system that was born with an idea of ensuring that the VAT structure and tax procedures do not disrupt the functioning of the original common market.

Some of the main principles of VAT are discussed below. The principle of neutrality as a fundamental axis of the common system of VAT is presented and discussed. This principle derives from the need to ensure that the system of deductions completely relieves a businessman of the burden of VAT due or paid on all his economic activities, stressing that the common system of VAT therefore guarantees neutrality with regard to the tax burden of all economic activities, whatever their purposes or results, provided that these activities are in themselves, in principle, subject to VAT. The principle of proportionality is then developed: it is clearly linked not only to the principle of neutrality, but also to the principle of taxation at all stages of economic transactions. The concept of a taxable person as the person obliged to comply with the material and formal tax obligations imposed by law and demanded by the taxable person ends the chapter.

As is well known, both VAT fraud and tax avoidance cause the current tax gap in Europe to represent an alarming loss of public revenue for EU member states. However, what is even more alarming is that new organised schemes are appearing all the time, which are even more prepared to hinder the correct collection of VAT. It is therefore necessary to establish, both at EU and national level, the most appropriate legal framework to deal with massive fraud and unforeseen events with sufficient agility so that the VAT collection system is not destabilised.

For this reason, the purpose of the second chapter is to present a legal analysis not only of the aforementioned VAT fraud, its concept and different forms, but also the characteristics of VAT abuse, setting out the consistent pattern of VAT abuse in line with the criteria of the CJEU and recalling among other requirements that the principle of fiscal neutrality does not

imply that a taxable person who can choose between two transactions can choose one and omit the effects of the other always taking into account the objective VAT regime. Moreover *good faith* has been analysed, presenting its bases in its broad sense, which allows us to reach the conclusion that the requirement of good faith is met by a taxable person who not only has not actively participated in the fraud, but who did not even know or could not have known that they were involved in it, although the so-called theory of knowledge requires the Administration to prove a subjective fact of “knew or could have known” with the confirmation of objective facts, sometimes even by means of evidence.

As will be shown, the problem of tax fraud undoubtedly concerns all the Member States of the European Union and therefore requires a transnational solution, since joint efforts at European and national level are crucial to defend national and EU budgets against losses due to non-payment of tax.

One of the proposals in the fight against tax fraud provided for in Articles 199, 199a and 199b of the VAT Directive is presented in the third chapter, which consists of an analysis and systematisation of the methods used in the reverse charge mechanism in VAT through which it is possible to combat fraud, including the requirements and suggestions derived from the case law of the CJEU, Spanish legislation and that of some Member States taken as a reference, in order to determine how this mechanism is used, and to assess whether the application of this tool brings measurable benefits in reducing VAT fraud.

In order to verify its effectiveness, statistical data on the VAT tax gap in European countries presented with the purpose of analysing how the application of the reverse charge mechanism has affected tax fraud in the chosen countries. National regulations and use of the mechanism are to be examined both in Spain and in the countries with the smallest and the largest tax gap according to the figures presented by the European Commission. This analysis enables us to answer whether the reverse charge mechanism is an adequate tool to protect Member States' budgets against VAT fraud.

To conclude this chapter, the CJEU case law on the reverse charge mechanism is scrutinised from the point of view of the fundamental principles of the common VAT system, i.e., the principles of neutrality and proportionality.

The analysis carried out indicates the most important advantages and disadvantages of the reverse charge mechanism, which are summarised in the final conclusions of the paper. In particular, careful attention is devoted to the current regulations and to the obstacles that make it impossible for VAT to work properly. Our research and analysis have contributed to formulating *de lege ferenda* measures to guide decision-makers in the desired direction for legislative changes.

The bibliography consulted for this research is presented at the end. It includes international and national legal sources, along with, a list of the most important rulings of the Court of Justice of the European Union on VAT.

The hypothesis of the analysis requires verification whether the reverse charge mechanism is a technical resource, in other words, an effective tool in the fight against VAT fraud or just a technique that serves very specific purposes without a common purpose, an additional element that does not contribute to the effective reduction of fraud; furthermore, it examines whether the extension of the reverse charge rule to combat fraud is possible and whether there are any European Community law limits beyond those set out in the VAT Directives, such as those that can be deduced from Community case law or the provisions of the Treaty on the Functioning of the European Union (hereinafter, TFEU). This thesis aims to scrutinise and systematise the methods used in this mechanism through which it is possible to combat fraud, including the requirements and suggestions of the case law of the CJEU and its implementation equally in Spanish legislation and in some selected countries of the European Union.

Additionally, there is a clear and great desire to fill the gap in the legal literature about reverse charge, since there is no comprehensive and systematic study analysing the concept and its regulation at EU and Member State level.

The ultimate aim of the research is to present the subject in the context of the problem of VAT tax fraud, i.e., from the point of view of the different mechanisms that are used to avoid taxation by the tax authorities. The aim of the paper is to highlight the importance of measures to combat these undesirable practices.

Regarding the methodology and analysis followed in the research on which this PhD thesis is based, it should be noted that it is legal and multidisciplinary. One of the singular methodological paths explored in this work refers to a revision of the current state of regulations and jurisprudence at EU and Spanish state level in the light of legal principles, in particular, the principle of neutrality in VAT and the principle of proportionality, which are assumed to be the guiding threads of the legal analysis to be carried out. In addition to these two principles, the principle of the efficiency of public administrations will be added.

In conclusion, based on the above observations and information, we are sure that the importance of the subject under investigation for the improvement of the legal system can be deduced. However, it must be recognised, along with the compilation of sources, that to date there is no complete and systematised study on VAT reverse charge for this purpose and with this methodology. We therefore believe that the subject of the thesis is timely and necessary in order to verify whether the reverse charge mechanism in VAT is the most suitable and appropriate measure for the purposes of allowing Member States to adequately protect themselves against situations that are detrimental to tax collection.

CAPÍTULO I. Características y funcionamiento del IVA en la Unión Europea

1.1. Primera aproximación a las claves del Impuesto

Como consecuencia de la incorporación de España a la entonces Comunidad Económica Europea, con efectos el día 1 de enero de 1986, desaparecía la figura básica de la imposición indirecta española, el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas. Desde entonces, comenzó a aplicarse el Impuesto sobre el Valor Añadido, por efecto de la Ley 30/1985, del 2 de agosto, impuesto que desde la década de los años 60 del pasado siglo fue introducido de manera armonizada en los distintos países miembros y fue inicialmente concebido e introducido como un pretendido impuesto simple sobre el suministro de bienes y servicios. No obstante, puede afirmarse que, a pesar de su teórica sencillez, el sistema común del IVA puede dar lugar en la práctica a situaciones complejas, “como bien saben quiénes deben ocuparse del mismo”⁴⁸ y, además, algunas de sus normas han llegado a lo largo de los años a ser bastante complicadas. De hecho, gráficamente se ha afirmado que más allá del mundo cotidiano está “el mundo del IVA”, una especie de parque temático fiscal en el que las realidades de hecho y de Derecho se suspenden o invierten⁴⁹. Además, hay que tener en cuenta que frecuentemente las complejidades que rodean a su aplicación e interpretación no se deben a la figura del IVA en sí misma, sino que se derivan de las sucesivas reformas normativas y hasta si cabe de “los intentos de jugar con el mismo”⁵⁰.

El IVA, presentándolo *grosso modo*, es un impuesto indirecto que grava el consumo mediante el procedimiento de sujetar todas las operaciones realizadas por los empresarios y profesionales en su territorio de aplicación y afecta a todas las fases de producción y distribución de bienes, desde la obtención de productos naturales hasta la venta al por menor, y a todos los servicios empresariales y profesionales⁵¹; no es un tributo en cascada, ya que en cada una de las fases sólo recae sobre el valor añadido en cada una de ellas, por lo que es evidente que con su aplicación no se produce, al menos en teoría, discriminación alguna

⁴⁸ Conclusiones del Abogado General Sr. Paolo Mengozzi de 22 de abril de 2010, EU:C:2010:218, apartado 1.

⁴⁹ Conclusiones del Abogado General Sr. Jan Mazák de 19 de julio de 2012, EU:C:2012:493, apartado 1. Aunque, en este caso, estas palabras están asignadas a Stephen Sedley LJ, el juez del Court of Appeal (Inglaterra y Gales), en el caso *Royal & Sun Alliance Insurance Group plc v Customs and Excise Commissioners*, de 22 de mayo de 2003, [2001], EWCA Civ1476.

⁵⁰ Conclusiones del Abogado General Sr. Jan Mazák de 19 de julio de 2012, cit., nota 2.

⁵¹ El concepto de «actividades económicas» se define en el artículo 9.1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, como comprensivo de «todas» las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios.

respecto a la mayor o menor integración vertical de las empresas. A pesar de una “construcción” bastante sencilla, la legislación sobre el IVA no siempre resulta fácil de entender⁵² y además, en muchas ocasiones, provoca diferentes dudas interpretativas.

Al analizar las disposiciones incluidas en la normativas comunitarias y nacionales del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario tener en cuenta diversos factores: En primer lugar, el IVA es el tributo europeo por excelencia y siendo un gravamen armonizado, la normativa básica del impuesto ha sido regulada a instancias de las instituciones de la Unión Europea. De ello se deduce la lógica de que los criterios interpretativos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sean determinantes para la aplicación uniforme y que tengan gran relevancia para la comprensión del impuesto y su correcta aplicación, como corresponde a un sistema jurídico original, autónomo y supranacional, que prima sobre los Derechos nacionales⁵³.

Sin duda alguna, en el ámbito del Derecho de la UE⁵⁴, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cumple una función relevante en su desarrollo y aplicación por los Estados miembros, en cuanto su función es la de velar por el correcto cumplimiento de ese Derecho, convirtiéndole en una normativa viva capaz de dar respuesta puntual a las necesidades del momento⁵⁵. Esta función jurisdiccional dinámica es muy importante en relación con el IVA, puesto que la jurisprudencia relativa a la interpretación y validez de las disposiciones contenidas en las Directivas en materia de IVA constituye un complemento a su contenido, ya que logran una labor armonizadora al instar a los Estados miembros a que adapten su normativa a las Directivas comunitarias.

Una de las características fundamentales del IVA es que se fundamenta en el principio de neutralidad fiscal que constituye la traducción por el legislador comunitario, en materia de IVA, del principio de igualdad de trato⁵⁶. No obstante, mientras que este último principio tiene, como otros principios generales de Derecho comunitario, rango constitucional, el

⁵² Conclusiones de la Abogada General Sra. Juliane Kokott de 20 de junio de 2013, EU:C:2013:421, apartado 1.

⁵³ Las sentencias prejudiciales tienen valor interpretativo de las normas y actos comunitarios, no tienen efectos de cosa juzgada sino de cosa interpretada de manera objetiva y abstracta. Véase el artículo 267 TFUE- el antiguo artículo 234 TCE.

⁵⁴ En el texto se va a hacer referencia indistintamente al Derecho de la UE o al Derecho comunitario europeo.

⁵⁵ Herrero de la Escosura, P. (1996), *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Universidad de Oviedo, Marcial Pons, pág. 12.

⁵⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de octubre de 2009, *NCC Construction Danmark A/S*, C-174/08, C:2009:669, apartado 41.

principio de neutralidad fiscal ha necesitado de una elaboración legislativa, que únicamente se puede llevar a cabo mediante un acto de Derecho comunitario derivado⁵⁷. Las Directivas comunitarias que regulan el sistema armonizado común del IVA giran sobre el principio de neutralidad, implícitamente reconocido por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea⁵⁸ y entendiendo como exigencia de que los sistemas tributarios de los Estados miembros no sean obstáculo significativo o impidan el ejercicio efectivo de las libertades de circulación y establecimiento reconocido en el propio Tratado⁵⁹.

La armonización fiscal comunitaria y la consecuencia de una igualdad de trato en el seno de los Estados miembros constituyen, asimismo, objetivos ambos ligados al principio de neutralidad, que tiene por objetivo evitar las discriminaciones que se ocultan tras las barreras fiscales y los procesos de ajustes en frontera en aplicación del principio de gravamen en el país de destino⁶⁰.

Este principio se traduce -y se asegura- en el mecanismo de la deducción por un empresario o profesional, del IVA abonado o ingresado en la fase anterior, limitando de esta forma una carga fiscal excesiva en el operador económico. En efecto, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas y su importancia ha sido reiterada en numerosas ocasiones, por parte del TJUE, desde el primer momento.

El sistema armonizado común del IVA ha de garantizar, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA⁶¹.

⁵⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de octubre de 2009, *Audiolux SA*, C-101/08, EU:C:2009:626, apartado 63.

⁵⁸ Según el artículo 18 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea “*en el ámbito de aplicación de los Tratados, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en los mismos, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad*”.

⁵⁹ Bayona de Perogordo, J.J., Soler Roch, M. Teresa (2008), *Materiales de Derecho Financiero*, Ed. Compá, pág. 34.

⁶⁰ De la Riva Garriga, F.J. (1984), *La política fiscal comunitaria y su incidencia para España*, Documentación Administrativa, núm. 202, pág. 66.

⁶¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de enero de 1998, *Ghent Coal Terminal NV*, C-37/95, EU:C:1998:1, apartado 15.

De ello se desprende que, tan sólo aquella persona que tenga la condición de sujeto pasivo y actúe como tal en el momento en que adquiera un bien, dispondrá de un derecho a deducción en relación con dicho bien y podrá deducir el IVA pagado o debido por éste, siempre y cuando lo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas⁶².

Económicamente, el IVA recaudado en las distintas fases lo soportan los clientes correspondientes y, en última instancia, sólo el consumidor final⁶³. La correcta aplicación de las reglas de deducción del IVA no sólo es una garantía del principio de neutralidad, sino también garantiza la protección contra el abuso en el IVA, sobre todo porque el mecanismo de deducción del IVA y su posterior devolución es comúnmente utilizado por los estafadores.

Por esta razón, las cuestiones relativas al derecho a deducir las cuotas soportadas son fundamentales en el sistema del IVA. Sin embargo, la cuestión del derecho a deducir es multifacética y suscita muchas dudas, lo que está confirmado por una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en este ámbito.

También hay que subrayar que, el principio de neutralidad fiscal se muestra estrechamente relacionado con el principio de proporcionalidad que reclama la adopción de medidas adecuadas para la consecución del fin propuesto, que no es otro que garantizar el carácter neutral del impuesto, cuya consecución ha de lograrse respetando la proporcionalidad.

Tanto con el principio de neutralidad como con el principio de proporcionalidad está inseparable relacionado el mecanismo de la inversión de sujeto pasivo, cuyo funcionamiento va a ser detalladamente explicado, al constituir una parte esencial de esta investigación.

El propósito de este capítulo es destacar los elementos del IVA para centrar el objeto de análisis y delimitar los fundamentos⁶⁴ y principios que están en sus bases configuradoras puesto que el proceso de integración europea fue la raíz para la implantación de un sistema común de IVA, que nace con vocación de garantizar que la estructura del IVA y los

⁶² Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 2 de junio de 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/2005, EU:C:2005:335, apartado 31.

⁶³ Conclusiones de la Abogado General Sra. Juliane Kokott de 22 de septiembre de 2011, EU:C:2011:613, apartado 1.

⁶⁴ Véase, en este sentido, Rozas Valdés, J.A. (2020), *Fundamentos y acicates de las políticas de compliance tributario*, Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, núm. 266, págs. 1-19, y Pérez de Ayala Becerril, M. (2009), *Fundamentos de derecho tributario*, Dykinson.

procedimientos fiscales no perturben el funcionamiento del entonces mercado común. La entrada en vigor y puesta en marcha, el 1 de enero de 1993, del mercado interior con la abolición del control fronterizo provocó que los Estados miembros tuvieran que adaptar su legislación fiscal con el fin último de hacer posible el gravamen de adquisiciones intracomunitarias de manera conforme al principio de neutralidad de los tributos internos frente a la competencia entre productos nacionales e importados y, por lo tanto, eliminar la posible diferencia de trato que subsiste entre los sujetos pasivos al impuesto y los que no lo son resultado de la aplicación del principio de neutralidad fiscal que garantiza, en primer lugar, la igualdad de trato entre los sujetos pasivos⁶⁵.

Como se expondrá más detenidamente más adelante en este capítulo, el principio de neutralidad es una regla fundamental del sistema común del IVA, que tiene que velar porque el régimen de deducciones libere completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas, puesto que sin derecho a la deducción de las cuotas soportadas, estas se convierten en un coste fiscal más para las empresas, distorsionando el principio de neutralidad⁶⁶.

A continuación, se presentará el principio de proporcionalidad y sus consecuencias puesto que, sin ninguna duda, está relacionado no sólo con el principio de neutralidad, sino también con el principio de tributación en todas las etapas de las transacciones económicas.

Al analizar la jurisprudencia establecida alrededor de este principio, se comprobará que la aplicación del principio de proporcionalidad requiere de un análisis donde se equilibren distintos objetivos legítimos y principios presentados en la Directiva, con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto, por un lado y, por otro, de evitar el fraude. Como consecuencia del criterio del TJUE los Estados miembros, para alcanzar dichos objetivos, no deben ir más allá de lo necesario y también deben tener en cuenta la buena fe del sujeto pasivo, en la normativa y su aplicación.

Para terminar, se analizará la función y el concepto del sujeto pasivo, presentando su definición y su función tanto en la normativa española, como en la Directiva 2006/112/CE por

⁶⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 23 de abril de 2009, *Sandra Puffer*, C-460/07, EU:C:2009:254, apartado 56.

⁶⁶ Conclusiones del Abogado General Sr. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer de 11 de julio de 1996, EU:C:1996:296, apartado 36.

un lado, y por otro, se va a presentar determinadas situaciones especiales en las que se convierte el sujeto pasivo no a quien realiza las operaciones sometidas al impuesto sino al destinatario de las operaciones gravadas. Este concepto se va a relacionar con el concepto de la actividad económica desarrollada en la jurisprudencia del TJUE.

1.2. Los objetivos de la armonización del IVA en la Unión Europea

Desde el Tratado de Roma hasta nuestros días han cambiado significativamente los objetivos respecto a la armonización de la imposición indirecta. En primer lugar, en el ámbito del IVA la realización del mercado interior, que sustituyó al mercado común, fue un avance significativo en la eliminación de obstáculos y de las fronteras fiscales, pero, por el contrario, fue una fuente de nuevos problemas en el ámbito del fraude fiscal. En segundo lugar, al ser el IVA no sólo un impuesto nacional armonizado, sino una fuente importante para el sistema de recursos propios del presupuesto comunitario, el problema del fraude fiscal en el IVA deja de ser un problema exclusivamente nacional y se convierte en un problema comunitario. Este hecho explica el interés de la Comisión europea por promover acciones preventivas y correctivas del fraude fiscal en el IVA, entre la que destaca la asistencia entre Administraciones tributarias de los Estados miembros en la Unión Europea⁶⁷.

El proceso de integración europea conlleva cambios significativos en el papel del Estado miembro como entidad creadora del sistema fiscal en un territorio determinado. Los Estados miembros de la Unión Europea han perdido parte de su poder fiscal efectivo, manteniendo la competencia formal para promulgar la legislación fiscal y, por lo tanto, recaudar impuestos. Sin embargo, no pueden controlar de forma eficaz la aplicación de la política fiscal asumida, ya que es la UE la que influye directamente en el establecimiento de la legislación fiscal nacional. El método básico para influir en la normativa nacional de los Estados miembros es la armonización de la ley, que se reduce a la emisión de actos jurídicos por parte de las autoridades competentes de la Unión Europea (Directivas) que obligan a los legisladores de los distintos Estados miembros a aplicar sus disposiciones en el ordenamiento jurídico interno. Este tipo de adaptación de la legislación nacional a las exigencias impuestas por la legislación europea se lleva a cabo utilizando métodos legislativos típicos de cada país.

⁶⁷ Moreno Valero, P.A. (2011), *El IVA: Expectativas y cambios necesarios*, Justicia, núm. 9, pág. 366.

Teniendo en cuenta lo anterior, hoy en día es cada vez más difícil hablar de la soberanía fiscal de los países⁶⁸. La red de conexiones e interdependencias, así como el flujo de información que funciona en un mundo globalizado, hacen que la independencia de los estados para determinar los elementos constructivos de los impuestos sea cada vez más limitada. Un elemento que limita adicionalmente la soberanía de los Estados son los acuerdos internacionales, la mayoría de las veces bilaterales, en ocasiones también multilaterales⁶⁹.

Entre los elementos que limitan la soberanía fiscal de los Estados, se pueden destacar limitaciones relacionadas con la capacidad administrativa. Este tipo de pérdida de soberanía se relaciona no tanto con la falta de potestad tributaria como con la incapacidad para hacer cumplir efectivamente la ley establecida. La incapacidad puede ser debida, por ejemplo, a la falta de mecanismos de cooperación con otros países en el intercambio de información sobre contribuyentes⁷⁰, (no proporcionar información por parte de Administraciones o instituciones de otros países), en el que entidades nacionales realizan transacciones que deberían estar sujetas a impuestos según la legislación nacional⁷¹.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en varias ocasiones, ha subrayado⁷² la necesidad de aplicar el principio de primacía de la legislación de la UE sobre la legislación nacional de los Estados miembros. En el icónico caso de *Flaminio Costa*⁷³ el Tribunal constató con toda rotundidad que, a diferencia de los Tratados internacionales ordinarios, el Tratado de la CEE creó un ordenamiento jurídico propio, integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros desde la entrada en vigor del Tratado, y que vincula a sus órganos jurisdiccionales.

⁶⁸ Lasarte, Álvarez, J. (2010), *La coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Crónica Tributaria, núm. 137.

⁶⁹ Lasarte, Álvarez, J., *Seminario Internacional sobre armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, Sevilla, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Scuola Europea di Studi Tributari de la Universidad de Bolonia, Universidad Internacional de Andalucía, Universidad Pablo de Olavide, 18-20 de junio de 2009.

⁷⁰ Véase, en particular, Patón García, G. (2011), *La dimensión del intercambio de información tributaria en los convenios fiscales internacionales*, en: Collado Yurrita, M.A. (dir.), Patón García, G., Sánchez López, M.E. (coords.), *El intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi, págs. 177 a 220.

⁷¹ McLure, Ch.E. Jr. (2001), *Globalization, Tax Rules and National Sovereignty*, Bulletin for International Taxation, núm. 8, págs. 329-331.

⁷² Véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de febrero de 1969, *Walt Wilhelm*, C-14/68, EU:C:1969:4 y la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de enero de 2000, *Tanja Krei*, C-285/98, EU:C:2000:2.

⁷³ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de julio de 1964, *Flaminio Costa*, C-6/64, EU:C:1964:66.

En su argumentación explico que, al instituir una Comunidad de duración indefinida, dotada de Instituciones propias, de personalidad, de capacidad jurídica, de capacidad de representación internacional y más en particular de poderes reales derivados de una limitación de competencia o de una transferencia de atribuciones de los Estados a la Comunidad, estos han limitado su soberanía, aunque en materias específicas, y han creado así un cuerpo normativo aplicable a sus nacionales y a sí mismos.

Adicionalmente, la transferencia realizada por los Estados, sobre su ordenamiento jurídico interno en favor del comunitario, de los derechos y obligaciones correspondientes a las disposiciones del Tratado, entraña por tanto una limitación definitiva de su soberanía, contra la que no puede prevalecer un acto unilateral ulterior incompatible con el concepto de Comunidad.

El importante papel de los impuestos en la economía de cada país hace que los Estados miembros de la Unión Europea acuerden renunciar a sus competencias y algunas concesiones en la política⁷⁴ interna para la realización de los intereses comunes contenidos, contenidas en el artículo 2 Tratado constitutivo de la Comunidad Europea⁷⁵, con mucha resistencia.

De acuerdo con su contenido, una de las tareas principales de la Unión Europea es promover, mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica, un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, un alto nivel de empleo y de protección social, la igualdad entre el hombre y la mujer, un crecimiento sostenible y no inflacionista, un alto grado de competitividad y de convergencia de los resultados económicos, un alto nivel de protección y de mejora de la calidad del medio ambiente, la elevación del nivel y de la calidad de vida, la cohesión económica y social y la solidaridad entre los Estados miembros. Para lograr el objetivo principal de la Unión europea es necesario la adopción de una política económica que se base en la estrecha coordinación de las políticas económicas de los Estados miembros, en el mercado interior y en la definición de objetivos comunes, que se llevará a cabo de conformidad con el respeto al principio de una economía de mercado abierta y de libre competencia y armonización de los sistemas fiscales de todos los países de la UE y, en el futuro, crear un sistema fiscal comunitario uniforme.

⁷⁴ Sobre las políticas de la Unión Europea véase, en particular, Mailló González-Orús, J. (dir) (2009), *Tratado de derecho y políticas de la Unión Europea*, Aranzadi Thomson Reuters.

⁷⁵ Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, versión consolidada de 2002, *Diario Oficial n° C 325 de 24 de diciembre de 2002*.

Al considerar las cuestiones de armonización fiscal en sus diversas formas, puede ser observado el fenómeno de modo gradual, distinguiéndose de la armonización mínima a la total. La armonización mínima se refiere sólo a las normas legales mínimas que deben aplicar los Estados miembros de tal manera que sólo, en una medida mínima, el legislador de la UE obliga a los Estados a aplicar estándares armonizados en las regulaciones nacionales. En el ámbito restante, se permite a los Estados miembros establecer sus propias normas que, sin embargo, no pueden ser nunca contrarias a la legislación de la Unión Europea. En cuanto a la armonización total, conviene señalar que se manifiesta en la falta de libertad legislativa de los Estados miembros. En la práctica, esto significa la necesidad de transponer íntegramente las disposiciones contenidas en las Directivas de la Unión Europea⁷⁶. En sentido técnico, una “armonización total” equivaldría a la unificación de Derechos y el instrumento jurídico apropiado sería el Reglamento porque, como es sabido, la aproximación de legislaciones de los Estados miembros en la materia fiscal no siempre ha de conducirse por medio de directivas y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) reserva la terminología de la “armonización fiscal” para lo que se refiere, precisamente, al IVA y a otros impuestos indirectos.

En el Tratado Constitutivo de la Unión Europea (TCEE)⁷⁷ el proceso de armonización se refiere sólo a los impuestos indirectos con la intención de adoptar las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior, ya que pueden ser la causa de la distorsión de la libre competencia, uno de los principios básicos de una economía integrada.

El proceso de armonización de los impuestos indirectos comenzó a principios de los años sesenta y setenta del siglo XX y, como la tarea básica, conduciría al desarrollo e implementación de un sistema común de impuesto al valor agregado y garantizaría la implementación de la idea del mercado común, manteniendo los principios de competencia equitativa y desarrollo sostenible.

⁷⁶ Steiner, J., Woods, L., Twigg-Flesner, C. (2009), *EU Law*, Oxford, págs. 326-332.

⁷⁷ Véase el artículo 93 del Tratado, ahora artículo 113 del Tratado del Funcionamiento de la Unión Europea.

El resultado de la elección del impuesto sobre el valor añadido por los Estados miembros de la entonces Comunidad Económica Europea, como forma óptima de imposición del volumen de negocios, fue el desarrollo de normas comunes, que establecerían el marco para el ajuste de las leyes fiscales nacionales. El acto jurídico que sentó la base para la implantación de un sistema común del IVA fue la Primera Directiva 67/227/CEE⁷⁸ en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

En ese momento, de forma simultánea en todos los países de la Comunidad Económica Europea, se introdujo un sistema de impuesto a las ventas netas de múltiples etapas, el llamado impuesto al valor añadido (en inglés *Value Added Tax*), que reemplazó al sistema multifásico del impuesto sobre el volumen de negocios bruto. Por lo tanto, se hizo necesario elaborar regulaciones comunes que establecieran el marco para ajustar las regulaciones tributarias nacionales. Se suponía que el impuesto sobre el volumen de negocios de múltiples fases era una amenaza para la libre competencia. El método de su cálculo sobre el volumen de negocios bruto en cada etapa de producción y venta derivó en una acumulación de impuestos y, como resultado, un precio más alto para el consumidor. La introducción del nuevo sistema neto, en el que la base de cálculo es el precio neto, eliminó todos los inconvenientes tanto para el consumidor (paga un precio más bajo por los bienes), como para la Hacienda (el método de cálculo y recaudación del impuesto asegura los ingresos regulares). Sin embargo, los elementos básicos del funcionamiento del IVA como el sujeto de impuestos, la base imponible, el momento en que surge la obligación tributaria y el mecanismo de las deducciones, fueron introducidos en la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo⁷⁹.

El concepto de armonización tributaria en la doctrina del Derecho tributario se define de manera no unívoca. El término “armonización fiscal”⁸⁰ puede referirse a situaciones en las que las diferencias de tributación entre los países (regiones) se reducen mediante la coordinación de acciones entre los países o a través de la política gubernamental a nivel

⁷⁸ Primera Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DOCE P 71, de 14 de abril de 1967, pág. 1301).

⁷⁹ Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, de 13 de junio de 1977, pág. 1/40).

⁸⁰ Véase Villar Ezcurra M. (1999), *La armonización fiscal prevista por el derecho comunitario*, Revista de derecho financiero y de hacienda pública, vol. 49, núm. 252, págs. 447- 476.

federal (central), con el supuesto simultáneo de que un sistema tributario completamente unificado no es la forma óptima de tributación dentro de este grupo de estados (regiones)⁸¹.

La armonización tributaria también se define como el proceso de adecuación de los sistemas tributarios de varios regímenes legales para lograr los objetivos de la política tributaria común, que constituye el proceso de construcción de una entidad económica internacional más amplia que puede crearse sobre la base de factores distintos a la fuerza económica comparable de los países que la forman⁸².

La armonización fiscal de la UE puede ser un efecto de medidas legislativas adoptadas a nivel de la UE en el marco de la normativa de los tratados utilizando los instrumentos legales apropiados, para adaptar la legislación fiscal nacional de los Estados miembros, acciones emprendidas por los Estados miembros por propia iniciativa (como su reacción al estado y los cambios en las regulaciones fiscales en otros Estados miembros), procesos y fenómenos resultantes de la presión informal, resultante de la acción conjunta de los Estados miembros⁸³.

Sin duda alguna, la armonización fiscal constituye un concepto instrumental y dinámico al servicio del mercado interior que pertenece al plano jurídico. Por otro lado también hay que subrayar que, la armonización fiscal lograda en el ámbito europeo va más allá de las numerosas Directivas sobre imposición indirecta (impuesto sobre el valor añadido, impuestos especiales y gravámenes sobre concentración de capitales) y las escasas Directivas de aproximación de legislaciones en imposición societaria (relaciones matriz-filial, fusiones y otras formas de reagrupación empresarial) y del ahorro⁸⁴.

Se ha de enfatizar la importancia de conocer los diferentes objetivos que subyacen al proceso de armonización de impuestos indirectos y directos en la Unión Europea. Los impuestos indirectos tienen un efecto directo en el comercio de los Estados miembros, principalmente debido al hecho de que están cargados con acciones legales y reales, como consecuencia de lo cual se produce un desplazamiento de bienes y servicios en determinadas fases del comercio y

⁸¹ James, S. (2000), *Can We Harmonise Our Views on European Tax Harmonisation?*, Bulletin for International Taxation, núm. 6, pág. 263.

⁸² Ferio, A.G.A. (1995), *Tax Coordination and Harmonisation*, en: *Tax Policy Handbook*, ed. P. Shome, Washington, págs. 229-230.

⁸³ Oręziak, L. (2007), *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, Warszawa, pág. 141.

⁸⁴ Villar Ezcurra, M. (2011), *El impacto de la jurisprudencia comunitaria en la armonización y coordinación fiscal*, en: *Unión Europea: armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa* / coord. por Lasarte Álvarez, F.J., Adame Martínez, F.D., Ramos Priet, J., págs. 91-92.

en el plano territorial. Por lo tanto, el proceso de armonización de los impuestos indirectos debe servir para eliminar los obstáculos a la circulación sin restricciones de bienes y servicios, una idea que constituye el eje esencial del mercado único, fundamento básico del Derecho tributario y de la armonización pretendida.

Un argumento comúnmente aceptado en favor de la armonización fiscal es la aproximación de las normas para la determinación del valor de los productos y las reglas para el cálculo de ingresos a efectos fiscales aplicadas en los países individuales; tal armonización de la base imponible contribuye a la transparencia en la toma de decisiones comerciales y, en consecuencia, a la asignación efectiva de recursos⁸⁵.

Asimismo, resulta de interés situar el contexto económico de la armonización tributaria. No debe tratarse como un fin en sí mismo, sino más bien como uno de los instrumentos jurídicos y económicos necesarios para alcanzar los objetivos económicos y sociales de los Tratados y garantizar la eficacia de las libertades del mercado interior, uno de los pilares clave de la economía de la Unión. Por lo tanto, la Unión Europea obrará en favor del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente; por un lado, y por otro, fomentará la cohesión económica, social y territorial y la solidaridad entre los Estados miembros.

Como ya se ha indicado, una de las medidas clave que guían a conseguir el establecimiento de un mercado común y de una unión económica, un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, fue la creación de un mercado interior, que está definido⁸⁶ como 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. Dichas garantías de libertades económicas se implementan a través de las directivas del Consejo dirigidas a los Estados miembros, que definen el objetivo a alcanzar, dejando a los Estados un cierto grado de libertad sobre cómo implementarlas en el ordenamiento jurídico nacional.

⁸⁵ Kopits, G. (1992), *Tax harmonization in the European Community: policy issues and analysis*, International Monetary Fund, "Occasional Paper", vol. 94, pág. 3.

⁸⁶ Tratado de la Unión Europea y del Tratado del Funcionamiento de la Unión Europea, *Diario Oficial n° C 202* de 7 de junio 2016, versión consolidada, artículo 26.

Con la entrada en vigor, el 1 de enero de 1993, del mercado interno y la abolición del control fronterizo, se introdujeron nuevos documentos y procedimientos necesarios para registrar el volumen de facturación a efectos del IVA y exenciones tributarias en las exportaciones. La creación y puesta en marcha de un mercado interior único mediante la liberalización del comercio entre los Estados miembros y la supresión simultánea de los controles fiscales en las fronteras interiores de la Comunidad, obligó a elegir el modelo definitivo de fiscalidad del comercio entre los países de la UE.

En consecuencia, el legislador de la UE estableció el principio del país de destino como regla básica para gravar las entregas de bienes dentro de la Comunidad (en inglés *destination principle*), que supone que el IVA se grava en el lugar de consumo final de los bienes objeto de la transacción, al tipo impositivo aplicable en el país de compra de los bienes. Por otro lado, las entregas intracomunitarias de bienes están exentas de tributación para los contribuyentes del IVA, que realizan dicho suministro a contribuyentes establecidos en otro país de la UE, lo cual es consistente con el contenido del artículo 4 de la Primera Directiva⁸⁷ lo que muestra que la intención del legislador de la UE era lograr tal estado legal, que la armonización de los impuestos sobre volumen de negocios pueda alcanzar el objetivo de la supresión de los gravámenes en la importación y de las desgravaciones a la exportación en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, garantizando la neutralidad de dichos impuestos sea cual fuere el origen de los bienes y de las prestaciones de servicios.

Tal modelo asegura la neutralidad en el nivel de la producción de bienes: la tributación del IVA no prefiere la producción nacional o la importación de bienes. Sin embargo, este mecanismo no se aplica al suministro de bienes realizado por los contribuyentes del IVA de la UE a consumidores individuales de otros Estados miembros; entonces, por regla general, la gravación se realiza en el país de origen de los bienes.

También se señala que un sistema de IVA final correctamente diseñado debería garantizar que la estructura del IVA y los procedimientos fiscales no perturben el funcionamiento del

⁸⁷ Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. (DOCE P 71, de 14 de abril de 1967, pág. 1301.

mercado común. El régimen común del IVA no debe poner en peligro excesivamente la asignación eficiente y justificada (justa) de los recursos en la Unión Europea⁸⁸.

Desde el punto de vista de la implementación de las libertades económicas en el mercado común, la regulación más importante es, sin duda, la prohibición de la discriminación fiscal. De acuerdo con el artículo 110 del TFUE⁸⁹ ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.

Debe recordarse que, de acuerdo con reiterada jurisprudencia del TJUE, el artículo 90 CE, tiene por objeto permitir la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, mediante la eliminación de cualquier forma de protección que pueda resultar de la aplicación de tributos internos discriminatorios a los productos de los demás Estados miembros, y de garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos frente a la competencia entre productos nacionales e importados⁹⁰.

De las Conclusiones del Abogado General podemos destacar una interpretación compleja del artículo 90 CE, apartado primero, que subraya que sólo resulta aplicable a la tributación de los vehículos nuevos cuando son de producción nacional. Si esta tributación no discrimina abiertamente a los vehículos importados de otros Estados miembros, lo cual sería claramente contrario a tal disposición, puede surgir, sin embargo, la cuestión de si esa tributación está estructurada de forma que pueda tener un efecto discriminatorio o protector indirecto. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que un régimen fiscal no puede ser considerado discriminatorio por el mero hecho de que sólo los productos importados, en particular los procedentes de otros Estados miembros, queden incluidos en la categoría con mayor carga impositiva, siempre que la diferencia de tipos impositivos no tenga por efecto favorecer la

⁸⁸ Keen, M., Smith, S. (1996), *The Future of Value Added Tax in the European Union*, Economic Policy, pág. 376.

⁸⁹ El antiguo artículo 90 TCE.

⁹⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de abril 2008, *Reino de Suecia*, C-167/05, EU:C:2008:202, apartado 40.

venta de vehículos de producción nacional respecto de los vehículos importados de otros Estados miembro⁹¹.

El Tribunal de Justicia de la UE también ha manifestado que el párrafo segundo del artículo 90 del Tratado tiene la función de evitar cualquier forma de proteccionismo fiscal indirecto en el caso de los productos que, sin ser similares, en el sentido del párrafo primero a los productos nacionales, se encuentran sin embargo en una relación de competencia, aunque sea parcial, indirecta o potencial con algunos de ellos⁹².

Procede también recordar llegados a este punto que, según reiterada jurisprudencia, el Derecho comunitario no restringe, en el estado actual de su evolución, la libertad de cada Estado miembro de establecer un sistema diferenciado de tributación para algunos productos, aunque sean similares en el sentido del párrafo primero del artículo 90 CE, en función de criterios objetivos, tales como la naturaleza de las materias primas utilizadas o los procedimientos de producción aplicados. No obstante, tales diferencias sólo son compatibles con el Derecho comunitario si persiguen objetivos compatibles, a su vez, con las prescripciones del Tratado y del Derecho derivado, y si se aplican de manera que eviten cualquier forma de discriminación, directa o indirecta, respecto a las importaciones procedentes de los demás Estados miembros, o de protección de las producciones nacionales competidoras⁹³.

Si las ventajas que supone el destino dado a los ingresos procedentes de un impuesto, encuadrado en un régimen general de tributos internos y que grava sistemáticamente los productos nacionales transformados o comercializados en el mercado nacional y los exportados sin perfeccionar, compensan íntegramente la carga soportada por el producto nacional transformado o comercializado en el mercado nacional al efectuarse su despacho a consumo, dicho tributo constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, contraria a los artículos 23 TCE y 25 TCE⁹⁴. En cambio, dicho impuesto violaría la prohibición de discriminación establecida en el artículo 90 TCE si las ventajas que supone la

⁹¹ Conclusiones del Abogado General Sra. Eleanor Sharpstone de 13 de julio de 2006, EU:C:2006:478, apartado 13.

⁹² Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de agosto de 1995, *Rodens BV*, C-367/93, EU:C:1995:261, apartado 38.

⁹³ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 5 de octubre de 2006, *Ákos Nádásdi*, C-290/05, e *Ilona Németh*, C-333/05, EU:C:2006:652, apartado 51.

⁹⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de junio de 2006, *Visserijbedrijf D.J. Koornstra & Zn. Vof*, C-517/04, EU:C:2006:375, apartado 19.

afectación de los ingresos procedentes del tributo para los productos nacionales gravados que son transformados o comercializados en el mercado nacional sólo compensaran una parte de la carga que recae sobre éstos⁹⁵.

El artículo 113 del TFUE, por lo tanto, en la actualidad, constituye una base formal – una competencia explícita – para la armonización de las disposiciones legales en los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos y, al mismo tiempo, tiene un carácter de competencia, ya que define las competencias de los órganos de la Unión en esta materia. Por otra parte, se indica que el alcance de las normas adoptadas por los Estados miembros no debe exceder de lo necesario para el buen funcionamiento del mercado interior, que a su vez implica la aplicación del principio de subsidiariedad a la hora de tomar decisiones en el ámbito de la UE en materia de impuestos indirectos.

Analizando la relación de las disposiciones de los artículos 90 y 93 del TCE (actualmente los artículos 110 y 113 del TFUE), se indica que el artículo 90 deja a la discreción de los Estados miembros la imposición de impuestos sobre los productos, pero dentro de los límites de las medidas de armonización adoptadas de conformidad con dicho artículo junto con el artículo 93⁹⁶.

La armonización del IVA, debido a los objetivos de la Unión Europea, como proceso necesario para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, está estrechamente relacionada con la configuración de las fuentes de ingresos presupuestarios de la UE. El principal objetivo de esta meta son las normas del Derecho de la UE, que garantizan la correcta recaudación del IVA y las complementa con las directrices desarrolladas por la jurisprudencia del TJUE.

La base jurídica de la armonización del IVA exige la toma de decisiones por unanimidad, pero no especifica el instrumento jurídico que ha de emplearse a tal fin. El empleo de directivas del Consejo confiere a los Estados miembros cierta libertad para incorporar la legislación de la UE en materia de IVA a su legislación nacional, teniendo en cuenta sus particularidades jurídicas. Sin embargo, provoca a menudo como resultado no la

⁹⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 23 de abril de 2002, *Niels Nygård*, C-234/99, EU:C:2002:244, apartado 23.

⁹⁶ Terra, B.J.M., Wattel, P.J. (2008), *European Tax Law*, Wolters Kluwer, pág. 10.

diferenciación sino la incoherencia entre la legislación sobre el IVA de los distintos países. Con la utilización de reglamentos del Consejo en lugar de directivas se lograría evitar incoherencias no ya mediante una mayor armonización sino mediante la unificación de Derechos, lo que permitiría, en particular a la UE, evitar los supuestos de doble imposición o no imposición, o definir las obligaciones en materia de IVA de las empresas no establecidas.

Cualquier reexamen del sistema del IVA debe determinar, por una parte, el grado de armonización adicional necesario para mejorar el funcionamiento del mercado único y reducir los costes de cumplimiento de la normativa para las empresas y, por otra parte, el grado de flexibilidad que necesitan los Estados miembros y que sea compatible con estos objetivos.

Puede ser difícil ofrecer condiciones de igualdad a todas las empresas de la UE, y lograr que el sistema sea neutral; es decir, el IVA aplicado a los bienes y servicios correspondientes a actividades económicas gravadas debe ser totalmente deducible teniendo en cuenta que los bienes y servicios se utilizan para fines diversos (actividades gravadas, actividades exentas (utilización no profesional), y que durante la vida económica de los bienes o los servicios se producen cambios en su utilización.

No obstante, la medida en la que el IVA sea deducible es el factor fundamental, aunque también ha de tenerse en cuenta cuándo y cómo debe deducirse el IVA, teniendo en cuenta sus principios fundamentales y su carácter general.

1.3. El IVA: su carácter general y multifásico

De la jurisprudencia del TJUE se desprende que la aplicación del impuesto con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios es una de características esenciales del IVA⁹⁷. El principio de la universalidad del impuesto sobre los bienes y servicios resulta directa e inmediata del ámbito del gravado con ese mismo impuesto, que incluye todas las entregas de bienes y prestación de servicios a cambio de una remuneración, independientemente de la etapa en que se realicen; es decir, si se trata del suministro, la inversión o el consumo y del ámbito sustancial, debido a una gama muy amplia de entidades que se consideran contribuyentes del IVA.

⁹⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de octubre de 2006, *Banca Popolare di Cremona Soc. coop. ari y Agenzia Entrate Ufficio Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 28.

El sistema del IVA se basa en especial en dos principios. Por una parte, el IVA se percibe por cada prestación de servicios y cada entrega de bienes efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo. Por otro lado, el principio de neutralidad fiscal se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA⁹⁸. Cualquier desviación del principio de tributación general se puede utilizar sólo excepcionalmente y en situaciones expresas y unánimemente previstas por la ley, ya que, la exclusión de ciertas transacciones del IVA distorsionaría su cálculo de tal manera que se logre el objetivo de gravar sólo el consumo final de bienes y servicios. Aunque sea manifiesto que la Sexta Directiva puede prever exenciones que menoscaben los principios recordados anteriormente, el Tribunal de Justicia considera que dichas exenciones deben interpretarse como toda excusa a la obligación tributaria de forma estricta⁹⁹ dado que constituyen excepciones al principio general del IVA¹⁰⁰. Esta exigencia de interpretación estricta no significa, sin embargo, que los términos empleados para definir las dispensas hayan de entenderse de una manera tan restringida que obstaculicen el logro del objetivo que persiguen¹⁰¹.

No sin razón algunos autores entienden que las exenciones en el régimen común del IVA violentan el principio de generalidad del impuesto y rompen su neutralidad¹⁰², estimando más acorde con la naturaleza de este arbitrio fijar tipos de gravamen reducidos o, incluso, mínimos, con parecidas consecuencias en la recaudación final, sin distorsionar el funcionamiento del sistema¹⁰³.

También cabe recordar que, según reiterada jurisprudencia, las exenciones previstas por el artículo 13 (en la actualidad, por los artículos 131-137 de la Directiva 2006/112/CE) de la

⁹⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 16 de septiembre de 2004, *Cimber Air*, C-382/02, EU:C:2004:534, apartado 24.

⁹⁹ Conclusiones del Abogado General Sr. Damaso Ruiz- Jarabo Colomer de 22 de febrero de 2005, EU:C:2005:99, apartado 19.

¹⁰⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de septiembre de 1999, *Jennifer Gregg*, C-216/97, EU:C:1999:390, apartado 12.

¹⁰¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de noviembre de 2004, *Temco Europe SA*, C-284/03, EU:C:2004:730, apartado 17.

¹⁰² Pérez Herrero, L.M. (1997), *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, editorial Cedecs, Barcelona, pág. 201.

¹⁰³ Ibáñez García, I., explica en «*Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario*», trabajo publicado en Noticias de la Unión Europea, 2003, núm. 226, págs. 103-105, que el principio de neutralidad no se refrenda con la regla de la prorrata, contemplada en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva, pese a que la jurisprudencia comunitaria haya sostenido lo contrario (véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de julio de 1996, *Régie Dauphinoise*, C-306/94, EU:C:1996:290, apartado 21), afirma que la finalidad de tales preceptos es «asegurar el respeto del objetivo de perfecta neutralidad que garantiza el sistema común del IVA».

Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario y, en consecuencia, deben definirse para toda la Comunidad¹⁰⁴.

Toda medida fiscal que, como las exenciones objetivas, dispensa del IVA a los actos que en principio tributarían rompe la cadena y quiebra la neutralidad, debe ser entendida y aplicada de forma limitada. Como consecuencia, la ruptura ha de hacerse de manera igualitaria: las entregas de bienes y las prestaciones de servicios de la misma naturaleza tienen que estar todas, sin exclusión, sujetas al impuesto o excepcionadas¹⁰⁵.

El principio de universalidad de la tributación del IVA se implementa principalmente mediante la inclusión de todos los hechos económicos entendidos como suministro o entrega de bienes y prestación de servicios dentro del alcance de la materia objeto de gravamen. La construcción jurídica de la definición de la prestación de servicios por delimitación negativa, como todas aquellas circunstancias o eventos económicos que no son una entrega de bienes, combinados con una definición positiva de la oferta de bienes, se complementan entre sí y permiten la inclusión de todos los tipos de transacciones (excepto los expresamente exentos del IVA) llevadas a cabo por los contribuyentes.

La aplicación uniforme del IVA en los Estados miembros significa que las entregas de bienes y servicios están sujetas a impuestos, independientemente de la naturaleza de la transacción, en un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, que comprende todas las actividades económicas del productor, el comerciante o el prestador de servicios¹⁰⁶.

Con arreglo a la jurisprudencia del TJUE, la actividad económica debe, por tanto, entenderse como una actividad susceptible de ser ejercida por una empresa privada en un mercado, organizada en un marco profesional e impulsada, con carácter general, por la intención de obtener beneficios. Ha de señalarse que este concepto presenta una particularidad, si lo comparamos con la interpretación que se le ha dado en otros sectores, como el Derecho de la competencia, en los que también tiene por misión definir el ámbito de aplicación del Derecho

¹⁰⁴ Véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 25 de octubre de 2007, *CO.GE.P. Srl*, C-174/06, EU:C:2007:634, apartado 26 y la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de junio de 2003, *Sinclair Collis*, C-275/01, EU:C:2003:341, apartado 22.

¹⁰⁵ Conclusiones del Abogado General Sr. Damaso Ruiz- Jarabo Colomer de 22 de febrero de 2005, cit., apartado 38.

¹⁰⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 16 de octubre de 2008, *Canterbury*, C-253/07, EU:C:2008:571, apartado 15.

comunitario¹⁰⁷. En materia fiscal, dicho concepto se basa en un doble criterio, no sólo un criterio funcional de actividad, sino también, y, sobre todo, un criterio estructural de organización. Tal definición se ajusta al objetivo perseguido por el sistema común del IVA, que consiste en tratar de manera idéntica, a efectos del impuesto, a todas las personas activas establecidas en el territorio de la Comunidad¹⁰⁸.

Cabe recordar que, en el ámbito del IVA, más en concreto en el de las exenciones objetivas, las Administraciones Tributarias no deben ejercer su poder de manera que rompan la neutralidad del impuesto y vulneren el inherente imperativo de igualdad, sin olvidar el talante excepcional de esas dispensas. Hay, por tanto, dos límites «de principio», ya anunciados por el Tribunal de Justicia: el que atiende a la naturaleza de la actividad, orientada al interés general, y el que exige un trato igual ante el IVA a los agentes económicos en situación similar, de donde se deduce que los criterios para la calificación han de ser neutros, abstractos y predeterminados¹⁰⁹.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que el IVA es un tributo encaminado a gravar los actos de consumo, como manifestación indirecta de la capacidad económica de las personas, objetivo que se logra sometiendo a imposición las operaciones de los empresarios o de los profesionales, quienes, a través de la técnica de la repercusión, trasladan la carga al consumidor final. De este modo se consigue un impuesto «neutral» para los sujetos pasivos: sólo lo soporta el último eslabón del proceso, quien recibe el producto o disfruta la prestación. Por estas razones, la Sexta Directiva define el acontecimiento que determina el nacimiento de la obligación tributaria, con independencia del carácter de la persona a la que se entregan los bienes o a la que se suministran los servicios¹¹⁰.

Por ello, se puede afirmar, que el principio de tributación del consumo es una directriz para que los Estados miembros ajusten sus reglamentaciones legales a las disposiciones de las directivas, de modo que la carga económica del IVA recaiga sobre los consumidores de bienes y servicios (que no realicen actividades comerciales) y no sobre las entidades económicas que

¹⁰⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 23 de abril de 1991, *Höfner y Elser*, C-41/90, EU:C:1991:161, apartado 36.

¹⁰⁸ Conclusiones del Abogado General Sr. M. Poiares Maduro de 18 de mayo de 2004, EU:C:2004:309, apartado 10.

¹⁰⁹ Conclusiones del Abogado General Sr. Damaso Ruiz- Jarabo Colomerde de 22 de febrero de 2005, cit., apartado 36.

¹¹⁰ Conclusiones del Abogado General Sr. Damaso Ruiz- Jarabo Colomerde de 13 de enero de 2004, EU:C:2004:19, apartado 33.

participan en las distintas etapas de la negociación, a partir de la fase de producción, terminando con ventas minoristas.

A pesar de que el IVA es un impuesto, por definición, una carga para el consumidor-comprador de ciertos bienes y servicios, la especificidad de sus medios de operación que las entidades en todas las etapas de la facturación económica están involucradas en el sistema de recaudación de impuesto.

Hasta la fase del consumidor final, los sujetos pasivos que participan en el circuito de producción y de comercialización abonan a la Administración Tributaria los importes de IVA que han facturado a sus clientes (IVA repercutido), previa deducción de los importes de IVA que han abonado a sus proveedores (IVA soportado)¹¹¹. Cuando un sujeto pasivo adquiere bienes y servicios para la realización de operaciones sujetas a repercusión, se le concede el derecho a deducir el IVA que ha gravado la adquisición de dichos bienes y servicios a fin de evitar la doble imposición¹¹².

De este modo, se logra el principio de neutralidad, en virtud de cual, una persona sólo debe soportar la carga del IVA cuando este se refiere a bienes o servicios que dicha persona utiliza para su consumo privado y no para sus actividades profesionales gravadas¹¹³.

Este principio básico consiste en que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final. Por consiguiente, la base imponible del IVA que deben percibir las autoridades fiscales no puede ser superior a la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final y que sirvió de base para el cálculo del IVA que grava en definitiva a dicho consumidor. En efecto, el IVA no grava a los sujetos pasivos, sino que, cuando estos últimos intervienen en el proceso de producción y distribución anterior a la fase de gravamen final, sea cual sea el número de transacciones producidas, su única obligación consiste en recaudar

¹¹¹ Véase, con carácter general, el artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), cuyo contenido fue reproducido en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), que derogó la Directiva 67/227 y la Sexta Directiva.

¹¹² Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 30 de marzo de 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, apartado 24.

¹¹³ Conclusiones del Abogado General Sr. Paolo Mengozzi de 22 de diciembre de 2008, EU:C:2008:769, apartado 21.

el impuesto en cada fase del proceso por cuenta de la Administración Tributaria, entregándolo a continuación a esta última¹¹⁴.

Como ya se ha señalado, el IVA es un impuesto sobre el consumo destinado a aplicarse de forma general a los bienes y servicios, y que sólo debe ser soportado por el consumidor final. Para hacer posible que los sujetos pasivos a cuyo cargo está su recaudación no soporten la carga del impuesto, la Sexta Directiva establece un mecanismo de deducción que pretende asegurar la «neutralidad» del impuesto. Así pues, los sujetos pasivos están autorizados para deducir del impuesto que han percibido de sus clientes y del que son deudores ante el Estado miembro el IVA que ellos mismos han soportado al adquirir los bienes y servicios necesarios para el ejercicio de su actividad profesional¹¹⁵.

El derecho de deducción supone sin embargo que el sujeto pasivo utilice esos bienes o servicios para actividades que estén sujetas al IVA. El sujeto pasivo está autorizado para deducir el IVA, sólo y exclusivamente, en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas¹¹⁶.

Por tanto, se puede suponer que el IVA adoptado en el marco del sistema común de la UE asume la carga fiscal final sobre el gasto en bienes y servicios utilizados para todos los fines, distintos del uso de bienes (servicios) con el fin de realizar transacciones imponibles. Como consecuencia, el ámbito de aplicación del IVA en la UE no se limita solamente al consumo privado¹¹⁷.

Asimismo, cabe destacar, que el principio de la universalidad está estrechamente relacionado con el carácter multifásico del IVA, la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y de distribución anterior al momento de la imposición hasta la entrega al por menor realizada al consumidor final. Procede recordar también que, según el principio fundamental inherente al sistema del IVA y que resulta, en particular, del artículo 2

¹¹⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 24 de octubre de 1994, *Elida Gibbs Ltd*, C-317/94, EU:C:1996:400, apartados 19 y 22.

¹¹⁵ Conclusiones del Abogado General Sr. Yves Bot de 18 de junio de 2009, EU:C:2009:383, apartado 11.

¹¹⁶ *Ibidem*, apartado 12.

¹¹⁷ Englisch, J. (2009), *VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes*, en: Lang, M., Melz, P. Kristoffersson, E., *Value Added Tax and Direct Taxation, Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, pág. 30.

de la Sexta Directiva, el IVA se aplica en cada operación de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente las operaciones anteriores¹¹⁸.

El principio del sistema común del IVA consiste en aplicar a los bienes y a los servicios, hasta la fase del comercio minorista, un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios. Sin embargo, en cada transacción, sólo será exigible el IVA previa deducción de las cuotas de dicho impuesto que hayan gravado directamente el coste de los distintos elementos constitutivos del precio; el mecanismo de las deducciones se determina de manera que, los sujetos pasivos están autorizados a deducir del IVA devengado por ellos las cuotas que hayan gravado ya los bienes o los servicios en la fase precedente y que, en cada fase, el impuesto recae sólo sobre el valor añadido y, en definitiva, es soportado por el consumidor final¹¹⁹.

No obstante, en buena parte de la literatura se enfatiza que el principio de carácter multifásico es de naturaleza técnica (auxiliar) y sirve para la implementación de los principios de universalidad, gravación del consumo, proporcionalidad y neutralidad, que son la esencia de la estructura tributaria bajo el sistema común del impuesto al valor agregado¹²⁰.

1.4. El principio de neutralidad fiscal y el derecho de deducción del IVA soportado

La característica más destacada del IVA es su neutralidad en todas las fases de producción y de comercialización¹²¹. En consecuencia del principio de neutralidad, cuando un bien no se utilice para las actividades económicas de un sujeto pasivo, sino para su consumo privado, no puede nacer ningún derecho a deducir¹²² ya que una persona debe soportar la carga del IVA sólo y cuando no lo usa para sus actividades profesionales gravadas¹²³.

¹¹⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de diciembre de 2008, *Danfoss A/S, AstraZeneca A/S*, C-371/07, EU:C:2008:711, apartado 26.

¹¹⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de octubre de 2006, *Banca Popolare di Cremona Soc. coop. ari y Agenzia Entrate Ufficio Cremona*, cit., apartado 22.

¹²⁰ Karwat, P. (2012), *Dyrektywa VAT 2006/112/WE*, UNIMEX, pág. 40.

¹²¹ Conclusiones del Abogado General Sr. Paolo Mengozzi de 22 de diciembre 2008, EU:C:2008:769, apartado 21.

¹²² Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de marzo de 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen*, C-437/08, EU:C:2008:166, apartado 30.

¹²³ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de abril 2005, *HE*, C-25/03, EU:C:2005:241, apartado 43.

Es altamente reseñable que el principio de neutralidad fiscal esté presente en la concepción general y originaria del IVA en la Unión Europea, y muy destacable, que se haga referencia específica a sus dos vertientes, interna y externa, de manera diferenciada¹²⁴. La dimensión interna de la neutralidad fiscal hace referencia a los efectos que produce en el mercado nacional en el que se implanta el tributo, que debe caracterizarse por dicho principio. La neutralidad interna se predica de los elementos fundamentales del impuesto, esencialmente la definición de su hecho imponible en sus distintos elementos, así como la estructura del gravamen, pues son los aspectos que van a regir su funcionamiento en el Estado de aplicación. La neutralidad interna del IVA se refiere al mercado interior de la UE, reconociendo que se garantiza en una situación en la exportación dentro de la UE está exenta de impuestos y el impuesto que grava las mercancías importadas a otro Estado miembro es igual al impuesto aplicado a los productos nacionales¹²⁵. La segunda dimensión del principio de neutralidad es la de neutralidad externa, que también ha sido denominada como internacional¹²⁶ o transfronteriza¹²⁷.

La neutralidad externa se refiere a los aspectos internacionales del IVA, y apunta a la posibilidad de ser garantizada sólo si el impuesto que grava las importaciones no supera el impuesto que grava los bienes nacionales del mismo tipo requiere que en el mercado nacional los productos internos y los importados ostenten una misma carga tributaria¹²⁸.

Como se pone de relieve, la aplicación del principio de neutralidad del IVA se expresa en la creación de este tipo de soluciones legislativas, en virtud del cual el impuesto aplicado por el contribuyente en el precio de los bienes y servicios adquiridos, a los efectos de su actividad gravada, podrá deducirse; por tanto, no se convierte en el coste final para la realización de la actividad económica. Sin embargo, se indica que los legisladores crean estas soluciones

¹²⁴ Macarro Osuna, J.M. (2015), *El principio de neutralidad fiscal en el IVA*, 1ª edición, Aranzadi, pág. 44.

¹²⁵ Nerudová, D., Šíroký, J. (2009), *The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Direct Taxation*, en: Lang, M., Melz, P. Kristoffersson, E., *Value Added Tax and Direct Taxation, Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, pág. 214.

¹²⁶ Vogel, K., Brands, J., Van Raad, K. (1994), *Taxation of cross-border income, harmonization, and Tax neutrality under European Community Law. An Institutional Approach*, Kluwer International Law, Amsterdam, pág. 39.

¹²⁷ Bizioli, G. (2008), *Il processo di integrazione dei principi comunitari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, CEDAM, Milán, pág. 137.

¹²⁸ Greggi, M. (2012), *Il Principio d'Inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: Profili nazionale e comunitari*, Pacini Editore, Pisa, 2012, pág. 39.

legislativas que garantizan la neutralidad de manera artificial, asumiendo que esta situación es imposible de conseguir debido a los mecanismos de autorregulación del mercado¹²⁹.

El principio de neutralidad fiscal referido al impuesto sobre el volumen de negocios ha sido enunciado en el artículo 2 de la Primera Directiva 67/227/CEE del Consejo, del 11 de abril de 1967¹³⁰, relativa a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros pertenecientes a los impuestos sobre el volumen de negocios¹³¹. A pesar de las indicaciones en este acto las disposiciones sobre el principio de neutralidad fiscal allí mencionadas siguen en vigor hasta el día de hoy. Por un lado, se incluyen en el preámbulo de la Sexta Directiva¹³²; y, por otro, han sido ampliamente arraigados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Aunque la neutralidad fiscal informa la globalidad del impuesto sobre el valor añadido y la interpretación de cualquiera de sus elementos configuradores, debe realizarse a la luz de este principio, el derecho de deducción es, sin duda alguna, uno de sus principales ámbitos de aplicación y manifestación¹³³.

En su función de asentar los criterios interpretativos para asegurar la aplicación uniforme del Derecho de la UE, el TJUE viene utilizando el principio de neutralidad en muchas áreas

¹²⁹ Kolozs, B. (2009), *Neutrality in VAT*, en: Lang, M., Melz, P., Kristoffersson, E., *Value Added Tax and Direct Taxation, Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, pág. 203.

¹³⁰ El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen. En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

¹³¹ Primera Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. (DOCE P 71, de 14 de abril de 1967, pág. 1301).

¹³² Según el artículo 5 del preámbulo de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre 2006 el régimen de IVA logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se recauda con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación abarca la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y la prestación de servicios. Por consiguiente, en interés del mercado interior y de los Estados miembros, conviene adoptar un régimen común cuya aplicación se extienda igualmente al comercio al por menor. El artículo 7 del dicho preámbulo subraya que el régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución. El tema del mercado interior está desarrollado detalladamente en: Mailló González-Orús, J. (2014), *Aportaciones del mercado interior y la política de competencia europea: lecciones a considerar por otras áreas de integración regional*, Madrid: CEU Ediciones, D.L.

¹³³ Westberg, B., Kristoffersson, E. (2012), *Deductions in EU VAT Law*, en: Ecker, M., Lang, M., Lejeune, I., *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn (The Netherlands), pág. 640.

distintas del impuesto: tipos impositivos, exenciones, hecho imponible, etc.; sin embargo, el área en la que el principio encuentra un mayor impacto es en la de la deducción¹³⁴.

Procede recordar que el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores. En efecto, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas, lo que en reiteradas ocasiones ha señalado el Tribunal de Justicia en sus sentencias.

En otras sentencias, el Tribunal también ha precisado que este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores¹³⁵. Si bien el ordenamiento jurídico español, y en especial la Constitución Española, no lo reconoce como uno de los principios rectores del sistema tributario español, la neutralidad fiscal se ha erigido en el elemento nuclear del IVA, como consecuencia de la observancia del Derecho comunitario a la que el Estado Español se ha visto obligado a raíz de su integración en la Unión Europea¹³⁶. Los progresos acontecidos en el IVA y su construcción en torno al principio de neutralidad responden a su naturaleza instrumental dentro del proceso de armonización fiscal en la UE.

Tal y como ha afirmado la doctrina científica, sobre la base del Tratado de la Unión Europea se reconocen distintos principios de especial repercusión en el ámbito tributario y, entre ellos, se encuentra el principio de neutralidad, que exige el impuesto, en este caso el IVA, no influya en las decisiones económicas adoptadas por los empresarios. Por dicha razón, tanto en la etapa inicial de conformación del tributo como en la que nos encontramos actualmente, se ha hecho hincapié en la importancia de configurar el IVA bajo el principio que debe considerarse una base fundamental del IVA, el de neutralidad. La realización de este principio se propicia mediante la posibilidad de deducir el impuesto pagado¹³⁷ sobre la adquisición de

¹³⁴ Henkow, O. (2008), *Neutrality of VAT for taxable persons: a new approach in European VAT?*, EC Tax Review, vol. 5, pág. 233.

¹³⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 19 de septiembre de 2000, *Ampafrance SA*, C-177/99 y *Sanofi Synthelabo*, y C-181/99, EU:C:2000:470, apartado 34.

¹³⁶ Sánchez Sánchez, Á. (2019), *Deducción del IVA en el ámbito del fraude fiscal: un análisis a la luz de la jurisprudencia comunitaria*, Carta Tributaria, Revista de Opinión, núm. 47.

¹³⁷ El derecho de deducción de la cuota del impuesto soportada constituye un rasgo esencial de la estructura del IVA, en este aspecto se asegura el cumplimiento del principio de neutralidad, algo que lo caracteriza como el elemento distintivo frente al impuesto clásico sobre el volumen de negocios.

bienes y servicios (impuesto soportado) acerca del impuesto debido sobre el suministro de bienes y servicios. Cualquier delimitación del derecho a deducir el IVA afecta la neutralidad del impuesto y, por lo tanto, debe definirse por ley.

Como ya ha sido mencionado anteriormente, la característica básica del Impuesto sobre el Valor Añadido es su neutralidad. En algunas ocasiones, en relación con el principio de neutralidad impositiva, se indica el principio resultante de la imposición efectiva del consumo. Conforme con las características anteriores, el impuesto sobre el valor añadido sólo debe gravar el consumo. En cambio, no debería ser una carga real para los contribuyentes que adquieren bienes y servicios; no para su consumo, sino para la reventa, el procesamiento o el uso para las necesidades propias de sus actividades. Este impuesto debe ser neutral para los empresarios, sin provocar ningún tipo de coste fiscal efectivo sobre los mismos, y gravar solamente a los consumidores. Por supuesto, es posible, especialmente en el caso de las personas físicas que desarrollan la actividad económica, que en una situación actúen como contribuyentes y en otra como consumidores. En caso de que una persona determinada sea el contribuyente que actúe como un consumidor real, será gravado con el impuesto.

El impuesto a los bienes y servicios es un impuesto soportado en cada fase de comercialización y sustentado sobre el total de la comercialización. Por lo tanto, la neutralidad del impuesto está garantizada por la aplicación del derecho a la deducción del impuesto soportado en la adquisición de bienes destinados a la actividad económica. Es un derecho fundamental del contribuyente y el supuesto básico estructural del impuesto sobre el valor añadido, por lo tanto, en principio, no puede ser limitado.

La realización del principio de neutralidad del IVA, por lo tanto, se concreta en soluciones normativas que posibilitan que el impuesto soportado (pagado) por el contribuyente en el precio de los bienes y servicios adquiridos a los efectos de sus actividades sujetas a este impuesto se pueda deducir, y no constituir así un coste para el contribuyente. Hay que prestar especial atención al artículo 167¹³⁸ de la Directiva 2006/112/CE del 28 de noviembre de 2006, que determina el momento en el que nace del surgimiento del derecho a la deducción del impuesto, y esto es algo que indica la necesidad de normalizar el principio de neutralidad del impuesto para los contribuyentes, lo que asegura a los Estados miembros el equilibrio de

¹³⁸ “El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible”.

ingresos y gastos derivados del IVA. Asimismo, este precepto establece que el derecho a deducir surge con la obligación tributaria con respecto al impuesto deducible, lo que significa que el contribuyente- el comprador sólo puede deducirse el impuesto una vez que el contribuyente- proveedor cumpla con sus obligaciones tributarias (el impuesto se vuelve imponible). Esta correlación entre el momento del surgimiento de la obligación de pagar el impuesto debido a los proveedores con el derecho a deducir el impuesto en el comprador asegura un correcto cumplimiento del principio de la neutralidad y la estabilidad presupuestaria.

Por otro lado, el Tribunal de Justicia de la UE¹³⁹ pone especial énfasis en la necesidad de cumplimiento de este principio por parte de los Estados miembros. No cabe duda de que el derecho a reducir el impuesto repercutido por el importe del impuesto soportado es un derecho fundamental de cualquier contribuyente, resultante de la propia estructura del impuesto sobre bienes y servicios. Teniendo en cuenta este derecho a la hora de determinar la proporción en la que puede ejercerse, debe conducir al reflejo más preciso de cómo las compras que son aptas a la actividad del contribuyente sirven a las ventas sujetas a impuestos y, al contrario, cómo afectan a otras actividades¹⁴⁰. Dicho Tribunal en su jurisprudencia ha subrayado en repetidas ocasiones¹⁴¹ que el derecho a deducir se había implementado para liberar completamente al empresario de los gastos del IVA devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El régimen fiscal común garantiza la neutralidad de una actividad económica en lo que respecta a la presión fiscal, con independencia de los fines o resultados de esa actividad, siempre que la actividad en sí esté, en principio, sujeta a impuestos.

También el Tribunal Supremo español, basándose en la doctrina del TJUE, ha subrayado en diferentes ocasiones que el derecho a la deducción forma parte indisociable del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse ejercitándose de manera inmediata por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones precedente¹⁴². Este derecho a deducir constituye el eje central sobre el que se estructura el IVA, de tal forma que el IVA

¹³⁹ En particular, véase la Sentencia de Justicia del Tribunal de las Comunidades Europeas de 21 de septiembre de 1988, *Comisión/Francia*, C-50/87, EU:C:1988:429, apartado 15.

¹⁴⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de febrero de 1985, *Rompelman*, C-268/83, EU:C:1985:74, apartado 19.

¹⁴¹ En particular, véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero 2006, *Halifax y otros*, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 78 y la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 22 de febrero 2001, *Abbey National plc*, C-408/98, EU:C:2001:110, apartado 24.

¹⁴² Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2009, número de recurso 4608/2006, fundamento sexto.

soportado por un sujeto pasivo que no sea consumidor final de lo adquirido sea recuperable en función de ese principio de neutralidad¹⁴³.

Asimismo el Tribunal de Justicia en varias ocasiones ha aclarado las consecuencias que se deducen del principio de neutralidad del IVA. En primer lugar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que mercancías o prestaciones de servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA¹⁴⁴. Además, el principio de neutralidad fiscal incluye los otros dos principios invocados por la Comisión; es decir, la uniformidad del IVA y la eliminación de las distorsiones de la competencia¹⁴⁵.

En segundo lugar, ha de reconocerse que, el principio de neutralidad en el IVA presenta una segunda acepción que lo acerca al principio de trato o no discriminación. Desde este punto de vista, la neutralidad del IVA exige que su régimen de aplicación, incluso no existiendo todavía una armonización de los tipos impositivos, conduzca a una neutralidad en la competencia, de la forma que en el territorio de Estados miembros los bienes y servicios de análoga naturaleza soporten una misma carga fiscal, admitiendo únicamente aquellas discriminaciones que no supongan una distorsión de la competencia¹⁴⁶; por todo ello el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido en el que una diferencia de trato en cuanto al impuesto sobre el valor añadido entre dos prestaciones de servicios idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor y que satisfacen las mismas necesidades de éste basta para declarar una infracción de dicho principio. Así pues, tal infracción no exige que se declare la existencia efectiva de competencia entre los servicios en cuestión o una distorsión de la competencia motivada por dicha diferencia de trato¹⁴⁷.

Por lo que respecta al principio de igualdad de trato, el Tribunal de Justicia ha declarado que, mientras que la vulneración del principio de neutralidad fiscal, que constituye la traducción, en materia de IVA, del principio de igualdad de trato, sólo puede contemplarse entre operadores económicos competidores, la del principio general de igualdad de trato puede

¹⁴³ Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2013, número de recurso 1211/2011, fundamento segundo.

¹⁴⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de junio de 2017, *Compass Contract Services Limited*, C-38/16, EU:C:2017:454, apartado 21.

¹⁴⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de mayo de 2001, *Comisión de las Comunidades Europeas*, C-481/98, EU:C:2001:237, apartado 22.

¹⁴⁶ Martínez Muñoz, Y. (2010), *El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE*, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, pág. 149.

¹⁴⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de noviembre de 2011, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs y The Rank Group plc.*, C-259/10 y C-260/10, EU:C:2011:719, apartado 36.

caracterizarse, en materia fiscal, por otros tipos de discriminaciones, que afecten a operadores económicos que no son forzosamente competidores, pero que se encuentran, no obstante, en una situación comparable en otros aspectos¹⁴⁸.

Así pues, el principio de igualdad de trato exige, con carácter general, que situaciones comparables no reciban un trato diferente a no ser que exista una justificación objetiva y razonable¹⁴⁹, el principio de neutralidad impone la necesidad de introducir un término más que la comparación, en la medida en que la identidad de trato que exige dicho principio tiene por finalidad evitar distorsiones graves de la competencia¹⁵⁰.

En el ejercicio de dicha competencia los Estados miembros deben respetar el principio de neutralidad fiscal. Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicho principio se opone, en particular, a que mercancías o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA¹⁵¹, de manera que dichas mercancías o dichas prestaciones de servicios deben ser gravadas con un tipo impositivo uniforme¹⁵². En la sentencia *Turn- und Sportunion Waldburg* el Tribunal ha subrayado que al conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación, los Estados miembros pueden efectuar distinciones según la naturaleza de las operaciones o las clases de sujetos pasivos, a condición de que respeten los objetivos y los principios generales de la Sexta Directiva, en particular el principio de neutralidad fiscal y la exigencia de aplicación correcta, simple y uniforme de las exenciones previstas¹⁵³.

Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales examinar si los Estados miembros han observado los límites de la facultad de apreciación aplicando los principios del Derecho comunitario, en particular, el principio de igualdad de trato, que, en materia de IVA, se traduce en el principio de neutralidad fiscal¹⁵⁴.

¹⁴⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de abril de 2008, *Marks & Spencer plc*, C-309/06, EU:C:2008:211, apartado 49.

¹⁴⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, ES:TC:1990:76.

¹⁵⁰ Martínez Muñoz, Y. (2010), *El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE*, op. cit., pág. 183.

¹⁵¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de enero 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, apartado 33.

¹⁵² Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 17 de febrero 2005, *Edith Linneweber*, C-453/02 y *Savvas Akritidis*, C-462/02, EU:C:2005:92, apartado 24.

¹⁵³ Véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de enero 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, cit., apartado 35.

¹⁵⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de junio de 2006, *L.u.P. GmbH*, C-106/05, EU:C:2006:380, apartado 48.

La misma opinión aparece en el caso *Kingscrest Associates Ltd i Montecello Ltd* donde el tribunal se ha pronunciado que corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar, a la vista, en particular, de los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal, y teniendo en cuenta el contenido de las prestaciones de servicios de que se trata, así como sus condiciones de ejercicio, si el reconocimiento como organismo de carácter social a efectos de las exenciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva, de una entidad privada con ánimo de lucro y que, en consecuencia, no posee la condición de «charity» con arreglo al Derecho interno, va más allá de la facultad de apreciación atribuida por estas disposiciones a los Estados miembros a efectos de tal reconocimiento¹⁵⁵.

En este punto también debe enfatizarse que, aunque el derecho a deducir el impuesto soportado constituye el principio de neutralidad en el IVA, corresponde a la Administración Tributaria que haya detectado fraudes o irregularidades cometidos por el emisor de la factura y que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude en el IVA, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional nacional.

Sobre la base del principio de neutralidad, el Tribunal ha ido tejiendo una sólida doctrina jurisprudencial tendente a proteger el derecho a la deducción del IVA, no sólo en relación con las tramas de fraude carrusel, en cuyo entorno se origina esta doctrina, sino también en el ámbito de cualquier actuación fraudulenta.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha tratado en diferentes ocasiones la confrontación entre el principal derecho a deducir el IVA soportado en una determinada adquisición de bienes o servicios y la comisión de prácticas fraudulentas en operaciones previas o posteriores a esa adquisición en la cadena de producción y distribución de tales bienes y servicios. Entre las así llamadas tramas de «*fraude en cadena*» o «*fraude carrusel*», que dieron inicio a la doctrina jurisprudencial, podemos encontrar diferentes litigios en los que la Administración Tributaria deniega el derecho a deducir el IVA soportado sobre la base de considerar que el vendedor carece de una estructura empresarial mínima que pueda justificar la existencia de la propia operación de venta.

¹⁵⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de mayo 2005, *Kingscrest Associates Ltd y Montecello Ltd*, C-498/03, EU:C:2005:322, apartado 58.

Como una de las primeras sentencias que trata de este problema podemos destacar el caso *Optigen Ltd.* en el cual el Tribunal, con absoluto acierto, pone sobre la mesa que en cada uno de los asuntos que operaciones como las controvertidas en el litigio principal, que no son constitutivas en sí mismas de fraude al IVA, son entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal, y una actividad económica¹⁵⁶, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o del posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo. El derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el IVA soportado no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese mismo sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al IVA¹⁵⁷.

No obstante, para mantener el principio de neutralidad, clave y fundamental del sistema del IVA, que libra completamente al empresario de ya mencionados gastos del IVA, el Tribunal de Justicia elaboró una regla, según la cual, si una determinada factura no refleja la transacción real entre las entidades indicadas en ella, el contribuyente se reserva el derecho a deducir el impuesto soportado resultante de dicha factura, si ha realizado todas las acciones que razonablemente se podrían esperar de él para asegurarse de que la transacción no da lugar a la participación en un delito ni constituye un abuso de la ley. Y no se trata de la conciencia de un delito cometido por el emisor de la factura con IVA, sino de la necesidad del comprador para tomar acciones racionales (en inglés *due diligence*) para verificar la credibilidad (confiabilidad) de su contratista. Este principio de neutralidad del IVA no se puede utilizar para proteger los intereses de las personas involucradas en el fraude o abuso del IVA, o que no ejercen la diligencia debida para evitar participar en tales actividades ilegales.

No obstante, la mera definición de las acciones que se puede esperar razonablemente que se tomen en un caso específico por parte de un contribuyente que pretende ejercer el derecho a la deducción del IVA, a fin de asegurarse de que sus transacciones no estén relacionadas con la

¹⁵⁶ En el sentido de los artículos 2, punto 1, 4 y 5, apartado 1, de la Sexta Directiva.

¹⁵⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de enero 2006, *Optigen Ltd.*, (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd.*, (C-355/03) y *Bond House Systems Ltd.*, (C-484/03), EU:C:2006:16, apartado 55.

comisión de un delito por una entidad que opera en una etapa anterior del comercio, depende principalmente de las circunstancias del caso en cuestión. Las disposiciones de la Sexta Directiva¹⁵⁸ deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la que es objeto del procedimiento principal, que niega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido adeudado o pagado por bienes que le han sido entregados debido a que la factura ha sido emitida por un operador que, con arreglo a los criterios establecidos en dicha normativa, debe ser considerado inexistente, ya que resulta imposible identificar al verdadero proveedor de los bienes, salvo si se demuestra, con datos objetivos y sin exigir del sujeto pasivo verificaciones que no le incumben, que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que esa entrega formaba parte de un fraude en el IVA, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente¹⁵⁹.

En esta Sentencia¹⁶⁰ el Tribunal declaró que ha de recordarse que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos, son un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva. Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva.

Considerando todo lo anteriormente expuesto debe ser indicado que, en la jurisprudencia vigente del Tribunal de Justicia de la UE, se ha establecido una opinión que no sería contrario al Derecho comunitario exigir que el proveedor adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal¹⁶¹. El hecho de que el proveedor actuara de buena fe, que adoptase toda medida razonable a su alcance y que su participación en un fraude quedara excluida constituyen elementos importantes para determinar la posibilidad de obligar posteriormente a dicho proveedor a pagar el IVA¹⁶². El Tribunal de Justicia de la UE en reiteradas ocasiones ha

¹⁵⁸ Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios- Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002.

¹⁵⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 22 de octubre 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719.

¹⁶⁰ *Ibidem*, apartado 47, también la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de diciembre 2012, *BONIK EOOD*, C-285/11, EU:C:2012:774, apartados 35 y 37.

¹⁶¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre 2007, *Teleos Ltd.*, C-409/04, EU:C:2007:548, apartados 65 y 68.

¹⁶² Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero 2008, *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG*, C-271/06, EU:C:2008:105, apartado 25.

subrayado muy claramente que los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, tanto se trate de un fraude en el IVA como de otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado¹⁶³.

Sólo cuando la autoridad fiscal demuestra, sobre la base de pruebas objetivas, que el destinatario de la factura sabía o debería haber sabido que la operación invocada para justificar el derecho a deducción era un fraude cometido por el emisor en cuestión u otro empresario que participa en la cadena de los servicios prestados, el principio de neutralidad fiscal no impide que la denegación del derecho a deducir de impuestos de entrada de dicha factura¹⁶⁴. Según la jurisprudencia, los Estados miembros son responsables de la comprobación de las declaraciones de los sujetos pasivos, su contabilidad y los demás documentos apropiados. Cuando las autoridades fiscales aportan indicios concretos de la existencia de un fraude, ni la Directiva 2006/112/CE ni el principio de neutralidad fiscal se oponen a que los tribunales nacionales verifiquen, a través de un examen de conjunto de todas las circunstancias del asunto, si el emisor de la factura efectuó por sí mismo la operación de que se trata. No obstante, sólo cabe denegar el derecho a la deducción cuando las autoridades fiscales acrediten, mediante datos objetivos, que el destinatario de la factura sabía o hubiera debido saber que la operación invocada como base del derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por el emisor de la factura o por otra empresa situada antes en la cadena de prestaciones¹⁶⁵.

Así pues, el Tribunal de Justicia de la UE declara que a las autoridades y órganos jurisdiccionales nacionales corresponde denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o

¹⁶³ En particular véase las Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de junio de 2012, *Mahagében Kft y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, C-80/11, y entre *Péter Dávidy/Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 53; Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de julio de 2006, *Axel Kittel y Recolta Recycling*, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartado 51; Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de febrero de 2013, *SIA Forwards/Valsts ieņēmumu dienests*, C-463/11, EU:C:2013:125, apartados 39-43.

¹⁶⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2012, *Gábor Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, apartado 50.

¹⁶⁵ *Ibidem*, apartado 51.

abusiva¹⁶⁶ y que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA aun cuando la operación de que se trata cumplía los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y de actividad económica¹⁶⁷. El derecho a deducir puede perderse, no sólo por participar en un fraude en cadena de forma consciente, sino también por actuar de forma negligente, según se deduce de: «debía haber sabido», pudiendo a estos efectos establecerse presunciones, siempre *iuris tantum*, basadas en circunstancias claramente reveladoras del fraude, que pueda razonablemente pensarse que son conocidas por los operadores, sin que ello implique una prueba excesivamente difícil, y sin que el sistema pueda desembocar en una responsabilidad sin culpa u objetiva.

Procede recordar que, según la lógica del sistema establecido por la Sexta Directiva, los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por un sujeto pasivo para sus operaciones gravadas pueden ser deducidos. La deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos. Cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado. Por el contrario, en la medida en que se utilicen determinados bienes o servicios en el marco de operaciones sujetas a repercusión, se impone la deducción del impuesto soportado a fin de evitar la doble imposición.

De la reiterada jurisprudencia del TJUE se deduce que uno de los principios básicos en los que se basa el sistema del IVA es el de neutralidad, en el sentido de que en el interior de cada país las mercancías de naturaleza análoga soportan la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud del circuito de producción y distribución de las mismas. Dicho principio básico aclara el papel y las obligaciones de los sujetos pasivos en el mecanismo establecido para la recaudación del IVA.

A fin de garantizar la perfecta neutralidad del mecanismo para los sujetos pasivos, la Sexta Directiva establece un régimen de deducciones cuyo objetivo es liberar al sujeto pasivo de todo gravamen indebido del IVA. Un elemento básico del sistema del IVA consiste en que, en cada transacción, el IVA sólo es exigible previa deducción del importe del IVA que ha

¹⁶⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de marzo 2005, *I/S/Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, apartado 33.

¹⁶⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de julio de 2006, *Axel Kittel y Recolta Recycling*, cit., apartado 59.

gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio de los bienes y servicios, y el mecanismo de las deducciones está concebido de forma que únicamente los sujetos pasivos están autorizados a deducir del IVA que deben soportar el IVA que ya gravó los bienes y servicios en la fase precedente¹⁶⁸.

De todo ello se deduce que, habida cuenta en cada caso del mecanismo del IVA, de su funcionamiento y del papel de los intermediarios, la Administración Tributaria no puede en definitiva percibir un importe superior al pagado por el consumidor final.

1.5. El principio de proporcionalidad y su aplicación en el IVA

En el ámbito del Derecho tributario, estrechamente relacionado con el principio de neutralidad, se encuentra el principio de proporcionalidad, que indudablemente forma parte de las características esenciales del IVA¹⁶⁹.

Sin embargo, en primer lugar, hay que enfatizar que, el principio de proporcionalidad, junto con diversas áreas de la ley de la UE¹⁷⁰, se considera principalmente sobre la base del derecho constitucional¹⁷¹, que determina su aplicación en todo el ordenamiento jurídico -por tanto, en todas sus ramas- y el concepto de proporcionalidad está presente en diferentes áreas de la vida y del conocimiento¹⁷².

La esencia del principio de proporcionalidad es moderar las actividades de los órganos de la administración pública y minimizar su interferencia con la esfera de los derechos y las libertades de un individuo, y la necesidad de ajustar las medidas adoptadas por la autoridad pública para los fines previstos junto con la necesidad de equilibrar el interés público y los intereses de las entidades privadas. Dicho principio, constituyendo un límite a las

¹⁶⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 5 de mayo de 1982, *Gaston Schul Douane Expeditieur BV*, C-15/81, EU:C:1982:135, apartado 10.

¹⁶⁹ Véase las Conclusiones del Abogado General Sr. F.G. Jacobs de 17 de mayo de 2005, EU:C:2005:1.

¹⁷⁰ Hay que subrayar que, el principio de proporcionalidad forma parte de los principios generales de la legislación de la UE, véase Groussot, X. (2006), *General Principles of Community Law*, Groningen, Europa Law Publishing, pág. 145.

¹⁷¹ Sobre los principios constitucionales tributarios véase, en particular, Patón García, G. (2014), *Las técnicas convencionales y su compatibilidad con los principios constitucionales tributarios*. Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez / coord. por Adame Martínez, F.D., Ramos Prieto, J.; Lasarte Álvarez, F.J. (hom.), Editorial Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 2615-2646.

¹⁷² Barak, A. (2012), *Proportionality. Constitutional rights and their limitations*, Cambridge University Press, pág.175.

restricciones introducidas por el legislador, indica que, entre el objeto del reglamento y las medidas derivadas del mismo, se mantiene la correlación adecuada y justificada.

La aplicación del principio de proporcionalidad en la elaboración del Derecho administrativo promueve una normativa racional y eficaz. Por un lado, restringe la libertad del legislador y, por otro, es un factor importante en la mejora del proceso de regulación. El principio de proporcionalidad en la creación del Derecho administrativo es de carácter optimizador, y su aplicación hace que cada ley sea la mejor posible¹⁷³.

El principio de proporcionalidad también es ampliamente utilizado en derivado de Derecho público, al que pertenece el Derecho tributario; por lo tanto, es ampliamente interpretado en la jurisprudencia del TJUE, desempeñando un papel importante en la protección de los derechos del contribuyente.

Primero hay que subrayar que, en el Derecho tributario, la proporcionalidad, cuando se refiere a la carga del IVA, está estrechamente relacionado con el principio de neutralidad y el principio de tributación en todas las etapas de las transacciones económicas. El artículo 1 apartado 2 de la Sexta Directiva establece explícitamente que el principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen. Por lo tanto, se paga un impuesto sobre el precio de un bien o servicio a la tasa adecuada en cada transacción, después de deducir el importe del impuesto directamente incurridos en las distintas partidas de costes. Por ello, una característica principal del sistema común de IVA es que se grava un impuesto sobre el precio de los bienes y servicios, excepto el impuesto sobre los insumos¹⁷⁴.

El TJUE en reiteradas sentencias subrayó que, al principio de proporcionalidad, el IVA es un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios¹⁷⁵. Asimismo, el Tribunal, haciendo referencia a esta característica del sistema común del IVA, se ha pronunciado que aunque el respeto de este principio exige, cuando es

¹⁷³ Beaty, D.M. (2004), *The Ultimate Rule of Law*, Oxford, pág. 163.

¹⁷⁴ Schenk, A. (2006), *Italy's IRAP- An Analysis from across the Atlantic*, International VAT Monitor, IBFD, núm. 6-7, pág. 243.

¹⁷⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de octubre 2007, *KÖGÁZ rt*, C-283/06 y C-312/06, EU:C:2006:602, apartado 29.

necesario un redondeo, que éste se realice de tal manera que el importe redondeado corresponda lo más posible al del IVA resultante de la aplicación del tipo en vigor, no es menos cierto que tal operación pretende, por su naturaleza, facilitar el cálculo y debe, en consecuencia, conciliar la exigencia de una proporcionalidad lo más exacta posible con las necesidades prácticas de una aplicación efectiva del sistema común del IVA que se basa en el principio de una declaración del sujeto pasivo¹⁷⁶.

Sin embargo, el Derecho de la UE, en su estado actual, no contiene ninguna obligación específica referente al método de redondeo de las cuotas del IVA. Ante la inexistencia de una normativa comunitaria específica, corresponde a los Estados miembros determinar las reglas y los métodos de redondeo de las cuotas del IVA, si bien dichos Estados están obligados, al realizar esta determinación, a respetar los principios en los que se basa el sistema común de este impuesto, especialmente los de neutralidad fiscal y proporcionalidad. En particular, el Derecho comunitario, por una parte, no se opone a la aplicación de una norma nacional que exija el redondeo al alza de las cuotas del IVA cuando la fracción de la unidad monetaria más pequeña de que se trate sea igual o superior a 0,5 y, por otra parte, no exige que se autorice a los sujetos pasivos a redondear a la cifra inferior la cuota de IVA cuando ésta tenga una fracción de la unidad monetaria nacional más pequeña¹⁷⁷.

Cuando el sujeto pasivo utiliza bienes y servicios para realizar a la vez actividades gravadas y actividades exentas, se aplica la regla de la prorrata de deducción en virtud de la cual el derecho de deducción es proporcional al volumen de negocios de las operaciones gravadas. Ese derecho de deducción se basa, pues, en la presunción de que esos bienes y esos servicios se utilizan por el sujeto pasivo para sus actividades gravadas y para sus actividades exentas en proporción al volumen de negocios de cada una de ellas¹⁷⁸.

La aplicación del principio de proporcionalidad es ampliamente interpretada en la jurisprudencia del TJUE, desempeñando un papel importante en la protección de los derechos del contribuyente cuando el Tribunal en sus sentencias, con mucha frecuencia se refiere al principio de proporcionalidad, que apunta a su conexión con el principio de neutralidad, comentado en el capítulo anterior. En varias ocasiones, el Tribunal pone de manifiesto que es

¹⁷⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de julio de 2008, *Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV*, C-484/06, EU:C:2008:394, apartado 39.

¹⁷⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 5 de marzo de 2009, *J D Wetherspoon plc*, C-302/07, EU:C:2009:125, apartado 38.

¹⁷⁸ Conclusiones del Abogado General Sr. Ives Bot de 8 de junio de 2009, EU:C:2009:383, apartado 76.

jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que el principio de proporcionalidad, invocado por el órgano jurisdiccional nacional, forma parte de los principios generales del Derecho comunitario¹⁷⁹. En virtud de dicho principio, la legalidad de las medidas que imponen cargas económicas a los operadores está subordinada a la condición de que tales medidas sean apropiadas y necesarias para la realización de los objetivos legítimamente perseguidos por la normativa de que se trate debiéndose tener en cuenta que, cuando deba elegirse entre varias medidas apropiadas, debe recurrirse a la menos gravosa, y que las cargas impuestas no deben ser desmesuradas con respecto a los objetivos perseguidos¹⁸⁰.

Un grupo significativo de sentencias que se refieren al principio de proporcionalidad trata a requisitos formales. Por lo general, de la jurisprudencia se desprende que cuando el contribuyente no ha cumplido una obligación específica de carácter formal no puede ejercer el derecho a deducir el IVA soportado y, eso, a continuación, infringe la norma fundamental de la tributación del IVA.

Por otra parte, han de tener en cuenta no sólo que al adoptar medidas para la ejecución de las disposiciones del sistema del impuesto sobre el valor añadido garanticen la percepción exacta del tributo, -los Estados miembros están facultados para establecer otras disposiciones siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude- sino también el principio de proporcionalidad con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude. No deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos¹⁸¹. Sin embargo, las medidas de los Estados miembros no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia¹⁸².

¹⁷⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de junio 1990, *Zardi*, C-8/89, EU:C:1990:260, apartado 10.

¹⁸⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de junio 1990, *Hermann Schröder HS Kraftfutter GmbH & Co. KG*, C-265/87, EU:C: 1989:303, apartado 21.

¹⁸¹ En cuanto al derecho a la deducción del impuesto soportado, véase también, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa y otros*, C-110/98 y C-147/98, EU:C:2000:145, apartado 52, y la de 18 de noviembre de 1997, *Molenheide y otros*, C-286/94, C-340/95 y C-401/95 y C-47/96, EU:C:1997:623, apartado 48.

¹⁸² Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros*, C-255/02, cit., apartado 92; Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink & Cofreth y Strobel*, C-454/98, EU:C:2000:469, apartado 59 y Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2007, *Teleos*, cit., apartado 46.

También hay que añadir, que la aplicación concreta del principio de proporcionalidad compete al órgano jurisdiccional remitente, que ha de apreciar la compatibilidad de las medidas nacionales con el Derecho comunitario. Sin embargo, el Tribunal de Justicia es competente para proporcionar al órgano jurisdiccional remitente todos los elementos de interpretación del Derecho comunitario que puedan permitirle apreciar la cuestión de la compatibilidad para resolver el asunto que le ha sido sometido¹⁸³.

De ese modo, en los casos dedicados a la exención del IVA, el Tribunal ha pronunciado que el derecho a la exención del IVA de una entrega intracomunitaria al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se cumplían, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto¹⁸⁴.

En efecto, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, incluso si los sujetos pasivos han omitido determinados requisitos formales, y sólo cabe otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales¹⁸⁵, siempre que, no obstante, el proveedor de bienes no haya participado deliberadamente en un fraude fiscal ni haya puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA. En este último caso, el Tribunal de Justicia determinó efectivamente que dicha persona no puede invocar válidamente el principio de neutralidad fiscal¹⁸⁶.

De las consideraciones anteriores resulta que los Estados miembros están facultados para obligar al proveedor de bienes a que aporte la prueba de que el adquirente es un sujeto pasivo, que actúa como tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes de que se trata, siempre que se respeten los principios generales del Derecho, y en particular la exigencia de proporcionalidad¹⁸⁷.

¹⁸³ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard*, C-55/94, EU:C:1995:411, apartado 19 y la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de noviembre de 1997, *Molenheide y otros*, C-286/94, cit., apartado 49.

¹⁸⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre 2007, *Albert Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 29.

¹⁸⁵ *Ibidem*, apartado 31.

¹⁸⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de diciembre de 2010, *R*, C-285/09, EU:C:2010:742, apartado 45.

¹⁸⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre 2012, *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*, C-587/10, EU:C:2012:592, apartado 47.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea también se ha pronunciado, haciendo referencia al principio de proporcionalidad, si debe interpretarse el principio de neutralidad fiscal cuando se establece una sanción deudas por intereses y, en consecuencia, se impone una sanción en forma de la denegación del derecho a deducción. Según el Tribunal, en el caso de una sanción consistente en la denegación absoluta del derecho a la deducción, debe ponerse de relieve que el sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad respecto a la carga tributaria de todas las actividades económicas, lo que implica la posibilidad de que el sujeto pasivo deduzca el IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas¹⁸⁸.

Por ello, en conformidad con el principio de proporcionalidad, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente el objetivo de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión Europea, como el principio fundamental del derecho a la deducción del IVA¹⁸⁹.

Por lo tanto, el principio de neutralidad fiscal se opone a la existencia de una sanción consistente en denegar el derecho a la deducción en caso de pago del IVA fuera de plazo, pero no se opone al abono de intereses de demora, siempre que esta sanción respete el principio de proporcionalidad, lo cual debe comprobar el órgano jurisdiccional remitente¹⁹⁰.

De la jurisprudencia del TSUE se deduce que hay que hacer una distinción entre premisas sustantivas y formales de la tributación al mismo tiempo, las fallas formales no deben ser tomados en cuenta, si no hay ninguna duda en cuanto al cumplimiento sustantivo (que es siempre el resultado de tener en cuenta los distintos principios, valores u objetivos que se persiguen en la Sexta Directiva).

Dichos requisitos formales no estaban bien ejecutados en los asuntos que se tratan de la inversión del sujeto pasivo¹⁹¹. En todos estos casos el contribuyente realizó adquisiciones

¹⁸⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de julio de 2012, *EMS-Bulgaria Transport OOD*, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 68.

¹⁸⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de junio de 2008, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, apartado 23.

¹⁹⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea 12 de julio de 2012, *EMS-Bulgaria Transport OOD*, cit., apartado 77.

¹⁹¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 1 de abril de 2004, *Bockemühl*, C-90/02, EU:C:2004:206, Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de mayo 2008, *Ecotrade*, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 30 de septiembre 2010, *Uszodaépítő kft*, C-392/09, EU:C:2010:569, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de junio 2012, *EMS-Bulgaria Transport OOD*, C-284/11, cit.

(bienes o servicios) contabilizados de esta manera y no había ninguna duda de que las adquisiciones en realidad se llevaron a cabo y que se han cumplido las condiciones sustantivas para la deducción de las cuotas soportadas. Al mismo tiempo, sin embargo, en cada uno de estos casos, determinadas obligaciones formales no se cumplieron.

El mecanismo de autoliquidación tiene por objeto evitar la doble imposición y garantizar la neutralidad fiscal. Además, las medidas adoptadas por los Estados miembros no pueden cuestionar dicha neutralidad. Una medida que supedita el derecho a la deducción al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta si los requisitos materiales se han cumplido, va más allá de lo necesario. Las operaciones deben gravarse tomando en consideración sus características objetivas. Si una operación cumple los requisitos establecidos para la deducción, el IVA es deducible. Cuando no haya duda de que la deuda tributaria según el mecanismo de autoliquidación da lugar a un derecho a deducir, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando el sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales. Es importante permitir que se pueda modificar en la contabilidad de los sujetos pasivos la calificación de una prestación de servicios. Así pues, su verdadero carácter debe ser reconocido en el caso de una regularización ulterior de la contabilidad, siempre que se cumplan los criterios objetivos. En caso de que no exista ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad exige que puedan ajustarse las declaraciones del IVA que se hayan realizado de forma errónea. No hay tal riesgo cuando la deuda y el derecho a deducir se compensan entre sí. No obstante, es posible imponer sanciones adecuadas y proporcionadas en caso de que no se declaren las operaciones correctamente¹⁹².

El Tribunal subraya que el cumplimiento de las condiciones formales no puede conducir - en el caso de la inversión del sujeto pasivo - a denegar el derecho a deducir el impuesto soportado, si se cumplen las condiciones materiales para la tributación.

Por otra parte, siempre hay que tener en cuenta que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado y, por lo tanto, el sistema común del impuesto sobre el valor añadido garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal¹⁹³. En cuanto a los requisitos del ejercicio del derecho a deducción, el sujeto

¹⁹² Conclusiones de la Abogado General Sra. Eleanor Sharpston de 13 de marzo 2008, EU:C:2008:173.

¹⁹³ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 1 de abril de 2004, *Bockemühl*, C-90/02, cit., apartado 39.

pasivo, a pesar de que estar obligado a cumplir las formalidades establecidas por cada Estado miembro, debe poseer una factura emitida por el vendedor. A este respecto procede señalar que, cuando un empresario no posee una factura emitida, la aplicación de autoliquidación plantearía dificultades de interpretación relativas, en particular, a la disposición que exige mención del importe del IVA como requisito previo al ejercicio del derecho a deducir.

Siguiendo este hilo, a continuación, el Tribunal señala que la imposición y el alcance de las formalidades que deben cumplirse para poder ejercer el derecho a deducción no pueden exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de una determinada autoliquidación se ha aplicado correctamente¹⁹⁴.

En este contexto, hay que reconocer que una factura tiene una función documental importante, ya que puede contener datos comprobables. Sin embargo, en caso de autoliquidación, la condición de deudor del IVA del sujeto pasivo, destinatario de bienes o de servicios, y la cuantía del IVA, deberían haberse determinado precisamente tomando como base datos comprobables. Cuando la Administración Tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de los servicios de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos suplementarios que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho¹⁹⁵.

Por tanto, cuando un sujeto pasivo, por su condición de destinatario de servicios, es designado deudor del IVA correspondiente a tales servicios, la Administración Tributaria no puede exigir como requisito suplementario del derecho a deducción que esté en posesión de la factura. En efecto, tal exigencia daría lugar, por una parte, a que un sujeto pasivo sea deudor del IVA por su condición de destinatario de los servicios; corriendo el riesgo, por otra parte, de no poder deducir este impuesto. Sin embargo, no puede considerarse que una vulneración de obligaciones contables genere un riesgo de pérdida de ingresos fiscales; dado que, en el marco de la aplicación del régimen de autoliquidación no se adeuda, en principio, ningún importe al Tesoro Público¹⁹⁶. Por esos motivos, dicha vulneración tampoco puede ser

¹⁹⁴ *Ibidem*, apartado 50.

¹⁹⁵ *Ibidem*, apartado 51.

¹⁹⁶ Debe precisarse que, conforme al régimen de autoliquidación establecido en el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva de 17 de mayo de 1977, un contribuyente, en su condición de destinataria de prestaciones de servicios por parte de sujetos pasivos establecidos en el extranjero, era deudora del IVA que

asimilada a una operación que incurre en fraude ni a un uso abusivo de las normas comunitarias, toda vez que tal operación no se efectuara para obtener una ventaja fiscal indebida¹⁹⁷.

Por consiguiente, el Tribunal es del parecer de que existen límites tanto para el establecimiento de nuevos requisitos formales como para la interpretación de los requisitos mínimos establecidos en la normativa comunitaria¹⁹⁸. Dichos límites persiguen evitar que se enerve plenamente el derecho del sujeto pasivo a deducir el impuesto soportado. El Tribunal de Justicia ha declarado de forma reiterada que dicho derecho constituye un elemento esencial del sistema del IVA¹⁹⁹.

De lo que antecede se infiere que el régimen fiscal comunitario de que se trata se basa en dos principios- objetivos fundamentales. Por un lado, la percepción del impuesto y la erradicación del fraude; por otro, la garantía del derecho del sujeto pasivo a deducir el impuesto soportado (principio de neutralidad del impuesto). De conformidad con el principio de proporcionalidad, en todo caso, la balanza no debe inclinarse de forma exagerada hacia uno de los objetivos, poniendo en peligro la consecución del otro.

El derecho del sujeto pasivo a obtener la devolución del impuesto soportado, con el fin de garantizar la efectiva neutralidad el Impuesto sobre el Valor Añadido en los intercambios intracomunitarios de bienes y servicios y de promover la unificación económica de los Estados miembros, constituye la piedra angular del sistema fiscal comunitario. Dicho derecho resultaría enervado en exceso si el extravío o, en todo caso, la no posesión del original de la factura, por causa de fuerza mayor o en circunstancias excepcionales no imputables a quien solicita la deducción, imposibilitasen esta última. Desde esta perspectiva, hay que tener en cuenta que también en el Derecho comunitario existe una norma especial, derivada de los principios generales de equidad y de buena administración, según la cual, en casos excepcionales, puede pasarse por alto el extravío, no imputable al sujeto pasivo, del original de los documentos justificativos que deben acompañar a la solicitud de devolución del

gravaba las operaciones realizadas, a saber, el IVA soportado, a la vez que podía, en principio, deducir exactamente la misma cuota tributaria, de modo tal que no se adeudaba importe alguno al Tesoro Público.

¹⁹⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de mayo 2008, *Ecotrade*, C-95/07 y C-96/07, cit., apartado 71.

¹⁹⁸ Conclusiones del Abogado General Sr. Georges Cosmas de 12 de febrero 1998, EU:C:1998:56, apartado 13.

¹⁹⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 5 de mayo de 1982, *Schul*, C-15/81, EU:C:1982:135.

impuesto soportado. Sencillamente sucede que, hasta la fecha, dicha norma se formulaba de manera indirecta, invocando el principio de proporcionalidad, que exige que los requisitos formales para la obtención de la devolución del impuesto no vayan más allá de lo que sea razonablemente necesario a efectos de la comprobación y de control fiscal²⁰⁰.

Al analizar el principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del TJUE, también se debe prestar atención a la relación entre las obligaciones formales y el principio de proporcionalidad en relación con las facturas de crédito. El Tribunal de Justicia ha declarado que, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer en sus ordenamientos jurídicos internos la posibilidad de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe²⁰¹. Sin embargo, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo y, en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura²⁰². Por otra parte, esta regularización no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración Tributaria²⁰³. A este respecto procede recordar que las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia²⁰⁴.

En sus conclusiones, que se refieren a esta sentencia, la Abogado General²⁰⁵ también ha subrayado que una normativa nacional que prescribe con carácter general la sustitución de la factura errónea por una rectificadora no parece desproporcionada. Este requisito constituye, por regla general, un medio adecuado para impedir una deducción del impuesto ilícita con la

²⁰⁰ Conclusiones del Abogado General Sr. Gordon Slynn de 31 de mayo de 1988, EU:C:1988:274.

²⁰¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de diciembre de 1989, *Genius*, C-342/87, EU:C:1989:635, apartado 18.

²⁰² Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink & Cofreth y Strobel*, C-454/98, apartado 58.

²⁰³ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de junio de 2009, *Stadeco BV*, C-566/07, EU:C:2009:380, apartado 38.

²⁰⁴ *Ibidem*, apartado 39.

²⁰⁵ Conclusiones de la Abogado General Sra. Juliane Kokott de 12 de marzo de 2009, EU:C:2009:149, apartados 27 y 28.

ayuda de la factura original. Contribuye a simplificar la actuación administrativa el hecho de que las autoridades tributarias no tengan que examinar en cada caso si el destinatario de la factura no está posiblemente facultado para deducir el impuesto para evitar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. A este respecto ha de tenerse en cuenta que es el propio sujeto pasivo quien da lugar al procedimiento de devolución al girar la factura errónea, y que el cambio de la factura no dificulta excesivamente, por regla general, el ejercicio del derecho de devolución. A lo sumo, si el cambio de factura resultara imposible en el caso concreto, por ejemplo, porque la factura se ha extraviado y queda excluida su utilización para ejercer el derecho a deducir, podría ser contrario al principio de proporcionalidad rechazar la devolución por falta de cambio de la factura.

También se considera una sentencia muy importante sobre el principio de proporcionalidad, la del caso *Kraft Foods*²⁰⁶, donde el Tribunal da a conocer que las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales, en principio, sólo pueden constituir una excepción al respeto de la base imponible del IVA dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico. En efecto, deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva IVA y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión en la materia²⁰⁷. En dicha sentencia el Tribunal llegó a la conclusión que cuando resulta imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo, proveedor de bienes o servicios, que le entreguen en un plazo razonable tal acuse de recibo, no puede impedírsele demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificadora y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación de que se trata ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificadora.

De la retirada jurisprudencia también se desprende que, por lo que respecta al principio de proporcionalidad los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata. Sin embargo, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados

²⁰⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de enero de 2012, *Kraft Foods*, C-588/10, EU:C:2012:40.

²⁰⁷ *Ibidem*, apartado 28.

miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin²⁰⁸. En la sentencia *Teleos*²⁰⁹ el Tribunal declara que el objetivo de prevenir el fraude fiscal justifica a veces el establecimiento de exigencias elevadas respecto a las obligaciones de los proveedores. No obstante, el reparto del riesgo entre el proveedor y la Administración Tributaria tras un fraude cometido por un tercero debe ser compatible con el principio de proporcionalidad. Además, en lugar de prevenir el fraude fiscal, un régimen que imputa toda la responsabilidad por el pago del IVA al proveedor, independientemente de su implicación o no en el fraude, no protege necesariamente al sistema armonizado del IVA del fraude y del abuso del adquirente²¹⁰.

Asimismo, en las conclusiones, la Abogado General²¹¹ pone de manifiesto que el objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva de garantizar una correcta recaudación del IVA y luchar contra el fraude fiscal puede justificar las restricciones a la libre circulación de mercancías. La tesis defendida por los Estados miembros puede igualmente prevenir el riesgo de pérdida de ingresos fiscales como consecuencia de actuaciones delictivas. Sin embargo, da lugar a un reparto inadecuado de los riesgos entre el proveedor y el Tesoro Público por la actuación delictiva de un tercero y resulta contrario, pues, al principio de proporcionalidad²¹².

Además, el Tribunal invocó el principio de proporcionalidad en el caso *Netto Supermarket*²¹³. El Tribunal subrayó que, a los Estados miembros corresponde determinar las condiciones de aplicación de la exención de una entrega de bienes para la exportación fuera de la Comunidad. Esta disposición precisa también que dichos Estados deben establecer estas condiciones para, en particular, «evitar todo posible fraude, evasión o abuso». Sin embargo, es importante recordar que, en el ejercicio de las facultades que les confieren las Directivas comunitarias, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, entre los cuales figuran, en particular, los principios

²⁰⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de mayo de 2006, *Federation of Technological Industries y otros*, C-384/04, EU:C:2006:309, apartado 30.

²⁰⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2007, *Teleos*, C-409/04, cit.

²¹⁰ *Ibidem*, apartado 58.

²¹¹ Conclusiones de la Abogado General Sra. Juliane Kokott de 11 de enero de 2007, EU:C:2007:7.

²¹² *Ibidem*, apartado 74.

²¹³ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2008, *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG*, C-271/06, EU:C:2008:105.

de seguridad jurídica²¹⁴ y de proporcionalidad, y así como el de la protección de la confianza legítima²¹⁵. En particular, en lo que se refiere al principio de proporcionalidad, el Tribunal confirma que, conforme a este principio, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria a tratar. Es preciso destacar que, en el ámbito del IVA, los proveedores actúan como recaudadores de impuestos por cuenta del Estado y en interés de la Hacienda Pública²¹⁶.

Este es el motivo por el que el objetivo de prevenir el fraude fiscal justifica a veces el establecimiento de exigencias elevadas respecto a las obligaciones de los proveedores. No obstante, el reparto del riesgo entre el proveedor y la Administración Tributaria tras un fraude cometido por un tercero debe ser compatible con el principio de proporcionalidad²¹⁷. Sin embargo, como lo subraya el Abogado General en sus conclusiones, resultaría claramente desproporcionado considerar a un sujeto pasivo responsable de la pérdida de ingresos fiscales causada por actos fraudulentos de terceros²¹⁸.

El presente caso confirma la jurisprudencia establecida, que la aplicación del principio de proporcionalidad requiere un equilibrio entre los objetivos y principios opuestos de la directiva, y el resultado de este equilibrio es la conclusión de que es necesario tener en cuenta la buena fe del sujeto pasivo. Aunque las medidas aplicadas pueden imponer al proveedor la obligación de extremar todas las precauciones, marcándole el único responsable de las acciones de terceros en la que no tuvo ninguna influencia, es desproporcionado.

Resumiendo, se puede concluir que la proporcionalidad, aunque su contenido todavía no está suficientemente especificado, se aplica a la tributación del IVA y desempeña un papel importante en la protección de los derechos del contribuyente. Es un instrumento muy

²¹⁴ Serrano Antón, F. (2018), *Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, núm. 419, págs. 5-58.

²¹⁵ Véase, en este sentido, Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de septiembre de 2006, *Elmeke NE*, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, apartado 31 y las sentencias de 18 de diciembre de 1997, *Molenheide y otros*, C-286/94, cit., apartados 45 a 48; Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de mayo de 2006, *Federation of Technological Industries y otros*, C-384/04, cit., apartado 29.

²¹⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 20 de octubre de 1992, *Balocchi*, C-10/92, EU:C:1993:846, apartado 25.

²¹⁷ Véase, en este sentido, Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2008, *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG*, C-271/06, cit., apartado 22; Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2007, *Teleos*, C-409/04, cit., apartado 58.

²¹⁸ Conclusiones del Abogado General Sr. Ján Mazák de 25 de octubre de 2007, EU:C:2007:638, apartado 45.

importante para encontrar el equilibrio de los intereses del Estado y los intereses de los contribuyentes²¹⁹ y, en consecuencia, es una barrera significativa contra el abuso del primero, protegiendo los derechos del otro.

En sus fallos, el Tribunal describe, en primer lugar, los principios esenciales del sistema del IVA, que en un caso dado puede proteger el interés individual del contribuyente (la prevención de la doble imposición, la neutralidad y el principio de seguridad jurídica). A continuación, el Tribunal también apunta a ciertos propósitos específicos protegidos por la Directiva sobre el IVA, que apoyan el interés público (protección del interés de los presupuestos del Estado, la prevención del fraude). El Tribunal declara además, curiosamente, que las medidas tomadas para proteger los intereses del Estado deben infringir lo menos posible los objetivos y principios relevantes de la Directiva, y por lo tanto no debe ir más allá de lo necesario para lograr ese objetivo. Sin embargo, por otro lado, sugiere que el incumplimiento de los objetivos y principios de la Directiva haría, al mismo tiempo, que la medida en cuestión fuera más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo.

Esto, a su vez, puede conducir a la conclusión de que el Tribunal sólo tiene en cuenta los diferentes “valores” (objetivos, principios) protegidas por la Directiva y, ponderándolos, conduce a la construcción de una regla específica del procedimiento tributario.

1.6. La delimitación del sujeto pasivo y su concreción en el IVA

En el marco de una relación jurídica, se utiliza el concepto de sujeto pasivo para identificar la parte sobre la que recae la obligación tributaria. El sujeto pasivo es el deudor que se obliga voluntariamente al pago de una obligación a cambio de adquirir un bien o servicio. Por el contrario, el sujeto activo es el que tiene derecho a exigir al sujeto pasivo que cumpla con la obligación que contrajo. El sujeto pasivo²²⁰ es ante todo un sujeto de obligaciones, en

²¹⁹ Véase, en este sentido, Serrano Antón, F. (2011), *Los derechos y garantías de los contribuyentes en el ordenamiento jurídico español*, Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador: Quito, marzo 2010 / Troya Jaramillo, J.V. (ed. lit.), Murillo Fierro, F. (ed. lit.), y también Gorospe Oviedo, J.I. (2014), *Las garantías del contribuyente en los tratados internacionales europeos (Carta de Derechos Humanos y Convenio Europeo de Derechos Humanos)*, Crónica Tributaria, núm. 153, págs. 133- 176.

²²⁰ Véase, en particular, Gorospe Oviedo, J.I. (2012), *El sujeto pasivo y los responsables en el IVA*, Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA /Chico de la Cámara, P. (ed. lit.), Galán Ruiz, J. (ed. lit.), vol. 2, págs. 117-144.

concreto, es el obligado a cumplir con las prestaciones tributarias impuestas por el sujeto activo.

La Ley General Tributaria²²¹ en los artículos 35 y siguientes, aborda la regulación de los obligados tributarios, estableciendo el apartado 1 que “son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de las obligaciones tributarias”. A continuación, en el apartado núm. 2 establece una amplia enumeración que incluye a los sujetos de la obligación tributaria principal²²². En los siguientes apartados están incluidos y relacionados como obligados tributarios a aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, así como los responsables a los que se refiere el artículo 41 de la LGT y a aquellos a los que se puedan imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua. Resulta así claro que el sujeto pasivo es definido por la ley española como una especie de la categoría genérica del obligado tributario²²³. Así, el obligado tributario es el destinatario pasivo de la aplicación del ordenamiento jurídico-tributario y quien soporta la obligación de pago así como cualquier otro deber relacionado con la aplicación de los tributos.

Al referirse a la definición de sujeto pasivo, se debe indicar primero que la definición de sujeto pasivo contenida en el art. 4 de la Sexta Directiva es uno de los elementos estructurales básicos del IVA. A la luz de lo dispuesto en la Sexta Directiva, la introducción de una definición de un sujeto pasivo era necesaria con el fin de definir el alcance general de los impuestos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2. Debe estar indicado que, de conformidad con el artículo 2 de la Sexta Directiva, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor

²²¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. «BOE» núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, págs. 44987 a 45065.

²²² Entre otros, son obligados tributarios: a) Los contribuyentes. b) Los sustitutos del contribuyente. c) Los obligados a realizar pagos fraccionados. d) Los retenedores. e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta. f) Los obligados a repercutir. g) Los obligados a soportar la repercusión. h) Los obligados a soportar la retención. i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta. j) Los sucesores. k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

²²³ El artículo 36 LGT establece que Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa. En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera.

Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal y, por otro lado, las importaciones de bienes²²⁴. Dicha formulación del alcance de la tributación derivó en la necesidad de definir el término sujeto pasivo.

El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, que está redactado en términos esencialmente análogos a los del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, establece que: «Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

Procede recordar que, según la jurisprudencia del TJUE, este concepto de «explotación» se refiere, conforme a las exigencias del principio de neutralidad del sistema común del IVA, a todas estas operaciones, independientemente de su forma jurídica²²⁵.

Es trascendente considerar que la noción de sujeto pasivo viene caracterizada por la realización de las actividades u operaciones económicas que quedan enmarcadas en el ámbito de aplicación del IVA. No tendrá la condición de sujeto pasivo quien no realice una actividad económica, como puede ser la gestión de su propio patrimonio.

A este respecto, el párrafo primero del apartado 4, del artículo 4 de la Sexta Directiva establece que: «El término “con carácter independiente”, que se utiliza en el apartado 1,

²²⁴ Actualmente el artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, lo establece, al dictar que: Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes: a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal; b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro: i) por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en los artículos 33 y 36; ii) cuando se trate de medios de transporte nuevos, por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3, o por cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo; iii) cuando se trate de productos sujetos a impuestos especiales que sean exigibles en el territorio del Estado miembro en virtud de la Directiva 92/12/CEE por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo y cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3; c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal; d) las importaciones de bienes.

²²⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de abril de 2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, apartado 48.

excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario»²²⁶.

El análisis de estas definiciones pone de relieve tanto la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas, como su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados²²⁷.

Analizando la disposición del artículo 9, apartado 1 de la Directiva 2006/112/CE, hay que subrayar que no sólo las personas físicas o las personas jurídicas se consideran entidades comerciales, sino también aquellas que no están dotadas de personalidad jurídica pueden poseer una independencia societaria de hecho y ejercer actividades económicas con carácter independiente, de modo que deben considerarse sujeto pasivo con arreglo al artículo 4 de la Sexta Directiva la sociedad civil, y no el socio o los socios que administran la empresa²²⁸.

Sin embargo, con el fin de obtener el estado de un contribuyente, es necesario llevar a cabo negocios de manera y de forma independiente, lo que está aclarado en el artículo 10²²⁹ de la Directiva 2006/112/CE²³⁰.

Para considerar la actividad económica realizada con carácter independiente los sujetos pasivos, deben ejercer sus actividades por cuenta propia y bajo su exclusiva responsabilidad, organizar libremente las modalidades de ejecución de su trabajo, dentro de los límites impuestos por la ley, y percibir ellos mismos los emolumentos que constituyen sus

²²⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 25 de julio de 1991, *Ayuntamiento de Sevilla*, C-202/90, EU:C:1991:332, apartado 9.

²²⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de marzo de 1987, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de los Países Bajos*, C- 235/85, EU:C:1987:161, apartado 8.

²²⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de enero de 2000, *Heerma*, C-23/98, EU:C:2000:46, apartado 8.

²²⁹ Que sustituyó el párrafo primero del apartado 4 del artículo 4 de la Sexta Directiva y al dictar: „La condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.”

²³⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de noviembre de 2003, *Elliniko Dimosio y otros*, C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604, apartado 33.

ingresos²³¹. Por lo tanto, se desprende de lo anterior que la actividad económica debería caracterizarse por una estabilidad determinada, repetibilidad, y no sólo se limita a actividades ocasionales. En efecto, la definición de sujeto pasivo contempla únicamente a una persona que cumple, de un modo independiente y en cualquier lugar, una actividad económica, con independencia de los objetivos o de los resultados de tal actividad²³² sin supeditar dicha condición al hecho de que esa persona disponga de un número de identificación a efectos del IVA²³³. Además, de la jurisprudencia resulta que un sujeto pasivo actúa en calidad de tal cuando efectúa operaciones en el marco de su actividad imponible²³⁴.

Como la aplicación de una regla especial frente a la general en la concreción del deudor frente a la Hacienda Pública, hay que mencionar que el precepto legal de establecer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario tiene su origen o es transcripción de lo dispuesto en el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo. El legislador comunitario, a través de este precepto, en concreto de su apartado primero, autoriza a los Estados miembros para que puedan disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las operaciones que se indican²³⁵. Añade el apartado segundo que “cuando se haga uso de la ejecución de la posibilidad prevista en el apartado 1, los Estados miembros podrán limitar las entregas de bienes y las prestaciones de servicios cubiertas, así como las categorías de proveedores o de destinatarios de la prestación a quienes puedan aplicarse estas medidas”.

²³¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de marzo de 1987, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de los Países Bajos*, C- 235/85, cit., apartado 14.

²³² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de febrero de 2017, *Euro Tyre BV*, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 31.

²³³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de septiembre de 2012, *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch*, C-587/10, EU:C:2012:59, apartado 49.

²³⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de enero de 2006, *Optigen Ltd y otros*, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, EU:C:2006:16, apartado 42.

²³⁵ Son: a) la prestación de servicios de construcción, incluidos los servicios de reparación, limpieza, mantenimiento, modificación o demolición relacionados con bienes inmuebles, así como la entrega de obras en inmuebles considerada entrega de bienes en virtud del apartado 3 del artículo 14; b) la puesta a disposición de personal que desempeñe actividades referidas en la letra a); c) la entrega de bienes inmuebles, prevista en el artículo 135, apartado 1, letras j) y k), cuando el proveedor haya optado por la imposición de la entrega con arreglo a lo dispuesto en el artículo 137; d) la entrega de material usado, material usado no reutilizable en el estado en que se encuentra, desechos, residuos industriales y no industriales, residuos reciclables, residuos parcialmente transformados y determinados bienes y servicios, con arreglo a la lista que figura en el anexo VI; e) la entrega de bienes entregados como garantía por un sujeto pasivo a otro en ejecución de dicha garantía; f) la entrega de bienes a raíz de la cesión de la reserva de propiedad a un cesionario, en el ejercicio de este derecho por parte del mismo; g) la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación.

El legislador comunitario establece el marco máximo dentro del cual los Estados miembros pueden aplicar la regla de considerar que sea deudor frente a la Hacienda Pública el sujeto pasivo (empresario o profesional) destinatario, permitiendo reducir este ámbito objetivo de aplicación de cada uno de los supuestos previstos en el apartado primero, pero en modo alguno habilita para ampliarlos; esto es, los Estados miembros dentro del marco objetivo fijado en la norma comunitaria pueden concretar la aplicación de la regla que examinamos fijando unos límites más precisos, de forma que resulte de aplicación a un número de supuestos inferior al permitido en la norma, pues no de otra manera pueden interpretarse los términos “los Estados miembros podrán limitar las entregas de bienes y prestaciones de servicios cubiertas”. E inclusive pueden limitar que esas reglas se apliquen exclusivamente a una determinada categoría de proveedores o de destinatarios, permitiendo así a los Estados miembros limitar la aplicación de la medida a aquellos sectores, categorías de empresarios o de destinatarios donde, en dicho Estado miembro se concreten los objetivos para establecer esta medida, pero siempre teniendo como límite máximo el marco objetivo que se establece en cada uno de los supuestos²³⁶.

Encontrándonos ante conceptos autónomos de derecho comunitario, lo que exige que la interpretación de los términos en los que se recoge la regla de inversión del sujeto pasivo en la norma nacional debe efectuarse de acuerdo con la norma comunitaria, teniendo en cuenta en su caso, los principios y reglas que imperan en la aplicación del derecho comunitario, llegando en su caso a plantearse, de ser necesario, la adecuación de la norma interna con el precepto de la Directiva 2006/112/CE, en relación con este supuesto de inversión del sujeto pasivo.

Por todo ello, la legislación española establece el apartado 1 del art. 84 LIVA que serán sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetos al Impuesto. Hay que tener en cuenta que una persona física que ya es sujeto pasivo del IVA por sus actividades de agente judicial independiente debe considerarse «sujeto pasivo» respecto de cualquier otra actividad económica ejercida de modo ocasional, siempre que tal actividad

²³⁶ Véase la resolución 5195/2013/00/00 del Tribunal Económico Administrativo Central de 22 de enero de 2015.

constituya una actividad en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE²³⁷.

Sin embargo, de acuerdo con la disposición del número 2, del apartado 1 del artículo 84 de la Ley del IVA²³⁸, hay determinadas situaciones especiales en las que el legislador convierte en

²³⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de junio de 2013, *Galín Kostov*, C-62/12, EU:C:2013:391, apartado 31.

²³⁸ Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación: a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto. No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos: a') Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1º del apartado uno del artículo 69 de esta Ley. b') Cuando se trate de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartados tres y cinco de esta Ley. c') Cuando se trate de entregas de bienes que estén exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en los artículos 21, números 1º y 2º, o 25 de esta Ley. b) Cuando se trate de entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas. c) Cuando se trate de: Entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones. Las operaciones de selección, corte, fragmentación y prensado que se efectúen sobre los productos citados en el guión anterior. Entregas de desperdicios o desechos de papel, cartón o vidrio. Entregas de productos semi-elaborados resultantes de la transformación, elaboración o fundición de los metales no férricos referidos en el primer guión, con excepción de los compuestos por níquel. En particular, se considerarán productos semielaborados, los lingotes, bloques, placas, barras, grano, granalla y alambrón. En todo caso, se considerarán comprendidas en los párrafos anteriores las entregas de los materiales definidos en el Anexo de esta Ley. d) Cuando se trate de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, a que se refieren la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, y el Real Decreto 1031/2007, de 20 de julio, por el que se desarrolla el marco de participación en los mecanismos de flexibilidad del Protocolo de Kioto. e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles: Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal. Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención. Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente. f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas. g) Cuando se trate de entregas de los siguientes productos definidos en el apartado décimo del anexo de esta Ley: Plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semielaborado; se asimilarán a los mismos las entregas que tengan por objeto dichos metales resultantes de la realización de actividades de transformación por el empresario o profesional adquirente. En todo caso ha de tratarse de productos que no estén incluidos en el ámbito de aplicación del régimen especial aplicable a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Teléfonos móviles. Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales. Lo previsto en estos dos últimos guiones sólo se aplicará cuando el destinatario sea: a') Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega. b') Un empresario o profesional distinto de los referidos en la letra anterior, cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido. A efectos del cálculo del límite mencionado, se atenderá al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trate de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de esta norma. La acreditación de la condición del empresario o profesional a que se refieren las dos letras anteriores deberá realizarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición, en las condiciones que se determinen reglamentariamente. Las entregas de dichos bienes, en los casos en que sean sujetos pasivos del

sujeto pasivo, como excepción a la regla general del IVA, no a quien realiza las operaciones sometidas al impuesto (empresario o profesional que entrega los bienes o presta el servicio), sino al destinatario de las operaciones gravadas. En estos casos, el empresario declarado sujeto pasivo (destinatario de las operaciones gravadas) debe repercutir el impuesto («autorepercutirse») mediante la expedición de la correspondiente auto-factura, cumpliendo las obligaciones formales que se prevén en los artículos 63 y 64 del Reglamento del IVA²³⁹. Cuando el empresario debe autorepercutirse el impuesto mediante la expedición de la correspondiente auto-factura, se invierte la condición de sujeto pasivo al cambiar de quien entrega los bienes o presta el servicio (sujeto pasivo habitual) a quien los recibe (sujeto pasivo por inversión), entonces se produce la inversión del sujeto pasivo en la que se traslada el carácter del sujeto pasivo desde quien emite la factura a quien la paga. El que emite la factura no está obligado frente a la AEAT, sino que el obligado será quien recibe y paga la factura.

A continuación, en el apartado 3 se establece que también son sujetos pasivos del impuesto las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, pero sean destinatarias de las operaciones sujetas al Impuesto que se indican a continuación realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del mismo:

- a) Las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 26, apartado 3, de esta Ley, cuando hayan comunicado al empresario o profesional que las realiza el número de identificación que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tengan asignado por la Administración española.
- b) Las prestaciones de servicios a que se refieren los artículos 69 y 70 de esta Ley.

A partir de junio de 2012 adicionalmente se consideran sujetos pasivos los empresarios o profesionales, así como las personas jurídicas, que no actúen como empresarios o profesionales, que sean destinatarios de entregas de gas y electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto conforme a lo dispuesto en el apartado 7 del artículo 68, siempre que la entrega la efectúe un empresario o profesional no establecido en el citado territorio, y le hayan comunicado el número de identificación que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tengan asignado por la Administración española²⁴⁰. Cabe señalar que,

Impuesto sus destinatarios conforme a lo establecido en este número 2.º, deberán documentarse en una factura mediante serie especial.

²³⁹ Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifican otras normas tributarias.

²⁴⁰ Art. 84. Uno.4º de la Ley del IVA.

a los sujetos pasivos mencionadas, el mecanismo generalizado de la inversión, que constituye una excepción a los principios generales principales del sistema vigente del IVA, traslada la responsabilidad de informar sobre una operación de IVA del vendedor al comprador de un bien o servicio.

El objetivo de introducir dicha excepción es disminuir el déficit recaudatorio del IVA (diferencia entre los ingresos por IVA previstos y el IVA realmente recaudado por las autoridades fiscales), por un lado y, por otro, ayudar a determinados Estados miembros a los que afecta especialmente el fraude del IVA y que no disponen de medidas suficientes para combatirlo, como puede suceder en el caso de fraudes como el «fraude en cascada» o «fraude del operador desaparecido».

Dicha propuesta se presentó a raíz de una petición de los Estados miembros de la UE que sufren importantes pérdidas de ingresos debido al fraude en el ámbito del IVA, en particular al fraude en cascada, pretendiendo con ella evitar el perjuicio que se produce a la Hacienda Pública cuando el IVA no se ingresa en el Tesoro y, a continuación, se solicita el aplazamiento o se declara el concurso de la entidad transmitente. El daño a la Hacienda Pública es doble, pues el IVA no ingresado es deducido por el adquirente. Teniendo en cuenta todo lo mencionado ha de concluir que con el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo se garantiza el ingreso del IVA en la Hacienda Pública, lo que se va a desarrollar detalladamente en el capítulo III.

1.7. Reflexiones finales

El sistema común del IVA establece fundamentalmente que el impuesto sobre el valor añadido debe recaudarse de la manera más general posible y su ámbito de aplicación incluir todas las fases de la producción y de la distribución.

Es innegable que el sistema común del IVA desempeña un papel importante en el mercado único europeo, y es un hecho verídico y fehaciente que, como el sucesor de los impuestos sobre el volumen de los negocios, el IVA permite además una destacada y creciente fuente de ingresos para los Estados miembros de la UE. Por ello, en la actual búsqueda de nuevos recursos, la apuesta por la imposición indirecta y nuevas figuras de corte europeo, reavivan la

necesidad de localizar las imperfecciones técnicas de un impuesto llamado a aumentar su protagonismo.

El IVA se convirtió en el primer impuesto armonizado de la Unión Europea, dando una cohesión necesaria a una incipiente comunidad, necesitada de instituciones comunes, y no sólo políticas, también jurídicas y tributarias. La armonización del IVA se ha convertido en un deseo dentro de la Unión Europea frente a los intereses individuales de los Estados, no tan partidarios de esta forma de actuar única, protegidos por la necesidad de la unanimidad en materia tributaria²⁴¹.

En palabras de Alonso González, el IVA, “sobre el papel funciona con la precisión de un reloj suizo siempre que todas las partes llamadas a aplicarlo cumplan rigurosamente su función” pero que, no obstante, “cuando el legislador interrumpe la cadencia repetitiva de repercusiones y deducciones, empiezan a surgir los problemas”. En estos momentos, lo cierto es que se multiplican las posibilidades de fraude y en ocasiones son las propias previsiones normativas del impuesto las que lo permiten.

El elevado nivel de fraude en este impuesto, que perturba el sistema del IVA, no sólo afecta al presupuesto de la UE, sino también al de los Estados miembros, además de producir un daño considerable a la competitividad de las empresas cumplidoras. Por esta razón, encontrar la mejor forma de combatir dicho fraude se ha convertido en un objetivo prioritario de interés común en las políticas fiscales, recalando la lucha contra el fraude y los posibles abusos en una de las metas perseguidas por la Directiva.

Es evidente que la problemática de los fraudes fiscales concierne a todos los Estados miembros de la Unión Europea y, por lo tanto, requiere una solución transnacional, ya que el IVA es un impuesto armonizado. Hasta el día de hoy, no se han podido desarrollar soluciones de carácter completo, que tengan un impacto positivo en toda la economía del país en cuestión. Únicamente se ha propuesto un instrumento temporal que se aplica en relación con sectores concretos o suministros de los así llamados productos sensibles, permitiendo a todos los Estados miembros que apliquen las excepciones, de lo recordado en el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE de que son deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una

²⁴¹ López Espadafor, C.M. (2016), *El Derecho de Propiedad ante la Armonización Fiscal*, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 23, pág. 7.

entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, con el fin de combatir la evasión o el fraude fiscales. En efecto, el artículo 199 permite a los Estados miembros recurrir, en las situaciones contempladas en su apartado 1, letras a) a g), al mecanismo de autoliquidación, en virtud del cual el deudor del IVA es el sujeto destinatario de la operación sometida al impuesto.

Sin lugar a dudas, la lucha contra el fraude fiscal, que tantos perjuicios recaudatorios provoca en el ámbito del IVA, implica la adopción de todas las medidas posibles, tanto desde la Unión Europea, como desde los Estados miembros. Y ante todo, teniendo en cuenta que el IVA es un impuesto armonizado que forma parte del sistema de recursos propios de la Unión Europea, por lo que no resulta descabellado pensar que existe y, por ende, se debe aplicar como un principio general del derecho comunitario respecto del abuso del Derecho.

La lucha para combatir eficazmente el fraude fiscal en el IVA se ha convertido en uno de los objetivos estratégicos fundamentales de las Administraciones Tributarias. Entre las diversas medidas propuestas²⁴² desde las instancias de la UE para combatir este tipo de fraude, se encuentra la introducción de supuestos de inversión del sujeto pasivo (*reverse charge*), solución que se concibe como una excepción al criterio general de que el sujeto pasivo debe coincidir con la persona que realiza el hecho imponible.

No obstante, antes de analizar el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en las situaciones previstas en la Directiva IVA con el fin de que los Estados miembros puedan proteger adecuadamente sus sistemas recaudatorios contra el fraude fiscal, es imprescindible analizar primero no sólo su concepto desde el punto de vista de la amenaza a la correcta y eficaz recaudación del IVA, sino también su continuas evoluciones y perfecciones por parte de los delincuentes, teniendo en cuenta las características y el concepto del abuso en el IVA, un fenómeno preocupante para las Agencias Tributarias. Por otro lado es necesario verificar cómo afecta al derecho a deducción la buena fe del contribuyente que sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar los derechos a la deducción participaba

²⁴² Véase *An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*, Comunicación de la Comisión Europea, de 6 de diciembre de 2012 (COM (2012) 722 final) y las Conclusiones del Consejo Europeo de 22 de mayo de 2013. En el ámbito del IVA y en el marco de un fraude carrusel, cuando varios operadores intervienen con el sólo objetivo de ocultar el carácter fraudulento de una cadena de operaciones y dificultar su detección, la Comisión considera deseable incorporar supuestos de responsabilidad tributaria, si bien asegurando el equilibrio entre garantizar la seguridad jurídica para las empresas honestas y la mejora de la capacidad de las autoridades tributarias para recaudar los impuestos de una cuantía elevada, imputables a la no percepción de ingresos por IVA debida al fraude.

en un fraude en el IVA cometido en el marco de una cadena de entregas, y no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar su propia participación en el fraude, prestando especial atención a las interpretaciones destacadas de la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

CAPÍTULO II. El principio de neutralidad en el IVA: Análisis jurídico de su alcance y su relación con el fraude fiscal

2.1. Introducción y planteamiento del tema

La desaparición de las fronteras interiores en la Unión Europea ha provocado la aparición de fraudes organizados, cuyo punto de partida se encuentra en la exención aplicable a las entregas intracomunitarias de bienes, que permite la introducción de los bienes en el país de destino sin haber satisfecho el IVA, por un lado; y, por otro sin ningún control administrativo. Como es sabido el fraude fiscal en el IVA provoca unas pérdidas millonarias para los presupuestos de los Estados miembros y por ello, la preocupación por disminuir el fraude tributario viene de lejos y a lo largo de las últimas décadas se han realizado varios planes para su prevención²⁴³. Teniendo en cuenta que la pérdida de ingresos procedentes del IVA se debe a múltiples razones, el fraude es una de las principales y la prevención de las tramas organizadas en el IVA es una prioridad²⁴⁴. Por ese motivo, no es ninguna sorpresa que la lucha contra el fraude del IVA se haya convertido en una preocupación particularmente importante de las administraciones y de los órganos jurisdiccionales nacionales, aunque el combate a la evasión y al fraude internacional no es propio de cada país, ni se puede dar con éxito a través de acuerdos bilaterales, sino que requiere de una acción planificada y aunada de diversos países que se encuentren en sintonía con este tipo de remedios²⁴⁵.

Desde hace tiempo, este problema ocupa asimismo un lugar cada vez más importante en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que en su reiterada jurisprudencia, en primer lugar destaca diferentes modalidades de actuaciones fraudulentas, y en segundo, protege la naturaleza y el derecho a deducción en el IVA en las situaciones cuando los contribuyentes no tenían conocimiento que colaboraban con los delincuentes.

Hay que subrayar que el fraude y la evasión fiscal constituyen una actividad ilegal de elusión

²⁴³ De Gandarillas Martos, S. (2007), *Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo*, Instituto de Estudios Fiscales, Documentos, núm. 26/07.

²⁴⁴ Puebla Agramunt, N. (2006), *Fraudes de IVA en cadena, actividades ilícitas*, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y Anteproyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, Revista Quincena Fiscal, núm. 10/2006 parte Estudios Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.

²⁴⁵ Bertazza Humberto J. (2003), *La evasión fiscal y los acuerdos internacionales de colaboración*, en: XIII Encuentro Internacional de Administradores Tributarios en Argentina.

de responsabilidades fiscales, mientras que, por otra parte, la elusión fiscal es una utilización legal pero indebida del régimen tributario para reducir o evitar responsabilidades fiscales, y la planificación fiscal agresiva consiste en aprovecharse de los aspectos técnicos de un sistema tributario o de los desajustes entre dos o más sistemas tributarios con el fin de reducir la responsabilidad fiscal. Esta práctica, que se ve favorecida por la creciente desmaterialización de la economía, da lugar a distorsiones de la competencia que son perjudiciales para las empresas y el crecimiento a escala europea.

Tanto el fraude como la elusión fiscal provocan que la brecha tributaria actual en Europa represente no sólo una pérdida alarmante de ingresos públicos²⁴⁶, sino también un peligro para salvaguardar el modelo social de la UE, basado en servicios públicos universales y de calidad. En palabras del Tribunal de Cuentas, «*la evasión del IVA afecta a los intereses financieros de los Estados miembros e incide en el presupuesto de la UE porque tiene el efecto de reducir los recursos propios basados en el IVA. Esta pérdida se compensa con el recurso propio basado en la RNB, lo que altera las contribuciones de los distintos Estados miembros al presupuesto de la UE. Además, el fraude fiscal perjudica el funcionamiento del mercado interior e impide la libre competencia*»²⁴⁷ y, por ello, supone una amenaza al funcionamiento correcto del mercado interior y una merma de la eficiencia y la equidad de los sistemas tributarios dentro de la UE. Según las estimaciones, cada año deja de recaudarse en la UE la escandalosa cifra de un billón de euros debido al fraude, la evasión y la elusión fiscales, y la planificación fiscal agresiva, lo que supone un coste aproximado de 2.000 euros anuales por cada ciudadano de la Unión, sin que se estén tomando las medidas oportunas al respecto²⁴⁸.

El tipo más conocido entre los diferentes mecanismos de fraude es el fraude del IVA en las operaciones intracomunitarias, que desgraciadamente es una constante desde la implantación de dicho tributo, y actualmente se observa una evolución desde el fraude del IVA “tradicional”, relacionado con la repercusión del IVA sin ingreso o la utilización de facturas falsas, a fraudes más sofisticados y complejos, como los denominados carrusel y truchas, que

²⁴⁶ En relación a la cláusula general antiabuso tributaria, llamada “*fraude de ley tributario*” en España, y las propuestas para una mejor seguridad jurídica véase, en particular, Patón García, G. (2008), *La cláusula general antielusión de la Ley General Tributaria. Problemas aplicativos*, (coautoría con Collado Yurrita, M.A.), en: Collado Yurrita, M.A. (dir.), Moreno González, S., Sanz Díaz-Palacios, J.A. (coords.), *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, Atelier, Barcelona, págs. 76 a 94.

²⁴⁷ Informe especial de Tribunal de Cuentas número 13/2011, pág. 11, apartado 5.

²⁴⁸ Informe sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y los paraísos fiscales (2013/2060(INI)) A7-0162/2013, Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios.

suponen una importante pérdida de ingresos tributarios²⁴⁹, así como un perjuicio para el funcionamiento normal de la economía y la libre competencia.

El propósito de este capítulo es exponer un análisis jurídico del mencionado fraude en el IVA, su concepto y diferentes formas, por un lado; y por otro, una relación estricta entre la buena fe, derechos de exención, deducción y devolución del IVA en la coherencia con el principio de neutralidad. Además de mencionar que el principio de neutralidad fiscal se opone, efectivamente, en materia de percepción del IVA, a una diferenciación generalizada entre las operaciones lícitas y las operaciones ilícitas se va a mencionar que, la no sujeción al IVA no puede ir contra el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA.

Como se planteará detenidamente más adelante en este capítulo, el principio de neutralidad, el ejercicio del derecho a deducir, el antiformalismo del TJUE y el hecho de que las Directivas prevean expresamente los supuestos de hecho facultativos para los Estados, en relación a las prácticas abusivas en el IVA, hacen que el IVA y la jurisprudencia comunitaria presenten, en este ámbito, rasgos singulares, subrayando que la aplicación de la prohibición del abuso de la legislación de la UE también se aplica al IVA. De la misma forma, se indicarán las conductas esenciales del fraude carrusel, fenómeno creciente en la actualidad y que se ha agravado con la entrada de los nuevos diez países a la Unión Europea²⁵⁰.

Especialmente, se va a hacer hincapié en subrayar que, según la contundente jurisprudencia del TJUE, los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de confianza legítima, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que se deniegue al destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA soportado por no existir una operación real sujeta al impuesto. También se presentará la llamada *teoría del conocimiento*²⁵¹, según la cual, a un sujeto pasivo, que sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar los derechos a la deducción, a la exención o la devolución del IVA, participaba en un

²⁴⁹ Alonso González, L.M. (2008), *Fraude y delito fiscal en el IVA: Fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Madrid, Marcial Pons, pág. 11.

²⁵⁰ Alonso González, L.M. (2011), *Nuevas formas de defraudación internacional del IVA. El fraude carrusel en los servicios*, Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal, núm. 26/2011, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.

²⁵¹ El Tribunal, como se va a desarrollar más adelante, inició la “*teoría del conocimiento*” como una prueba aplicable a las medidas que adopte un Estado miembro en la lucha contra el fraude fiscal. *Sensu contrario*, significa que si la Administración Tributaria demuestra que el sujeto pasivo sí que conocía el fraude, aunque él no estuviera en la trama, o que las operaciones son ficticias y por lo tanto participa en la simulación de unas operaciones inexistente, sí que podría limitar el derecho a la deducción del IVA.

fraude en el IVA cometido en el marco de una cadena de entregas, puede denegársele tales derechos.

Por consiguiente, se va a presentar la jurisprudencia del Tribunal que en varias ocasiones señala, cuando habida cuenta de los fraudes o irregularidades que haya cometido el sujeto pasivo o que precedan a la operación invocada para justificar el derecho a la deducción, se considere que esa operación no se ha realizado efectivamente, debe acreditarse, mediante datos objetivos y sin exigir al destinatario comprobaciones que no le incumben, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude del IVA. La aplicación estricta de la exigencia formal de presentar facturas contravendría los principios de neutralidad y proporcionalidad, dado que tendría como efecto impedir de manera desproporcionada al sujeto pasivo beneficiarse de la neutralidad fiscal con respecto a sus operaciones. Por otro lado, el principio de neutralidad fiscal exige, como también alega acertadamente la Comisión de las Comunidades Europeas, que cuando se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales, no se puede denegar el derecho a deducción. Se va a hacer especial mención en que sería contrario a la neutralidad fiscal y la seguridad jurídica, cuando ante meras sospechas carentes de prueba, por parte de la Administración Tributaria nacional, sobre la realización efectiva de las operaciones económicas, se deniegue al sujeto pasivo destinatario de la factura fiscal el derecho a la deducción del IVA cuando no pueda aportar, además de dicha factura, otras pruebas de la realidad de las operaciones económicas realizadas.

Por último, se analizará la reiterada jurisprudencia del TJUE dedicada a la buena fe y su relación con el fraude fiscal por un lado, y el principio de neutralidad y el derecho a deducción por otro, de la que se desprende, que si la exención del IVA de una entrega intracomunitaria puede supeditarse a la buena fe del sujeto pasivo depende de la existencia de un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro de que se trate, y si éste no ha sido completamente eliminado por el sujeto pasivo, presentando a este respecto, hay que señalar que no cabe considerar como pérdida de ingresos fiscales la no recaudación del IVA correspondiente a una entrega intracomunitaria que, en un primer momento, se había calificado erróneamente de entrega realizada en el interior del país que da lugar, en principio, a una recaudación del IVA. De conformidad con el principio de territorialidad fiscal, tales ingresos pertenecen al Estado miembro donde se produce el consumo final.

Como ya se ha señalado, no es ningún secreto que el fraude de IVA, y en especial el fraude carrusel, constituye una de las principales preocupaciones de las autoridades tributarias comunitarias y nacionales. Hasta tal punto es así que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que está en guardia del principio de neutralidad del Impuesto, ha admitido que, en ciertas circunstancias, se puede negar el derecho a la deducción del IVA soportado. En concreto, existiendo un fraude del IVA, es posible negar el derecho a la deducción de un adquirente posterior si sabía, o debía haber sabido, la existencia de tal fraude en los eslabones previos de la cadena de producción y distribución de un bien o servicio. La denominada *teoría del conocimiento*, que viene a desplazar parte de la responsabilidad en el control del fraude sobre los operadores legales, va a ser desarrollada y analizada detalladamente a continuación de este capítulo.

2.2. El problema del fraude fiscal y otras amenazas a la correcta aplicación del IVA

Según el Informe de la Comisión al Consejo²⁵² en los últimos años se ha producido un aumento del fraude en el comercio intracomunitario y en la actualidad se ha convertido en una de las preocupaciones más serias para los Estados miembros. Aunque la cantidad exacta de dinero en juego resulta difícil de cuantificar, está claro que ocasiona una pérdida considerable de ingresos nacionales²⁵³.

No obstante, la evasión²⁵⁴ y el fraude fiscal²⁵⁵ son fenómenos inherentes a la existencia de los sistemas fiscales, que trasciende tanto las fronteras de los países como el nivel de desarrollo

²⁵² Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA, de 16 de abril de 2004 [COM(2004) 260 final].

²⁵³ Conclusiones del Abogado General Sr. L.M. Poiares Maduro de 16 de febrero de 2005, EU:C:2005:89, apartado 8.

²⁵⁴ Cuando se habla de evasión fiscal (*tax evasion*) se hace referencia, en efecto, a un incumplimiento deliberado por distintos medios, aunque no siempre es así. Acogerse a otras fórmulas legales para poder pagar menos (economías de opción, planificación fiscal, etc.) podrían estar al filo de la ley (concepto de elusión fiscal- *tax avoidance*- en este concepto lo que se persigue es minimizar el impacto fiscal de las medidas tributarias, pero cumpliendo con la normativa. La elusión fiscal en sentido estricto no es ilegal, pero como, a veces, roza la legalidad, suele ser una actuación perseguida y se trata de evitar por parte de la Administración Tributaria. Llevando al extremo, la elusión fiscal se podría acabar ocultando información, provocando evasión fiscal) y acabar considerándose infracciones que incluso acabasen en penas de cárcel. En este sentido véase Lago Peñas, S., Fernández Leiceaga, X., Vaquero García, A. (2016), *Economía sumergida y fraude fiscal en España: Un análisis de la evidencia empírica*, XXIII Encuentro de Economía Pública y Patón García, G. (2007), *La pianificazione fiscale concordata: una tecnica convenzionale del diritto tributario italiano*, Técnicas

de los mismos²⁵⁶. Sin ninguna duda, la prevención y reducción del fraude fiscal constituyen un objetivo común de la política impositiva de la mayor parte de los países desarrollados. Por ello, se han suscitado diferentes iniciativas y propuestas de reformas fiscales para evitar o reducir esta conducta que repercute, en general, tan negativamente sobre la sociedad²⁵⁷.

Aunque el fraude fiscal²⁵⁸ no es un fenómeno nuevo, ya que en 1978 el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea definió el fraude fiscal como la apropiación indebida de dinero o bienes contraviniendo leyes o normas²⁵⁹ es una materia tributaria de amplia y tradicional regulación que está sufriendo una fuerte revisión a la luz de la situación de crisis mundial que vive la economía global.

Además, el mismo Tribunal ha definido el fraude como engaño criminal, el uso de representaciones falsas para obtener una ventaja injusta. En el contexto comunitario es la apropiación indebida de dinero o bienes, inevitablemente que implique infringir la ley o las normas pertinentes e instrucciones de la organización en cuestión. Es necesario distinguir el fraude en este sentido de acciones diseñadas para aprovechar las lagunas existentes en la legislación. Estos, aunque pueden resultar en beneficios materiales que no estaban previstos por el legislador, no puede considerarse que constituyan un fraude. De hecho, pueden llevarse a cabo abiertamente, mientras que la naturaleza del fraude debe ser secreta. En cualquiera de esos casos donde la ley existente contiene lagunas o resultados en la explotación que se piensa

convencionales en el ámbito tributario: perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario, Editorial Atelier, Barcelona, págs. 87-132.

²⁵⁵ En el fraude de Ley (tributaria o de otra naturaleza) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante «rodeo» o «contorneo» legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. En este sentido véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo de 2005, FJ 4. También conviene indicar que el fraude de Ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico. El concepto de fraude de Ley es, pues, siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en la que se produce, las llamadas, respectivamente, «norma de cobertura» y «norma defraudada» o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas no obstante ser aplicable la segunda. En este sentido véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, FJ 8.

²⁵⁶ Gómez Gómez-Plana, A., Pascual Arzoz, P. (2008), *Fraude fiscal e IVA en España: Incidencia en un modelo de equilibrio general*, Hacienda Pública Española, núm. 199 (4), pág. 4.

²⁵⁷ *Ibidem*.

²⁵⁸ Véase, en particular, Rozas Valdés, J.A. (1993), *El derecho tributario ante el fraude de ley*, Revista de derecho financiero y de hacienda pública, vol. 43, núm. 223, págs. 69-114.

²⁵⁹ TRIBUNAL EUROPEO DE CUENTAS: Annual Report concerning the financial year 1978 accompanied by the replies of the institutions, 1979, DOCE de 31 diciembre de 1979.

que es indeseable, puede ser necesario revisar la ley para asegurar que se logra el propósito original.

Por otra parte, hay que subrayar que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva²⁶⁰. Al analizar las actuales disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, conviene destacar que distinguen entre formas de la evasión fiscal y del fraude fiscal. El concepto de evasión fiscal ya figura en el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva²⁶¹ como noción comunitaria, y no se deja su definición a la discrecionalidad de los Estados miembros. Según dicho artículo el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del IVA o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales.

Por ello, la posibilidad de introducir medidas especiales «con el fin de evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales» debe considerarse que constituye una excepción que no pretende oponerse al razonamiento de la Directiva 2006/112/CE, sino realizar lo más completamente posible los objetivos de dicha Directiva. De hecho, y ante las dificultades de ciertas situaciones concretas, se trata de prever el establecimiento de mecanismos capaces de «seguir» la base imponible, evitando que una parte de transacciones escape al impuesto, lo que eventualmente podría provocar distorsiones (no necesariamente resultantes de una «competencia desleal») en el trato fiscal de situaciones que, a nivel económico o comercial, son fundamentalmente idénticas²⁶², lo que fue claramente confirmado por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Direct Cosmetics*²⁶³, añadiendo además, que el tenor literal de dicho artículo 27²⁶⁴, en todas las versiones lingüísticas, realiza una distinción entre el concepto de evasión, que corresponde a un fenómeno puramente objetivo, y el de fraude, que contiene un elemento intencional²⁶⁵.

²⁶⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden*, C-487/01, EU:C:2004:263, apartado 76.

²⁶¹ Actualmente según el apartado 1 del artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE «El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que introduzca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal».

²⁶² Conclusiones del Abogado General Sr. José Luís Vilaca de 27 de enero de 1988, EU:C:1988:36, apartado 50.

²⁶³ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de julio de 1988, *Direct Cosmetics Ltd*, C-138/86, EU:C:1988:383.

²⁶⁴ Actualmente el apartado 1 del artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE.

²⁶⁵ *Ibidem*, apartado 21.

Esta distinción se encuentra confirmada por la génesis de dicha disposición: mientras que la Segunda Directiva IVA²⁶⁶ se refería sólo al concepto de fraude, la Sexta Directiva menciona también el concepto de evasión fiscal. De esta ampliación se destaca que, el legislador quiso introducir un elemento nuevo en relación con el concepto preexistente de fraude fiscal. Este elemento se encuentra en el carácter objetivo inherente al concepto de evasión fiscal, que no exige como requisito para su existencia la intención del contribuyente, la cual constituye en cambio el elemento esencial de la noción de fraude.

El texto del artículo 27 de la Sexta Directiva -cualquiera que sea la versión considerada, incluida la versión inglesa²⁶⁷- cita claramente dos conceptos distintos, a saber, el de fraude y el de evasión fiscal, y los incluye de modo expreso en la norma que dicta.

El Tribunal ha comprobado que la versión inglesa de las comunicaciones de la Comisión habla de «*tax evasion*», que es el equivalente inglés de «fraude fiscal», y no de «*tax avoidance*» que, en la terminología anglosajona, corresponde mejor a «evasión fiscal».

Tal y como se ha mencionado, el Tribunal distingue diferentes categorías del comportamiento no deseado, siempre que distinguen “fraude” de “abuso” en el contexto del sistema común del IVA. La distinción anterior se puede reducir a una simple declaración tomada de la sentencia del Tribunal Supremo de Estados Unidos de 1873²⁶⁸– “*one may avoid a tax but not evade it*”²⁶⁹.

²⁶⁶ Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967.

²⁶⁷ En el caso *Direct Cosmetics*, cit., las partes demandantes alegan que la autorización en la cuestión de validez de la Decisión 85/369 del Consejo, relativa a la autorización de la medida de excepción solicitada por el Reino Unido, en relación con el procedimiento establecido por el artículo 27 de la Sexta Directiva no fue solicitada para evitar evasiones fiscales, sino fraudes fiscales. Se pone de manifiesto Ponen de manifiesto que en la notificación dirigida por el Reino Unido a la Comisión el 15 de marzo de 1985, de acuerdo con el apartado 2 de dicho artículo 27, se trataba no de «*tax avoidance*», a saber, evasión fiscal, sino de «*tax evasion*», a saber, fraude fiscal. Además añaden que la versión inglesa del Diario Oficial de 31 de julio de 1985, en el que se publica la Decisión del Consejo de autorizar la medida de excepción solicitada por el Reino Unido, hacía referencia expresa a la «*tax evasion*», es decir, al fraude fiscal. Según el Tribunal Conviene poner de manifiesto que del contenido de la mencionada notificación, dirigida el 15 de marzo de 1985 por el Reino Unido a la Comisión, resulta que la medida solicitada iba destinada a evitar la falta de sujeción al IVA de ciertas sumas de dinero debido a los métodos de venta de ciertas empresas, que tenían como efecto que el fisco no percibiese el IVA correspondiente al valor añadido pagado por el consumidor final. En dicha notificación figura la siguiente frase: «aunque estas empresas y detallistas no pretendan eludir el pago del impuesto, su organización comercial tiene como efecto evitar el gravamen del valor añadido por el detallista en la venta al consumidor final». Quedaba pues claro que, con independencia de la terminología utilizada por la notificación, los casos a los que se refería eran casos de evasión fiscal y no de fraude- véase el apartado 30.

²⁶⁸ *Unites States v. Ishom*, 84 U.S. 17 Wall. 496; véase también Cogger, W. (1937), *Tax avoidance v. Tax evasion*, Tax Magazine, vol. 15, núm. 9, pág. 518.

²⁶⁹ Uno puede evitar un impuesto pero no evadirlo.

No cabe la menor duda que la jurisprudencia del TJUE indica claramente que la cuestión del fraude fiscal y el abuso de la ley debe considerarse por separado. Son simplemente dos instituciones jurídicas independientes, cuyos alcances no se superponen. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia de prueba del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho de la Unión, si concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva. Sin embargo, cabe destacar que, el Tribunal de Justicia, puede aportar, en su caso, precisiones destinadas a orientar al órgano jurisdiccional nacional en su interpretación²⁷⁰. Por tanto, lo anterior indica la forma de proceder, no sólo para las autoridades tributarias, sino también para los tribunales internos en cuanto a la debida identificación de los hechos surgidos en el caso.

Cabe destacar que la introducción de soluciones destinadas a prevenir el fraude fiscal se deriva de la legislación fiscal de la Unión Europea. Ya mencionado el artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE debe interpretarse conjuntamente con el artículo 273 según el cual los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera. Procede recordar que, en materia de IVA, de la Directiva 2006/112/CE en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3, se deriva que los Estado miembros no sólo tienen la obligación general de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que la recaudación íntegra del IVA en sus territorios respectivos, sino que, además, deben luchar contra el fraude²⁷¹.

Por otro lado, el artículo 325 TFUE obliga a los Estados miembros a combatir las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión mediante medidas disuasorias y efectivas y, en particular, a adoptar para combatir el fraude que afecte a los intereses

²⁷⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de noviembre de 2017, *Cussens*, C 251/16, EU:C:2017:881, apartado 59.

²⁷¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 25.

financieros de la Unión las mismas medidas que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses²⁷².

El concepto de «fraude» se define en el artículo 1 del Convenio PIF²⁷³ como «cualquier acción u omisión intencionada relativa [...] a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos del presupuesto general de [la Unión] o de los presupuestos administrados por [la Unión] o por su cuenta». Por consiguiente, este concepto engloba los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme a la base armonizada del IVA determinada según las normas de la Unión. Esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que el IVA no sea percibido directamente por cuenta de la Unión, ya que el artículo 1 del Convenio PIF no establece tal requisito, que sería contrario al objetivo de dicho Convenio de luchar con la mayor firmeza posible contra el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión²⁷⁴.

Sin embargo, también hay que mencionar que, en ocasiones el concepto del fraude fiscal se suele confundir con el de elusión fiscal, aunque son términos muy distintos. En este segundo caso, lo que se persigue es minimizar el impacto fiscal de las medidas tributarias, aprovechando vacíos legales para obtener ventajas que en ningún modo prevé la normativa. La elusión fiscal en sentido estricto no es ilegal, pero a veces roza la legalidad, con el fin de evitar o minimizar impuestos que en otro caso deberían pagarse, suele ser una actuación perseguida y se trata de evitar por parte de la Administración Tributaria. Llevando al extremo, la elusión fiscal se podría acabar ocultando información, provocando evasión fiscal²⁷⁵. No obstante, es la pieza clave de la planificación fiscal, por ello se intentan aprovechar los recursos legales disponibles para obtener ventajas tributarias, en ocasiones evitando el hecho imponible o intentando dilatar su impacto en el tiempo.

²⁷² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea 8 de septiembre de 2015, *Ivo Taricco y otros*, C-105/14, EU:C:2015:555, apartado 37.

²⁷³ Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, de 26 de julio de 1995 fue sustituido por Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2017, sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal.

²⁷⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de septiembre de 2015, *Ivo Taricco y otros*, C-105/14, cit., apartado 41.

²⁷⁵ Lago Peñas, S. (2008), *Economía sumergida y fraude fiscal en España: ¿qué sabemos? ¿qué podemos hacer?*, Funcas, Estudios de la Fundación.

El fraude fiscal es un acto ilegal punible por la Ley mientras que la elusión fiscal²⁷⁶ es una materia de más difícil definición con zonas grises en su calificación legal, ya que la planificación fiscal con finalidad de pagar menos impuestos no es delito y, por tanto, el margen interpretativo de la norma²⁷⁷ no es fácil de aprehender en numerosos casos.

Para hacer una mera diferencia entre estos dos conceptos, se puede resumir que el concepto amplio de elusión engloba los siguientes supuestos: a) la elusión del tributo por la simple no realización del presupuesto establecido por la norma, sin que ello se deba a la utilización de formas jurídicas atípicas; b) la elusión del tributo por la realización de algún supuesto encajable en los casos conocidos como de economías de opción, o de economías fiscales, a que haremos referencia más adelante; c) y la elusión del tributo caracterizada por el abuso de formas jurídicas que supone una manipulación del presupuesto de hecho a fin de evitar el nacimiento de la obligación tributaria, provocando el nacimiento de otra que suponga un menor desembolso, o bien, intentando acogerse a los beneficios que le ofrece una norma de exención o bonificación²⁷⁸.

El concepto de la elusión fiscal también se menciona en la jurisprudencia del TJUE. Hay que subrayar que, cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, la Directiva IVA no le obliga a optar por la que maximice el pago del IVA. El Tribunal ha declarado reiteradamente²⁷⁹, en consonancia con la posición generalmente aceptada por los Estados miembros en materia fiscal, que los sujetos pasivos pueden optar por estructurar su negocio con objeto de limitar su responsabilidad tributaria²⁸⁰. Un sujeto pasivo que, para la consecución de un determinado objetivo económico, puede optar entre operaciones exentas y operaciones imponibles debe, por tanto, en su propio interés, tomar normalmente su decisión teniendo en cuenta el régimen objetivo del IVA. El principio de neutralidad fiscal no implica

²⁷⁶ Véase, por ejemplo, Bisogno, M. (2017), *Certezza del diritto e clausola generale antiabuso*, en: Amatucci, F., Cordeiro Guerra, R., *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale ed internazionale*, Aracne editrice, Roma, págs. 169-183.

²⁷⁷ Véase en este sentido, Shaxon, N. (2011), *Treasure Islands, tax havens and the men who stole the world*, Vintage Books, London, donde en palabras de Denis Healy, ex ministro del Tesoro británico entre 1974 y 1979, la diferencia entre fraude fiscal y elusión fiscal «es el grosor de una pared de cárcel».

²⁷⁸ Amorós, N. (1965), *La elusión y la evasión tributaria*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, vol. XV, núm. 59, pág. 592.

²⁷⁹ Véase, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de abril de 1995, *BLP Group*, C-4/94, cit., apartado 26; y también la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de abril de 2004, *Gemeinde Leusden y Holin Groep*, C-487/01, EU:C:2004:263, apartado 79.

²⁸⁰ Conclusiones del Abogado General Sr. L.M. Poiares Maduro de 7 de abril de 2005, EU:C:2005:200, apartado 85.

que un sujeto pasivo que puede optar entre dos operaciones pueda elegir una e invocar los efectos de la otra²⁸¹.

Como es sabido, no existe obligación legal de gestionar una empresa de modo que se maximice el ingreso fiscal para el Estado. El principio básico es la libertad de optar por el medio menos gravado de gestionar la empresa para reducir los costes al mínimo²⁸². Por otra parte, dicha libertad de opción existe únicamente dentro del ámbito de las posibilidades legales previstas por el régimen del IVA. La finalidad normativa del principio de prohibición del abuso de derecho en el sistema del IVA es precisamente la de definir la gama de opciones que las normas comunes del IVA han dejado abiertas a los sujetos pasivos. Esa definición ha de tener en cuenta los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima de los contribuyentes.

A la luz de estas consideraciones, parece que, en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva 2006/112/CE y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal²⁸³. En efecto, la prohibición del abuso, como principio de interpretación, ya no presenta pertinencia cuando la actividad económica realizada pueda tener una explicación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales frente a la Administración Tributaria. En tales circunstancias, interpretar que una disposición legal no confiere dicha ventaja sobre la base de un principio general no escrito supondría conceder un margen discrecional excesivamente amplio a las autoridades tributarias para decidir cuál de las finalidades de una determinada operación debería considerarse predominante. Ello introduciría un grado elevado de inseguridad en cuanto a las opciones legítimas efectuadas

²⁸¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de octubre de 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, EU:C:2001:526, apartado 33.

²⁸² El pago de impuestos es ciertamente un coste que un operador económico puede tener legítimamente en cuenta, siempre que cumpla las obligaciones fiscales que le incumben, al elegir entre las diversas opciones de gestionar su empresa. Ciertas personas pueden albergar dudas sobre la moralidad de esa libertad, pero evidentemente no sobre su legalidad.

²⁸³ Falcón y Tella, R. (2006), *El fraude de ley y el IVA [STJCE Halifax, de 21 febrero 2006]: la imposibilidad de sancionar y la necesidad de tener en cuenta el IVA soportado*, Revista Quincena Fiscal, núm. 6, parte Editorial, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.

por los operadores económicos y afectaría a actividades económicas claramente merecedoras de protección, por cuanto están constituidas, al menos en cierta medida, por finalidades comerciales ordinarias²⁸⁴.

Es cierto que la legislación fiscal está a menudo dominada por la preocupación acerca de la seguridad jurídica, que se deriva en particular de la necesidad de garantizar la previsibilidad de la carga financiera impuesta sobre los contribuyentes y del principio de reserva de ley en materia tributaria. No obstante, un análisis comparativo de la normativa legal de los Estados miembros es suficiente para aclarar que dichas preocupaciones no excluyen la utilización de ciertas disposiciones generales y conceptos indeterminados²⁸⁵ en materia de legislación tributaria para impedir la evasión fiscal ilegítima. La seguridad jurídica debe ponderarse frente a otros valores del sistema jurídico. La ley tributaria no ha de convertirse en una suerte de «salvaje oeste» en el que prácticamente cualquier tipo de comportamiento oportunista ha de ser tolerado mientras se atenga a una interpretación formalista estricta de los preceptos

²⁸⁴ Conclusiones del Abogado General Sr. L.M. Poiares Maduro de 7 de abril de 2005, cit., apartado 89.

²⁸⁵ Véase, por ejemplo, en Alemania, el artículo 42 de la Abgabenordnung (véase Kruse y Düren, en Tipke y Kruse, Abgabenordnung, Finanzordnung, Otto Schmitdt, Köln, 2003, § 42), que plasma el concepto de abuso de instituciones jurídicas («Steuerumgehung durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten»); en Austria, el artículo 22 de la Bundesabgabenordnung (BGBl. Nr. 194/1961), en su versión modificada, que también incorpora un concepto similar de abuso de las formas y los instrumentos jurídicos de Derecho civil («Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts»); en Finlandia, el artículo 28 de la Laki verotusmenettelystä 1558/1995, que del mismo modo aplica un concepto de abuso de instrumentos de Derecho civil en la legislación fiscal; en Luxemburgo, el artículo 6, apartado 1, de la Loi d'adaptation fiscale de 1934, que asimismo aplica un concepto similar de abuso. En Portugal, el artículo 38, apartado 2, de la Lei Geral Tributária (Decreto Lei 398/98 de 17 de diciembre), en su versión modificada por la Lei nº 100/99 de 27 de junio y la legislación posterior, contiene una disposición general de lucha contra la evasión conforme a la cual «los actos jurídicos esencial o principalmente destinados, a través del uso de medios artificiales [...] o por el abuso de formas jurídicas», a reducir las obligaciones fiscales no pueden producir efectos en materia tributaria. En España, el artículo 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003) relativo a los conflictos en la aplicación de la norma tributaria, se basa en conceptos como el de actos o negocios notoriamente artificiosos; en Francia, el artículo L. 64 del Livre des procédures fiscales aplica el concepto de abuso de derecho en la legislación fiscal, incluidos el abuso de derecho mediante operaciones ficticias y el abuso de derecho mediante evasión de la ley; en Irlanda, el artículo 811, apartado 2, de la Tax Consolidation Act de 1997 contiene una disposición general de lucha contra la evasión al amparo de operaciones destinadas a eludir las deudas tributarias, utilizando conceptos como el de operaciones «realizadas o acordadas principalmente con objeto de dar lugar a una ventaja fiscal» [véase el artículo 811, apartado 2, letra c), inciso ii)]; en Italia, el artículo 37 bis del Decreto Legge 600/1973, introducido por el Decreto Legislativo nº 358 de 8 de octubre de 1997 (Gazzetta Ufficiale nº 249 de 24 de octubre de 1997) contiene una disposición general de lucha contra la evasión basada en el concepto de actos jurídicos sin una justificación económica legítima («atti privi di valide ragioni economiche»); en Suecia, el artículo 2 de la Lag om skatteflykt (1995:575) (Ley sobre evasión fiscal) establece una disposición general de lucha contra la evasión, que se refiere al concepto de ventaja fiscal como la razón principal para un acto jurídico. En Países Bajos, los órganos jurisdiccionales se refieren con frecuencia al concepto jurisprudencial de *fraus legis* en Derecho tributario, de modo que la cuestión que ha de considerarse es si el objetivo exclusivo o principal que subyace a una operación es obtener una ventaja fiscal.

fiscales pertinentes y el legislador no haya adoptado expresamente medidas para impedir dicho comportamiento²⁸⁶.

Finalmente, hay que subrayar que las consecuencias de la existencia de un fraude de ley, o abuso en la aplicación de la norma, ante el silencio de la Sexta Directiva, deben precisarse por cada Estado. El principio de prohibición del abuso del Derecho comunitario incumbirá asimismo a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si, en los casos que conocen, las actividades económicas realizadas por los sujetos pasivos de que se trata tienen un objeto distinto de la creación de una ventaja fiscal. En otras palabras, los órganos jurisdiccionales nacionales tendrán que determinar si cabe considerar que las actividades controvertidas tienen una justificación económica autónoma no relacionada con el mero propósito de eludir o diferir el pago del IVA. Dichas medidas pueden incluir disposiciones más generales de lucha contra el abuso del tipo adoptado en algunos Estados miembros, que son aplicables entre otras materias al IVA, que pueden diferir, en su ámbito de aplicación, *modus operandi* o efecto, de la aplicación en materia de IVA del principio interpretativo del Derecho comunitario de prohibición del abuso.

2.3. El abuso de Derecho en el IVA y el criterio de la jurisprudencia del TJUE

En las palabras del Abogado General Sr. Michal Bobek «*las autoridades tributarias no suelen casarse con nadie*»²⁸⁷. Sin embargo, cabe afirmar que existe al menos una notable excepción a esta norma, en la sentencia de *Halifax*²⁸⁸ el Tribunal de Justicia confirmó la existencia del principio de prohibición de prácticas abusivas en el ámbito de la legislación del IVA. Aunque no todos los autores están de acuerdo²⁸⁹ con el punto de vista del Abogado General Sr. Miguel

²⁸⁶ Conclusiones del Abogado General Sr. L.M. Poiras Maduro de 7 de abril de 2005, cit., apartado 77.

²⁸⁷ Conclusiones del Abogado General Sr. Michal Bobek de 7 de septiembre de 2017, EU:C:2017:648, apartado 1.

²⁸⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros*, C-255/02, cit.

²⁸⁹ Véase, en este sentido, Brennan, P. (2005), *Why the ECJ Should Not Follow Advocate General Maduro's Opinion in Halifax*, *International VAT Monitor*, núm. 4, pág. 247. Según el autor, minimizar los gastos y, por lo tanto, maximizar las ganancias para cualquier empresario es la clave del éxito y, de hecho, la supervivencia en un entorno competitivo. Si las leyes tributarias, tal como están redactadas, permiten que una empresa organice sus asuntos para reducir o eliminar los cargos tributarios que de otro modo surgirían y, si luego lo hace, no está actuando de manera abusiva más que si se beneficiara de un precio más bajo. para uno de los servicios que necesita para realizar su negocio. Sugerir que una empresa puede abusar de las leyes tributarias también crea el mito de que una empresa tiene suficientes recursos disponibles para crear un desequilibrio tal, que le permita abusar de su posición. El simple hecho es, que si alguien decide hacer algo de una manera diseñada para

Poiars Maduro²⁹⁰, por lo que parece, las autoridades tributarias de los Estados miembros no han dudado en dar el «sí quiero» a dicha sentencia²⁹¹.

No obstante, como sucede con frecuencia, la verdadera naturaleza del objeto de deseo súbito puede permanecer de alguna manera difusa e inexplorada durante un cierto tiempo. Lo mismo sucede con la prohibición de las prácticas abusivas, también denominadas fraudes de ley, en el ámbito del IVA. Aunque se confirmó expresamente hace más de una década y desde entonces ha sido objeto de profundos debates y análisis académicos, cabe afirmar que el funcionamiento detallado de ese principio, incluyendo el criterio exacto que debe aplicarse para probar el abuso, se encuentra aún en cierto modo en las primeras fases de desarrollo²⁹².

Ciertamente, el principio según el cual los justiciables no pueden prevalerse del Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta ha sido utilizado por el Tribunal desde los años 70 del siglo XX en diferentes áreas y de formas que no eran típicas de ellos²⁹³. Como consecuencia, el abuso de la jurisprudencia ahora cubre todo el espectro del derecho de la Unión Europea²⁹⁴. El análisis de la jurisprudencia del Tribunal da a conocer, sin embargo, la diversidad del enfoque del principio de prohibición del abuso de derecho en función del ámbito de que se trate²⁹⁵.

Hay que subrayar que la falta de una terminología normalizada refleja una diversidad más profunda en el enfoque y la aplicación de la prohibición del abuso en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Pone de manifiesto, en efecto, una cuestión más fundamental: ¿existe un único principio general de prohibición del fraude de ley o se trata más bien de diversos principios específicos para cada ámbito²⁹⁶? En materia del IVA, el carácter «artificial» de las

minimizar sus impuestos, todos los pasos que se tomen a partir de entonces para lograr ese propósito se realizan con el único propósito de lograr ese ahorro fiscal.

²⁹⁰ Conclusiones del Abogado General Sr. Miguel Poiars Maduro de 7 de abril 2005, cit.

²⁹¹ Conclusiones del Abogado General Sr. Michal Bobek de 7 de septiembre de 2017, cit.

²⁹² *Ibidem*, apartado 2.

²⁹³ De la Feria, R. (2008), *Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EU law through tax*, Common Market Law Review, vol. 45, pág. 395.

²⁹⁴ Saydé, A. (2014), *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*, Oxford, pág. 13.

²⁹⁵ De la Feria, R., Vogenauer, S. (2011), *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Oxford. Véase también Gorspe Oviedo, J.I. (2010), *La medida antiabuso del artículo 15 de la Ley General Tributaria*, Repercusiones tributarias de la ampliación de la Unión Europea: [recurso electrónico] / coord. por Labeaga Azcona, J.M., Chico de la Cámara, P., Ruiz Garijo, M. págs. 671-680.

²⁹⁶ Conclusiones del Abogado General Sr. Michal Bobek de 7 de septiembre de 2017, cit., apartado 27.

operaciones equivale a un abuso si reduce la deuda por IVA²⁹⁷. En cambio, en el ámbito de la libre circulación, por ejemplo, se atribuye menos importancia (y en ocasiones prácticamente ninguna) al carácter artificial. Asimismo, el principio de prohibición de prácticas abusivas, tal como se aplica en el ámbito del IVA, presenta el carácter general que, por naturaleza, es inherente a los principios generales del Derecho de la Unión²⁹⁸.

Sin embargo, al analizar la jurisprudencia existente del TUE, es necesario indicar que no existen las condiciones para llegar a una definición común del concepto de abuso de derecho que se inspire en las prácticas jurídicas nacionales²⁹⁹. Un análisis, aun aproximativo, de la configuración y el funcionamiento de dicha institución en los diferentes Estados miembros, no hace más que confirmarlo. En efecto, si bien es cierto que la mayor parte de los Estados miembros conoce el concepto de abuso de derecho³⁰⁰, no lo es menos que en algunos de ellos dicha categoría jurídica, lejos de tener la condición de un principio general del Derecho, se limita a regular supuestos específicos y precisos previstos en la Ley. Sin duda alguna, todo ordenamiento jurídico que aspire a una mínima exhaustividad debe contener las medidas, por así decirlo, de autoprotección, para evitar que los derechos que confiere sean ejercitados de forma abusiva, excesiva o distorsionada. Semejante exigencia no es en modo alguno ajena al Derecho comunitario, hasta el punto de que ha sido reconocida en varias ocasiones en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular, esa línea jurisprudencial consolidada en virtud de la cual las facilidades creadas por el Tratado CEE no pueden dar lugar a que personas que gozan de las mismas eludan abusivamente la aplicación de las legislaciones nacionales o a que los Estados miembros se vean en la imposibilidad de adoptar las medidas necesarias para impedir tales abusos³⁰¹. Asimismo, el Tribunal ya tuvo ocasión de precisar que los ordenamientos jurídicos nacionales pueden negar la posibilidad de invocar el Derecho comunitario en el caso de que se haya probado la existencia de fraude de

²⁹⁷ Véase, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 23 de septiembre de 2003, *Akrich*, C-109/01, EU:C:2003:491, y la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de julio de 2014, *Torresi*, C-58/13 y C-59/13, EU:C:2014:2088.

²⁹⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de noviembre de 2017, *Cussens*, C-251/16, EU:C:2017:881, apartado 31.

²⁹⁹ Conclusiones del Abogado General Sr. Giuseppe Tesaurò de 4 de febrero de 1998, EU:C:1998:41, apartado 22.

³⁰⁰ No obstante, debe precisarse que dicha categoría jurídica no está presente en modo alguno, como tal, en los ordenamientos jurídicos del Reino Unido, Irlanda y Dinamarca.

³⁰¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de julio de 1992, *Surinder Singh*, C-370/90, EU:C:1992:296, apartado 24.

ley en el comportamiento de la persona que invoque un derecho conferido por una disposición comunitaria³⁰².

Sin duda alguna, hay que subrayar, que el sistema de la legislación de la UE no evita riesgos - que se aplica a todos los órdenes jurídicos- prácticas que cumplen formalmente la disposición, pero distorsionan su aplicación³⁰³.

Por tanto, el abuso aparece en este contexto, cuando las disposiciones del Derecho de la Unión se ejercen de forma excesiva con el fin de obtener beneficios en su base de una manera contraria a sus objetivos. El principio mencionado, debido a que está formulado de manera muy amplia, no es en sí mismo una herramienta útil para evaluar si se abusa del derecho derivado de una disposición específica de la legislación de la UE.

Por ello, el TJUE en su reiterada jurisprudencia ha creado un patrón consistente del concepto de abuso, según el cual la evaluación del abuso se basa en si el derecho invocado es compatible con los objetivos de las disposiciones que formalmente constituyen su fuente. La constatación de que se trata de una práctica abusiva exige, por un lado, que concurren una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa³⁰⁴. Requiere, por otro lado, un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención³⁰⁵.

Por tanto, el concepto de abuso opera como un principio que regula la interpretación del Derecho comunitario, tal como ha indicado la Comisión en sus observaciones escritas³⁰⁶. Lo que parece ser un factor decisivo para afirmar la existencia de un abuso es el ámbito teleológico de las normas comunitarias invocadas, que debe definirse con el fin de determinar

³⁰² Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de marzo de 1993, *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, apartado 21.

³⁰³ Simon, D., Rigaux, A. (2004), *La technique de consécration d'un nouveau principe: l'exemple de l'abus de droit*, Mélanges en hommage à Guy Isaac, Cinquante ans de droit communautaire, Toulouse, Presses de l'Université des Sciences sociales, pág. 568.

³⁰⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de diciembre de 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, apartado 52.

³⁰⁵ *Ibidem*, apartado 53.

³⁰⁶ Véase, en este sentido, Kjellgren, A. (2000), *On the Border of Abuse*, *European Business Law Review*, pág. 192.

si el derecho reclamado es conferido en efecto por tales disposiciones, en la medida en que no quede manifiestamente fuera de su ámbito de aplicación³⁰⁷.

Aunque ha sido enunciado de modo reiterado por la jurisprudencia del TJUE de que los justiciables no pueden prevalerse del Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta, precisar límites exactos de este principio no es en absoluto sencillo. Se abusa de un derecho cuando su titular lo ejercita de manera irrazonable para obtener, en perjuicio de otro, «ventajas ilegítimas y que de modo manifiesto no guardan relación con el objetivo» perseguido por el legislador al conferir a la persona esa concreta situación subjetiva³⁰⁸. Desde esta perspectiva del abuso del derecho, se entrevé una cierta afinidad entre el principio general que lo consagra y el referente al criterio de proporcionalidad como límite del ejercicio del poder³⁰⁹. Por otro lado, como ha señalado la doctrina, sigue teniendo actualidad la célebre definición formulada por el civilista francés Planiol, según la cual «*le droit cesse là où l'abus commence*»³¹⁰; esta afirmación pone claramente de manifiesto que la cuestión del abuso estriba, en última instancia, en definir el contenido sustancial de la situación subjetiva y, por consiguiente, el ámbito de las facultades reconocidas a su titular. En otras palabras, dilucidar si el concreto ejercicio de un derecho es o no abusivo no significa otra cosa que delimitar, en el plano sustantivo, el alcance de dicho derecho³¹¹.

En el ámbito de las libertades fundamentales, el Tribunal de Justicia ha declarado en varias ocasiones que la elusión de disposiciones nacionales mediante una invocación abusiva del Derecho comunitario es ilegal³¹². También en otro contexto, el Tribunal de Justicia hubo de ocuparse del fenómeno del abuso de Derecho. Así, se negó a aceptar, también en el marco del Derecho comunitario, una cesión de créditos en un caso de cooperación entre el cedente y el

³⁰⁷ *Ibidem*, pág. 193, «la doctrina del Tribunal de Justicia sobre el abuso se apoya en gran medida a la interpretación de las propias disposiciones comunitarias de que se trata: el problema del abuso se convierte así en una cuestión de si el supuesto comportamiento abusivo está o no comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones».

³⁰⁸ La formulación del principio del abuso de derecho adoptada por el Tribunal parece inspirada esencialmente en el Derecho común de los Estados miembros con ordenamientos jurídicos de Civil Law (véase Brown, L.N. (1994), *Is there a General Principle of Abuse of Rights in European Community Law?*, en: Institutional Dynamics of European Integración: Essays in Honour of Henry G. Schermers, Dordrecht, vol. II, págs. 511-515.

³⁰⁹ Van Gerven, W. (1992), *Principe de proportionnalité, abus de droit et droits fondamentaux*, Journal Tribunal, págs. 307 y 308.

³¹⁰ La ley termina donde comienza el abuso.

³¹¹ Nizzo, C. (1997), *L'abuso dei "diritti comunitari: un quesito non risolto*, Diritto del commercio internazionale, págs. 766-773.

³¹² Véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de enero de 1985, *Leclerc*, C-229/83, EU:C:1985:1, apartado 27 y la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de junio de 1988, *Lair*, C-39/ 86, EU:C:1988:322, apartado 43.

cesionario en detrimento de otros deudores³¹³. Por otro lado, el Tribunal negó la aplicabilidad de una cláusula general nacional³¹⁴ destinada a evitar los abusos de Derecho en el caso de que su aplicación menoscabe la plena eficacia y la aplicación uniforme de las disposiciones comunitarias en los Estados miembros³¹⁵.

También cabe señalar que existe un conflicto entre el principio de abuso de derecho y el principio de legalidad y seguridad jurídica, es decir, los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, cuyo aseguramiento es sin duda alguna el objetivo común de todos los Estados miembros de la Unión Europea. No obstante, ha de recordarse que la legislación comunitaria debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables³¹⁶. Este imperativo de seguridad jurídica se impone con rigor especial cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen³¹⁷.

El análisis de la jurisprudencia del TJUE no deja ninguna duda de que el principio de prohibición del abuso de la legislación de la UE también se aplica al IVA. En el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones³¹⁸. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, la prohibición del abuso, como principio de interpretación, ya no presenta pertinencia cuando la actividad económica realizada pueda tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales frente a la Administración Tributaria³¹⁹.

³¹³ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 1 de marzo de 1983, *DEKA*, C-250/78, EU:C:1983:49.

³¹⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de marzo de 1996, *Pafitis*, C- 441/93, EU:C:1996:92, apartado 67.

³¹⁵ *Ibidem*, apartado 68.

³¹⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de noviembre de 2001, *Reino de los Países Bajos*, C-301/97, EU:C:2001:621, apartado 46.

³¹⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de abril de 2004, *Finanzamt Sulingen*, C-17/01, EU:C:2004:242, apartado 34.

³¹⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros*, C-255/02, cit., apartado 74.

³¹⁹ Conclusiones del Abogado General Sr. Miguel Poiares Maduro de 7 de abril 2005, cit., apartado 89.

No obstante, un sujeto pasivo que puede optar entre operaciones exentas y operaciones impositivas debe, por tanto, en su propio interés, tomar normalmente su decisión teniendo en cuenta el régimen objetivo del IVA³²⁰ pese a que, el principio de neutralidad fiscal no implica que un sujeto pasivo que puede optar entre dos operaciones pueda elegir una e invocar los efectos de la otra³²¹.

También ha de recordarse que, en cuanto a la cuestión de si la finalidad esencial de una operación se limita a la obtención de una ventaja fiscal, en materia de IVA, cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, no está obligado a optar por la que maximice el pago del IVA; sino que, por el contrario, tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal³²². Por lo tanto, generalmente los sujetos pasivos tienen libertad para elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas y para limitar sus cargas fiscales³²³.

Con el fin de cumplir con la condición objetiva de un abuso de derecho, habitualmente se requieren de una indicación de las disposiciones pertinentes, el objeto de dichas disposiciones y una demostración de que dicho objetivo no se ha cumplido.

Un análisis de la jurisprudencia del Tribunal da a conocer que el criterio de finalidad esencial de las operaciones se aplica de forma ligeramente diferente según el caso³²⁴ y las intenciones de las partes de obtener abusivamente una ventaja del Derecho comunitario son simplemente deducibles del carácter artificial de la situación que ha de apreciarse a la luz de una serie de circunstancias objetivas. Si se determina que concurren dichas circunstancias objetivas, ha de concluirse que una persona que invoca el significado literal de una disposición del ordenamiento comunitario para reclamar un derecho que contraviene sus objetivos no es merecedora de que se le respete dicho derecho. En tales circunstancias, la disposición legal de

³²⁰ Véase Bisogno, M. (2017), *Beneficiare di un'aliquota IVA inferiore non costituisce di per sé abuso del diritto*, Rivista di Diritto Tributario Internazionale, núm. único, págs. 175-201.

³²¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de octubre de 2001, *Commissioners of Customs & Excise*, C-108/99, EU:C:2001:526, apartado 33.

³²² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses Kft.*, C-419/14, cit., apartado 42.

³²³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de diciembre de 2010, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, cit., apartado 53.

³²⁴ Por ejemplo en el caso *Halifax* según el Tribunal permitir a los sujetos pasivos que deduzcan la totalidad del IVA soportado cuando, en el curso de sus transacciones comerciales normales, ninguna operación conforme con las disposiciones del régimen de deducciones de la Sexta Directiva o de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta les habría permitido deducir este IVA, o sólo les habría permitido una deducción parcial, sería contrario al principio de neutralidad fiscal. En el caso *Part Service TS* el Tribunal subrayó que varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes.

que se trata debe interpretarse, en contra de su sentido literal, en el sentido de que no confiere en realidad el derecho³²⁵.

Por otro lado, el criterio subjetivo en las sentencias del Tribunal de Justicia se presenta de diferentes modos. Además de usar la expresión «*finalidad esencial*»³²⁶ en otras sentencias el Tribunal usa otras como por ejemplo «*se llevó a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal*»³²⁷ o «*da lugar a la obtención de una ventaja fiscal*»³²⁸. El Tribunal en este sentido también se refiere a «*las operaciones tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal y que de un conjunto de elementos objetivos resulta que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate se limita a la obtención de dicha ventaja fiscal*»³²⁹. Todas estas formas de expresar el criterio subjetivo tienen una característica común: la respuesta a la pregunta de si existe alguna razón económica para tales actividades que no sea la mera obtención de ventajas fiscales.

Sin embargo, para apreciar si cualquier operación puede considerarse constitutiva de una práctica abusiva primero se debe comprobar si el resultado que se persigue es una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a uno o varios objetivos de la Directiva IVA y, seguidamente, si constituyó la finalidad esencial de la solución contractual adoptada. Además, el órgano jurisdiccional nacional, en el marco de la apreciación que le corresponde efectuar, puede tomar en consideración el carácter puramente artificial de estas operaciones, así como los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados, ya que tales elementos pueden mostrar que la obtención de la ventaja fiscal constituye la finalidad esencial perseguida, sin perjuicio de que, además, existan eventualmente objetivos económicos inspirados en consideraciones, por ejemplo, de marketing, de organización y de garantía³³⁰.

También hay que tener en cuenta que no puede alcanzarse el objetivo perseguido por la

³²⁵ Conclusiones del Abogado General Sr. Miguel Poiares Maduro de 7 de abril 2005, cit., apartado 71.

³²⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros*, C-255/02, cit., apartado 71.

³²⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2006, *University of Huddersfield Higher Education Corporation*, C-223/03, EU:C:2006:124, apartado 51.

³²⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 22 de diciembre de 2010, *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, apartado 25.

³²⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 22 de diciembre de 2010, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, cit., apartado 49.

³³⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2008, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, apartado 62.

Directiva IVA por la razón de que existe un «efecto de beneficio inesperado» que resulta exclusivamente de la aplicación del Derecho nacional³³¹. Además, cuando se cumplen todos los requisitos para que se pueda comprobar la existencia de una práctica abusiva, las operaciones implicadas deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de dicha práctica³³².

No obstante, en este contexto, la redefinición no debe ir más allá de lo necesario para asegurar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude³³³. El extremo cuando las estipulaciones contractuales no reflejan la realidad económica y mercantil, sino que constituyen un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, realizado con la única finalidad de lograr una ventaja fiscal, debe ser apreciado por el órgano jurisdiccional nacional³³⁴. En consecuencia, la aplicación del principio de prohibición del abuso de derecho no conduce a la imposición de una sanción, sino únicamente a la aplicación de las disposiciones pertinentes a una situación redefinida.

Como ha declarado el Tribunal de Justicia en diversas ocasiones, de la Directiva 2006/112/CE puede deducirse el principio según el cual el sujeto pasivo ha fingido querer ejercer una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado bienes que pueden ser objeto de deducción, la Administración Tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas, puesto que tales deducciones se concedieron basándose en declaraciones falsas³³⁵.

En el caso del derecho a reclamar la devolución de las restituciones derivado de un eventual abuso de Derecho, procede considerar que dicho abuso, como tal, no merece protección. El sujeto de Derecho que comete el abuso de Derecho pierde, en esa medida, la protección que el ordenamiento jurídico garantiza a un operador económico de buena fe. Por tanto, un requisito imprescindible para la existencia de un derecho a reclamar la devolución de las restituciones

³³¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, *GMAC UK plc*, C-589/12, EU:C:2014:2131, apartado 47.

³³² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de junio de 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, apartado 50.

³³³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de diciembre de 2010, *Weald Leasing*, C-103/09, cit., apartado 52.

³³⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de junio de 2013, *Newey*, C-653/11, cit., apartado 52.

³³⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa*, C-110/98, EU:C:2000:145, apartado 46.

que tenga el carácter de una cláusula general o esté basado en principios jurídicos generales es el elemento subjetivo de la intención de abuso³³⁶.

Cuando el lugar de una prestación de servicios debe rectificarse si se ha fijado en un Estado miembro distinto de aquel en el que se habría fijado de no haber existido dicha práctica abusiva y que el IVA debe pagarse en el Estado miembro en que debería haberse pagado aun cuando se haya abonado en el otro Estado³³⁷.

No obstante, la prohibición del abuso del Derecho comunitario, considerada como principio de interpretación, no genera excepciones a las disposiciones de la Directiva IVA. El resultado de su aplicación es que no puede considerarse que la disposición legal interpretada confiere el derecho de que se trata, ya que el derecho reclamado va manifiestamente más allá de los objetivos y finalidades perseguidos por las disposiciones invocadas de modo abusivo. A este respecto, y ello es más importante, la operación de este principio de interpretación no entraña el resultado de que las actividades económicas realizadas no deben tenerse en cuenta a efectos de IVA o deben quedar fuera del ámbito de aplicación de la Directiva 2006/112/CE. Una interpretación de la Sexta Directiva conforme a dicho principio sólo puede tener la consecuencia más obvia que cabe esperar en el marco de la interpretación jurídica: que el derecho no se confiere en realidad, en contra del significado literal del precepto legal. Si esta interpretación supone cualquier tipo de excepción, sólo afectará al tenor de la norma y no a la norma en sí misma, que contiene más que su elemento literal. Además, la aplicación de este principio comunitario de interpretación respeta plenamente el objetivo de aplicación uniforme de las normas del IVA en todos los Estados miembros que subyace a los límites y requisitos procedimentales sobre la adopción de medidas nacionales destinadas a impedir ciertos tipos de evasión o fraude fiscal impuestos por el artículo 27 (actualmente el artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo)³³⁸.

En consecuencia, no existe conflicto entre la aplicación del principio de interpretación del Derecho comunitario que prohíbe el abuso del sistema común del IVA y el procedimiento previsto en el artículo 395 para la adopción por los Estados miembros de medidas especiales

³³⁶ Conclusiones del Abogado General Sr. Siegbert Alber de 16 de mayo de 2000, EU:C:2000:252, apartado 80.

³³⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses Kft.*, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 53.

³³⁸ Conclusiones del Abogado General Sr. Miguel Poiares Maduro de 7 de abril 2005, cit., apartado 79.

que establezcan excepciones a la Directiva 2006/112/CE con el fin de impedir ciertos tipos de evasión o fraude³³⁹.

A este respecto, ha de recordarse que los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica forman parte del ordenamiento jurídico comunitario. Por esta razón, deben ser respetados por las instituciones comunitarias y también por los Estados miembros en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas comunitarias³⁴⁰. Por lo que se refiere a la confianza que un sujeto pasivo puede tener en las posibilidades de deducción, ha de señalarse que dicha confianza no encuentra fundamento en ninguna disposición de la Sexta Directiva. Por el contrario, de la Sexta Directiva³⁴¹ confiere a los Estados miembros la posibilidad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación, pero también la posibilidad de limitar el alcance de este derecho o de suprimirlo. En el supuesto de una directiva en materia fiscal que contiene determinadas disposiciones que dejan amplias facultades a los Estados miembros, una modificación legislativa conforme con la directiva no puede considerarse imprevisible³⁴².

Sin embargo, cabe señalar que los criterios para la aplicación del principio de abuso se han establecido a la luz de las características y principios específicos del sistema armonizado del IVA. Un análisis objetivo de la prohibición del abuso debe equilibrarse con los principios de seguridad jurídica y el principio de protección de la confianza legítima, que también forman parte del ordenamiento jurídico comunitario³⁴³ y a la luz de los cuales deben interpretarse las disposiciones de la Sexta Directiva. Estas normas demuestran que los contribuyentes tienen derecho a conocer su situación fiscal con antelación³⁴⁴, antes de tomar las decisiones económicas, y, por ello, consisten en la propia redacción de la normativa del IVA.

También ha que subrayar, que en relación con las prácticas abusivas en el IVA, el principio de neutralidad, el ejercicio del derecho a deducir, el antiformalismo del TJUE y el hecho de que

³³⁹ *Ibidem*, apartado 80.

³⁴⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de junio 2000, *Schloßstraße*, C-396/98, EU:C:2000:303, apartado 44.

³⁴¹ Actualmente véase el artículo 137 apartado 2 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo.

³⁴² Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden*, C-487/01, EU:C:2004:263, apartado 66.

³⁴³ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de diciembre de 1998, *Belgocodex SA*, C-381/97, EU:C:1998:589, apartado 26.

³⁴⁴ Véase Gorospe Oviedo, J.I. (2020), *Derechos fundamentales de los contribuyentes frente a las actuaciones de la administración tributaria*, Civitas. Revista española de derecho financiero, núm. 186, págs. 39-98.

las Directivas prevean expresamente los supuestos de hecho facultativos para los Estados, hacen que el IVA y la jurisprudencia comunitaria presenten, en este ámbito, rasgos singulares³⁴⁵.

2.4. Las modalidades de fraude fiscal en el IVA

Nadie pone en duda que el derecho a la exención o a la deducción del IVA en las entregas intracomunitarias resulta transcendental para garantizar la neutralidad en este impuesto, ya que sigue vigente el principio de tributación en destino³⁴⁶. Es más, el éxito del Mercado Único sólo es posible en la medida en que los impuestos sean eficientes, más en el caso del IVA y, en consecuencia, no provoquen distorsiones en la libre circulación de bienes y servicios.

Sin embargo, a pesar de todo ello, la Unión Europea sigue manteniendo el principio de tributación en destino en el IVA, pese a que están constatadas las dificultades que genera en el funcionamiento del Mercado Único.

Asimismo, la opción por el principio de tributación de destino en las adquisiciones intracomunitarias deja en evidencia un conjunto de deficiencias provocadas por la implementación de la norma comunitaria en las legislaciones de los Estados miembros. Y ello ha propiciado que algunos contribuyentes aprovecharan estas fisuras, generadas por la falta de coordinación e información entre los Estados miembros, lo que ha provocado la aparición de un número importante de bolsas de fraude fiscal, también llamado «fraude carrusel».

El sistema de la tributación de los intercambios intracomunitarios constituye un terreno particularmente propicio para el fraude³⁴⁷, cuyo modo de operar consiste en utilizar los

³⁴⁵ Villar Ezcurra, M. (2014), *La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA*, Quincena Fiscal, núm. 7, parte Estudio Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.

³⁴⁶ La Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido, que procedió a la refundición de la Sexta Directiva en «aras de la claridad y racionalización», sigue manteniendo el régimen transitorio de manera indefinida. Si bien el artículo 402 señala que el régimen de tributación de los intercambios entre los Estados miembros establecido en la presente Directiva es transitorio y será sustituido por un régimen definitivo, el artículo 404 dispone que cada «cuatro años a partir de la adopción de la presente Directiva (...), la Comisión presentará al Parlamento Europeo y al Consejo un informe sobre el funcionamiento del sistema común del IVA en los Estados miembros y, en particular, el funcionamiento del régimen transitorio de tributación del comercio entre los Estados miembros, acompañado, en su caso, por propuestas sobre el régimen definitivo».

³⁴⁷ Sobre los desafíos y las privaciones del intercambio internacional de información entre las Agencias Tributarias y su influencia en el fraude fiscal en España véase, en particular, Patón García, G. (2012), *Desafíos del intercambio internacional de información tributaria y su operatividad en el fraude fiscal en España*, en:

mecanismos del IVA para obtener beneficios indebidos en la forma de deducciones, exenciones y devolución del impuesto. Aún más recientemente, diversas sentencias del Tribunal de Justicia han abordado este problema. Los presentes asuntos acumulados ofrecen la oportunidad de desarrollar y completar esta jurisprudencia.

El fraude es una de las razones principales en la pérdida de ingresos procedentes del IVA. Por ello, no sorprende que la lucha contra el fraude del IVA se haya convertido en una preocupación particularmente importante de las administraciones y de los órganos jurisdiccionales nacionales. Desde hace cierto tiempo, este problema ocupa asimismo un lugar cada vez más importante en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea³⁴⁸.

Por este motivo, la Comisión, desde hace años, viene prestando una atención especial a la existencia de estas bolsas de fraude en el IVA y, en ocasiones, ha conseguido que los Estados miembros hayan definido una estrategia común en la lucha contra el fraude³⁴⁹.

La falta de acuerdo político entre los Estados miembros, sobre la adopción de estas medidas, provocó que la Comisión se centrara en el estudio de las medidas «tradicionales» de lucha contra el fraude fiscal. Pero, a pesar de ello, la constatación por parte de la Comisión de que existían un número ingente de bolsas de fraude fiscal en las adquisiciones intracomunitarias³⁵⁰, supuso un revulsivo para acelerar la adopción de medidas tanto a nivel comunitario, como por los Estados miembros, que, finalmente, se concretó en la implantación de un mecanismo de reacción rápida para luchar contra el citado fraude.

Por otra parte, y en consonancia con las medidas introducidas por la Comisión, los Estados han persistido de manera individual en el combate contra el fraude fiscal -llamado carrusel-, a través de la regulación de supuestos de responsabilidad tributaria, que ya estaban contemplados en la propia Directiva. A mayores, los Estados miembros también han regulado la denegación del derecho a la deducción, exención o devolución del IVA cuando el vendedor o el adquirente intracomunitario está integrado en una cadena de comercialización donde

Collado Yurrita, M.A., Moreno González, S. (coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, páginas 21 a 41.

³⁴⁸ Conclusiones del Abogado General Sr. Maciej Szpunar de 11 de septiembre de 2014, EU:C:2014:2217.

³⁴⁹ En concreto, en el año 2008 la Comisión presentó una Comunicación donde se analizaban algunas medidas que modificaban aspectos del IVA a fin de luchar contra el fraude, como el régimen de inversión del sujeto pasivo, COM (2008), 109 final de 22 de febrero de 2008.

³⁵⁰ Anteriormente, el 27 de junio de 2012, la Comisión adoptó una Comunicación sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal en relación con terceros países. COM (2012) 351.

existe un operador incumplidor que devenga el IVA y no lo ingresa. En consonancia con la adopción de la medida anterior, una gran parte de los Estados han solicitado de manera excepcional a la Comisión la posibilidad de aplicar la inversión del sujeto pasivo a las transacciones intracomunitarias de determinados bienes, como los electrónicos, objeto de las tramitas de fraude fiscal, ya que no se encontraban expresamente recogidos en la normativa comunitaria para autorizar la inversión del sujeto pasivo.

La aplicación de todas estas normas por parte de las Administraciones Tributarias de los Estados miembros, cuando tienen constancia de la existencia de fraude intracomunitario, ha provocado cierta conflictividad entre éstas y los contribuyentes que han participado consciente o involuntariamente en el «fraude carrusel», porque, en ocasiones, los órganos administrativos y judiciales de los Estados han interpretado la Directiva según sus propios intereses recaudatorios, ajenos a los propósitos últimos de la norma comunitaria, en concreto olvidando que son medidas excepcionales. De ahí que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea haya enjuiciado las normas nacionales que niegan el derecho a la deducción a la luz de los principios de proporcionalidad y subsidiariedad³⁵¹. Las distintas sentencias dictadas por el Tribunal han conseguido crear un cuerpo jurisprudencial con la entidad suficiente para que los Estados miembros se hayan visto impelidos a modificar las normas nacionales, incluso cuando eran sentencias donde no se juzgaba su normativa doméstica.

2.4.1. El fraude en adquisiciones y entregas intracomunitarias

Como es sabido, el mercado único, creado el 1 de enero de 1993, suprimió los controles fronterizos para el comercio intracomunitario. Los proveedores registrados a efectos del IVA tienen derecho a una exención³⁵² del IVA por sus ventas a clientes registrados a efectos del IVA en otros Estados miembros. Por ello, en principio, el IVA debe liquidarse en el Estado miembro en que se consumen las mercancías, y como resultado, las autoridades del Estado miembro de la entrega están obligadas a conceder la exención del IVA a la entrega

³⁵¹ Villar Ezcurra, M. (2015), *El alcance del Reverse Charge como técnica coordinada en la lucha contra el fraude en el IVA*, en: AA.VV.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público, Libro Homenaje al Dr. D. Javier Lasarte*, IEF, pág. 1058.

³⁵² Para que la adquisición se pueda gravar en el Estado de destino se requiere una contrapartida en el Estado de origen, es decir, que la entrega de bienes queda exenta, tal y como se recoge en el artículo 138.1 de la Directiva 2006/112/CE.

intracomunitaria de bienes a condición de que se suministren a un cliente o se transfieran directamente³⁵³ al mismo proveedor en otro Estado miembro.

Sin duda alguna, en un inicio, la creación de un Mercado interior era prioritaria para que la libre circulación de bienes y servicios, entre otros, fuera real sin que existiesen trabas fiscales de los Estados miembros. Para ello, la aprobación de un impuesto que gravase la circulación de bienes y servicios y que fuera común a todos los Estados era imprescindible. El Impuesto sobre el Valor Añadido se convirtió en el eje necesario e indispensable de la política fiscal de la Unión Europea³⁵⁴ para la consecución de ese mercado interior, que luego se convirtió en un Mercado Único. La libre circulación de bienes, personas, servicios y capitales resulta una realidad; aunque es cierto que, en ocasiones, los Estados miembros siguen poniendo trabas al ejercicio de estas libertades.

Para facilitar dicha circulación la exención de las entregas intracomunitarias³⁵⁵ en el IVA, que tienen carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y de los resultados de las operaciones de que se trate, ha sido el instrumento técnico diseñado por la normativa comunitaria para garantizar la neutralidad del tributo en tanto en cuanto perviva el, ya excesivamente dilatado, régimen transitorio de tributación en el país de destino. Sin embargo, dicho mecanismo ha generado un sinnúmero de deficiencias e inconvenientes en su aplicación práctica, al intervenir sujetos pasivos localizados en dos Estados miembros diferentes lo que, unido a la exigencia del transporte efectivo de los bienes entre ambos países, puede provocar distorsiones (cuando no fraude) en el gravamen de la operación como adquisición intracomunitaria en el lugar de destino y, en paralelo, rechazo a la aplicación de la exención

³⁵³ En este contexto, la transferencia se refiere a cualquier expedición o transporte de bienes efectuado por el proveedor o por su cuenta, fuera del territorio del Estado miembro en el que tiene lugar la entrega, pero en la UE, para las necesidades de su empresa, de conformidad con el artículo 17, apartado 1 de la Directiva 2006/112/CE.

³⁵⁴ En aquel momento, la Comunidad Económica Europea.

³⁵⁵ Tal y como se recoge en el artículo 20 de la Directiva 2006/112/CE, se considera “adquisición intracomunitaria de bienes” la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacía un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien. Asimismo, “cuando los bienes adquiridos por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo sean expedidos o transportados a partir de un territorio tercero o de un país tercero e importados por dicha persona en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, los bienes se consideran expedidos o transportados a partir del Estado miembro de importación. Dicho Estado miembro concederá al importador designado o reconocido como deudor del impuesto en virtud del artículo 201, la devolución del IVA pagado por la importación en la medida en que el importador acredite haber satisfecho por su adquisición el impuesto en el Estado miembro de llegada de la expedición o de transporte de los bienes”.

por las autoridades tributarias del país de origen³⁵⁶. Las Directivas no se han enfrentado a los problemas reales; ha prevalecido en ellas el temor a dificultar el mercado único, pero, al mismo tiempo, la carencia de normas específicas sobre las distintas cuestiones problemáticas se ha traducido en disposiciones estatales y en criterios de aplicación de las mismas por parte de las Administraciones Tributarias de los Estados miembros que acaban por obstaculizar el funcionamiento del Mercado Interior³⁵⁷.

Cuando las pérdidas de recaudación han devenido cuantiosas y se ha advertido que constituye la más seria amenaza para las Haciendas de los Estados miembros ha sonado la voz de alarma y las administraciones fiscales comunitarias no han ahorrado esfuerzos por neutralizar el fraude dentro de sus fronteras³⁵⁸.

Por eso, la Directiva 2006/112/CE ha sido modificada parcialmente en los últimos años, sobre todo, en aquellos aspectos que podían ser más vulnerables por el incremento que se ha producido de fraude fiscal, sobre todo en las adquisiciones intracomunitarias. Sin embargo, lo cierto es que, a pesar de las modificaciones que se han producido en estos últimos años, la regulación de las adquisiciones intracomunitarias resulta vulnerable sobre todo en el ámbito objeto de nuestro estudio, el fraude fiscal³⁵⁹. El fraude fiscal erosiona significativamente los ingresos tributarios de los Estados miembros y provoca perturbaciones en la actividad económica que se desarrolla en el mercado interior, ya que permite el acceso al mercado de bienes a precios anormalmente bajos. Algunas de las causas de las que se han aprovechado los “defraudadores” han sido por una parte, las deficiencias del régimen intracomunitario del IVA y, por otra, el sistema de intercambio de información sobre la entrega de bienes dentro del Mercado Único. En concreto, hacemos referencia al plazo que transcurre entre una operación y el intercambio de información sobre las mismas, que si bien se ha acortado en las últimas modificaciones, sigue suponiendo un gran obstáculo para el uso eficaz de dicha información a fin de luchar contra el fraude.

³⁵⁶ 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, núm. 149, pág. 111.

³⁵⁷ Lasarte Álvarez, J. y Adame Martínez, F. (2012), *El IVA y los problemas actuales de las entregas intracomunitarias*, en: Adame Martínez, F. (director), *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el Fraude*, Junta de Andalucía, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, pág. 33.

³⁵⁸ Alonso González, L.M. (2008), *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, op. cit., pág. 295.

³⁵⁹ Lasarte Álvarez, J. y Adame Martínez, F. (2012), *El IVA y los problemas actuales de las entregas intracomunitarias*, op. cit., pág. 36.

Hay que subrayar que los Estados miembros están responsables de garantizar la aplicación correcta y simple de las exenciones y prevenir todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales, las entregas de bienes expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio de un Estado miembro pero en el interior de la Comunidad, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

El Tribunal de Justicia ha interpretado esta disposición en el sentido de que la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que, a resultas de ello, el bien ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega³⁶⁰.

Asimismo, el Tribunal de Justicia ha señalado que, desde la abolición del control en las fronteras entre los Estados miembros, resulta difícil para la Administración Tributaria verificar si las mercancías han abandonado físicamente el territorio del referido Estado miembro o no. Por ello, las autoridades tributarias nacionales realizan tal verificación principalmente sobre la base de las pruebas presentadas por los sujetos pasivos y de sus declaraciones³⁶¹.

No obstante, dado que ninguna disposición de la Directiva 2006/112/CE establece concretamente qué pruebas están obligados a presentar los sujetos pasivos para poder disfrutar de la exención del IVA, esta cuestión, es competencia de los Estados miembros. Por un lado, corresponde a los Estados miembros establecer las condiciones con arreglo a las cuales quedan exentas las entregas intracomunitarias de bienes para asegurar la aplicación correcta y simple de dichas exenciones y prevenir todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales. Por otro lado, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, para poder disfrutar de la exención corresponde al proveedor de bienes aportar las pruebas de que se cumplen las condiciones establecidas para la aplicación de esta disposición, incluidas las impuestas por los

³⁶⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, apartado 23.

³⁶¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2007, *Teleos plc*, C-409/04, EU:C:2007:548, apartado 44.

Estados miembros para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones y evitar todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales.

Por otro lado, hay que recordar que los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad³⁶² y el de la protección de la confianza legítima. Por lo que respecta, concretamente, al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, conforme a este principio, las medidas que los Estados miembros pueden adoptar de este modo, no deben ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos de recaudar correctamente el impuesto y de evitar el fraude³⁶³. La denegación de la exención en caso de incumplimiento de una obligación establecida en el Derecho nacional incorpora un efecto disuasorio que tiene por objeto garantizar la efectividad de dicha obligación y evitar cualquier tipo de fraudes y evasiones fiscales³⁶⁴.

De la reiterada jurisprudencia del TJUE se desprende que, para que exista una adquisición intracomunitaria deben concurrir los siguientes aspectos:

1. Que haya una entrega de bienes a título oneroso. El adquirente debe obtener el poder de disposición del citado bien corporal, por lo que se excluyen los inmuebles, los derechos y bienes incorporeales. La transmisión del poder de disposición se entiende producida cuando el destinatario obtenga las facultades de disposición sobre los bienes, aunque no se haya producido una transferencia de su titularidad jurídica según la normativa interna del Estado Miembro en el que se haya realizado el hecho imponible³⁶⁵. Por ello, se salvan las posibles diferencias en cuanto a la transmisión de la propiedad entre los diferentes ordenamientos internos, siendo suficiente para que exista

³⁶² Por lo que respecta al principio de proporcionalidad, procede señalar que no se opone a que se obligue a un proveedor que participe en el fraude a pagar *a posteriori* el IVA por la entrega intracomunitaria que realizó, siempre que su implicación en el fraude sea un factor determinante que se ha de tener en cuenta a la hora de examinar la proporcionalidad de una medida nacional. En este sentido véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de diciembre 2010, *R.*, C-285/09, cit., apartado 53.

³⁶³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de julio de 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, EU:C:2010:454, apartado 26.

³⁶⁴ Véase, por analogía, *ibidem*, apartado 28.

³⁶⁵ Véase, en particular, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, apartado 9, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 4 de octubre de 1995, *Dieter Armbrrecht*, C-291/92, EU:C:1995:304 y la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de febrero de 2003, *Auto Lease Holland BV*, C-185/01, EU:C:2003:73.

una adquisición intracomunitaria con la mera disposición de los bienes como si fuera propietario, aunque efectivamente no tenga esta condición³⁶⁶.

2. Que el bien debe ser expedido o transportado desde un Estado miembro³⁶⁷ con destino a otro Estado miembro, lo que se traduce en la existencia de un transporte intracomunitario, que en sí mismo es una prestación de servicios y que como tal queda sujeto a su vez al IVA. El hecho de que los bienes estén situados en un Estado miembro y sean expedidos a otro Estado distinto, se configura como un requisito imprescindible para poder calificar una entrega de bienes como una adquisición intracomunitaria. Asimismo, el bien debe ser objeto de transporte y entrar físicamente en el Estado de destino³⁶⁸, resultando irrelevante quién realice el transporte; es decir, que puede ser el adquirente, el transmitente, o incluso una persona en nombre y por cuenta de cualquiera de estos. En definitiva, para que exista una adquisición intracomunitaria la Directiva pone el acento en el transporte físico de los bienes, junto con el poder de transmisión, y excluye como relevante la transmisión jurídica de los bienes. Por lo tanto, si se produce la transmisión de la propiedad de unos bienes, cuando el transmitente y adquirente se encuentren en dos Estados miembros distintos, pero no existe el transporte material de los mismos, no se puede calificar la citada entrega como adquisición intracomunitaria. Asimismo, en el caso de que se efectúe el transporte de los bienes, aunque haya sucesivas transmisiones de bienes en el Estado de destino, sólo existirá una única adquisición intracomunitaria³⁶⁹.

3. Que esa entrega se efectúe por un empresario o profesional en su condición de tal. Serán considerados "sujetos pasivos" quienes realicen con carácter independiente alguna actividad económica o empresarial, y con independencia de cual sea el lugar de

³⁶⁶ Véase, en este sentido, la Consulta de la DGT 2171/2007 de 15 de octubre, JUR/2007/351539.

³⁶⁷ Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la exención de la entrega intracomunitaria de un bien únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente la facultad de disponer del bien en calidad de propietario y el vendedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de ello ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega.

³⁶⁸ Nuñez Graón, M. (2001), *La sujeción al IVA. Operaciones interiores e intracomunitarias*, Marcial Pons, Madrid- “Esto significa que si la mercancía se encuentra en destino antes de ser objeto de la oportuna transmisión entre comprador y vendedor, nos hallamos ante una operación interior en el Estado miembro de destino. Exactamente ocurriría igual, si el bien no saliese del Estado miembro de origen, por lo que se calificaría como operación interior gravada en ese Estado.”

³⁶⁹ Arribas L.M. y Hermosín Álvarez, M. (2009), *Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el IVA*, Documentos del IEF, núm. 19, pág. 20.

realización y cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad³⁷⁰, siempre que no quede amparado por el régimen de franquicia³⁷¹.

4. Que el destinatario de la entrega sea un empresario o profesional actuando como tal o una persona jurídica que no actúe como empresario³⁷². La Directiva no exige ningún requisito formal para que quede sujeta al IVA las adquisiciones intracomunitarias, sin que sea necesaria siquiera la identificación de ambos en los dos Estados³⁷³. Sin embargo, aunque esta identificación sea irrelevante a efectos de la adquisición intracomunitaria de bienes, si que tiene repercusión en la tributación de la entrega, porque si el adquirente no comunica su número de operador intracomunitario al empresario que transmite el bien, la entrega no queda exenta en este último Estado. En ese caso, la operación queda gravada doblemente, como adquisición y como entrega intracomunitaria, y sin que el transmitente se pueda beneficiar de la exención en el Estado miembro desde el que se realiza la entrega. Sin embargo, aunque el número de identificación a efectos del IVA acredita el estatuto fiscal del sujeto pasivo y facilita el control fiscal de las operaciones intracomunitarias, se trata de una mera exigencia formal, que no puede poner en entredicho el derecho a la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria. En consecuencia, aunque es legítimo exigir que el proveedor actúe de buena fe y adopte toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal, los Estados miembros van más allá de las medidas estrictamente necesarias para la correcta percepción del impuesto si deniegan a una entrega intracomunitaria acogerse a la exención del IVA por el mero hecho de que el proveedor no ha facilitado el número de identificación a efectos del IVA, cuando éste no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le puedan exigir

³⁷⁰ Art. 9 de la Directiva 2006/112/CE.

³⁷¹ En ese caso, no procede gravar en destino como adquisición intracomunitaria de bienes una operación que el Estado de origen renuncia a gravar por quedar el empresario o profesional que la realiza amparado en la franquicia.

³⁷² Esa condición del adquirente se acredita mediante la comunicación del número de identificación fiscal atribuido por ese otro Estado miembro, para lo cual se utiliza el denominado sistema VIES («*Vat Information Exchange System*»). Se trata de un sistema de información preventivo que presenta la ventaja de su alta fiabilidad pero, a la vez, el inconveniente de que sus efectos se despliegan *a posteriori*, es decir, que hay un desfase temporal entre el volcado de datos del adquirente al sistema y su disponibilidad posterior por los proveedores que quieran aprovecharse de la exención en una entrega intracomunitaria. En consecuencia, el VIES no ha funcionado como un mecanismo verdaderamente eficaz para evitar cadenas de fraude en las operaciones intracomunitarias. A este aspecto véase Moreno Valero, P.A. (2011), *El fraude en el IVA y sus desencadenantes*, Crónica Tributaria, núm. 139, pág. 171.

³⁷³ Bunes Ibarra, J.M. (2004), *Régimen de las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido según las directivas comunitarias*, en: AA.VV.: *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales Armonizados*, IEF, pág. 31.

razonablemente, transmitir dicho número, pero proporciona por otro lado indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación de que se trata³⁷⁴.

No hay que dejar de destacar el importante papel que ha tenido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sobre todo en la doctrina jurisprudencial que ha mantenido en torno a la aplicación del IVA por los Estados miembros sobre los contribuyentes y en particular sobre los extremos que a continuación abordamos.

En primer lugar, el TJUE invocó el principio de neutralidad fiscal como criterio informante de la correcta utilización de la exención del IVA en las entregas intracomunitarias, siempre que se cumplan los requisitos materiales para la adecuada aplicación de la misma, y aún a pesar de que los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales; en segundo, entendió que no es contrario al Derecho de la Unión Europea el hecho de que la Administración Tributaria de un Estado miembro supedite la mencionada exención del IVA a que el proveedor le transmita el número de identificación del adquirente, siempre que, no obstante, no se deniegue tal exención por el mero hecho de que no se ha cumplido dicha obligación cuando el proveedor no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente, transmitir dicho número de identificación y transmite, por otro lado, indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación en cuestión³⁷⁵; y en tercero ha comprobado que el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales³⁷⁶.

Como es sabido, en virtud del artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Unión Europea, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea

³⁷⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de septiembre de 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, apartado 52.

³⁷⁵ *Ibidem*, apartado 39.

³⁷⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de octubre de 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, apartado 39.

sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes³⁷⁷.

Teniendo en cuenta que la exención de la entrega intracomunitaria de un bien únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente la facultad de disponer del bien en calidad de propietario y el vendedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de ello ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega ni la obtención por parte del adquirente de un número de identificación a efectos del IVA válido para la realización de operaciones intracomunitarias ni su registro en el sistema VIES constituyen requisitos materiales para la exención del IVA de una entrega intracomunitaria no se trata sino de requisitos formales, que no pueden poner en tela de juicio el derecho del vendedor a la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria.

Aunque la entrega intracomunitaria de bienes esté sujeta a la condición objetiva de que se haya producido un desplazamiento físico fuera del Estado miembro proveedor, resulta difícil para la autoridad tributaria, desde la abolición del control en las fronteras entre los Estados miembros, verificar si las mercancías han abandonado físicamente el territorio del referido Estado miembro o no. Por lo tanto, la autoridad tributaria procede a tal verificación principalmente sobre la base de las pruebas presentadas por los sujetos pasivos y de sus declaraciones³⁷⁸.

A este respecto, cabe recordar que, a falta de una disposición concreta en la Directiva sobre el IVA en lo que respecta a las pruebas que los sujetos pasivos han de presentar para poder disfrutar de la exención del IVA, corresponde a los Estados miembros, conforme al artículo 131 de esta Directiva, establecer las condiciones con arreglo a las cuales quedan exentas las entregas intracomunitarias de bienes para garantizar la aplicación correcta y simple de dichas exenciones y prevenir todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales. Sin embargo, en el ejercicio de sus facultades, los Estados miembros deben respetar los principios generales del

³⁷⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de octubre de 2014, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, apartado 46.

³⁷⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2012, *Mecsek-Gabona Kft*, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 35.

Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, entre los cuales figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad³⁷⁹.

Asimismo, procede señalar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y también como puso de relieve el Abogado General en el caso *Plöckl*³⁸⁰, sólo existen dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA³⁸¹. En primer lugar, un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal y puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA no puede invocar el principio de neutralidad fiscal a efectos de la exención del IVA³⁸². En segundo lugar, el incumplimiento de un requisito formal puede llevar a que se deniegue la exención del IVA en caso de que dicho incumplimiento tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales³⁸³.

En atención a las consideraciones anteriores, procede subrayar que el artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que se deniegue al vendedor el derecho a la exención de una entrega intracomunitaria, siempre que se acredite de manera objetiva que éste ha incumplido las obligaciones que le incumbían en materia de prueba o que sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar su propia participación en el fraude³⁸⁴.

2.4.2. El “fraude carrusel” y sus elementos

Si hay una palabra que aparece con frecuencia actualmente cuando se habla de tributación es precisamente la palabra *fraude*. Si hay una legislación que se ha modificado sin lograr, al parecer, los resultados apetecidos, es la que trata de luchar contra el mismo. Se ha buscado la forma de combatirlo en las actividades económicas; en las sociedades, tanto patrimoniales

³⁷⁹ *Ibidem*, apartado 60.

³⁸⁰ Conclusiones del Abogado General Sr. Henrik Saugmandsgaard Øe, EU:C:2016:204, apartado 81.

³⁸¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de octubre de 2016, *Plöckl*, C-24/15, cit., apartado 43.

³⁸² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, cit., apartado 54.

³⁸³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de septiembre de 2012, *VSTR*, C-587/10, cit., apartado 46.

³⁸⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2012, *Mecsek-Gabona Kft*, C-273/11, cit.

como de actividad; en los impuestos indirectos sobre el consumo; en las relaciones entre la sociedad y sus socios³⁸⁵, a través de la tributación de las operaciones vinculadas. Y a juzgar por los resultados, parece que se ha fracasado en el intento. Es cuestión de ver cómo las legislaciones cambian, se amplían, se aplican a nuevos supuestos y aun así parece que no es suficiente, ni los resultados obtenidos son los apetecidos. Lo que nuevamente provoca una batería de medidas no empleadas hasta ahora en un intento de conseguir lo mismo por otro camino.

Dado que la adquisición intracomunitaria de bienes tributa en el Estado de destino de la mercancía, debe eximirse del pago del impuesto a la correspondiente entrega intracomunitaria en el Estado de origen, al objeto de evitar una doble imposición y, de este modo, una vulneración del principio de neutralidad del IVA. Así pues, mientras la adquisición intracomunitaria reemplazó a la tributación de la importación, la exención de la entrega intracomunitaria sustituye a la exención a la exportación. Este esquema de funcionamiento, tan distinto al propio y general del impuesto desde todos los puntos de vista, ocasiona, inevitablemente, un hiato en el grado de conocimiento y control que tienen las Administraciones Tributarias de los Estados implicados sobre las operaciones transfronterizas.

Aunque se intenta prevenir este fenómeno con un notable incremento de las formalidades que acompañan las operaciones a efectos del IVA la dura realidad del fraude pone en evidencia que muchos de estos esfuerzos han resultado baldíos.

Esta debilidad del sistema provocó el nacimiento de así llamado «fraude carrusel»³⁸⁶, un fenómeno que responde a la manera en que los mismos bienes viajan por la Unión de un Estado miembro a otro, y vuelven de nuevo al primero sin llegar a un usuario final. En su forma más sencilla, este fraude requiere tres operadores inscritos a efectos del IVA en dos Estados miembros distintos, aunque normalmente participan en él, como mínimo, seis o siete operadores en dos o más Estados miembros³⁸⁷.

³⁸⁵ Suárez Mosquera, C. (2007), *La calificación jurídica de las operaciones de vinculadas, en la imposición directa, según las modificaciones realizadas por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal*, Documentos IEF, 19/2007.

³⁸⁶ Arribas León, M. (2011), *El artículo 87.Cinco de la Ley del IVA y la lucha contra el fraude fiscal*, Crónica Tributaria, núm. 141, págs. 61-65.

³⁸⁷ En opinión de la doctrina, una de las modalidades de fraude más dañinas es la consistente en la repercusión del impuesto, con la consiguiente generación de un IVA deducible en sede del adquirente, sin proceder al ingreso

En cuanto al fraude carrusel las defraudaciones del IVA no son fenómenos delictivos individualizados relacionados con determinadas empresas, sino comportamientos organizados, cuya realización requiere una planificación previa, la creación de una estructura formada por un entramado de sociedades, la distribución de funciones entre ellas, y la coordinación de su acción conjunta³⁸⁸. Las conductas defraudatorias se encuentran integradas en un plan perfectamente preconcebido, que, además, responde a un patrón muy concreto, tan reconocible como reproducible o exportable a otras latitudes. Sería un error concebir el fraude carrusel como una mera acumulación de mecánicas defraudatorias que otrora funcionaban por separado³⁸⁹.

Las dos conductas esenciales del fraude carrusel³⁹⁰ son, en primer lugar, la que desarrolla la trucha³⁹¹, repercutiendo un IVA que, una vez cobrado del broker³⁹², evade al no ingresar en Hacienda, y, en segundo lugar, la obtención de la devolución del IVA por parte de la distribuidora con motivo de haber efectuado una entrega exenta ya sea por insertarse en la dinámica de las operaciones intracomunitarias de bienes o por tratarse de una exportación. Ambas tienen en común, que el inicio de la operativa es una adquisición intracomunitaria de bienes³⁹³ que permite adquirir la mercancía y ponerla en circulación sin ningún coste fiscal.

de su importe a la Hacienda Pública. En esta estrategia, el defraudador no va a presentar declaración alguna por sus operaciones, por lo que necesita realizar sus adquisiciones sin soportar el tributo, porque no lo va a deducir. Véase Bunes Ibarra, J.M., Sánchez Gallardo, F.J. (2007), *Novedades en el IVA para 2007*, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 289, CEF, pág. 24.

³⁸⁸ Instrucción número 3/2007, de 30 de marzo, *sobre la actuación del Ministerio Fiscal en la persecución de los delitos de defraudación tributaria cometidos por grupos organizados en relación con las operaciones intracomunitarias del impuesto sobre el valor añadido*.

³⁸⁹ Alonso González, L.M. (2008), *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, op. cit., pág. 285.

³⁹⁰ Tal denominación responde a la manera en que los mismos bienes viajan por la Unión de un Estado miembro a otro y vuelven de nuevo al primero sin llegar a un usuario final. En su forma más sencilla, este fraude requiere tres operadores inscritos a efectos del IVA en dos Estados miembros distintos, aunque normalmente participan en él, como mínimo, seis o siete operadores en dos o más Estados miembros.

³⁹¹ La *trucha* se caracteriza por realizar la primera operación fraudulenta. Generalmente ni cumple sus obligaciones fiscales materiales ni tampoco las formales. Desde principio está concebida para hacerse con el importe del IVA repercutido y desaparecer con rapidez del mercado.

³⁹² El *broker* o *pantalla* es la sociedad que se sitúa en un eslabón intermedio entre la *trucha*, u otro *broker*, y la *distribuidora*. Su función consiste en comprar la mercancía a una *trucha* y transmitirla a la *distribuidora*.

³⁹³ De eso se ocupa la *sociedad distribuidora* que adquiere las mercancías del *broker* o quizás directamente de la *trucha*, y, en el fraude carrusel, hace la entrega intracomunitaria, o la exportación, que le permitirá solicitar la devolución del IVA soportado en la adquisición de las mercancías. Para el Fiscal General del Estado al presentarse como acreedor al reintegro de las cuotas de IVA soportadas y como transmisor en una entrega intracomunitaria exenta del IVA, el “*mayorista*” solicita de la Hacienda Pública la devolución del IVA que afirma haber soportado en sus adquisiciones, tributo que la Administración Tributaria nunca recibió porque, la “*trucha*”, situada normalmente al inicio de la cadena de repercusión, actuando de común acuerdo con él, le cargó formalmente el impuesto, directamente o a través de las sociedades “*pantalla*”, pero no lo ingresó en el Tesoro Público, con conocimiento de dicho “*mayorista*”.

En el fraude de cadena³⁹⁴ se trata de una serie de actividades consecutivas, realizadas por varios operadores en una cadena de entregas. Un rasgo esencial del sistema común del IVA es que éste se devenga en cada transacción de una cadena de entregas. Por lo tanto, cada transacción debe ser considerada en sí misma. Así pues, el carácter de una determinada operación en la cadena no puede modificarse por hechos anteriores o posteriores.

De las Conclusiones del Abogado General Sr. L.M. Poiares Maduro podemos destacar una definición más sencilla del fraude carrusel³⁹⁵. El fraude en cadena funciona del modo que se expone a continuación. Un operador inscrito a efectos del IVA (“A”) en un Estado miembro de la Unión Europea vende bienes sujetos a gravamen a un operador inscrito a efectos del IVA (“B”) en otro Estado miembro. La venta de A a B está gravada a un tipo cero en el Estado miembro de A³⁹⁶. B debe declarar la compra y pagar el impuesto sobre la adquisición en su propio Estado miembro y, partiendo de la base de que tiene intención de utilizar dichos bienes para realizar una entrega sujeta a gravamen, posteriormente deduce la misma cantidad en concepto de impuesto soportado. Normalmente, si se trata de un participante en un fraude en cadena, no hará ni una cosa ni otra. Posteriormente, B vende los productos a otro operador inscrito a efectos del IVA (“C”) en su propio Estado miembro, repercutiendo y cobrando el IVA sobre la contraprestación. Sin embargo, no declara a las autoridades tributarias ese IVA y en la práctica desaparece. Ello da lugar al llamado «operador desaparecido». No obstante, en el momento de realizar su venta a C, cuando todavía está inscrito a efectos del IVA, B entrega una factura del IVA a C, que deduce el IVA que pagó a B en concepto de impuesto soportado. C, a quien los Commissioners se refieren como «intermediario», vende a continuación los bienes a un operador inscrito en otro Estado miembro: el rasgo distintivo del fraude más simple es que el comprador es A, y es esta circularidad lo que da origen al término “*fraude en cadena*”. C tiene derecho a deducir el impuesto soportado, pero, dado que su venta a A está gravada a un tipo cero en el Estado miembro de C, no se le exige que repercuta ningún impuesto³⁹⁷. El resultado, si el fraude consigue su objetivo, es que B ha percibido el IVA que las autoridades tributarias deben pagar a C, pero no lo ha declarado. En esta situación, la conducta de B es sin duda fraudulenta y probablemente también la de A, mientras que C

³⁹⁴ Es un sinónimo del fraude carrusel.

³⁹⁵ Conclusiones del Abogado General Sr. L.M. Poiares Maduro de 16 de febrero de 2005, EU:C:2005:89, apartado 7.

³⁹⁶ La entrega de bienes a un operador en otro Estado miembro estará exenta de IVA. En la redacción de la UK Value Added Tax Act 1994 la entrega «está gravada a un tipo cero».

³⁹⁷ La entrega de bienes a un operador en otro Estado miembro está exenta de IVA. El vendedor podrá deducir el impuesto soportado con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva, tal como fue añadido por su artículo 28 séptimo, apartado 1.

podría no conocer en absoluto lo que está ocurriendo, y la utilización que se está haciendo de su participación. El objetivo de B, no es comprar y vender con arreglo al desarrollo de las relaciones comerciales normales, sino colocarse en una posición que le permita percibir el IVA. Los bienes no son más que un instrumento necesario para dar verosimilitud a las transacciones. Del mismo modo, A (al menos, si participa en el fraude) no tiene ningún verdadero motivo comercial para volver a adquirir aquello que acaba de vender. Aunque puede ocurrir que A participe involuntariamente si C le vende los productos a un precio inferior a aquel al que se los vendió a B (o inferior a un precio al que, teniendo en cuenta las oscilaciones del mercado, podría venderlos en el futuro), A y B actúan de manera concertada y que el hecho de que A vuelva a adquirir los productos es deseable, en parte por razones de control y en parte porque es más fácil y más barato utilizar una cantidad determinada de productos varias veces que adquirir un nuevo suministro en el mercado abierto para cada segmento. B, consciente de que obtendrá un beneficio como consecuencia de no haber declarado el impuesto repercutido que se ha devengado, puede permitirse vender bienes a C a un precio inferior al que pagó a A, y así lo hará, en caso de necesidad, para asegurar una venta».

A continuación, el «operador desaparecido» vende a pérdida los bienes a una empresa intermediaria que, seguidamente, reclama a los Commissioners el IVA soportado. Esta empresa intermediaria revende a su vez dichos bienes a otra empresa intermediaria con un margen de beneficio y, finalmente –en su caso, tras una serie de compras y ventas– los bienes llegan a una empresa que las vende a un operador inscrito a efectos del IVA en otro Estado miembro, que en ocasiones es el propio proveedor inicial establecido en el primer Estado miembro. Esta última venta está exenta y genera un derecho a deducción del IVA soportado que la empresa exportadora intentará posteriormente recuperar. El «operador desaparecido» no paga a continuación a la Hacienda el IVA recibido en la segunda entrega. También puede tratarse de un operador que afirma representar a una empresa existente, inscrita a efectos del IVA, pero que no guarda relación alguna con dicha empresa (en tales casos se suele decir que el operador utiliza un «número de IVA secuestrado»).

³⁹⁸

Se pueden imaginar innumerables variaciones en la cadena de entregas, mucho más complicadas que la descrita anteriormente y, en realidad, los mismos bienes pueden «circular

³⁹⁸ Véase, en este sentido, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de mayo de 2006, *Federation of Technological Industries y otros*, C-384/04, EU:C:2006:309, apartado 11.

por» varias cadenas diferentes. No obstante, el problema sigue siendo en esencia el mismo: un operador percibe una cantidad que se le paga en concepto de IVA pero no la declara a las autoridades tributarias. El operador incumplidor puede utilizar un número de identificación «usurpado» o puede inscribirse a efectos del IVA y sencillamente desaparecer antes de que las autoridades tributarias tomen medidas.

Teniendo en cuenta que en los últimos años se ha producido un aumento³⁹⁹ de este tipo de fraude en el comercio intracomunitario y, aunque la cantidad exacta de dinero en juego resulta difícil de cuantificar, está claro que ocasiona una pérdida considerable de ingresos nacionales en la actualidad se ha convertido en una de las preocupaciones más serias para los Estados miembros. Por ello, estas modalidades de fraude han justificado la adopción en algunos Estados miembros de medidas, cuya compatibilidad con el Derecho de la Unión ha sido cuestionada⁴⁰⁰.

Asimismo, conforme a reiterada jurisprudencia del TJUE se desprende que, se considera comportamiento fraudulento de un sujeto pasivo que puede dar lugar a que se le deniegue un derecho previsto en la Directiva 2006/112/CE, no sólo la situación en la que el propio sujeto pasivo, y sólo él, comete inmediatamente un fraude fiscal, sino también aquella en la que un sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición o la entrega efectuada, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la misma cadena de entregas, y no existe razón objetiva alguna que permita concluir que sería de otro modo por el mero hecho de que

³⁹⁹ Informes de la Comisión del Consejo y al Parlamento Europeo sobre la utilización de mecanismos de cooperación en la lucha contra el fraude en el IVA.

⁴⁰⁰ En España, la Ley 36/2006 de Medidas de prevención del fraude fiscal estableció un supuesto de responsabilidad subsidiaria en el IVA, como forma de erradicar las tramas organizadas de defraudación. En el articulado de dicha Ley se adiciona un nuevo apartado cinco al artículo 87 de la Ley 37/1992. En dicho apartado se establece un supuesto de responsabilidad subsidiaria, como consecuencia de la adquisición de bienes efectuados a terceros en el caso de que éstos no ingresen el impuesto repercutido, y siempre y cuando concurren una serie de circunstancias. Lo cierto, es que este supuesto de responsabilidad subsidiaria ha sido objeto de numerosas críticas por parte de la doctrina. Véase Falcón y Tella, R. (2007), *La inversión del sujeto pasivo en las entregas de teléfonos móviles y microprocesadores realizadas en el Reino Unido: un posible ejemplo a seguir*, Quincena Fiscal, núm. 14, pág. 5; Falcón y Tella, R. (2006), *La responsabilidad subsidiaria prevista en el nuevo art. 87, cinco, LIVA: una medida vacía de contenido (en la medida en que si el comprador conoce el fraude la responsabilidad es solidaria, y si no lo conoce, la responsabilidad resulta inexigible) que debería sustituirse por una ampliación de los supuestos de inversión del sujeto pasivo*, Quincena Fiscal, núm. 21; Falcón y Tella, R. (2006), *Las cadenas de fraude en el IVA y la STJCE de 12 de enero de 2006: la incompatibilidad con la Sexta Directiva de los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el anteproyecto de ley de prevención del fraude*, Quincena Fiscal, núm. 2, pág. 7; García Novoa, C. (2007), *Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude*, Quincena Fiscal, núm. 13, pág. 15; Ruiz Garijo, M. (2008), *Un nuevo y anómalo supuesto de responsabilidad tributaria en el IVA. Análisis de su adecuación al Derecho Comunitario y de su eficacia en una economía globalizada*, Impuestos, núm. 21, pág. 18.

la cadena de entregas afectada por un fraude se extienda a dos o más Estados miembros, o de que la operación mediante la que se cometió el fraude en el IVA tuvo lugar en un Estado miembro distinto de aquel en el que el sujeto pasivo implicado en la realización fraudulenta de las transacciones de que se trata pretende indebidamente acogerse a un derecho derivado de la Directiva 2006/112/CE.

De igual manera, el TJUE considera que el denominado fraude carrusel en el IVA se ejecuta en el marco de entregas intracomunitarias, siendo precisamente de la combinación específica de transacciones efectuadas en varios Estados miembros de donde resulta el carácter fraudulento de dichas operaciones tomadas en conjunto. Por tanto, resulta irrelevante una declaración según la cual, únicamente a la luz del ordenamiento jurídico del Estado miembro que debe decidir sobre la concesión de tal derecho, parecen concurrir los requisitos establecidos al efecto, puesto que la implicación en un fraude en el IVA puede consistir en una participación consciente, o que debería haberlo sido, en una cadena de transacciones en cuyo marco otro operador, mediante una operación ulterior que ha tenido lugar en otro Estado miembro, consuma la comisión de dicho fraude. El TJUE rechaza cualquier otra interpretación que no sería conforme con el objetivo de la lucha contra el fraude fiscal, reconocido y promovido por la Directiva⁴⁰¹.

La dificultad de prevenir y combatir este tipo de fraude radica en el hecho de que todas las operaciones del circuito son legales y se efectúan en observancia de las obligaciones tributarias. Además, es posible que algunos operadores de la cadena de entregas ni siquiera sean conscientes de que participan en un fraude y actúen de buena fe. Es únicamente el operador desaparecido el que incurre en un fraude propiamente dicho al no pagar el impuesto adeudado a las autoridades tributarias. No obstante, lo habitual es que este operador realice operaciones bajo el número de identificación a efectos del IVA de otra empresa que ignora tal circunstancia o se presente bajo la forma de una sociedad constituida a nombre de un «*hombre de paja*», en general una persona de extracción social desfavorable que haya permitido la utilización de su identidad sin medir el alcance de sus actos. Después del fraude, sus organizadores desaparecen y las autoridades fiscales se hallan frente a una persona que carece de todo patrimonio, incapaz de asumir responsabilidad económica alguna.

⁴⁰¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de diciembre de 2014, *Italmoda*, C-131/13, EU:C:2014:2455, apartados 64 y 68.

No debe entenderse este tipo de fraude como una cadena de entregas «normal», en la cual se introduce un defraudador que se ha limitado a no realizar el pago adeudado a las autoridades tributarias. Incluso si ocurre que se utilizan empresas normales, con su pleno acuerdo o a sus espaldas, como eslabones de la cadena de entrega, todo ello constituye una actividad organizada exclusivamente al objeto de cometer el fraude fiscal. El fisco no es la única víctima del procedimiento. Dado que se trata de operaciones comerciales realizadas exclusivamente al objeto de cometer el fraude y que se elude el pago del IVA, el provecho de los defraudadores no procede del margen de beneficio, sino del fraude en sí. En efecto, pueden permitirse aplicar precios muy inferiores a los del mercado, lo cual perjudica a los operadores económicos honrados. En casos extremos, en un mercado determinado, la actividad económica legal puede hacerse imposible por su falta de rentabilidad, debida a los bajos precios derivados del fraude. Además, el fraude fiscal viene a menudo acompañado de otros actos reprochables, tales como la falsificación⁴⁰².

En consecuencia, el Tribunal ha confirmado que a un sujeto pasivo, que sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar los derechos a la deducción, a la exención o la devolución del IVA, participaba en un fraude en este Impuesto cometido en el marco de una cadena de entregas, pueden denegársele tales derechos, pese a que dicho fraude se cometió en un Estado miembro distinto de aquel en el que se solicitaron esos derechos y a que dicho sujeto pasivo cumplió, en este último Estado miembro, los requisitos formales establecidos en la legislación nacional para poder acogerse a tales derechos.

Por otro lado, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, la pérdida del derecho a deducir o de la exención que, en su caso, proceda, sería admisible en el supuesto de que el sujeto pasivo, aun sin haber formado voluntariamente parte de la trama de fraude, actuase negligentemente, en el sentido de que existiendo indicios de fraude no se informase sobre la fiabilidad de los operadores con los que comerciaba. Así pues, en aquellos supuestos en que el sujeto pasivo no hubiese participado ni tuviese conocimiento del fraude, sin que dicha falta de conocimiento pueda ser reprochable a una actuación negligente, no debería suponer la pérdida del derecho a deducir o de la exención que proceda.

⁴⁰² Conclusiones del Abogado General Sr. Maciej Szpunar de 11 de septiembre de 2014, cit., apartados 36 y 37.

Como señala el TJUE⁴⁰³ la Directiva 2006/112/CE justifica a veces el establecimiento de exigencias elevadas respecto a las obligaciones de los proveedores. No obstante, el reparto del riesgo entre el proveedor y la Administración Tributaria tras un fraude cometido por un tercero debe ser compatible con el principio de proporcionalidad, y este no es el caso cuando un régimen impositivo imputa toda la responsabilidad por el pago del IVA al proveedor, independientemente de su implicación o no en el fraude cometido por el comprador. En cambio, no sería contrario al Derecho comunitario exigir que el proveedor adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal.

2.4.3. Las facturas falsas como herramientas de actuaciones fraudulentas en el IVA

La factura completa es, sin duda, el principal medio de prueba a efectos tributarios; pero ello no quiere decir, sin embargo, que las cuotas o gastos deducibles no puedan probarse de otras formas, siempre que las mismas acrediten de modo fehaciente la realidad de tales gastos y cuotas⁴⁰⁴. Es un documento de gran importancia probatoria en materia tributaria⁴⁰⁵, tanto

⁴⁰³ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2008, *Netto Supermarket*, C-271/06, cit., apartados 22 y 23.

⁴⁰⁴ Véase, en este sentido, la STSJ Extremadura de 18 junio 1996, las SSTSJ Comunitat Valenciana de 28 febrero 2005, 27 mayo 2010, 10 de septiembre de 2013, 3 de febrero de 2015 y 15 julio de 2016, la STSJ Castilla y León (Valladolid) de 10 diciembre 2007, la STSJ de Castilla-La Mancha de 19 de mayo de 2014, las SSTSJ de Andalucía (Granada) de 22 de febrero de 2016 y 24 de octubre de 2016, la STSJ de la Región de Murcia de 22 de julio de 2016 y las SSTSJ Galicia de 26 de noviembre de 2008, 18 de junio de 2009, 5 mayo 2010 y 20 de mayo de 2015. En todas ellas se declaró que la eficacia probatoria de una factura será mayor o menor en función de su contenido; pero la misma, en ningún caso, aunque esté incompleta, estará privada de eficacia, ya que un documento privado incompleto o incorrecto no tiene por qué carecer de relevancia cuando mediante otros medios se corrobora su contenido.

⁴⁰⁵ El art. 164. Uno.3º LIVA dispone que los sujetos pasivos de este impuesto tienen que cumplir, entre otras, la obligación de expedir factura de todas sus operaciones, y en cumplimiento de este mandato el art. 2 Reglamento facturas señala que los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del IVA, sin más excepciones que las previstas en dicho Reglamento precisando que obligación se extiende también a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del IVA, y añadiendo que asimismo deberá expedirse factura por los pagos recibidos antes de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que deba asimismo cumplirse esta obligación conforme a lo señalado, a salvo de las entregas de bienes exentas del IVA por aplicación de lo dispuesto en el art. 25 LIVA, esto es las entregas de bienes destinados a otros Estados miembros de la UE. Según el art. 178, letra a), de la Directiva 2006/112/CE, para ejercer el derecho a la deducción contemplada en el art. 168, letra a), de dicha Directiva, el sujeto pasivo debe estar en posesión de una factura. Por tanto, con arreglo a lo dispuesto en el art. 220, número 1, de dicha Directiva, es preciso expedir una factura para toda entrega de bienes o prestación de servicios efectuada por un sujeto pasivo para otro sujeto pasivo o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo; para las entregas de bienes a que hace referencia el art. 33 de dicha Directiva; para las entregas de bienes que se efectúen en las condiciones que establece el art. 138 de citada Directiva; para los pagos anticipados efectuados antes de la realización de una de las entregas de bienes; y para los pagos anticipados efectuados por otros sujetos pasivos o por personas jurídicas que no sean sujetos pasivos antes de la conclusión de las prestaciones de servicios.

respecto del uso legítimo del crédito fiscal del IVA por parte de un contribuyente, como de la justificación del cargo lícito de costos y gastos en el accertamiento o determinación del Impuesto sobre las Rentas.

La expedición de facturas falsas⁴⁰⁶ o falseadas y su utilización por parte de su receptor puede dar lugar a diversas infracciones en el ámbito tributario⁴⁰⁷ y, por tanto, el conjunto de acciones que se integran en la conducta expuesta puede ser objeto de diversas sanciones. Un primer hecho susceptible de ser sancionado es la expedición de facturas falsas o falseadas. Si la finalidad que tiene la elaboración del documento falseado es ser utilizado por su receptor, la utilización de la factura falsa o falseada puede ser constitutiva de una segunda infracción tributaria si con ello se causa un perjuicio directo o indirecto a la Hacienda Pública⁴⁰⁸.

Se entiende por “*factura falsa*” aquella que, en su materialidad o contenido, falta a la verdad. La falsedad del documento puede ser material⁴⁰⁹. Por otro lado puede ser que en él se hayan adulterado los elementos físicos que conforman la factura. Es ideológica⁴¹⁰, cuando la

⁴⁰⁶ También hay que tener en cuenta la posibilidad de un reproche penal a la emisión de facturas falsas. Según el art. 392 del Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777), la conducta del sujeto que emite una factura falsa o falseada, puede ser constitutiva de un delito de falsedad en documento mercantil. Los supuestos en los que la falsedad de una factura puede constituir un delito, según el art. 392 del Código Penal, son los siguientes: a) Si la falsedad altera la factura en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial. b) Si simula la factura en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad. c) Si supone que en los hechos a que se refiere la factura han intervenido personas que no han tenido intervención en ellos o se les atribuyen declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieran hecho. Si recayera sentencia condenatoria de la jurisdicción penal, quedaría excluida la posibilidad de imponer una sanción tributaria de acuerdo con lo previsto en el art. 180.1 LGT (RCL 2003, 2945). En el ámbito tributario, la expedición de facturas falsas o falseadas, según el art. 201.3 LGT, es una infracción calificada como muy grave. El tipo básico de esta infracción, según el art. 201.1 LGT es «el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos». El párrafo 3 del citado art. 201 LGT establece un tipo agravado disponiendo que esta infracción será muy grave «cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas con datos falsos o falseados».

⁴⁰⁷ El artículo 201 de la Ley General Tributaria dispone en su apartado 1 que: “Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos”. Añade en su apartado 2 que: “La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será grave en los siguientes supuestos: a) Cuando se incumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación, salvo lo dispuesto en la letra siguiente de este apartado y en el apartado 3 de este artículo. Entre otros, se considerarán incluidos en esta letra los incumplimientos relativos a la expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas o documentos sustitutivos. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción”. Finalmente, en cuanto aquí interesa dispone en su apartado 3 que: “La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será muy grave cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados”.

⁴⁰⁸ Casana Merino, F. (2015), *La expedición de facturas falsas y la derivación de las sanciones al responsable solidario*, Revista Quincena Fiscal, núm. 21, págs.61-91.

⁴⁰⁹ Cuando se altera un documento inicialmente verdadero, con datos falsos o mendaces o crearlo enteramente engañoso.

⁴¹⁰ Consistente en realizar un documento no veraz, con conocimiento de que no se corresponde con la realidad de los hechos. En este caso no existe alteración o manipulación derivada de un documento inicialmente veraz.

materialidad del documento no está adulterada, pero las operaciones que en ella se consignan son mentirosas o inexistentes⁴¹¹.

En primer lugar, hay que subrayar que, según el TJUE no se extiende al impuesto devengado exclusivamente por estar mencionado en la factura⁴¹². En el sistema del IVA, el derecho a deducción está vinculado a la realización efectiva de la entrega de bienes o de la prestación de servicios de que se trata⁴¹³. Además, de la abundante jurisprudencia del TJUE se puede destacar que el derecho de deducción del IVA soportado se limita únicamente a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresados en la medida en que se han devengado. El hecho de limitar el ejercicio del derecho a la deducción únicamente a los impuestos que correspondan a entregas de bienes y prestaciones de servicios es contrario al principio de la neutralidad del IVA, y hay que poner de relieve que, para garantizar la aplicación de este principio, corresponde a los Estados miembros establecer, en sus ordenamientos jurídicos internos, la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe⁴¹⁴. Sin embargo, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que los Estados miembros puedan supeditar dicha regularización a

⁴¹¹ La jurisprudencia viene a diferenciar ambos conceptos determinando que con las falsedades materiales se elaboran documentos falsos, mientras que las falsedades ideológicas son más bien falsedades documentadas, esto es, documentos verdaderos con contenido falso. La sentencia de 5 de octubre de 2007 (TS 2ª, recurso 2254/2006) señala que la falsedad ideológica del particular continuará siendo típica bajo el Código penal de 1995, en la modalidad del párrafo segundo del artículo 390.1, cuando las facturas constituyan una ficción total, simulando la creación de documentos mercantiles inexistentes, con suficiente apariencia de credibilidad para inducir a error a las sociedades a las que iban destinadas. La sentencia de 6 de junio de 2012 (TS 2ª, recurso 1143/2011) lo expresa en estos términos: “*De modo que estaremos ante un supuesto atípico cuando el particular falte a la verdad en la narración de los hechos que se incorporan a un documento público, oficial o mercantil con efecto de mera interpolación no esencial, es decir, cuando introduzca mendazmente un elemento falsario de estricta aportación personal en un documento que, a su vez, debe ser auténtico, o verdadero, si se quiere. Por ejemplo, una falsa introducción de un dato que no es real (el precio, pongamos por caso) en una escritura de compraventa (documento público), otorgada ante notario; o una manifestación mendaz en la obtención de una licencia administrativa o el suministro de un dato en una liquidación con trascendencia tributaria (documento oficial), o la intencionadamente errónea descripción de datos en una factura o en un contrato de adhesión (documentos mercantiles). Pero nunca podrá producirse la aludida atipicidad si lo que se lleva a cabo es una simulación completa del documento, de modo que en apariencia se trate de un documento verdadero, siendo falso en su totalidad o en su mayor parte, de manera que la mendacidad suponga simular «un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad». Es, pues, la mutación de la autenticidad lo que confiere trascendencia penal a la conducta del autor”.*

⁴¹² Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de diciembre de 1989, *Genius Holding*, C-342/87, cit.

⁴¹³ El auto del Presidente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 4 de julio de 2013, *Menidžyerski biznes reszenija*, C-572/11, EU:C:2013:456, apartado 19.

⁴¹⁴ El principio de buena fe y su relación con el derecho a la deducción se va a desarrollar y analizar detalladamente en el capítulo 2.5.

la buena fe de quien expide la factura. Esta regularización no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración Tributaria⁴¹⁵.

Procede recordar que, de conformidad con la finalidad de la Directiva 2006/112/CE, que pretende establecer un sistema común de IVA basado, entre otras cosas, en una definición uniforme de las operaciones sujetas a gravamen, el concepto de «entrega de bienes», tiene carácter objetivo y se aplica con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate, sin que la Administración Tributaria esté obligada a realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo ni tampoco a tener en cuenta la intención de un operador diferente de dicho sujeto pasivo que interviene en la misma cadena de entregas⁴¹⁶.

Sin embargo, para denegar al sujeto pasivo destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA mencionado en esa factura basta con que la Administración acredite que las operaciones a las que corresponde tal factura no han sido realizadas efectivamente o que esas facturas no correspondían a ninguna entrega efectiva⁴¹⁷.

A este respecto, también hay que recordar que incumbe a quien solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos para tener derecho a ella y, en particular, que reúne los criterios para ser considerado como un sujeto pasivo⁴¹⁸. La autoridad administrativa o jurisdiccional, al pronunciarse sobre este problema, debe apreciar todas las circunstancias que caracterizan un caso particular para determinar si la actividad de que se trate tiene por finalidad obtener ingresos continuados en el tiempo.

Asimismo hay que subrayar que, no sólo las facturas falsas sino también las facturas que mencionan del IVA de manera no justificada según la jurisprudencia del TJUE se oponen al derecho a la deducción del IVA incluido en la factura de que se trata.

⁴¹⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de junio de 2009, *Stadeco BV*, C-566/07, cit., apartados 37 y 38.

⁴¹⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de noviembre de 2013, *Dixons Retail plc*, C-494/12, EU:C:2013:758, apartado 21.

⁴¹⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de junio de 2018, *SGI y Valériane SNC*, C-459/17 y C-460/17, EU:C:2018:501.

⁴¹⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de septiembre de 1996, *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352, apartado 24.

Es preciso señalar, en primer lugar, que, por un lado el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE dispone que cualquier persona que mencione el IVA en una factura es deudora de dicho impuesto y, por otro, al establecer que el IVA mencionado en la factura se adeuda, el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a deducción previsto en el artículo 167 y siguientes de la Directiva. En segundo lugar, en lo que atañe a la devolución del IVA facturado por error, ha de recordarse que la Directiva 2006/112/CE no prevé ninguna disposición sobre la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado y que, en estas circunstancias, corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado⁴¹⁹.

Según el Tribunal, el hecho de supeditar la regularización del IVA indebidamente mencionado en una factura al requisito de la rectificación de ésta –requisito que ya no puede cumplirse– va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo previsto en el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, consistente en la eliminación completa del riesgo de pérdida de ingresos fiscales y, por ello, el principio de neutralidad del IVA, tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, sobre la base de una disposición nacional que tiene por objeto la transposición de dicho artículo, la Administración Tributaria deniegue al prestador de un servicio exento la devolución del IVA facturado por error a su cliente, basando su negativa en que el prestador del servicio no procedió a rectificar la factura errónea, cuando dicha administración, mediante resolución firme, denegó al cliente el derecho a la deducción del IVA, y, como consecuencia, ya no resulta de aplicación el régimen de rectificación previsto por la ley nacional⁴²⁰.

Sin embargo, el principio de neutralidad del IVA puede ser invocado por un sujeto pasivo contra una disposición nacional, o de la aplicación de ésta, que vulnere dichos principios⁴²¹. El principio de neutralidad del IVA, tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, que impone al Estado miembro de que se trate una

⁴¹⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de abril de 2013, *Rusedespred OOD*, C-138/12, EU:C:2013:233, apartado 25.

⁴²⁰ *Ibidem*, apartados 34 y 35.

⁴²¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de abril de 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, apartado 34.

obligación incondicional y suficientemente precisa, puede ser invocado contra una disposición nacional que lo vulnere.

El TJUE también se ha pronunciado sobre las circunstancias cuando por error se menciona un importe como IVA en las facturas que extienden relativas a los citados servicios, dicho importe no puede calificarse de IVA. En tal situación cuando el importe que se menciona como IVA en la factura extendida por una persona que presta servicios no debe calificarse de IVA, en el caso de que dicha persona crea por error que presta los servicios como independiente, siendo así que existe en realidad una relación de subordinación. Según el TJUE, en caso de regularización del importe mencionado en este concepto, que en ningún caso puede constituir un IVA, no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales en el marco del régimen del IVA. Por ello, de la Directiva 2006/112/CE se desprende que no se opone a la devolución de un importe que se haya mencionado por error como IVA en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos, cuando los referidos servicios no estén sujetos al IVA y, por consiguiente, el importe facturado no pueda calificarse de IVA⁴²².

Hay que recordar que, a resultas de la jurisprudencia del TJUE la factura es un requisito para ejercicio del derecho de deducción, por un lado, y por otro es una prueba más a valorar juntamente con otros elementos probatorios. Además, la factura *per se* no determina el derecho de deducción, ya que se deberán cumplir los requisitos materiales pero su ausencia no de termina la pérdida del derecho de deducción. En todo caso, ya no es de recibo en Derecho rechazar deducción por Incumplimiento formal de factura sin entrar en el incumplimiento de los requisitos materiales que exige la Directiva para la deducción.

De la jurisprudencia del TJUE se infiere que la Administración Tributaria no puede negar el derecho a la deducción del IVA basándose únicamente en que una factura incumple los requisitos exigidos por el artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva 2006/112/CE si tiene a su disposición toda la información necesaria para verificar que se cumplen los requisitos materiales para ejercitar ese derecho. A este respecto, el examen que debe efectuar la Administración Tributaria no puede tener por objeto exclusivamente la factura de que se trate, sino que debe tener en cuenta además la información complementaria aportada por el sujeto

⁴²² Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de noviembre de 2003, *Karageorgou*, C-78/02, EU:C:2003:604, apartado 52.

pasivo. Lo confirma el artículo 219 de la Directiva 2006/112/CE, a cuyo tenor se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial. La aplicación estricta de la exigencia formal de presentar facturas contravendría los principios de neutralidad y proporcionalidad, dado que tendría como efecto impedir de manera desproporcionada al sujeto pasivo beneficiarse de la neutralidad fiscal con respecto a sus operaciones.

Así pues, para verificar si se cumplen, en el asunto principal, los requisitos materiales exigidos para que el sujeto pasivo pueda ejercitar su derecho a deducir el IVA, el órgano jurisdiccional debe tener en cuenta toda la información que proporcionan tanto las facturas controvertidas como los documentos anexos aportados por la empresa⁴²³, teniendo en cuenta que incumbe al sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella⁴²⁴.

Por tanto, el sujeto pasivo está obligado a aportar pruebas objetivas de que, efectivamente, con anterioridad adquirió bienes y recibió servicios de sujetos pasivos, para las necesidades de sus propias operaciones sujetas al IVA, y con respecto a los cuales efectivamente abonó el IVA.

Estas pruebas pueden comprender, en particular, los documentos que se encuentren en posesión de los suministradores o prestadores de servicios de los que el sujeto pasivo haya adquirido bienes o recibido servicios y por los cuales haya abonado el IVA. Una estimación resultante de un dictamen pericial ordenado por un órgano jurisdiccional nacional puede, en su caso, completar las antedichas pruebas o reforzar su credibilidad, pero no reemplazarlas⁴²⁵.

No obstante, los principios que regulan la aplicación del régimen común del IVA por los Estados miembros, en particular los de neutralidad fiscal y seguridad jurídica, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, ante meras sospechas carentes de prueba, por parte de la Administración Tributaria nacional, sobre la realización efectiva de las operaciones económicas que dieron lugar a la emisión de una factura fiscal, se deniegue al

⁴²³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de septiembre de 2016, *Barlis*, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 45.

⁴²⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de julio de 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, apartado 37.

⁴²⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de noviembre de 2018, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, apartado 45.

sujeto pasivo destinatario de la factura fiscal el derecho a la deducción del IVA cuando no pueda aportar, además de dicha factura, otras pruebas de la realidad de las operaciones económicas realizadas⁴²⁶.

El Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva⁴²⁷. Si así ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude, lo mismo sucede cuando éste sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA. En consecuencia, sólo puede denegarse al sujeto pasivo el derecho a la deducción si se acredita, mediante elementos objetivos, que ese sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se basa el derecho a la deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido por el proveedor o por otro operador económico anterior o posterior en la cadena de tales entregas de bienes o prestaciones de servicios⁴²⁸.

Si bien es cierto que ese sujeto pasivo puede verse obligado, cuando disponga de indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a informarse acerca de otro operador, del que tenga intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad, la Administración Tributaria nacional competente no puede sin embargo exigir de manera general a dicho sujeto pasivo que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni fraude por parte de los operadores anteriores, ni que, por otro lado, disponga de documentación al respecto⁴²⁹.

⁴²⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 4 de junio de 2020, *SC C.F. SRL*, C-430/19, EU:C:2020:429.

⁴²⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de octubre de 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 34.

⁴²⁸ *Ibidem*, apartado 35.

⁴²⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de octubre de 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 52.

Concluyendo, debe destacar que, el Derecho comunitario no impide a los Estados miembros considerar la expedición de facturas ficticias que indiquen el IVA indebidamente como un intento de fraude fiscal. Por tanto, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura⁴³⁰.

2.5. El principio de buena fe y la diligencia razonable como vías de refuerzo del derecho a la deducción

Analizando los fallos que abarcan tanto el fraude fiscal en el IVA como el abuso fiscal en esta materia, hay que subrayar que con estos dos fenómenos fraudulentos de manera inseparable está conectado el derecho a deducción con la actuación de *bona fides*⁴³¹, al que el TJUE en su jurisprudencia otorgó un papel protector especial a los sujetos pasivos que no sabían o no podían haber sabido que participaban en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA.

Ya en los tiempos antiguos el enfoque práctico de los juristas romanos a los problemas analizados resultó en el hecho de que la referencia a la buena fe se produjo en conexión con la solución de un problema legal específico, y no sintetizarlos en conceptos generales⁴³²; por lo tanto, la base para concretar *bona fides* a la hora de resolver casos concretos fue la convicción de que existían principios claros, valores que la ley debería servir para poner en práctica. Además, un área importante de aplicación práctica de la buena fe fue la evaluación de la fuerza vinculante de los contratos. En este sentido, la buena fe permitió corregir el contenido de las actividades pactadas por los contratistas.

⁴³⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink & Cofreth i Strobel*, C-454/98, EU:C:2000:469, apartado 62 y 63.

⁴³¹ La expresión “*de buena fe*” ya se utilizaba por los abogados romanos antiguos. La buena fe, en el sentido que le daban a este concepto, era una cierta medida ética, una medida de conducta en determinadas relaciones jurídicas. Los criterios en los que se basaron los jueces y el pretor al referirse a la buena fe fueron, sobre todo, la honestidad y la seriedad. También hay que mencionar uno de los más grandes jurisconsultos de la historia del Derecho romano- Domicio Ulpiano y su máxima *Iuris praecepta sunt haec: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*- el derecho consistía en tres reglas o principios básicos: vivir honestamente, no dañar a los demás, y dar a cada uno lo suyo. La buena fe también fue traducida como la confianza mutua de las partes, así como en los principios de equidad y justicia. (*aequitas*).

⁴³² Doliwa, K. (2008), *Dobra wiara jako wyrażenie języka prawnego*, Monitor Prawniczy, núm. 6, pág. 302.

La literatura analizada indica dos funciones básicas de la buena fe. En primer lugar, la buena fe cumple una función protectora, constituye una garantía *sui generis*⁴³³ de la seguridad de las transacciones de derecho civil. En segundo lugar, la buena fe cumple la función de un criterio que evalúa el cumplimiento de la conducta de un contratista con el estándar exigido por la ley⁴³⁴. Sin embargo, la ley en el sentido estricto resulta ser a menudo insuficiente: no conoce la respuesta a un problema o, aún peor, que indica una solución inaceptable. Para contrarrestar tales situaciones, intervienen varios constructos justos⁴³⁵, entre ellos la mencionada buena fe. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su jurisprudencia ha señalado reiteradamente a las cuestiones de buena fe, como *sui generis*, intentando ayudar a resolver al órgano jurisdiccional nacional⁴³⁶, que mediante la resolución al TJUE planteó una cuestión prejudicial, las dudas legales que han surgido con relación a un caso concreto, entre ellos, los casos relacionados con el fraude del IVA y el derecho a la deducción del impuesto soportado.

Hay que subrayar que, la buena fe se entiende en sentido amplio, más allá de la acepción clásica de dicho concepto. En efecto, según la jurisprudencia comprobada se puede llegar a una conclusión que, cumple la exigencia de buena fe el sujeto pasivo que no sólo no ha participado activamente en el fraude, sino que ni siquiera sabía ni podía saber que estaba implicado en el mismo. Se exige pues que el sujeto pasivo sea honrado, pero también, si es necesario, que adopte ciertas precauciones para asegurarse de la regularidad de las operaciones realizadas. Esta segunda exigencia, que denominaría como un deber de diligencia razonable, se explica por la función específica del sujeto pasivo en el sistema del IVA, en el cual no es sólo el obligado al pago del impuesto, sino también su recaudador. El buen funcionamiento del sistema depende pues de una amplia medida del comportamiento de los propios sujetos pasivos.

⁴³³ Según la RAE- De un género o especie muy singular y excepcional.

⁴³⁴ Celsus – *Ius est ars boni et aequi* (latín- La ley es el arte de aplicar lo bueno y lo correcto).

⁴³⁵ Stelmachowski, A. (1998), *Zarys teorii prawa cywilnego*, Warszawa, pág. 109.

⁴³⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de julio de 1984, *Campus Oil Limited y otros*, C-72/83, EU:C:1984:256, apartado 10, donde se subraya que en el marco de la estrecha cooperación que establece el artículo 177 del Tratado (ahora artículo 267 TFUE) entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, basada en un reparto de funciones entre tales órganos, corresponde al órgano jurisdiccional nacional decidir el momento procesal en que procede remitir una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia y, a tal fin, apreciar los hechos del asunto y las alegaciones de las partes, de los que únicamente él puede tener un conocimiento directo, al objeto de definir el marco jurídico en el que debe situarse la interpretación interesada. Por lo tanto, la elección del momento en el que convenía plantear las cuestiones en el caso de autos en virtud del artículo 177 obedecía a consideraciones de economía y utilidad procesales cuya apreciación no incumbe al Tribunal de Justicia, sino únicamente al órgano jurisdiccional nacional.

Antes de proceder con el análisis de la jurisprudencia en el ámbito anteriormente mencionado, en primer lugar, procede recordar primeramente que la Directiva IVA establece un sistema común del IVA basado, fundamentalmente, en una definición uniforme de las operaciones gravables⁴³⁷; y por otro lado, como ya se ha mencionado en el capítulo anterior, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. Como lo ha subrayado varias veces el TJUE en su jurisprudencia, el objetivo primordial del sistema común del IVA es, en primer lugar, garantizar la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA⁴³⁸. De hecho, el análisis de los conceptos de entregas de bienes y de prestaciones de servicios demuestran que estos conceptos, que definen las operaciones imponibles con arreglo a la Directiva IVA, tienen carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate⁴³⁹.

En segundo lugar y con carácter preliminar, debe recordarse que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea varias veces ha declarado que el principio de neutralidad fiscal se opone, efectivamente, en materia de percepción del IVA, a una diferenciación generalizada entre las operaciones lícitas y las operaciones ilícitas. Sin embargo, esto no es cierto en lo que respecta a la entrega de productos tales como los estupefacientes que presentan características especiales en la medida en que caen, por su propia naturaleza, bajo una prohibición absoluta de comercialización en todos los Estados miembros, con excepción de un circuito económico estrictamente vigilado para una utilización con fines médicos y científicos. En semejante situación específica en la que queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y un sector ilícito, la no sujeción al IVA no puede ir contra el principio de neutralidad fiscal⁴⁴⁰. De ello se desprende que la calificación de un comportamiento como digno de represión no da lugar, por sí sola, a una excepción a la tributación en concepto del IVA, sino que una excepción de esta índole sólo opera en situaciones específicas en las que está excluida

⁴³⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de junio de 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH*, C-305/01, EU:C:2003:377, apartado 38.

⁴³⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de noviembre de 2003, *Zita Modes Sàrl*, C-497/01, EU:C:2003:644, apartado 38.

⁴³⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2006, *University of Huddersfield Higher Education Corporation*, C-223/03, EU:C:2006:124, apartado 48.

⁴⁴⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de junio de 1999, *Coffeeshop «Siberië» vof.*, C-158/98, EU:C:1999:334, apartado 14.

toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito debido a las características especiales de determinadas mercancías o de determinadas prestaciones⁴⁴¹.

También hay que recordar que el TJUE subraya que los sujetos pasivos están autorizados para deducir del IVA por ellos devengado, el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos. Este derecho a deducción constituye, según jurisprudencia reiterada, un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria⁴⁴². A este respecto, procede recordar, por una parte, que el derecho a deducir establecido en los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112/CE forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores⁴⁴³.

Para practicar dicha deducción el derecho a deducción debe ejercerse en el período impositivo en el que concurren los dos requisitos exigidos en dicha disposición, a saber, que se haya realizado la entrega de bienes o la prestación de servicios y que el sujeto pasivo esté en posesión de la factura o del documento que, según los criterios fijados por el Estado miembro de que se trate, se considere que produce los efectos de la factura⁴⁴⁴.

El TJUE varias veces ha recordado que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112/CE⁴⁴⁵. Asimismo procede recordar que, según la jurisprudencia del TJUE, los justiciables no pueden prevalerse del Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta⁴⁴⁶. En dichas situaciones la Administración Tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas puesto que tales deducciones han sido concedidas

⁴⁴¹ *Ibidem*, apartado 21.

⁴⁴² Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 25 de octubre de 2001, *República Italiana*, C-78-00, EU:C:2001:579, apartado 28.

⁴⁴³ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 30 de septiembre de 2010, *Uzodaépítő kft.*, C-392/09, EU:C:2010:569, apartado 34.

⁴⁴⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de abril de 2004, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, C-152/02, EU:C:2004:268, apartado 38.

⁴⁴⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de octubre de 2011, *Tanoarch s.r.o.*, C-504/10, EU:C:2011:707, apartado 50.

⁴⁴⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de mayo de 1998, *Alexandros Kefalas y otros*, C-367/96, EU:C:1998:222, apartado 20.

basándose en declaraciones falsas⁴⁴⁷. Así ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal. En efecto, en tal supuesto no se cumplen los criterios objetivos en que se basan los conceptos de entregas de bienes o de prestaciones de servicios realizadas por un sujeto pasivo que actúe como tal y de actividad económica⁴⁴⁸.

De igual forma, un sujeto pasivo que sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112/CE, participante en dicho fraude, con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente⁴⁴⁹.

También hay que mencionar que, el Tribunal siempre subraya que, en cualquier caso, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva⁴⁵⁰.

Teniendo en cuenta los principios antes mencionados a los que se refiere el TJUE en su jurisprudencia y manteniendo el orden de los casos relacionados tanto con el abuso como con el fraude en el IVA, en primer lugar, hay que ceñirse a los asuntos de la buena fe relacionados con el fraude en cadena, como uno de los fenómenos fraudulentos más dañinos y peligrosos al sistema del correcto funcionamiento del IVA.

Uno de los litigios más destacados que ha dado un fundamento sólido a nuevas sentencias dictadas por el TJUE es el caso *Optigen Ltd y otros*⁴⁵¹, en el que el Tribunal ha dado a conocer que, *a fortiori*, es contraria la existencia de una obligación de la administración fiscal, con el fin de determinar si una operación concreta constituye una entrega efectuada por un sujeto pasivo que actúa como una actividad económica, de tomar en consideración la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o el posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía

⁴⁴⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de febrero de 1996, *Intercommunale voor zee waterontziltling (Inzo)*, C-110/94, EU:C:1996:67, apartado 20.

⁴⁴⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de diciembre de 2012, *Bonik EOOD*, C-285/11, EU:C:2012:774 apartado 38.

⁴⁴⁹ *Ibidem*, apartado 39.

⁴⁵⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de marzo de 2005, *I/S Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, apartado 34.

⁴⁵¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de enero de 2006, *Optigen Ltd. y otros*, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, EU:C:2006:16.

conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo⁴⁵².

El derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el IVA soportado no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese mismo sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al IVA⁴⁵³.

Otra sentencia muy importante en la jurisprudencia del TJUE, que trata del concepto del fraude en la cadena relacionado con la buena fe y el derecho a deducir el IVA soportado es el caso *Axel Kittel*⁴⁵⁴. En dicha sentencia se ha hecho hincapié en que los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate del fraude en el IVA o de otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado. De lo anterior se desprende que cuando se realiza la entrega a un sujeto pasivo que no sabía y no podía saber que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el vendedor, el artículo 17 de la Sexta Directiva⁴⁵⁵ debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de Derecho nacional según la cual la anulación del contrato de venta, en virtud de una norma de Derecho civil que lo considera nulo de pleno derecho, al ser contrario al orden público por una causa ilícita imputable al vendedor, implica la pérdida del derecho a deducir el IVA soportado por el sujeto pasivo. A este respecto, es irrelevante la cuestión de si dicha nulidad resulta de un fraude en el IVA o de otros fraudes. En cambio, los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes realizadas por un sujeto pasivo que actúe como tal y de actividad económica no se cumplen en caso de fraude fiscal cometido por el propio sujeto pasivo, lo que confirma que, un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, debe ser considerado, a efectos de la Directiva IVA, participante en dicho fraude, y esto con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes. En efecto, en tal situación, el sujeto pasivo colabora con los autores del fraude y se convierte en cómplice. Por

⁴⁵² *Ibidem*, apartado 46.

⁴⁵³ *Ibidem*, apartado 55.

⁴⁵⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de julio de 2006, *Axel Kittel*, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446.

⁴⁵⁵ El artículo 167 y 168 de la Directiva 2006/112/CE.

otra parte, tal interpretación puede obstaculizar las operaciones de fraude al dificultar su realización. Por consiguiente, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA y ello aun cuando la operación de que se trata cumplía los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y de actividad económica⁴⁵⁶.

La buena fe y su relación con el fraude fiscal también fue analizada por el TJUE en varios casos que rodean al artículo 28 *bis*, apartado 3, párrafo primero, y artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero de la Sexta Directiva⁴⁵⁷ que se refieren a la adquisición intracomunitaria de bienes, y en particular la exención del IVA.

En primer lugar hay que mencionar que, como excepción al principio fundamental inherente al sistema común del IVA según el cual este impuesto se aplica a cada transacción de producción o de distribución⁴⁵⁸, la referida exención encuentra su base en el régimen transitorio del IVA aplicable al comercio intracomunitario en cuyo marco la tributación de los intercambios entre los Estados miembros descansa en el principio de atribución del ingreso fiscal al Estado miembro donde se produzca el consumo final⁴⁵⁹. De este modo, la exención de una entrega intracomunitaria en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte intracomunitario de bienes, a la que corresponde una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de llegada de dicha expedición o de dicho transporte, permite evitar la doble imposición y, por tanto, la vulneración del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA⁴⁶⁰.

⁴⁵⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de julio de 2006, *Axel Kittel*, C-439/04 y C-440/04, cit., apartados 51–53 y 56–59.

⁴⁵⁷ Las mismas regulaciones aparecen en el capítulo IV de la Directiva 2006/112/CE que trata de las exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias.

⁴⁵⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de julio de 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, EU:C:1995:223, apartado 16.

⁴⁵⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2007, *Twoh International BV*, C-184/05, EU:C:2007:550, apartado 22.

⁴⁶⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2007, *Albert Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 23.

En uno de los asuntos más importantes en esta materia⁴⁶¹ el TJUE tuvo que responder si el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades competentes del Estado miembro de entrega obliguen a un proveedor, que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el IVA sobre los referidos bienes, cuando las correspondientes pruebas resulten ser falsas, sin que, no obstante, se haya demostrado la participación del referido proveedor en el fraude fiscal.

Al principio es preciso observar que, aunque la entrega y la adquisición intracomunitarias de bienes⁴⁶² estén sujetas a la condición objetiva del desplazamiento físico fuera del Estado miembro proveedor, debido a la abolición del control en las fronteras entre los Estados miembros, saber con certeza si las mercancías han abandonado físicamente el territorio del referido Estado miembro o no. Por lo tanto, las autoridades fiscales proceden a tal verificación principalmente sobre la base de las pruebas presentadas por los sujetos pasivos y de sus declaraciones.

Debe observarse a este respecto que una entrega intracomunitaria de un bien y su adquisición intracomunitaria constituyen, en realidad, una única operación económica, a pesar de que la segunda cree diferentes derechos y obligaciones tanto para las partes en la transacción como para las autoridades fiscales de los Estados miembros de que se trate.

También es necesario recordar que, en el ejercicio de sus facultades, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, entre los que figuran particularmente los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad⁴⁶³.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la recaudación *a posteriori* del IVA resulta igualmente que las medidas que los Estados miembros están facultados para tomar con

⁴⁶¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2007, *Teleos plc*, C-409/04, EU:C:2007:548.

⁴⁶² La adquisición intracomunitaria de un bien únicamente se efectúa y la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de lo anterior ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega.

⁴⁶³ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de diciembre de 1997, *Garage Molenheide BVBA y otros*, C-286/94, EU:C:1997:623, apartado 48.

el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA⁴⁶⁴. Por tanto, toda adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte intracomunitario de bienes en virtud del artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva tiene como corolario una entrega exenta en el Estado miembro de partida de la citada expedición o del citado transporte con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la misma Directiva⁴⁶⁵. De ello resulta que la exención de una entrega intracomunitaria correlativa a una adquisición intracomunitaria permite evitar la doble imposición y, por tanto, la violación del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA.

La operación que constituye el corolario de la adquisición intracomunitaria, es decir, la entrega intracomunitaria, está exenta de IVA si reúne los requisitos a que se refiere el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva. A diferencia de los requisitos fijados para la adquisición intracomunitaria, la citada disposición prevé que, para beneficiarse de una exención por entrega intracomunitaria, los bienes deben ser expedidos o transportados «fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad», es decir, que la expedición o el transporte debe efectuarse de un Estado miembro que forme parte del territorio de la Comunidad en el que esté en vigor el sistema común del IVA a otro de sus Estados miembros.

Según el Tribunal aunque no parezca existir ninguna prueba tangible que permita, por una parte, concluir que los bienes fueron trasladados fuera del territorio del Estado miembro de entrega y, por otra parte, excluir la existencia de manipulaciones y fraudes, resulta necesario, con vistas a la aplicación adecuada y sencilla de las exenciones, que las autoridades nacionales determinen las condiciones en las que eximen las entregas intracomunitarias.

Por tanto, sería contrario al principio de seguridad jurídica que un Estado miembro, que ha previsto las condiciones para la aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria, al fijar, en particular, una lista de documentos que procede presentar a las autoridades competentes, y que ha aceptado en un primer momento los documentos presentados por el

⁴⁶⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa SL y otros*, C-110/98, EU:C:2000:145, apartado 52.

⁴⁶⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de abril de 2006, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, apartado 29.

proveedor como pruebas que justifican el derecho a la exención, pueda posteriormente obligar a dicho proveedor a pagar el IVA correspondiente a dicha entrega, cuando resulte que con motivo de un fraude cometido por el adquirente, fraude del que el proveedor no tenía ni había podido tener conocimiento, los bienes de que se trata no han abandonado, en realidad, el territorio del Estado miembro de entrega⁴⁶⁶.

No puede acogerse esta alegación, según la cual el hecho de imponer al importador de buena fe el pago de los derechos de aduana devengados por la importación de una mercancía en relación con la cual el exportador cometió una infracción aduanera, siendo así que el importador no tuvo ninguna participación en tal infracción, constituye una obligación que no resulta desproporcionada ni es contraria a los principios generales del Derecho cuya observancia garantiza el Tribunal de Justicia.

Es cierto que el objetivo de prevenir el fraude fiscal justifica a veces el establecimiento de exigencias elevadas respecto a las obligaciones de los proveedores. No obstante, el reparto del riesgo entre el proveedor y la Administración Tributaria tras un fraude cometido por un tercero debe ser compatible con el principio de proporcionalidad. Además, en lugar de prevenir el fraude fiscal, un régimen que imputa toda la responsabilidad por el pago del IVA al proveedor, independientemente de su implicación o no en el fraude, no protege necesariamente, al sistema armonizado del IVA, del fraude y del abuso del adquirente. Este último, si estuviese exento de toda responsabilidad, podría, en efecto, ser incitado a no expedir o a no transportar los bienes fuera del Estado miembro de entrega y a no declararlos a los fines del IVA en los Estados miembros de destino previstos⁴⁶⁷.

A este respecto, también es importante recordar que, a tenor del artículo 22, apartado 8⁴⁶⁸, de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrán establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude sin que estas puedan dar lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

⁴⁶⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2007, *Teleos plc*, C-409/04, cit., apartados 49 y 50.

⁴⁶⁷ *Ibidem*, apartados 54 y 55.

⁴⁶⁸ Actualmente el artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE.

Además, según jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no sería contrario al Derecho comunitario exigir que el proveedor adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal⁴⁶⁹. Por tanto, el hecho de que el proveedor actuara de buena fe, que adoptase toda medida razonable a su alcance y que su participación en un fraude quedara excluida constituyen elementos importantes para determinar la posibilidad de obligar posteriormente a dicho proveedor a pagar el IVA.

Por lo tanto, el TJUE ha confirmado en varias ocasiones que el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva⁴⁷⁰ debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades competentes del Estado miembro de entrega obliguen a un proveedor, que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el IVA sobre los referidos bienes, cuando las correspondientes pruebas resulten ser falsas, sin que, no obstante, se haya demostrado la participación del referido proveedor en el fraude fiscal, siempre que este último haya adoptado toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la entrega intracomunitaria que efectúa no le conduce a participar en tal fraude⁴⁷¹.

Además el TJUE declaró, que el hecho de que el adquirente haya presentado a las autoridades tributarias del Estado miembro de destino una declaración relativa a la adquisición intracomunitaria, como la que se discute en el litigio principal, puede constituir una prueba adicional dirigida a demostrar que los bienes han abandonado efectivamente el territorio del Estado miembro de entrega, pero no constituye una prueba concluyente a efectos de la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega intracomunitaria.

En otra sentencia clave relacionada con las entregas intercomunitarias⁴⁷² el TJUE ha señalado que, por lo que respecta a las pruebas que los sujetos pasivos están obligados a presentar para poder disfrutar de la exención del IVA, es necesario señalar que ninguna disposición de la

⁴⁶⁹ Véase, por lo que respecta al fraude de tipo «carrusel», la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de mayo de 2006, *Federation of Technological Industries y otros*, C-384/04, cit., apartado 33.

⁴⁷⁰ Actualmente el artículo 138 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE.

⁴⁷¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2007, *Teleos plc*, C-409/04, cit., apartado 68.

⁴⁷² Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2007, *Albert Collée*, C-146/05, cit.

Directiva IVA se refiere directamente a este tema. Dicha Directiva dispone únicamente, que corresponde a los Estados miembros fijar las condiciones con arreglo a las cuales concederán la exención a las entregas intracomunitarias de bienes⁴⁷³.

Según el Tribunal, toda vez que de la resolución de remisión se desprende que es indudable que se ha efectuado una entrega intracomunitaria, el principio de neutralidad fiscal exige, como también alega acertadamente la Comisión de las Comunidades Europeas, que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Sólo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales⁴⁷⁴.

Por otra parte, es preciso señalar que el requisito de que las anotaciones exigidas deben practicarse inmediatamente después de la ejecución de la operación, sin que se establezca, no obstante, un plazo concreto al efecto puede cuestionar el principio de seguridad jurídica, que es parte del ordenamiento jurídico comunitario y debe ser respetado por los Estados miembros en el ejercicio de los poderes que les confieren las Directivas comunitarias⁴⁷⁵.

El TJUE ha subrayado, por lo que respecta a si el hecho de que el sujeto pasivo haya ocultado conscientemente, en un primer momento, la existencia de una entrega intracomunitaria resulta relevante que se ha de dar al órgano jurisdiccional remitente y, por lo tanto, si la exención del IVA puede supeditarse a la buena fe del sujeto pasivo, es preciso señalar que la respuesta a esta cuestión depende de la existencia de un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro de que se trate y si éste no ha sido completamente eliminado por el sujeto pasivo.

A este respecto, es preciso señalar que no cabe considerar como pérdida de ingresos fiscales la no recaudación del IVA correspondiente a una entrega intracomunitaria que, en un primer momento, se había calificado erróneamente de entrega realizada en el interior del país que da lugar, en principio, a una recaudación del IVA. De conformidad con el principio de

⁴⁷³ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2007, *Twoh International BV*, C-184/05, cit., apartado 25.

⁴⁷⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2007, *Albert Collée*, C-146/05, cit., apartado 31.

⁴⁷⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de mayo de 2006, *Federation of Technological Industries y otros*, C-384/04, cit., apartado 29.

territorialidad fiscal, tales ingresos pertenecen al Estado miembro donde se produce el consumo final⁴⁷⁶. A continuación el Tribunal constató que, el hecho de haber recurrido a un intermediario a fin de percibir comisiones contractuales no puede ser asimilado a una operación que incurre en fraude fiscal ni a un uso abusivo de las normas comunitarias, si queda acreditado que tal operación no se efectuó para obtener una ventaja fiscal indebida.

Sin embargo, debe destacarse que el Derecho comunitario no impide a los Estados miembros considerar, en determinadas circunstancias, la ocultación de una operación intracomunitaria como un intento de fraude en el IVA y aplicar, en tal caso, las multas o sanciones pecuniarias previstas en su Derecho interno⁴⁷⁷. Sin embargo, como alega acertadamente la Comisión, tales sanciones deben ser siempre proporcionadas a la gravedad del abuso⁴⁷⁸.

El TJUE varias veces se ha pronunciado sobre las pruebas que puedan justificar la entrega intracomunitaria de bienes. Entre ellas cabe destacar el caso *Mahagében Kft*⁴⁷⁹ en el que el Tribunal se ha pronunciado sobre el supuesto de que la factura sea el único documento fidedigno que certifique la entrega de bienes y el sujeto pasivo no disponga de un documento expedido por el emisor de la factura que certifique que éste disponía de los bienes, que pudo suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración. De este fallo se puede destacar que, el Estado miembro puede exigir, sobre la base del artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE, para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, que el receptor de la factura disponga de otro documento que acredite que el emisor de la factura disponía de los bienes y que estos se suministraron o transportaron al receptor de la factura.

No obstante, ha de conocer que, no es compatible con el régimen del derecho a deducción establecido en la citada Directiva, sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía y no podía haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por el sujeto pasivo en cuestión, fuera constitutiva de fraude

⁴⁷⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2007, *Albert Collée*, C-146/05, cit., apartado 37.

⁴⁷⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG*, C-454/98, EU:C:2000:469, apartado 62.

⁴⁷⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2007, *Albert Collée*, C-146/05, cit., apartado 40.

⁴⁷⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de junio de 2012, *Mahagében Kft*, C-80/11, EU:C:2012:373.

en el IVA⁴⁸⁰. En efecto, la instauración de un sistema de responsabilidad objetiva iría más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública⁴⁸¹. Dado que la denegación del derecho a deducción es una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye ese derecho, corresponde a la autoridad tributaria acreditar de forma suficiente en Derecho los datos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o por otro operador anterior en la cadena de entregas. Habida cuenta de las anteriores consideraciones el TJUE confirmó, que los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), 220, apartado 1, y 226 de la Directiva 2006/112/CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir del importe del IVA del que es deudor el importe del IVA devengado o pagado por los servicios que le han sido prestados, por el motivo de que el emisor de la factura relativa a dichos servicios, o uno de los prestadores de servicios de éste, ha cometido irregularidades, sin que dicha autoridad acredite, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo en cuestión sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude cometido por dicho emisor o por otro operador anterior en la cadena de prestaciones⁴⁸².

Por consiguiente, habida cuenta de la resolución de la sentencia comentada, que resulta igualmente válida a efectos de las entregas de bienes, el derecho a deducción sólo puede denegarse en caso de que se acredite, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo en cuestión sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o por otro operador anterior en la cadena de entregas. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea otra vez ha confirmado que, los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate de un fraude en el IVA o de otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado⁴⁸³.

⁴⁸⁰ *Ibidem*, apartado 46 y 47.

⁴⁸¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de mayo de 2006, *Federation of Technological Industries*, C-384/04, cit., apartado 32.

⁴⁸² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de junio de 2012, *Mahagében Kft*, C-80/11, cit., apartado 49 y 50.

⁴⁸³ *Ibidem*, apartado 53.

En cambio, y ha de tenerlo en consideración, no es contrario al Derecho de la Unión exigir que un operador adopte toda medida que razonablemente pueda exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal.

Sin embargo, la Administración Tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni un fraude por parte de los operadores anteriores ni, por otro lado, que disponga de documentación al respecto. Como en varias ocasiones ha mencionado el TJUE, a las autoridades tributarias corresponde llevar a cabo las verificaciones necesarias respecto de los sujetos pasivos para detectar irregularidades y fraudes en el IVA, así como imponer sanciones a los sujetos pasivos que hayan cometido tales irregularidades o fraudes.

Otro asunto que trata del derecho a deducción denegado por las autoridades fiscales a un sujeto pasivo, invocando como motivo que la factura se le había retirado su licencia de empresario individual antes de que prestara los servicios de que se trata o emitiera la factura correspondiente, es el caso *Gábor Tóth*⁴⁸⁴.

El TJUE ha mencionado que, en cuanto a la condición de sujeto pasivo del emisor de la factura, procede recordar la definición de este concepto que se formula en el artículo 9, apartado 1⁴⁸⁵, de la Directiva 2006/112/CE. Sin embargo, para que un interesado pueda acceder al derecho a deducir, es necesario, por una parte, que sea «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra, que los bienes y/o los servicios de que se trate se utilicen

⁴⁸⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2012, *Gábor Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549.

⁴⁸⁵ Según el párrafo primero de esta disposición, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Con arreglo al segundo párrafo de esa misma disposición, serán consideradas «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. De ello se deduce que el concepto de «sujeto pasivo» recibe una definición amplia, basada en las circunstancias de hecho. En cambio, no se deduce del artículo 9, apartado 1, que la condición de sujeto pasivo dependa de la concesión por la Administración de algún tipo de autorización o licencia para el ejercicio de actividades económicas.

necesariamente para sus operaciones gravadas⁴⁸⁶ ya que, según el principio fundamental inherente al sistema del IVA, dicho impuesto se aplica en cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio hasta la fase del comercio al por menor⁴⁸⁷.

Además, el Tribunal de Justicia ya ha afirmado que un eventual incumplimiento por parte del prestador de los servicios de su obligación de declarar el comienzo de su actividad imponible no pone en tela de juicio el derecho del destinatario de los servicios prestados a deducir del IVA abonado por ellos. Por lo tanto, el destinatario de los servicios goza del derecho a la deducción aunque el prestatario de los servicios sea un sujeto pasivo que no esté registrado a efectos del IVA, siempre que las facturas relativas a los servicios prestados incluyan todas las informaciones exigidas por el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE, y en particular las necesarias para la identificación de la persona que emitió dichas facturas y la naturaleza de dichos servicios⁴⁸⁸.

Teniendo en cuenta que, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión Europea, y por lo tanto, forma parte del mecanismo del IVA, es preciso recordar que, habida cuenta de las consideraciones expuestas por el TJUE, que la Directiva 2006/112/CE y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que las autoridades fiscales denieguen a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA devengado o pagado por los servicios que se le han prestado, invocando como único motivo la retirada de la licencia de empresario individual al emisor de la factura antes de que prestara los servicios de que se trata o emitiera la factura correspondiente, en el caso de que esta última contenga todas las informaciones exigidas por el artículo 226 de esta Directiva, y en particular las necesarias para la identificación de la persona que emitió dicha factura y la naturaleza de los servicios prestados⁴⁸⁹.

⁴⁸⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de diciembre de 2005, *Centralan Property Ltd*, C-63/04, EU:C:2005:773, apartado 52.

⁴⁸⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de marzo de 2004, *Transport Service NV*, C-395/02, EU:C:2004:118, apartado 21 y 26.

⁴⁸⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de diciembre de 2010, *Dankowski*, C-438/09, EU:C:2010:818, apartado 33, 36 y 38.

⁴⁸⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2012, *Gábor Tóth*, C-324/11, cit., apartado 34.

Una vez más⁴⁹⁰ el TJUE ha confirmado que, la Directiva 2006/112/CE debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que el sujeto pasivo no haya verificado si existía una relación jurídica entre los trabajadores empleados en la obra y el emisor de la factura o si este último había declarado a esos trabajadores no constituye una circunstancia objetiva que permita concluir que el destinatario de la factura sabía o hubiera debido saber que participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, en el caso de que este destinatario no dispusiera de indicios que permitieran sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude en la esfera de actividad de dicho emisor. Así pues, no es posible denegar el derecho a la deducción a causa del mencionado hecho cuando concurren, por otra parte, los requisitos materiales y formales establecidos por la Directiva para el ejercicio de ese derecho.

Sin embargo, es cierto que, cuando las autoridades fiscales aportan indicios concretos de la existencia de un fraude, ni la Directiva 2006/112/CE ni el principio de neutralidad fiscal se oponen a que los tribunales nacionales verifiquen, en un litigio entre el sujeto pasivo y las autoridades fiscales sobre la denegación del derecho a la deducción, si el emisor de la factura efectuó por sí mismo la operación de que se trate ni a que tomen en consideración, a estos efectos, todas las circunstancias del asunto, incluidas las mencionadas en la primera y en la segunda cuestión formuladas por el órgano jurisdiccional remitente.

Corroboración esta conclusión la sentencia de 21 de febrero de 2008, *Netto Supermarkt*⁴⁹¹, relativa a la exención del IVA aplicable a una entregas de bienes para su exportación fuera de la Unión Europea, en la que el Tribunal de Justicia estimó que un proveedor debe poder confiar en la legalidad de la operación que realiza sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a la exención del IVA cuando le resulte imposible darse cuenta, incluso actuando con toda la diligencia de un ordenado comerciante, de que en realidad no se cumplían los requisitos para la exención, a causa de la falsificación de la prueba de la exportación presentada por el comprador.

Otra vez se ha subrayado que corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que ese derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva. No obstante, también

⁴⁹⁰ Se refiere a una situación análoga a la que se examinaba en el litigio principal en el asunto C-80/11, en el que se dictó la sentencia *Mahagében y Dávid*, cit.

⁴⁹¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, cit., apartados 27 y 29.

según reiterada jurisprudencia, no es compatible con el régimen del derecho a deducción establecido en la Directiva 2006/112/CE sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por dicho sujeto pasivo, fuera constitutiva de fraude del IVA⁴⁹².

Además, el Tribunal de Justicia declaró, en los apartados 61 a 65 de la sentencia *Mahagében y Dávid*, antes citada, que la Administración Tributaria no puede obligar de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA, por un lado, a verificar que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades o fraude por parte de los operadores anteriores, ni, por otro lado, a disponer de documentación al respecto.

De ello se desprende que un tribunal nacional que ha de determinar si, en un caso concreto, ha habido o no una operación sujeta al impuesto, a la que la Administración Tributaria haya atribuido, en particular, irregularidades cometidas por el expedidor de la factura o por uno de los proveedores de este, como lagunas en la contabilidad, debe velar por que la apreciación de las pruebas no conduzca a obligar de forma indirecta al destinatario de la factura a efectuar comprobaciones respecto a su contratante que, en principio, no le incumben.

Atendidas las consideraciones anteriores, procede subrayar que los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de confianza legítima deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que se deniegue al destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA soportado por no existir una operación real sujeta al impuesto, aun cuando, en la liquidación corregida remitida al expedidor de esa factura, el IVA declarado por este último no haya sido rectificado. No obstante, cuando, habida cuenta de los fraudes o irregularidades que haya cometido dicho expedidor o que precedan a la operación invocada para justificar el derecho a la deducción, se considere que esa operación no se ha realizado efectivamente, debe acreditarse, mediante datos objetivos y sin exigir al destinatario de la factura comprobaciones

⁴⁹² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 31 de enero de 2013, *Stroy trans EOOD*, C-642/11, EU:C:2013:54, apartado 47 y 48.

que no le incumben, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude del IVA, lo cual corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente⁴⁹³.

Ciertamente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 167 y 63 de la Directiva 2006/12/CE, el derecho a deducir el IVA facturado, por regla general, está vinculado a la realización efectiva de una operación sujeta al impuesto⁴⁹⁴ y el ejercicio de ese derecho no se extiende al IVA devengado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 203 de dicha Directiva, exclusivamente por haberse mencionado en la factura⁴⁹⁵.

No obstante, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales no se elimina completamente, en principio, mientras el destinatario de una factura que menciona indebidamente el IVA aún pueda utilizarla para ejercer ese derecho.

Por otra parte, el Derecho de la Unión tampoco excluye que la Administración competente compruebe la existencia de las operaciones facturadas por un sujeto pasivo y que regularice, en caso necesario, la deuda tributaria resultante de las declaraciones efectuadas por dicho sujeto pasivo. El resultado de dicho control es, como la declaración y el pago por parte del expedidor de la factura de un IVA facturado, un dato que el órgano jurisdiccional nacional debe tomar en consideración al apreciar la existencia de una operación sujeta al impuesto que genera el derecho a la deducción del destinatario de la factura en un caso concreto. En efecto, por una parte, el expedidor de una factura adeuda el IVA mencionado en esa factura aun cuando no exista una operación sujeta al impuesto, de conformidad con el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE. Por otra parte, el ejercicio del derecho a la deducción por parte del destinatario de una factura se limita únicamente a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA.

De ello se desprende que los artículos 167 y 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE, así como los principios de neutralidad fiscal, de seguridad jurídica y de igualdad de trato, no se oponen a que se deniegue al destinatario de una factura el derecho a deducir el impuesto sobre

⁴⁹³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 31 de enero de 2013, *Stroy trans EOOD*, C-642/11, cit., apartado 52.

⁴⁹⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de mayo de 2005, *António Jorge*, C-536/03, EU:C:2005:323, apartados 24 y 25.

⁴⁹⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 23.

el valor añadido soportado por no existir una operación real sujeta al impuesto, aun cuando, en la liquidación corregida remitida al expedidor de esa factura, el impuesto sobre el valor añadido declarado por este último no haya sido rectificado. No obstante, cuando, habida cuenta de los fraudes o irregularidades que haya cometido dicho expedidor o que precedan a la operación invocada para justificar el derecho a la deducción, se considere que esa operación no se ha realizado efectivamente, debe acreditarse, mediante datos objetivos y sin exigir al destinatario de la factura comprobaciones que no le incumben, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude del IVA, lo cual corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente⁴⁹⁶.

Al analizar la cuestión del concepto de buena fe, es imposible ignorar las sentencias del TJUE sobre la corrección del impuesto que figura en la factura, es decir, el artículo 21, punto 1, letra d), de la Sexta Directiva⁴⁹⁷. El objetivo de dicha disposición es garantizar la percepción exacta del Impuesto y evitar el fraude, nada se opone a que sea el destinatario de los bienes o servicios quien emita el referido documento, siempre que éste contenga las menciones prescritas para la factura y que el sujeto pasivo que entregue los bienes o preste los servicios haya podido, en su caso, pedir la rectificación del contenido⁴⁹⁸. Por lo que se refiere, por una parte, al artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva, debe recordarse que esta disposición tiene por objeto evitar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales derivado de la emisión de facturas incorrectas o ficticias⁴⁹⁹ que puede generar el derecho a deducción previsto en la Directiva IVA⁵⁰⁰. Según se desprende de la jurisprudencia, si los servicios no están sujetos al IVA y, por consiguiente, el importe que figura por error como IVA en las facturas correspondientes a dichos servicios no puede calificarse de IVA⁵⁰¹.

El TJUE da a conocer que, hay que poner de relieve que, para garantizar la aplicación del principio de la neutralidad del IVA, a los Estados miembros establecer corresponde, en sus ordenamientos jurídicos internos, la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido

⁴⁹⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 31 de enero de 2013, *LVK – 56 EOOD*, C-643/11, EU:C:2013:55, apartado 47 y 50.

⁴⁹⁷ Actualmente el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE.

⁴⁹⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 17 de septiembre de 1997, *Bernhard Langhorst*, C-141/96, EU:C:1997:417, apartado 20.

⁴⁹⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de octubre de 2002, *República Federal de Alemania*, C-427/98, EU:C:2002:581, apartado 41.

⁵⁰⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de junio de 2009, *Stadeco BV*, C-566/07, EU:C:2009:380, apartado 28.

⁵⁰¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 6 de noviembre de 2003, *Karageorgou y otros*, C-78/02, cit., apartado 51.

facturado indebidamente en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe⁵⁰².

Pues bien, debe señalarse que la exigencia de que quien expide la factura demuestre su buena fe, cuando ha eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de disminución de los ingresos fiscales, no es necesaria para garantizar la percepción del IVA y prevenir el fraude fiscal⁵⁰³. Asimismo hay que recordar que, las mismas reglas se aplican apropiadamente a una regularización de la contabilidad para obtener la exención de una entrega intracomunitaria⁵⁰⁴.

En atención a este objetivo, dicha obligación está limitada por la posibilidad, que corresponde establecer a los Estados miembros en sus ordenamientos jurídicos internos, de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente, en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe, o cuando ha eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales⁵⁰⁵.

2.6. Reflexiones finales

Sin duda alguna, se puede afirmar que la correcta recaudación del IVA es una cuestión que incide de forma directa tanto en las economías de los Estados miembros como sobre el presupuesto de la Unión Europea, por cuanto que el fraude fiscal y la evasión fiscal, en particular el relativo al IVA, causan cuantiosas pérdidas de ingresos al presupuesto de la Unión y a las economías de los Estados miembros, agravando así el problema del endeudamiento⁵⁰⁶ que representan un problema grave y pluridimensional. Las tramas de fraude fiscal se han convertido en una clase de crimen organizado⁵⁰⁷ que va más allá del tradicional fraude fiscal. Consecuentemente, requerirán para su persecución y neutralización

⁵⁰² Sentencia del Tribunal de Justicia 13 de diciembre de 1989, *Genius Holding BV*, C-342/87, cit., apartado 18.

⁵⁰³ Sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG*, C-454/98, cit., apartado 60.

⁵⁰⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2007, *Albert Collée*, C-146/05, cit., apartado 35.

⁵⁰⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 31 de enero de 2013, *Stroy trans EOOD*, cit., apartado 33.

⁵⁰⁶ Informe sobre el Informe Especial n.º 13/2011 titulado «¿Sirve el control del régimen aduanero 42 para evitar y detectar la evasión del IVA?» (C7-0019/2012 – 2012/2010(DEC)) A7-0426/2012 18.12.2012 Comisión de Control Presupuestario.

⁵⁰⁷ Lasarte Álvarez, J. (2004), *El IVA y las operaciones intracomunitarias*, Crónica Tributaria, núm. 111, pág. 111.

un abanico de instrumentos y facultades distintos a los habituales, entre los que destaca sobremanera la cooperación interadministrativa y transfronteriza en la investigación de los hechos⁵⁰⁸.

El buen funcionamiento del sistema del IVA necesita una delimitación justa y equitativa entre, por un lado, los principios de neutralidad y de territorialidad del impuesto, cuya observancia deben permitir los derechos a la deducción, a la exención y, en su caso, a devolución y, por otro lado, la lucha contra el fraude fiscal. Así, en lo relativo al derecho a deducción, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, este derecho forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse⁵⁰⁹. En cuanto atañe al derecho a la exención de las entregas intracomunitarias, el Tribunal de Justicia ha declarado que permite evitar la doble imposición y, por tanto, la vulneración del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA⁵¹⁰. La jurisprudencia relativa a la devolución es menos numerosa, pero ha sido confirmado por el Tribunal que si bien los Estados miembros disponen ciertamente de un margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución, estas modalidades no pueden lesionar el principio de neutralidad del sistema del IVA haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del citado impuesto⁵¹¹. Dado que toda devolución del impuesto no adeudado contribuye a la observancia del principio de neutralidad, esta regla puede tener un alcance general.

Por otro lado, la normativa comunitaria, confirmada por las aclaraciones del TJUE, resulta obvia que cuando se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA si las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva. El Tribunal aclara varias veces las consecuencias de cuando una operación sujeta a IVA se considera como abusiva.

Al mismo tiempo, el Tribunal de Justicia ha afirmado en repetidas ocasiones que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y el abuso son objetivos reconocidos y promovidos por la Sexta Directiva⁵¹². El Tribunal de Justicia ha deducido de ello que el principio

⁵⁰⁸ Pashev, K. (2006), *Fighting VAT Fraud: The Bulgarian experience*, Center for the Study of Democracy, Munich Personal RePec Archive, Paper núm. 998, pág. 4.

⁵⁰⁹ Véase, en particular, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de julio de 1995, *BP Supergaz*, C-62/93, cit.

⁵¹⁰ Véase, en particular, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre 2007, *Albert Collée*, C-146/05, cit. y la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de junio de 2008, *Sosnowska*, C-25/07, cit.

⁵¹¹ Véase, en particular, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden*, C-487/01, cit.

⁵¹² Véase, en particular, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de junio de 2008, *Sosnowska*, C-25/07, cit.

jurisprudencial, según el cual los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva, se aplica asimismo en el ámbito del IVA⁵¹³.

De lo anterior se desprende que, en el supuesto de abuso o de fraude, el sujeto pasivo no puede invocar su derecho a deducción del impuesto soportado⁵¹⁴. En el caso concreto de un fraude «de tipo carrusel», que se vincula a un fraude denominado «del operador desaparecido», este principio se ha ampliado a todos los sujetos pasivos que, aun cuando no fueran ellos mismos autores del fraude, sabían o habrían debido saber que participaban en un fraude del IVA. En efecto, según el Tribunal de Justicia, a efectos de la aplicación de la Directiva IVA, debe considerarse que estos sujetos han participado en dicho fraude, con independencia de la cuestión de si obtienen o no de ello un beneficio⁵¹⁵. Por consiguiente, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar a estos sujetos pasivos el derecho a deducir.

Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que la jurisprudencia relativa al derecho a deducir era aplicable por analogía a los asuntos relativos al derecho a la exención de las entregas intracomunitarias. Para que se conceda este derecho, puede exigirse, en consecuencia, que el proveedor se asegure de que la operación que realiza no le conduce a participar en un fraude fiscal.

No obstante, el paso decisivo en la evolución de esta línea jurisprudencial se dio la sentencia de 7 de diciembre 2010⁵¹⁶. Si bien el fraude en cuestión en el asunto que dio lugar a dicha sentencia no era un fraude típico «del operador desaparecido», las conclusiones a las que llegó el Tribunal de Justicia tienen un carácter universal en lo que atañe al derecho a la exención de una entrega intracomunitaria en caso de fraude. La cuestión de Derecho esencial en ese asunto formulada por el Abogado General Cruz Villalón⁵¹⁷ en estos términos: «[...] se trata de determinar si la buena fe es un elemento indispensable para disfrutar de la exención por entregas intracomunitarias». Aunque ha de dar una respuesta negativa a esta cuestión,

⁵¹³ Véase, en particular, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros*, C-255/02, cit.

⁵¹⁴ Véase, en particular, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de marzo de 2005, *I/S Fini H*, C-32/03, cit.

⁵¹⁵ Véase, en particular, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de julio de 2006, *Kittel y Recolta Recycling*, C-439/04, cit.

⁵¹⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de diciembre 2010, *R.*, C-285/09, cit.

⁵¹⁷ Conclusiones del Abogado General Sr. Pedro Cruz Villalón de 29 de junio de 2010, *R.*, EU:C:2010:381, apartado 43.

invocando los principios de territorialidad, de neutralidad y de proporcionalidad, este no fue el planteamiento seguido por el Tribunal de Justicia que declaró que el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros denieguen, en caso de fraude, la concesión de la exención, pues tal denegación entraña un efecto disuasorio que tiene por objeto evitar cualquier tipo de fraude y evasiones fiscales. Además, el Tribunal de Justicia ha considerado que, cuando existen razones fundadas para suponer que la adquisición intracomunitaria correspondiente a la entrega de que se trate podría eludir el pago del IVA, el Estado miembro de partida está obligado a denegar la exención al proveedor y en esta situación ni el principio de proporcionalidad, ni los principios de neutralidad, de seguridad jurídica o de protección de la confianza legítima ponen en cuestión esta afirmación. En efecto, un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal y ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema del IVA no puede invocar legítimamente dichos principios.

Si bien la exigencia de buena fe del sujeto pasivo no ha sido expresamente formulada en la mencionada sentencia, sí subyacía en ella; ha sido confirmada en otra sentencia en la que el Tribunal de Justicia ha declarado que, en caso de fraude cometido por el adquirente, está justificado someter el derecho del vendedor a la exención a una exigencia de buena fe⁵¹⁸. En consecuencia, si un órgano jurisdiccional nacional llegase a la conclusión de que el sujeto pasivo debía o habría debido saber que la operación que efectuó formaba parte de un fraude cometido por el adquirente y que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitarlo, debe denegarle el derecho a la exención del IVA. Así pues, el principio de buena fe permite garantizar un justo reparto del riesgo de fraude entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos, así como entre las diferentes partes de la operación.

Es cierto que la aplicación práctica de la llamada *teoría del conocimiento*, tal y como se pauta por el Tribunal de Justicia, exige que la Administración pruebe un hecho subjetivo «*sabía o podía saber*» con la confirmación de hechos objetivos, incluso en ocasiones, a través de indicios. A mayor abundamiento, las Administraciones Tributarias pueden tener dificultades a la hora de obtener las pruebas, porque no se le escapa a nadie que las variables en el «*fraude carrusel*» pueden ser diversas, desde que las operaciones comerciales no existan, o que efectivamente sean reales pero la actividad económica se califique como abusiva. Todo ello sin perder de vista que las prácticas abusivas no son sancionables, como ocurre en las que

⁵¹⁸ Véase, en particular, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, cit.

existe fraude, ya que las primeras tienen una connotación menor respecto del segundo caso.

Dicha teoría implica que las Administraciones Tributarias nacionales tienen que demostrar la connivencia del sujeto pasivo en la trama del «*fraude carrusel*», lo que puede radicar en diversas dificultades⁵¹⁹.

Al analizar el gran número de bienes y servicios para los cuales la Directiva permite el uso del mecanismo de la inversión de sujeto pasivo, sin ordenar su uso, los Estados miembros disponen de un amplio margen de discrecionalidad en la aplicación de este mecanismo. Cada Estado miembro puede decidir y actuar para luchar contra el fraude fiscal mediante el mecanismo de la inversión como mejor les parezca, respondiendo a la situación en un país determinado.

Por lo tanto, es interesante e importante analizar cómo los países individuales utilizan la potencia de esta herramienta para combatir el fraude, teniendo en cuenta que la comprobación de que existe una práctica abusiva no puede permitir el uso de la normativa comunitaria con la pretensión de obtener una ventaja fiscal.

Es interesante desde el punto de vista del análisis del fraude fiscal y su escala si los países con la llamada «brecha del IVA» (o diferencia global entre los ingresos previstos en concepto de IVA y el importe realmente recaudado) más alta, aplican el mecanismo de la inversión de sujeto pasivo de forma más amplia que los países donde la brecha del IVA se encuentra en un nivel inferior, o no existe ninguna correlación entre la brecha del IVA y el ámbito de aplicación de dicho mecanismo.

Independientemente de lo anterior, es necesario analizar la legislación tributaria de otros países de la Unión Europea, con el fin de determinar cómo otros países utilizan el mecanismo de la inversión de sujeto pasivo, y si la aplicación de este mecanismo aporta beneficios mensurables en la disminución del fraude fiscal en el IVA.

⁵¹⁹ Ruiz Hidalgo, C. (2015), *La denegación del derecho a la deducción, exención o devolución del IVA en las adquisiciones intracomunitarias en caso de fraude, sin que se regule en la norma interna, a la vista del Asunto ITALMODA*, Revista Quincena Fiscal, núm. 20/2015, parte Comentario de Jurisprudencia Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.

Teniendo en cuenta todo lo expuesto, el mecanismo de la denominada inversión del sujeto pasivo, como una herramienta introducida a fin de afrontar con rapidez el problema del fraude, va a ser desarrollado y analizado detalladamente en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO III. El mecanismo de inversión del sujeto pasivo como medida anti-fraude en el IVA

3.1. Introducción y planteamiento del tema

Es sobradamente conocido - y ha de insistirse en ello - que el fraude en el IVA genera unas pérdidas fiscales de suficiente entidad en la mayoría de los Estados de la Unión Europea, que redundan además en el presupuesto comunitario europeo. Las propuestas y los estudios realizados para intentar prevenir y/o reducir el fraude en el IVA han sido muy numerosos tanto por parte de las instituciones de la Unión Europea, como en los Estados miembros y en la literatura científica. La realidad sin embargo constata que no se ha conseguido atajar el fraude en el IVA, a pesar de que la Comisión Europea lo ha intentado, en múltiples ocasiones, al establecer cambios normativos dirigidos a controlar y evitar los posibles tipos de fraude fiscal y a mejorar la coordinación y cooperación administrativa transnacional.

Hay que reconocer que como consecuencia de las propuestas y medidas de la Comisión Europea que se han convertido en normas, la llamada «brecha del IVA⁵²⁰» (o diferencia global entre los ingresos previstos en concepto de IVA y el importe realmente recaudado) está disminuyendo ligeramente en comparación con años anteriores, pero ésta sigue siendo muy elevada. El déficit recaudatorio en materia de IVA es herramienta útil para medir la eficacia de la aplicación de este impuesto y las medidas de cumplimiento en cada Estado miembro, ya que proporciona una estimación de la pérdida de ingresos debida al fraude y la evasión fiscal, la elusión fiscal, las quiebras, las insolvencias financieras y los errores de cálculo.

No es desde luego éste un problema menor si atendemos a los estudios que periódicamente publica la Comisión Europea para cuantificar lo que se ha dado en llamar el *VAT Gap* que, sobre la base del análisis de variables sistemas macroeconómicos se trata de aproximarse a la cifra que debiera recaudarse en cada uno de los Estados miembros y establecer la diferencia con el ingreso efectivamente recaudado. Sin embargo, y pese a que hay que tener en cuenta

⁵²⁰ El déficit recaudatorio del IVA es la diferencia entre los ingresos previstos y los ingresos realmente recaudados por las autoridades en concepto de IVA. Si bien es cierto que el incumplimiento de la normativa del IVA contribuye en gran medida a esa pérdida de ingresos, el déficit recaudatorio del IVA no se debe únicamente al fraude. El IVA no abonado es resultado también, entre otras cosas, de las quiebras e insolvencias, los errores estadísticos, los retrasos en el pago y la elusión legal. Por consiguiente, es necesario un enfoque multidireccional para luchar eficazmente contra el déficit recaudatorio del IVA.

que para este cálculo se tiene en consideración las políticas adoptadas por los Estados miembros, es evidente que no puede tratarse más que una aproximación que sirve para hacer una evaluación orientativa del funcionamiento del sistema. El nivel de la brecha en los Estados miembros comparando los años 2011 y 2012 se puede observar de manera muy gráfica en la siguiente tabla:

	2011				2012			
EU Miembro	Ingresos	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %	Ingresos	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %
AT	23,447	27,009	3,563	13%	24,563	27,807	3,244	12%
BE	26,019	29,669	3,650	12%	26,896	29,887	2,991	10%
BG	3,362	4,434	1,073	24%	3,739	4,697	957	20%
CZ	11,246	13,602	2,356	17%	11,377	14,644	3,267	22%
DE	189,920	211,834	21,914	10%	194,040	215,997	21,957	10%
DK	23,870	25,916	2,047	8%	24,422	26,563	2,141	8%
EE	1,363	1,577	214	14%	1,508	1,763	255	14%
ES	56,009	68,913	12,904	19%	56,125	68,537	12,412	18%
FI	17,020	17,913	893	5%	17,640	18,545	905	5%
FR	140,558	163,417	22,859	14%	142,499	168,082	25,583	15%
GR	15,028	24,213	9,185	38%	13,713	20,364	6,651	33%
HU	8,516	11,252	2,736	24%	9,084	12,055	2,971	25%
IE	9,755	11,093	1,338	12%	10,219	11,482	1,263	11%
IT	98,456	143,916	45,460	32%	95,473	141,507	46,034	33%
LT	2,444	3,820	1,377	36%	2,521	3,957	1,436	36%
LU	2,792	2,937	145	5%	3,064	3,268	204	6%
LV	1,374	2,186	812	37%	1,570	2,389	818	34%
MT	520	733	213	29%	536	777	241	31%
NL	41,610	43,255	1,645	4%	41,699	43,699	2,000	5%
PL	29,843	36,798	6,955	19%	27,881	37,198	9,317	25%
PT	14,265	16,083	1,819	11%	13,995	15,223	1,228	8%
RO	11,412	20,382	8,970	44%	11,212	20,053	8,841	44%
SE	36,631	38,043	1,412	4%	37,861	40,748	2,886	7%
SI	2,996	3,277	282	9%	2,889	3,160	270	9%
SK	4,711	7,015	2,304	33%	4,328	7,114	2,787	39%
UK	130,683	145,724	15,041	10%	142,943	159,501	16,557	10%
Total (EU-26)	903,848	1,075,015	171,167	16%	921,798	1,099,018	177,220	16%

Fuente: Eurostat (*revenues*); Datos en millones de euros, a menos que se indique lo contrario. Cifras de moneda nacional para países que no utilizan el euro convertidas al tipo de cambio medio del euro.

De los datos oficiales resulta que la brecha total del IVA para los 26 países de la UE ascendió a aproximadamente 171 mil millones de euros en 2011, aunque las primeras estimaciones rodeaban 193 mil millones de euros, o alrededor del 1,5 por ciento del PIB de la UE-26, un aumento del 1,1 por ciento del PIB de la UE-26 registrado en 2006. Italia, Francia, Alemania y el Reino Unido aportaron más de la mitad del total de la brecha del IVA en términos absolutos, aunque en términos de su propio PIB, los países con las mayores brechas son Rumanía, Letonia, Grecia y Lituania.

Teniendo en cuenta los datos presentados de los años seleccionados, y dado que la problemática de los fraudes fiscales concierne a todos los Estados miembros de la Unión Europea, resulta claro que es imprescindible hallar una solución transnacional, ya que el IVA es un impuesto armonizado. Llama la atención que hasta el día de hoy no se han podido desarrollar soluciones de carácter completo, que tengan un impacto positivo no ya a nivel de la UE sino ni siquiera en toda la economía del país considerado en cuestión. Únicamente, ha prosperado en adoptar un instrumento temporal que se aplica en relación con sectores concretos o suministros de los así llamados “productos sensibles”.

Entre las diversas medidas propuestas desde de la UE para combatir el fraude, que se recogen en la Comunicación de la Comisión de 23 de noviembre de 2007, que contempla determinados elementos clave para definir la estrategia contra la defraudación del IVA en la UE, se encuentra precisamente la introducción de supuestos de inversión del sujeto pasivo, solución que se concibe como una excepción al criterio general de que el sujeto pasivo debe coincidir con la persona que realiza el hecho imponible.

La incorporación legal del mecanismo de la inversión de sujeto pasivo a todas las fases por las que atraviesa la entrega de los servicios o las mercancías, a los que se aplica dicha herramienta otorga una ventaja incuestionable, frente a otras alternativas, al reducir las ocasiones de fraude. En opinión del Profesor Falcón y Tella, “una medida de ese tipo evita los fraudes en cadena y no supone un mayor coste ni inseguridad alguna para las empresas, ya que, simplemente, en lugar de pagar a sus proveedores el IVA, a través de la repercusión, lo que deben hacer las empresas es declararlo como IVA devengado en su autoliquidación, practicando así la deducción en la misma declaración, pues el IVA devengado en cabeza del

destinatario (por inversión del sujeto pasivo) es un IVA deducible, al igual que lo es el soportado por repercusión”⁵²¹.

Dicha inversión del sujeto pasivo es una medida de control tributario y lucha contra el fraude que la Directiva del IVA prevé y admite, con el fin de permitir que los Estados miembros se protejan adecuadamente contra aquellas situaciones que perjudiquen la recaudación tributaria. Se trata de una regla especial, que se puede aplicar en numerosas ocasiones y supuestos, conforme a la cual son sujetos pasivos los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, así como en determinadas operaciones las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales y sean destinatarias de dichas operaciones.

El mecanismo de la inversión del sujeto pasivo trata de impedir los problemas de fraude y el perjuicio para la Hacienda Pública, porque es el propio destinatario el que para hacer efectivo el crédito debe ingresarlo mediante el mecanismo de hacer constar el mismo como impuesto devengado en su declaración por el Impuesto. A este respecto, cabe recordar que, en aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo, no procede ningún pago de IVA entre el proveedor y el destinatario de servicios, el cual es deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas, a la vez que, en principio, puede deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración Tributaria.

El objetivo principal de este capítulo es analizar con detenimiento el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA, para destacar su importancia y su función, pues se trata de un impuesto que no sólo tiene la capacidad de recaudar cantidades masivas de dinero público de manera eficiente y por eso se ha convertido en la mayor fuente de recursos para la mayoría de los casi 140 países que han decidido implementarlo, sino que es una fuente tradicional y estable de ingresos públicos en un escenario generalizado de insuficiencia debido al actual escenario de crisis económica derivada de la COVID-19.

Para empezar con el análisis de la cuestión, primero se analizará la función y el concepto del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo como tal. Por un lado, se presentarán tanto sus

⁵²¹ Falcón y Tella, R. (2006), *La responsabilidad subsidiaria prevista en el nuevo art. 87, cinco, LIVA: una medida vacía de contenido (en la medida en que si el comprador conoce el fraude la responsabilidad es solidaria, y si no lo conoce, la responsabilidad resulta inexigible) que debería sustituirse por una ampliación de los supuestos de inversión del sujeto pasivo*, Quincena Fiscal, núm. 21, pág. 11.

raíces como su historia y las modificaciones normativas que han ido introduciendo ciertas mejoras a lo largo de su funcionamiento y aplicación en la legislación de la Unión Europea reflejada en la Directiva 2006/112/CE y en la normativa española⁵²², y por otra parte, mostrando cómo la designación del destinatario como deudor del IVA es en ciertos casos una medida efectiva para atajar el fraude en el ámbito del IVA en determinados sectores, que son los definidos en los artículos 198 a 199 *bis* de la Directiva del IVA. Hay que subrayar la importancia de que, el catálogo del artículo 199 *bis* haya sido ampliado entretanto por efecto de la Directiva 2013/43/CE a otros sectores como el del comercio de teléfonos móviles, microprocesadores y miniordenadores, metales nobles o incluso cereales. Tal y como se desprende del cuarto considerando de la Directiva, el legislador de la Unión parece haber reaccionado con contundencia siempre que en la práctica se han observado casos de fraude en un sector determinado. Es comprobable que la norma persigue de forma clara evitar el fraude fiscal, ya que la transmisión de la deuda fiscal de quien realiza la entrega al adquirente de los bienes evita que el tesoro público pueda ser defraudado merced a que el deudor fiscal y el legitimado para realizar la deducción no sean el mismo individuo.

Asimismo, se hará hincapié en el llamado “mecanismo de reacción rápida”, una herramienta introducida en la Directiva 2006/112/CE con el fin de combatir los fenómenos de fraude repentino y masivo en el ámbito del IVA que se pueda aplicar por el Estado miembro en el caso de urgencia. Además, se analizará el GRCM, un mecanismo que entró en vigor a partir de 16 de enero de 2019, haciendo especial énfasis tanto en sus requisitos como en las exigencias y el procedimiento de su aplicación temporal.

A continuación, se presentarán también las limitaciones de la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo que se deducen tanto en la propia Directiva 2006/112/CE como de los criterios marcados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Se destaca tanto su carácter excepcional como su estricta relación con el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas en el ejercicio de la actividad, incluidos los casos en que el impuesto es erróneamente facturado e indebidamente abonado. Los principios de neutralidad y de proporcionalidad, principios claves del sistema general del IVA limitan la aplicación del

⁵²² Hay que mencionar, que España ha hecho uso de prácticamente la totalidad de las opciones que concede la Directiva para aplicar la inversión del sujeto pasivo, no sólo para atajar tramas de fraude sino también, como medida para asegurar la recaudación en los casos que la situación financiera de la entidad transmitente se veía comprometida, lo que podía hacer que el IVA recaudado de su cliente pudiera no ser objeto de ingreso y destinarse a la satisfacción de otras deudas.

mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en la lucha contra el fraude fiscal, tal y como se encuentra en la normativa comunitaria, como tendremos ocasión de analizar.

Como se explicará, determinadas situaciones especiales en las que se convierte el sujeto pasivo, no a quien realiza las operaciones sometidas al impuesto, sino al destinatario de las operaciones gravadas, se presentan como situación excepcional, desde la perspectiva de las condiciones de ejercicio del derecho a la deducción del IVA en el procedimiento de inversión del sujeto pasivo y todo ello es así conforme a lo establecido en el artículo 199, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE, pues cuando un sujeto pasivo que, por su condición de adquirente de un servicio o de una entrega de bienes, es deudor del IVA correspondiente a este, presentando que dicho sujeto pasivo no está obligado a poseer una factura expedida con arreglo a los requisitos formales de esta Directiva, para poder ejercer su derecho a deducción, y únicamente debe cumplir las formalidades establecidas por el Estado miembro de que se trate si ejerce la opción que le ofrece el artículo 178, letra f), de dicha Directiva.

Las siguientes consideraciones que se harán tratarán de presentar el alcance de aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo tanto en la normativa española como en la legislación de seleccionados países de la Unión Europea, para resaltar su importancia en la lucha contra el fraude, y presentar como ilustrativos los datos estadísticos de la brecha fiscal en el IVA a lo largo de los años cuando se aplica dicha herramienta, que comprueban su función en la lucha contra el fraude en el IVA, afirmando que la aplicación de este mecanismo aporta beneficios mensurables en la disminución del fraude fiscal en el IVA.

El propósito de esta parte de la investigación es pues, analizar y verificar las soluciones legales en materia de la aplicación de este mecanismo en los países seleccionados para revisar qué categorías de bienes y servicios están sujetas al mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el IVA en dichos países, por un lado, y si la aplicación del mecanismo es más amplia que en otros países lo que permite atajar el fraude fiscal y reducir la brecha fiscal en el IVA, por otro.

Para terminar este capítulo, se procederá a analizar la jurisprudencia del Tribunal de la Justicia de la Unión Europea, haciendo hincapié en los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad y sus relaciones con el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo. Hay que destacar que, el TJUE ha tenido también en consideración, a la hora de

interpretar la posibilidad de establecer la inversión del sujeto pasivo en casos en los que hayan de combatirse modalidades de fraude repentino y masivo que puedan generar pérdidas económicas significativas e irreparables, que las medidas de inaplicación previstas en la Directiva 2006/112/CE, en particular en orden a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, han de ser objetivo de interpretación estricta y precisa, además, que sean necesarias y apropiadas para la consecución del objetivo específico que pretenden alcanzar y afecten lo menos posible a los objetivos y principios de la Directiva, sin que con ello, la medida quede privada de su eficacia.

Por otro lado, se va a estudiar si los requisitos materiales afectan al ejercicio del derecho a la deducción del IVA en un procedimiento de inversión del sujeto pasivo, pero también si la situación de quiebra del sujeto pasivo puede cuestionar la denegación de la deducción del IVA, recordando que el derecho de deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse; también hay que recordar que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas.

Finalmente, también se expondrá el análisis crítico de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea referida a las situaciones cuando las autoridades nacionales competentes pueden denegar el derecho a deducción y tal comportamiento no se opone al principio de neutralidad fiscal. Asimismo, destacaremos los principios de equivalencia y de efectividad en los casos del IVA indebidamente facturado que pueda ser solicitado de devolución conforme a los requisitos regulados en la normativa nacional de cada Estado miembro.

3.2. Las raíces del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo

De acuerdo con el TFUE, la Unión Europea debe adoptar las medidas destinadas a establecer el mercado interior o a garantizar su funcionamiento, de conformidad con las disposiciones pertinentes de los Tratados. Las disposiciones del dicho Tratado aclaran que el mercado interior implica un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales está garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados. Desde el punto de vista de la legislación fiscal, la realización del mercado

interior se debe considerar una de los fundamentos⁵²³ más importantes pues es la base y tiene un impacto directo en la aplicación de las disposiciones armonizadoras y garantías pertinentes que garantizan ingresos a los presupuestos de los Estados miembros.

Ahora bien, para que exista la libre circulación de bienes y servicios entre los Estados miembros, además de la eliminación de fronteras y de todo tipo de discriminación, deben eliminarse las barreras legales, derivadas de las diferencias en las leyes vigentes en los Estados miembros. Cuanto más armonizadas estén las leyes de los distintos Estados miembros, mayores serán las posibilidades de crear un auténtico mercado interior de bienes y servicios en la UE. En un mercado de este tipo, el origen del proveedor o del comprador es irrelevante, ya que las decisiones que se toman están determinadas por factores puramente económicos; es decir, del mercado, y no por factores fiscales. Al mismo tiempo, cabe señalar que estas disposiciones deben ser armonizadas de manera que facilite la transformación (fusión) de los mercados de los Estados miembros en un mercado único comunitario, eliminando molestias y riesgos adicionales relacionados con las transacciones transfronterizas dentro de la Unión Europea.

En el preámbulo de la Sexta Directiva del Consejo sobre IVA se subraya objetivo de la supresión de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación en el comercio entre los Estados comunitarios, así como el de garantizar la neutralidad del sistema común de impuestos sobre el volumen de negocios en cuanto al origen de los bienes y de las prestaciones de servicios, a fin de conseguir finalmente un mercado común basado en la libre competencia y con unas características análogas a las de un verdadero mercado interno.

Sin embargo, era necesario eliminar las limitaciones de la falta de impuestos indirectos uniformes en los distintos Estados miembros. Por lo tanto, el primer paso para la realización efectiva del mercado interior -antes mercado común- era armonizarlos mediante la introducción del IVA en todos los Estados miembros. En el momento de introducir el IVA como norma general para transacciones dentro de la UE, se adoptó el principio de tributación de bienes y servicios en el país de destino (en inglés *destination principle*). La tributación de bienes y servicios de acuerdo con este principio provoca que los bienes del exterior se graven al mismo tipo que los bienes de proveedores nacionales.

⁵²³ Serrano Antón, F. (2019), *Manual de Derecho Tributario de la Unión Europea*, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho. Servicio de Publicaciones.

No cabe duda de que, independientemente del sistema elegido de la tributación de las transacciones entre los países de la Comunidad, lo más importante fue la creación de un modelo fiscal en el que cada transacción tendrá un sólo lugar de imposición. Se suponía que llevarlo hacia esta dirección reduciría las limitaciones en el comercio entre los países de la Unión Europea. La inversión del sujeto pasivo fue ideal para lograr este objetivo. El método de gravar con el impuesto sobre el valor añadido mediante el mecanismo de la inversión se basa en el hecho por el cual el comprador de los bienes o servicios se convierte en la entidad responsable de la liquidación correcta de los impuestos aplicables a la operación de compra. Cuando se utiliza el método estándar de tributación con impuesto sobre el valor añadido, el impuesto lo liquida el proveedor de bienes o servicios, y la deducción de dicho impuesto es un derecho fundamental del comprador. El mecanismo de la inversión del sujeto pasivo significa que ambos elementos se combinan en una entidad: el comprador de bienes o servicios.

Dos años después de la adopción de la Sexta Directiva del Consejo, se aprobó la Octava Directiva del Consejo⁵²⁴, cuyo objetivo fue evitar que un sujeto pasivo establecido en el interior de un Estado miembro soporte definitivamente el impuesto que se le haya liquidado en otro Estado miembro, por entregas de bienes o prestaciones de servicios, o que él haya satisfecho por las importaciones a ese otro Estado, hallándose, por tanto, sometido a una doble imposición, por un lado, y por otro poner fin a las divergencias entre las disposiciones actualmente vigentes en los Estados miembros, y que en determinadas ocasiones son origen de desviaciones del tráfico comercial y de distorsiones en la competencia, teniendo en cuenta que tal normativa no debe concluir a que los sujetos pasivos queden sometidos a un tratamiento diferente, según cual sea el Estado miembro en cuyo interior se hallen establecidos.

Dicha Directiva 79/1072/CEE fue derogada el 1 de enero de 2010 por la Directiva 2008/9/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.

⁵²⁴ La Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Modalidades de devolución del Impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país.

La nueva Directiva establece así las disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA), a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, que causaban importantes problemas tanto a las autoridades administrativas de los Estados miembros como a las empresas; pero, sobre todo, el alcance del mecanismo de la inversión de sujeto pasivo se ha ampliado significativamente.

La primera construcción misma de la técnica de la inversión del sujeto pasivo como método de gravar el suministro de bienes o servicios tiene sus raíces en la Sexta Directiva del Consejo. Según el artículo 21, el deudor del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones de régimen interior es el sujeto pasivo que efectúe una operación gravada. Sin embargo, cuando algunas operaciones sean ejecutadas por un sujeto pasivo establecido en el extranjero el lugar de estos servicios prestados a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual. Entre estas operaciones cabe destacar:

- las cesiones y concesiones de derechos de autor;
- patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales y otros derechos similares;
- las prestaciones de publicidad;
- las prestaciones de los consejeros, ingenieros;
- gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares, así como el tratamiento de dato y el suministro de informaciones;
- las obligaciones de no ejercer total o parcialmente una actividad profesional o uno de los derechos;
- las operaciones bancarias, financieras y de seguro, incluidas las de reaseguro, a excepción del alquiler de cajas de seguridad;
- las prestaciones consistentes en cesiones de personal;
- las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúan en nombre y por cuenta de otro, cuando éstos intervengan en el suministro de las prestaciones de servicios anteriormente enunciadas.

La normativa determina que el lugar de las mencionadas prestaciones de servicios a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual.

Basado en la redacción de la disposición citada en la Directiva, que fue la primera de los actos comunitarios en definir los supuestos sobre sujetos pasivos, hechos impositivos o tipos impositivos, se debe considerar un prototipo del marco jurídico y la institucionalización del mecanismo de la inversión de sujeto pasivo (en inglés *reverse charge*). Posteriormente, este método de gravar el suministro de bienes y servicios con el impuesto al valor agregado se desarrolló y expandió.

A continuación, la Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 fue derogada por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, donde se describe el mecanismo de la inversión de sujeto pasivo en su forma adecuada. En la Sección 1 del Título XI así llamado «*Deudores del Impuesto ante el Tesoro Público*», se han indicado una serie de situaciones en las que el sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido no es, de conformidad con la regla general expresada en el artículo 193⁵²⁵, el que efectúe una entrega de bienes o una prestación de

⁵²⁵ - Decisión de Ejecución (UE) 2019/1903 del Consejo, de 8 de noviembre de 2019, por la que se autoriza a Chequia a aplicar el mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo por el que se establece una excepción al artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE.

- Decisión de Ejecución (UE) 2019/1592 del Consejo, de 24 de septiembre de 2019, por la que se autoriza a Portugal a introducir una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA.

- Decisión de Ejecución (UE) 2019/1593 del Consejo, de 24 de septiembre de 2019, que modifica la Decisión de Ejecución 2013/676/UE por la que se autoriza a Rumanía a seguir aplicando una medida especial de excepción al artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA.

- Decisión de Ejecución (UE) 2019/309 del Consejo, de 18 de febrero de 2019, por la que se autoriza a la Lituania a introducir una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE.

- Decisión de Ejecución (UE) 2018/2006 del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Decisión de Ejecución 2009/1008/UE por la que se autoriza a la Letonia a prorrogar la aplicación de una medida de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE.

- Decisión de Ejecución (UE) 2018/1920 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, que modifica la Decisión de Ejecución 2010/99/UE por la que se autoriza a Lituania a prorrogar la aplicación de una medida de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE.

servicios gravada, sino el destinatario de enumerados bienes o servicios⁵²⁶.

Los autores de las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo a que hemos hecho referencia fueron guiados por el objetivo de la creación de tales normas legislativas que armonicen las regulaciones del IVA y, además, tuvieron la intención de crear un verdadero mercado común en toda la Unión Europea. Desde el punto de vista de la creación de la directiva, era importante que el IVA tuviera el menor impacto posible en la fluctuación de bienes y servicios entre los países de la UE.

Por lo tanto, era necesario armonizar la normativa de todos los Estados miembros, lo que resultaría en el hecho de que, en el caso de las transacciones entre los dos países de la UE, el comprador y el destinatario procedentes de dos países diferentes de la UE, no estarán obligados simultáneamente bajo las leyes de cada país a pagar el IVA sobre dicha transacción. Por consiguiente, era fundamental avanzar hacia una normativa que definiera claramente quién está obligado a pagar el impuesto en relación con cualquier transacción sujeta al IVA.

-
- Decisión de Ejecución (UE) 2018/1492 del Consejo, de 2 de octubre de 2018, por la que se autoriza a la Letonia a introducir una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE.
 - Decisión de Ejecución (UE) 2018/789 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, por la que se autoriza a Hungría a aplicar una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE.
 - Decisión de Ejecución (UE) 2018/486 del Consejo, de 19 de marzo de 2018, por la que se autoriza a Hungría a aplicar una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo.
 - Decisión de Ejecución (UE) 2018/457 del Consejo, de 13 de marzo de 2018, por la que se autoriza a Letonia a introducir una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo.
 - Decisión de Ejecución (UE) 2017/1856 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, por la que se autoriza a Polonia a introducir una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE.
 - Decisión de Ejecución (UE) 2016/1206 del Consejo de 18 de julio de 2016, que modifica la Decisión de Ejecución 2013/676/UE por la que se autoriza a Rumanía a seguir aplicando una medida especial de excepción al artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE, aplicable hasta el 31 de diciembre de 2019.
 - Decisión de Ejecución (UE) 2015/2396 del Consejo, de 10 de diciembre de 2015, por la que se autoriza a la República de Letonia a prorrogar la aplicación de una medida de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE para continuar designando al destinatario como sujeto pasivo del IVA en las operaciones relacionadas con la madera de construcción, hasta el 31 de diciembre de 2018.
 - Decisión de Ejecución (UE) 2015/2395 del Consejo, de 10 de diciembre de 2015, por la que se autoriza a la República de Lituania a prorrogar la aplicación de una medida de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido hasta el 31 de diciembre de 2018.

⁵²⁶ Los sujetos pasivos pueden invocar el artículo 193 de esta ante los órganos jurisdiccionales nacionales frente al Estado miembro de que se trate. Así pues, es aplicable la norma general prevista en el artículo 193 de dicha Directiva y son los sujetos pasivos que hayan efectuado las prestaciones de servicios controvertidas en el litigio principal los deudores del IVA correspondiente al período anterior a la entrada en vigor de la Decisión de Ejecución.

El artículo 194 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo establece que, cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada sea efectuada por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que sea deudor del IVA, los Estados miembros pueden establecer que el sujeto pasivo sea la persona a quien se han entregado los bienes o se han prestado los servicios. Asimismo, los Estados miembros determinarán las condiciones sobre cuándo la persona a quien se han entregado los bienes o se han prestado los servicios sea el sujeto pasivo.

Teniendo en cuenta que la esencia del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo del IVA es conducir a una situación en la que la obligación tributaria de las transacciones entre dos sujetos pasivos del IVA recaiga sobre el comprador de los bienes o servicios, en este punto se debe considerar si la entrega intracomunitaria de bienes se puede considerar de la misma manera. Como regla general, el supuesto de aplicar el *reverse charge* es la prestación de servicios a un sujeto pasivo de otro Estado miembro o de tercer país.

Comparando estas dos situaciones, enseguida se puede notar la diferencia entre estos dos casos. Sin embargo, analizando más profundamente la cuestión, hay que considerar que en general son casos muy parecidos, ya que en ambas situaciones las consecuencias fiscales son idénticas.

Al importar servicios, el sujeto pasivo, que es el comprador del servicio, tiene la obligación de aplicar el mecanismo de la inversión del IVA. La obligación del proveedor de servicios es sólo asegurarse de que el empresario está registrado en otro país de la Unión Europea. En este caso, como es una excepción al gravamen de IVA y se debe principalmente a la inversión del sujeto pasivo, situación en la que la condición de sujeto pasivo del IVA recae en el destinatario de la operación porque la operación no se localiza en España⁵²⁷, el IVA no está mencionado en la factura emitida. Sin embargo, en caso de que el adquirente o el destinatario sea deudor del impuesto, en las facturas emitidas es obligatorio incluir la mención “inversión del sujeto pasivo”⁵²⁸.

⁵²⁷ Hay que mencionar que en algunos casos la prestación de servicios a empresas intracomunitarias se localiza en territorio español conforme al artículo 70 de la Ley del IVA y por tanto facturan con IVA español.

⁵²⁸ Artículo 226 apartado 11 bis) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo insertado por el artículo 1 de la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, aplicable a partir del 1 de enero de 2013.

También se da la inversión del sujeto pasivo en el caso de las entregas intracomunitarias de bienes o productos. Por ello, salvo excepciones⁵²⁹, hay que emitir la factura sin IVA ya que el impuesto grava en el lugar de destino. Sin embargo, para tener la posibilidad de emitir la factura sin IVA, el vendedor tiene que cumplir con diferentes requisitos, entre ellos tanto prestador como destinatario del servicio intracomunitario deberán disponer de un número de identificación fiscal atribuido por sus correspondientes administraciones fiscales⁵³⁰.

Hay que destacar que, en los casos de adquisiciones intercomunitarias de bienes el destinatario, también puede ser la persona jurídica que no sea sujeto pasivo que efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA de conformidad con la letra b) del apartado 1 del artículo 2⁵³¹ o que hayan ejercitado la opción prevista en el apartado 3 del artículo 3⁵³² de someter al IVA sus adquisiciones intracomunitarias.

En el principio de la inversión del sujeto pasivo en IVA debe aplicarse del mismo modo las importaciones de bienes. Dicha posibilidad se expresa en el artículo 201 de la Directiva 2006/112/CE según el cual, en caso de importación, será deudora del IVA la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación.

⁵²⁹ Según el artículo 25 de la Ley de IVA las entregas intracomunitarias de bienes estarán exentas del impuesto cuando se remitan desde un Estado miembro a otro, con destino al adquirente, que habrá de ser un empresario o profesional identificado a efectos del IVA o una persona jurídica que no actúe como tal, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en el Estado Miembro distinto de España.

⁵³⁰ Según el artículo 214 apartado 1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, los Estados miembros adoptan las medidas necesarias para que todos aquellos sujetos pasivos, a excepción de los previstos en el apartado 2 del artículo 9, que efectúen en su territorio respectivo entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción y que no sean entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario, de conformidad con los artículos 194 a 197 y con el artículo 199 sean identificadas con un número individual.

⁵³¹ Estarán sujetas al IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro:

- i) por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en los artículos 33 y 36;
- ii) cuando se trate de medios de transporte nuevos, por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3, o por cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo;
- iii) cuando se trate de productos sujetos a impuestos especiales que sean exigibles en el territorio del Estado miembro en virtud de la Directiva 92/12/CEE por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo y cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3.

⁵³² Los Estados miembros concederán a los sujetos pasivos y a las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos y que puedan acogerse a las disposiciones de la letra b) del apartado 1, el derecho a optar por el régimen general previsto en el inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2.

Teniendo en cuenta las situaciones mencionadas, se puede constatar que la inversión del sujeto pasivo en el IVA se aplica tanto en la importación de bienes o servicios como en las entregas intracomunitarias de bienes o productos.

En la Directiva 2006/112/CE el legislador también ha decidido aplicar la inversión del sujeto pasivo a las entregas de gas a través de una red de gas natural, de electricidad y de calor o de frío a través de redes de calefacción y refrigeración⁵³³.

Según el artículo 195 de dicha directiva serán deudoras del IVA las personas que tengan un número de identificación a efectos del IVA en el Estado miembro en que se adeuda el impuesto y a las que se entregan los bienes con arreglo a las condiciones establecidas en los artículos 38 y 39⁵³⁴, si la entrega la efectúa un sujeto pasivo no establecido en dicho Estado miembro. A continuación, en el artículo 38 se afirma que, en el caso de las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, de las entregas de electricidad, o de las entregas de calor o frío a través de las redes de calefacción o refrigeración, a un sujeto pasivo revendedor, se considerará que el lugar de la entrega es el lugar donde el sujeto pasivo revendedor tiene la sede de su actividad económica o dispone de un establecimiento permanente para el cual se entregan los bienes o, de no existir la sede de actividad económica o el establecimiento permanente mencionados, el lugar en el que tiene su domicilio permanente o su residencia habitual. En este caso, por “sujeto pasivo revendedor” se entiende el sujeto pasivo cuya actividad principal respecto de las compras de gas, electricidad, calor o frío consista en la reventa de dichos productos y cuyo consumo de los mismos sea insignificante.

En la versión original de la Directiva 2006/112/CE, que entró en vigor el 1 de enero de 2007 el artículo 196⁵³⁵, fue igual que el artículo 21 de la Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977.

⁵³³ Redacción dada por el artículo 1 de la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, aplicable desde el 1 de enero de 2011.

⁵³⁴ Según el cual, en el caso de las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, de las entregas de electricidad o de las entregas de calor o frío a través de las redes de calefacción o refrigeración, cuando no estén contempladas en el artículo 38, se considerará que el lugar de la entrega es el lugar donde el adquirente realiza el uso y consumo efectivos de los bienes. Cuando el adquirente no consuma efectivamente la totalidad o parte del gas, la electricidad o el calor o frío estos bienes no consumidos se considerarán usados y consumidos en el lugar donde el adquirente tenga la sede de su actividad económica o disponga de un establecimiento permanente para el que se entregan los bienes. De no existir la sede de actividad económica o el establecimiento permanente mencionados, se entenderá que ha usado y consumido los bienes en el lugar donde tiene su domicilio permanente o su residencia habitual.

⁵³⁵ De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 196 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe indicarse que el sujeto pasivo de dichos servicios será su destinatario a través del mecanismo de inversión en el Estado miembro en el que se encuentre establecido, precepto que se corresponde con el artículo 84.uno.2º de la Ley 37/1992.

Asimismo, se decidió que en relación con los servicios allí enumerados⁵³⁶, en el caso de prestarlos a un empresario que sea fuera de la UE o establecido en un país distinto al del prestador del servicio, el lugar de imposición de este servicio será el país del destinatario del servicio (por lo tanto, el sujeto pasivo que contrate los servicios será basado en otro país).

Adicionalmente, los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se suministre la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual⁵³⁷. Entre los servicios que requerían la aplicación del mecanismo de la inversión de sujeto pasivo podemos destacar los siguientes:

- a) prestaciones de servicios de transportes intracomunitarias de bienes;
- b) prestación de servicios efectuada por un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervenga en las prestaciones de transportes intracomunitarios de bienes;
- c) prestación de servicios efectuada por un intermediario que actúe en nombre y por cuenta de terceros, distinta de las contempladas en los artículos 50, 54 y 56, apartado 1;
- d) prestación de servicios efectuada por un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervenga en la realización de una prestación de servicios que tenga por objeto actividades accesorias a transportes intracomunitarios de bienes;
- e) prestación de los servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidas las prestaciones de agentes inmobiliarios y de profesionales y peritos, así como las prestaciones de servicios dirigidas a la preparación o coordinación de las ejecuciones de obras en inmuebles, como, por ejemplo, las prestaciones suministradas por los arquitectos y los gabinetes técnicos de vigilancia de obras.

A partir del 1 de enero de 2010 entró en vigor la modificación del artículo 196 de la

⁵³⁶ Anteriormente enumerados en este capítulo.

⁵³⁷ El artículo 5, apartado cuatro, número 2º de la Ley del Impuesto, el que supone la transposición a normativa interna del artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, califica como empresario o profesional actuando como tal, respecto de todos los servicios que les sean prestados, a los solos efectos de lo dispuesto en los artículos 69, 70 y 72 de esta Ley, a las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española.

Directiva⁵³⁸, según el cual serán deudores del IVA los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo identificados a efectos del IVA y sean destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 44⁵³⁹, cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese Estado miembro.

Como resultado de la adopción de esta regla general, casi todos los servicios que se realizan para sujetos pasivos registrados a efectos del IVA en un Estado miembro por entidades no establecidas en ese Estado están sujetos al mecanismo de la inversión y, por lo tanto, el sujeto pasivo es el comprador.

Según la disposición del artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, los Estados miembros podrán establecer, que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de los siguientes bienes y servicios:

- a) la prestación de servicios de construcción, incluidos los servicios de reparación, limpieza, mantenimiento, modificación o demolición relacionados con bienes inmuebles, así como la entrega de obras en inmuebles considerada entrega de bienes;
- b) la puesta a disposición de personal que desempeñe actividades referidas en la letra a;
- c) la entrega de bienes inmuebles cuando el proveedor haya optado por la imposición de la entrega;
- d) la entrega de material usado, material usado no reutilizable en el estado en que se encuentra, desechos, residuos industriales y no industriales, residuos reciclables, residuos parcialmente transformados y determinados bienes y servicios;
- e) la entrega de bienes entregados como garantía por un sujeto pasivo a otro en ejecución de dicha garantía;
- f) la entrega de bienes a raíz de la cesión de la reserva de propiedad a un cesionario, en el ejercicio de este derecho por parte del mismo;
- g) la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación.

⁵³⁸ Modificación realizada por el artículo 2 de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, 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.

⁵³⁹ El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.

A partir del 9 de abril de 2010 entró en vigor el artículo 199 *bis*⁵⁴⁰, según el cual hasta el 31 de diciembre de 2018⁵⁴¹, los Estados miembros podrán establecer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de los siguientes bienes y servicios:

- a) la transferencia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero tal como se definen en el artículo 3 de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad, transferibles de conformidad con su artículo 12;
- b) la transferencia de otras unidades que puedan utilizar los operadores en cumplimiento de la misma Directiva;
- c) entregas de teléfonos móviles, consistentes en dispositivos concebidos o adaptados para ser utilizados en conexión con una red autorizada, y que funcionen en determinadas frecuencias, tengan o no otro uso⁵⁴²;
- d) entregas de dispositivos de circuitos integrados, tales como microprocesadores y unidades centrales de proceso, en un estadio anterior a su integración en productos de consumo final;
- e) entregas de gas y electricidad a un sujeto pasivo revendedor tal como se define en el artículo 38, apartado 2;
- f) entregas de certificados de gas y electricidad;
- g) prestación de servicios de telecomunicaciones tal como se definen en el artículo 24, apartado 2;
- h) entregas de consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales;
- i) cereales y cultivos industriales, como las semillas oleaginosas y la remolacha azucarera, que no se utilizan habitualmente en estado inalterado para el consumo final;
- j) metales en bruto y metales semiacabados, incluidos los metales preciosos, cuando no estén incluidos en virtud de otras disposiciones en el ámbito de aplicación del artículo 199, apartado 1, letra d), en el régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección a tenor de los artículos 311 a 343

⁵⁴⁰ Insertado por el artículo 1 de la Directiva (UE) 2010/23/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010.

⁵⁴¹ Hasta el 30 de junio de 2022, según la redacción dada por el artículo 1 de la Directiva (UE) 2018/1695 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018, en vigor desde el 2 de diciembre 2018.

⁵⁴² La letra c) fue añadida por el artículo 1 de la Directiva 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, en vigor desde el 15 de agosto de 2013.

o en el régimen especial aplicable al oro de inversión que se contempla en los artículos 344 a 356⁵⁴³.

Es significativo que el legislador deje la posibilidad de establecer las condiciones de aplicación del mecanismo a los Estados miembros⁵⁴⁴.

Adicionalmente, la aplicación del mecanismo a la entrega o prestación de cualquiera de los bienes o servicios enumerados en las letras c) a j) estará supeditada a la condición de que se impongan obligaciones de información adecuadas y efectivas a los sujetos pasivos que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios a las que sea aplicable dicho mecanismo.

Las regulaciones del artículo 199 *bis* indican claramente que a través de la implicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo la Comisión quería verificar su funcionamiento en diferentes países miembros de la UE. Por ello, los Estados miembros fueron obligados a comunicar al Comité del IVA, a más tardar el 30 de junio de 2017, la aplicación del mecanismo en el momento de su introducción y facilitarle la siguiente información:

- a) el alcance de la disposición de aplicación del mecanismo, junto con los tipos y características del fraude correspondiente, y una descripción pormenorizada de las medidas de acompañamiento, incluidas las obligaciones de información impuestas a los sujetos pasivos y las medidas de control;
- b) las medidas adoptadas para informar a los sujetos pasivos pertinentes de la decisión de aplicar el mecanismo;
- c) criterios de evaluación que permitan comparar las actividades fraudulentas en relación con los bienes y servicios enumerados en el apartado 1 antes y después de la aplicación del mecanismo, las actividades fraudulentas en relación con otros bienes y servicios antes y después de la aplicación del mecanismo, así como cualquier aumento de otros tipos de actividades fraudulentas antes y después de la aplicación del mecanismo;
- d) la fecha de inicio y el período de vigencia de la disposición de aplicación del mecanismo.

⁵⁴³ *Ibidem*.

⁵⁴⁴ Según el apartado 1 bis del artículo 199 *bis* de la Directiva 2006/112/CE del Consejo.

El alarmante problema del fraude en el ámbito del IVA en la Unión Europea ha supuesto la aprobación de dos Directivas por las que se ha modificado la Directiva 2006/112/CE.

En la primera de ellas⁵⁴⁵, se pretende combatir los fenómenos de fraude repentino y masivo en el ámbito del IVA, “*que puedan generar pérdidas económicas significativas e irreparables en casos de urgencia imperiosa, designando al destinatario de determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios como deudor del IVA que grave dichas entregas o prestaciones, no obstante lo dispuesto en el artículo 193.*”

Cuando un Estado miembro desee adoptar una medida especial como *designar al destinatario de determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios como deudor del IVA que grave dichas entregas o prestaciones*, en primer lugar tiene que enviar una notificación a la Comisión empleando el formulario normalizado remitiendo dicha notificación simultáneamente a los demás Estados miembros; y en segundo debe facilitar a la Comisión información relativa al sector afectado, el tipo y las características del fraude observado, la existencia de motivos imperiosos de urgencia, el carácter repentino y masivo del fraude y sus consecuencias en cuanto a la generación de pérdidas económicas significativas e irreparables.

En la segunda, con la misma fecha de entrada en vigor y limitación temporal de vigencia se publica la Directiva 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude.

La aprobación de esta Directiva tiene su origen en la necesidad de permitir que los Estados miembros apliquen, con carácter temporal, un mecanismo en virtud del cual la obligación de pagar el IVA se traspase a la persona destinataria de la entrega de bienes o prestación de servicios en relación con determinadas categorías de bienes y servicios, aun cuando dichas categorías no estén enumeradas en el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE ni sean objeto de excepciones específicas que los Estados miembros hayan sido autorizados a establecer.

⁵⁴⁵ Directiva 2013/42/UE del Consejo de 22 de julio de 2013 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.

El 8 de marzo de 2018⁵⁴⁶, la Comisión presentó un informe sobre los efectos de los mecanismos de lucha contra el fraude, a que se hace referencia en los artículos 199 *bis* y 199 *ter* de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, al Parlamento Europeo y al Consejo. La finalidad de las medidas previstas en los artículos 199 *bis* y 199 *ter* es permitir que los Estados miembros resuelvan con rapidez los problemas relacionados con el fraude intracomunitario del operador desaparecido: a través del artículo 199 *bis*, previendo la posibilidad de optar por la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en relación con las entregas de bienes y prestaciones de servicios en él enumerados, y del artículo 199 *ter*, ofreciendo un procedimiento más rápido para la introducción del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en caso de fraude masivo y repentino⁵⁴⁷.

El mecanismo opcional de inversión del sujeto pasivo basado en el artículo 199 *bis* de la Directiva del IVA parece un instrumento cautelar útil para que los Estados miembros combatan el fraude intracomunitario, en particular del operador desaparecido, en determinados ámbitos sensibles predefinidos, cuando dicho fraude tiene lugar en su territorio. Una vez que el operador está obligado a utilizar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en relación con esas entregas o prestaciones nacionales, ya no puede repercutir el IVA en sus facturas. A continuación, no recibirá de su cliente el importe del IVA correspondiente y, en consecuencia, no podrá desaparecer con el importe de IVA percibido. En virtud del artículo 199 *bis*, apartado 1, de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo por un periodo mínimo de dos años. Sin embargo, el requisito de un mínimo de dos años a que se supedita la aplicación de la medida se ha revelado un obstáculo para algunos Estados miembros que deseaban implantar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en 2017 a fin de combatir nuevos casos de fraude del IVA descubiertos en relación con entregas de bienes o prestaciones de servicios incluidas en la lista del artículo 199 *bis*. Los Estados miembros afectados tuvieron que acabar presentando una solicitud de excepción en virtud del artículo 395 de la Directiva del IVA y de acuerdo con el procedimiento establecido en el mismo, lo que demoró su reacción ante el problema del fraude.

⁵⁴⁶ Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre los efectos de los artículos 199 *bis* y 199 *ter* de la Directiva 2006/112/CE del Consejo en la lucha contra el fraude, COM(2018) 118 de 8 de marzo de 2018.

⁵⁴⁷ Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre los efectos de los artículos 199 *bis* y 199 *ter* de la Directiva 2006/112/CE del Consejo en la lucha contra el fraude, COM(2018) 118.

Por otro lado, el mecanismo de reacción rápida previsto por el artículo 199 *ter* es una medida excepcional que permite a los Estados miembros introducir rápidamente un mecanismo temporal de inversión del sujeto pasivo en relación con las entregas de bienes y prestaciones de servicios en sectores en los que se haya producido un fraude repentino y masivo y que no figuren en el artículo 199 *bis* de la Directiva del IVA. Mediante la aplicación de este mecanismo, los Estados miembros pueden obviar el plazo normal necesario para la obtención de la excepción con arreglo al artículo 395 de la Directiva del IVA.

Después del dicho Informe el Consejo de la Unión Europea presentó una Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE del Consejo⁵⁴⁸. Esta modificación tuvo como finalidad prorrogar la posibilidad de que los Estados miembros apliquen el mecanismo de inversión del sujeto pasivo para combatir el fraude que se registra actualmente en las entregas de bienes y las prestaciones servicios comprendidas en el artículo 199 *bis*, apartado 1, de la Directiva del IVA, y la posibilidad de utilizar el mecanismo de reacción rápida (MRR) para combatir el fraude.

La mencionada Directiva introdujo que todo Estado miembro podría, en casos de urgencia imperiosa designar al destinatario de determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios como deudor del IVA, que grave dichas entregas o prestaciones, como medida especial de instauración de un mecanismo de reacción rápida para combatir modalidades de fraude repentino y masivo que puedan generar pérdidas económicas significativas e irreparables.

El Estado miembro someterá la medida especial a los oportunos controles por lo que respecta a los sujetos pasivos que entreguen los bienes o presten los servicios a los que ésta se aplique⁵⁴⁹, y la mantendrá en vigor por un periodo que no exceda de nueve meses.

⁵⁴⁸ Directiva 2018/1695 del Consejo de 6 de noviembre de 2018 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al periodo de aplicación del mecanismo opcional de inversión del sujeto pasivo en relación con determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude, y del mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.

⁵⁴⁹ Hay que subrayar, que al contrario del artículo 199 *bis* en el que se establece que el deudor del IVA sólo sea el sujeto pasivo destinatario de los bienes y servicios allí enumerados, el artículo 199 *ter* se puede aplicar a cualquier entrega o prestación de servicio, como medida especial de instauración de un mecanismo de reacción rápida para combatir modalidades de fraude repentino y masivo que puedan generar pérdidas económicas significativas e irreparables solamente por un periodo que no exceda de nueve meses.

Cuando un Estado miembro desee adoptar una medida especial de instauración de un mecanismo de reacción rápida, deberá facilitar a la Comisión información relativa al sector afectado, el tipo y las características del fraude observado, la existencia de motivos imperiosos de urgencia, el carácter repentino y masivo del fraude y sus consecuencias en cuanto a la generación de pérdidas económicas significativas e irreparables. Sin embargo, en caso de que la Comisión considere que no dispone de toda la información necesaria, se pone en contacto con el Estado miembro en cuestión en un plazo de dos semanas a partir de la recepción de la notificación, especificando la información adicional que requiere. Toda información adicional facilitada por dicho Estado miembro a la Comisión se remite al mismo tiempo a los demás Estados miembros. Si la información adicional facilitada no resulta suficiente, la Comisión informará de ello al Estado miembro interesado en el plazo de una semana.

En los casos de urgencia imperiosa a que se refiere el apartado 1 del presente artículo, el procedimiento establecido en el artículo 395, apartados 2 y 3, deberá concluirse en un plazo de seis meses a partir de la fecha en que la Comisión haya recibido la solicitud y como una medida especial de introducción del mecanismo de reacción rápida se aplicará hasta el 30 de junio de 2022.

El mecanismo de reacción rápida previsto por el artículo 199 *ter* es una medida excepcional que permite a los Estados miembros introducir rápidamente un mecanismo temporal de inversión del sujeto pasivo en relación con las entregas de bienes y prestaciones de servicios en sectores en los que se haya producido un fraude repentino y masivo, y que no figuren en el artículo 199 *bis* de la Directiva del IVA. Mediante la aplicación de este mecanismo, los Estados miembros pueden obviar el plazo normal necesario para la obtención de la excepción con arreglo al artículo 395 de la Directiva del IVA.

Hay que subrayar que, en cuanto al mecanismo de reacción rápida incluido en el artículo 199 *ter* de la Directiva sobre el IVA, aunque nunca se ha utilizado en la práctica, la mayoría de los Estados miembros considera que sigue siendo un instrumento útil y cauteloso en los casos excepcionales de fraude en el ámbito del IVA.

Adicionalmente, los Estados miembros tienen la posibilidad de enviar una solicitud a la Comisión que facilitara toda la información necesaria, para que el Consejo pueda autorizar a

cualquier Estado miembro a que introduzca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal.

No obstante, estas medidas, cuyo propósito sea la simplificación del procedimiento de cobro del impuesto, no pueden afectar, salvo que sea de forma poco significativa, a la cuantía global de los ingresos fiscales del Estado miembro recaudados en la fase de consumo final.

Para terminar la historia y vicisitudes legales de las reglas legales europeas de la inversión del sujeto pasivo en el IVA, cabe señalar, que en fecha 27 de diciembre de 2018, se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea la Directiva (UE) 2018/2057 del Consejo de 20 de diciembre de 2018 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido en lo que respecta a la aplicación temporal de un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo a los suministros de bienes y las prestaciones de servicios por encima de un umbral determinado.

Dicha modificación trae causa de la demanda realizada por algunos Estados miembros que han solicitado poder aplicar temporalmente el mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo por encima de un umbral determinado por transacción, con el fin de luchar contra el fraude en cascada endémico, hasta que se establezca el sistema definitivo del IVA para el comercio transfronterizo entre empresas de los Estados miembros sobre la base de la tributación de las entregas transfronterizas de bienes y las prestaciones transfronterizas de servicios. De este modo, hasta el 30 de junio de 2022⁵⁵⁰, y cumpliendo todos los requisitos enumerados en el artículo 199 *quarter*⁵⁵¹, cualquier Estado miembro podrá introducir un

⁵⁵⁰ Insertado el artículo 1 de la Directiva 2018/2057 del Consejo, de 20 de diciembre de 2018, aplicable desde el 16 de enero de 2019.

⁵⁵¹ El Estado miembro que desee introducir el GRCM deberá cumplir todas las siguientes condiciones: a) que haya registrado, de conformidad con el método y las cifras establecidas en el informe final de 2016, de 23 de agosto de 2016, sobre el déficit recaudatorio en materia de IVA publicado por la Comisión, un déficit recaudatorio en materia de IVA, expresado como porcentaje de la obligación fiscal total en concepto de IVA, de al menos 5 puntos porcentuales por encima del déficit recaudatorio en materia de IVA medio comunitario; y b) que, sobre la base de la evaluación de impacto adjunta a la propuesta legislativa relativa al presente artículo, registre un nivel de fraude en cascada en su déficit recaudatorio total en materia de IVA de más de un 25%; c) que haya comprobado que otras medidas de control no son suficientes para combatir el fraude en cascada en su territorio, en particular especificando las medidas de control aplicadas y los motivos concretos de su falta de eficacia, así como los motivos por los que la cooperación administrativa en materia de IVA ha resultado ser insuficiente; d) que haya comprobado que los beneficios estimados por el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la recaudación prevista como consecuencia de la introducción del GRCM superan a las cargas adicionales totales estimadas para las empresas y las autoridades tributarias en al menos un 25%; y e) que haya comprobado que las empresas y las administraciones tributarias no incurrirán, como consecuencia de la

procedimiento generalizado de inversión del sujeto pasivo⁵⁵², disponer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios por encima de un umbral de 17.500 EUR por transacción, como excepción a la regla general, a través del GRCM.

Estos Estados miembros que apliquen el GRCM tienen que establecer obligaciones de información electrónica adecuada y efectiva para todos los sujetos pasivos, y en especial para los sujetos pasivos que suministren o reciban los bienes o servicios a los que se aplicará el GRCM para garantizar el funcionamiento y la supervisión eficaces de la aplicación del GRCM.

Sin embargo, la introducción de este procedimiento está abordada por una lista de los requisitos formales. Así, los Estados miembros que deseen aplicar el GRCM primero deben enviar una solicitud a la Comisión y facilitar la siguiente información:

- a) una justificación detallada del cumplimiento de todas las condiciones necesarias;
- b) la fecha de inicio de la aplicación del GRCM y el período que cubre el GRCM;
- c) las medidas que adoptarán para informar a los sujetos pasivos de la introducción de la aplicación del GRCM;
- d) una descripción pormenorizada de las medidas de acompañamiento.

Cuando la Comisión considere que la solicitud cumple los requisitos, presentará una propuesta al Consejo, a más tardar tres meses, después de haber recibido toda la información necesaria. El Consejo, pronunciándose por unanimidad sobre dicha propuesta de la Comisión, podrá autorizar al Estado miembro solicitante la aplicación del GRCM.

Al conseguir la autorización, los Estados miembros que apliquen el GRCM facilitarán la siguiente información en formato electrónico a todos los Estados miembros:

- a) los nombres de las personas que, durante los doce meses anteriores a la fecha de solicitud del GRCM, hayan estado incurso en procedimientos judiciales, de carácter penal o administrativo, por fraude en materia del IVA;

introducción del GRCM, en costes superiores a los contraídos como consecuencia de la aplicación de otras medidas de control.

⁵⁵² GRCM, por sus siglas en inglés de “*generalised reverse charge mechanism*”.

- b) los nombres de las personas, y en particular en el caso de personas jurídicas, los nombres de sus directivos, que se hayan dado de baja en el registro del IVA en ese Estado miembro tras la introducción del GRCM⁵⁵³;
- c) los nombres de las personas, y en particular en el caso de personas jurídicas, los nombres de sus directivos, que no hayan presentado la declaración del IVA durante dos ejercicios fiscales consecutivos tras la introducción del GRCM⁵⁵⁴.

Los Estados miembros que apliquen el GRCM presentarán, a más tardar un año después del inicio de la aplicación del GRCM, un informe intermedio a la Comisión en el que evaluarán el impacto de la aplicación del GRCM sobre la base de los siguientes criterios de evaluación:

- a) la evolución del déficit recaudatorio en materia de IVA;
- b) la evolución del fraude en el ámbito del IVA, en particular el fraude en cascada y el fraude en el sector minorista;
- c) la evolución de las cargas administrativas para los sujetos pasivos;
- d) la evolución de los costes administrativos de la administración tributaria.

El informe evaluará pormenorizadamente la eficacia del GRCM. Tres meses después de que finalice la aplicación del GRCM, los Estados miembros que lo apliquen, presentarán un informe final sobre su impacto global.

Hay que subrayar, que la consideración de la posibilidad de autorizar a los Estados miembros a aplicar temporalmente un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo que derogaría uno de los principios generales de la Directiva del IVA, el pago fraccionado, fue el fruto de las peticiones de determinados Estados miembros. Con este fin, la Comisión acordó analizar en profundidad las repercusiones políticas, jurídicas y económicas de dicho mecanismo y lo presentó al Consejo.

Dicha medida, sin embargo, a pesar de que pudiera resultar beneficiosa en muchos ámbitos, a efectos prácticos, teniendo en cuenta el carácter rogado de la medida, la exigencia del cumplimiento de las condiciones impuestas y la situación política actual en la que nos encontramos, no es nada fácil de aplicar en las normativas nacionales los países miembros de la UE.

⁵⁵³ La información contemplada en las letras a) y b) del párrafo primero se presentará, a más tardar, tres meses después de la introducción del GRCM y a continuación se actualizará cada tres meses.

⁵⁵⁴ La información contemplada en la letra c) se presentará, a más tardar, nueve meses después de la introducción del GRCM y a continuación se actualizará cada tres meses.

Cabe destacar que, el sistema del IVA no es un sistema que pueda extenderse infinitamente a nuevos bienes y servicios, abarcando en última instancia a todos ellos. Una solución de este tipo requeriría, sobre todo, cambios legislativos a nivel de la UE, en particular un cambio en la Directiva, que trata el mecanismo de inversión del sujeto pasivo como una excepción a la regla general y no acepta introducirlo como sistema básico de contabilidad del IVA. Por otro lado hay que subrayar que, la normativa comunitaria también prevé que los Estados miembros interesados establezcan obligaciones de información a fin de garantizar un seguimiento suficiente de la medida incorporada, y también, como modo de cerciorarse de que el sistema está funcionando eficazmente, por lo que debe medirse bien la necesidad de introducir esta excepción al régimen general, atendiendo al riesgo o problema de fraude que se intenta evitar o atajar.

3.3. Consideraciones generales de la inversión del sujeto pasivo y limitaciones de la Directiva 2006/112/CE

Como se ha presentado la evolución de las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE referidas específicamente al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, se puede resumir lo esencial afirmando que toda la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA pretende combatir los fenómenos de fraude repentino y masivo en el ámbito del IVA prestando una atención especial al fraude carrusel.

No obstante lo anterior, hay que recordar que la “inversión del sujeto pasivo”, promovida por la Directiva 2006/112/CE, es una excepción a la regla general para operaciones entre empresarios, según la cual, quien entregue el bien o preste el servicio repercute el impuesto al destinatario de la operación, de forma que el proveedor no repercute IVA al cliente-empresario, sino que este último es el deudor del impuesto, sin perjuicio del derecho de deducción que pueda tener. Por lo tanto, por un lado, está obligado a ingresar el IVA; pero, por otro lado, puede deducir ese mismo IVA si cumple con los requisitos exigibles.

En aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo, no procede ningún pago de IVA entre el proveedor y el adquirente de los bienes o el destinatario de servicios, el cual es deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas, a la vez que, en principio, puede deducir tal

impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración Tributaria⁵⁵⁵, ya que, como lo ha subrayado varias veces el Tribunal en su reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad está profundamente garantizado por el sistema común del IVA; por lo tanto, dicha neutralidad es la guarda con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas⁵⁵⁶, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA, para que el derecho de deducción que forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no pueda limitarse⁵⁵⁷.

Además de concebirse como una solución técnica y temporal, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo también se puede utilizar como herramienta legislativa para reducir el riesgo de fraude del IVA, y en esa línea, la Directiva IVA establece diversas vías para aplicarlo de forma optativa por los Estados miembros.

Entre ellas, podemos destacar el “*mecanismo de reacción rápida*”, por el que se permite que los Estados miembros “*en casos de urgencia imperiosa*” apliquen la inversión del sujeto pasivo para prevenir “*fraude repentino y masivo que puedan generar pérdidas económicas significativas e irreparables*”. Esta medida se puede aplicar desde que la Comisión confirme su conformidad con la misma, y se prevé que el Estado miembro correspondiente inicie al mismo tiempo el procedimiento de solicitud de “*derogación*” regulado en el artículo 395 de la Directiva.

Hay que recordar que dichas excepciones tienen un carácter temporal y que resultan adaptadas a una situación particular del Estado que lo solicita. Aunque esta medida podría considerarse en un primer momento positiva, lo cierto es que el resultado se puede resumir, por una parte en una amalgama de normas jurídicas distintas de un Estado a otro, que hacen al IVA aún más complejo y complicado, y por otra parte, no siempre se consigue una reacción rápida⁵⁵⁸, porque justamente, la existencia de un procedimiento donde intervienen primero el Estado

⁵⁵⁵ Sentencia del del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de abril de 2019, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, apartado 30.

⁵⁵⁶ Sentencia del del Tribunal de las Comunidades Europeas de 08 de junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, apartado 19.

⁵⁵⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de julio de 2010, *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, EU:C:2010:441, apartado 37.

⁵⁵⁸ Ruiz Hidalgo, C. (2014), *La inversión del sujeto pasivo como medida de reacción rápida en el IVA para la lucha contra el fraude fiscal. Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez* / coord. por Adame Martínez, F.D., Ramos Prieto, J., Lasarte Álvarez, F.J., (hom.), págs. 985-1006.

miembro, después la Comisión, el Comité del IVA y al final el Consejo, supone establecer una serie de plazos amplios desde que el Estado efectúa la petición y el Consejo evacua la autorización.

Regular un procedimiento específico que permita a los Estados miembros adoptar una medida rápida en caso de fraude repentino y masivo en uno o varios sectores económicos específicos de un Estado concreto que no se puedan atajar de otra manera y que causen pérdidas recaudatorias irreparables, necesita una actuación más completa al nivel europeo. Por ello, para que este Mecanismo de Reacción Rápida fuera eficaz, se necesitaba celeridad, por lo que se proponía dar las competencias ejecutivas a la Comisión, en virtud del artículo 291 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea⁵⁵⁹, a fin de garantizar la correcta aplicación de la Directiva del IVA y de evitar que se produzcan pérdidas presupuestarias y se infrinja el principio de equidad tributaria. La utilización de actos inmediatamente aplicables, en este caso, es justificable por el riesgo de que se produzcan pérdidas económicas irreparables provocadas por los fenómenos de fraude repentino y masivo (por ejemplo, fraude carrusel o fraude del operador desaparecido) tienen muy a menudo una dimensión internacional.

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

Esta, una vez obtenida la información pertinente, debe evaluar la notificación y confirmar si se opone o no a la medida excepcional, sin perjuicio de que el Consejo es el órgano encargado de evacuar al Estado la autorización para aplicar el régimen de inversión del sujeto pasivo.

Pero, y aquí radica la diferencia de la Directiva con la Propuesta de la misma, siempre que la Comisión notifique que no formula objeciones a la medida, el Estado miembro en cuestión puede aplicarla desde ese momento, sin esperar a la notificación del Consejo, lo que ha

⁵⁵⁹ Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el Valor añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA. COM (2012) 428 final.

supuesto una reducción muy importante de los plazos previstos anteriormente, para conseguir que la reacción del Estado sea rápida y, por ende, eficaz. A pesar del acortamiento de los plazos, todavía siguen siendo muy largos, y como ejemplo, la redacción del artículo 395 donde el procedimiento deberá completarse, en cualquier caso, en un plazo de ocho meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud por la Comisión.

También hay que mencionar que los Estados miembros que tengan la autorización para aplicar una medida excepcional ante un caso de fraude repentino y masivo que genere pérdidas significativas e irreparables para la economía doméstica, sólo la pueden mantener en vigor por un período que no exceda de 9 meses. Por otra parte, la inversión del sujeto pasivo sigue siendo muy eficaz, sobre todo en los supuestos de fraude en carrusel, aunque el Consejo es consciente de que resulta insuficiente para atajarlo. Para que pudiera ser eficaz, se considera ineludible la implementación de nuevas declaraciones informativas relativas a las operaciones de terceros.

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

En definitiva, se puede objetar que la medida de inversión del sujeto pasivo tiene un carácter excepcional, por lo que no parece que se pueda aplicar de manera indiscriminada. El primer paso, sea cual sea la medida que se adopte en la lucha contra el fraude fiscal, consiste en mejorar y hacer más eficaz cuantitativa y cualitativamente el intercambio de información entre las Administraciones Tributarias. La generalización del sistema de inversión del sujeto pasivo no es una solución a largo plazo, además de que no hace falta que se diga que rápidamente surgirían nuevas modalidades de fraude. A ello hay que sumarle que el régimen de inversión del sujeto pasivo supondría un grado de control más férreo sobre los sujetos encargados de ingresar el IVA por parte de las Administraciones Tributarias, así como la eliminación de uno de los elementos característicos del régimen general del IVA, el pago fraccionado, además del aumento de complejidad en un impuesto que ya por sí mismo lo tiene⁵⁶⁰.

⁵⁶⁰ En este sentido véase Alonzo Gonzales, L.M. (2008), *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, op. cit., pág. 387, donde se explica que la coexistencia de tres sistemas de IVA

Al analizar las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE cabe destacar, las limitaciones que puedan ocurrir al aplicar el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA por los Estados miembros, destacadas de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En este ámbito la pregunta que surge automáticamente es si un Estado miembro está legitimado para ampliar el ámbito de aplicación material del artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE.

En primer lugar, el principio general para establecer quién está obligado al pago del IVA se recoge en el artículo 193 de la Directiva IVA⁵⁶¹. Según esa disposición, serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada. Al mismo tiempo, la disposición, en el momento pertinente a efectos del litigio principal, también establecía que podrá ser deudora del impuesto «otra persona» en aplicación de los artículos 194 a 199 y 202 de la Directiva IVA⁵⁶².

De ello se desprende, sin duda alguna, que la norma permite a los Estados miembros establecer, en las situaciones establecidas en mencionadas disposiciones, un mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, en virtud del cual el deudor del IVA es el sujeto destinatario de la operación sujeta al impuesto constituye una excepción al principio general establecido en el artículo 193. Por tanto, el ámbito de aplicación de tales disposiciones debe interpretarse de manera restrictiva⁵⁶³, lo que en contexto significa que las excepciones al principio general únicamente estarán permitidas cuando se hayan previsto expresamente en la Directiva IVA.

También hay que subrayar que la lectura conjunta del artículo 193 y el artículo 199, apartado 1, de la Directiva IVA, muestra que las normas para establecer quién resulta obligado al pago del IVA correspondiente a la entrega de un bien en un procedimiento obligatorio de

diferentes, es decir en Alemania y Austria, crecería el nivel de complejidad aplicativa del impuesto para las empresas al imponérseles nuevas obligaciones formales y contables (comprobación de la identidad del cliente a efectos fiscales, notificación de las operaciones a las autoridades fiscales) y aumentaría el conjunto de sujetos sometidos a control directo.

⁵⁶¹ Conclusiones de la Abogado General Juliane Kokott de 6 de noviembre de 2014, EU:C:2014:2351, apartado 29.

⁵⁶² Una de estas excepciones es la del artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA, que faculta a los Estados miembros, en caso de entrega de bienes inmuebles en un procedimiento obligatorio de liquidación, para disponer que la persona deudora del IVA sea el adquirente del inmueble, siempre que sea sujeto pasivo.

⁵⁶³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de mayo de 2016, *Envirotec Denmark*, C-550/14, EU:C:2016:354, apartado 33.

liquidación han sido objeto de una armonización completa. Como el Tribunal de Justicia ya ha explicado en varias ocasiones, el artículo 199, apartado 1, se introdujo⁵⁶⁴, además de por otros motivos destinados a la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo que establece el artículo 199, para permitir a todos los Estados miembros aplicar las excepciones que se habían concedido a determinados Estados miembros con el fin de combatir la evasión o el fraude fiscales en ciertos sectores o respecto a operaciones concretas⁵⁶⁵.

La armonización resultante no permite a los Estados miembros ampliar voluntariamente el ámbito de aplicación de la excepción prevista en el artículo 199, apartado 1, de la Directiva IVA.

Sin embargo, el Estado miembro de apartarse del principio general establecido en el artículo 193 y el artículo 199, apartado, 1 puede solicitar al Consejo para obtener una medida de excepción individual, con arreglo al artículo 395 de la Directiva IVA. Esa disposición concede a los Estados miembros la posibilidad de solicitar que se les autorice a introducir medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal. Hasta que el Estado miembro no consiga medida excepcional autorizada por decisión del Consejo conforme al artículo 395 de la Directiva IVA no puede aplicar el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en otras situaciones que enumera la propia Directiva.

Aunque, la legislación nacional debe interpretarse con arreglo a las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión en la medida más amplia posible y corresponde al órgano jurisdiccional nacional interpretar su Derecho interno, en la máxima medida posible, en un

⁵⁶⁴ Mediante la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones (DO 2006, L 221, p. 9).

⁵⁶⁵ Considerando 1 de la exposición de motivos de la Directiva 2006/69/CE y considerando 42 de la exposición de motivos de la Directiva IVA, que establecen el objetivo perseguido por el artículo 199, apartado 1, de la Directiva IVA. Como el Tribunal de Justicia puso de manifiesto, es conveniente que los Estados miembros puedan recurrir al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo a fin de simplificar las normas y luchar contra la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones. Así, esta disposición permite a las autoridades fiscales percibir el IVA aplicado a las operaciones de que se trata cuando la capacidad del deudor para abonar el impuesto está comprometida. Véase en este sentido la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de junio de 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, apartados 25 y 28.

sentido conforme con las exigencias del Derecho de la Unión⁵⁶⁶, el órgano jurisdiccional nacional tiene que tener en consideración la totalidad del Derecho nacional para apreciar en qué medida puede aplicarse este de modo que no produzca un resultado contrario al Derecho de la Unión⁵⁶⁷, ya que tal como ha reconocido el Tribunal de Justicia, la interpretación conforme al Derecho de la Unión tiene sus límites. En particular, no puede servir de base para una interpretación *contra legem* del Derecho nacional⁵⁶⁸. En el supuesto de que sea imposible realizar una interpretación conforme al Derecho de la Unión, el órgano jurisdiccional nacional tiene la obligación de garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión, dejando si es preciso sin aplicación las disposiciones nacionales incompatibles, sin que sea necesaria la derogación previa de tales disposiciones⁵⁶⁹. Que un órgano jurisdiccional nacional esté facultado para examinar de oficio fundamentos de Derecho de la Unión depende de la observancia del principio de equivalencia, que permite determinar, en particular, si ese órgano jurisdiccional, en una situación comparable, estaría obligado a examinar de oficio fundamentos de Derecho interno⁵⁷⁰.

Como otra limitación, la que se puede desprender de las disposiciones referentes a la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo por un lado, y por otro, el derecho a deducción de impuesto erróneamente facturado e indebidamente abonado y su relación con el principio de neutralidad fiscal, es el caso en la que debía aplicárseles el régimen de inversión del sujeto pasivo en una transacción entre un sujeto pasivo proveedor y otro sujeto pasivo -ambos con número de identificación fiscal- pero el Impuesto fue abandonado por el destinatario de las entregas.

Procede recordar que en cuanto a las condiciones de ejercicio del derecho a la deducción del IVA en un procedimiento de inversión del sujeto pasivo conforme al artículo 199, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE, un sujeto pasivo que, por su condición de adquirente de un bien, es deudor del IVA correspondiente a este, no está obligado a poseer una factura expedida con arreglo a los requisitos formales de esta Directiva, para poder ejercer su derecho a deducción,

⁵⁶⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de diciembre de 2013, *Koushkaki*, C-84/12, EU:C:2013:862, apartados 75 y 76.

⁵⁶⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de diciembre de 2010, *Seydaland Vereinigte Agrarbetriebe*, C-239/09, EU:C:2010:778, apartado 50.

⁵⁶⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de julio de 2016, *JZ*, C-294/16, EU:C:2016:610, apartado 33.

⁵⁶⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de septiembre de 2015, *Ivo Taricco y otros*, C-105/14, EU:C:2015:555, apartado 49.

⁵⁷⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de febrero de 2008, *Willy Kempter KG*, C-2/06, EU:C:2008:78, apartados 45 y 46.

y únicamente debe cumplir las formalidades establecidas por el Estado miembro de que se trate si ejerce la opción que le ofrece el artículo 178, letra f), de dicha Directiva⁵⁷¹.

En la situación cuando el IVA fue erróneamente facturado e indebidamente abonado, de conformidad con los artículos 193, 199 y 199 *bis* de la Directiva IVA, al no adeudar al proveedor el IVA, no puede ser considerado deudor del IVA y la circunstancia de que dicho proveedor haya pagado el IVA basándose en la suposición errónea de que la entrega en cuestión no estaba sometida al régimen de inversión del sujeto pasivo, no permite establecer una excepción a esa regla⁵⁷², de modo que, en principio, debe devolverse a dicho proveedor ese IVA erróneamente facturado y pagado.

Asimismo, según reiterada jurisprudencia, el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados por un Estado miembro, infringiendo el Derecho de la Unión, es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados contra lo dispuesto en el Derecho de la Unión⁵⁷³.

No obstante, como lo ha señalado el Tribunal en varias ocasiones, en caso de entregas de bienes a las que sea aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios ligado al ejercicio del derecho a devolución queda eliminado. En efecto, si bien el sujeto pasivo destinatario de esas entregas es deudor del IVA soportado, puede, en principio, deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración Tributaria⁵⁷⁴.

Hay que subrayar también que, a falta de normativa de la Unión en materia de procedimientos para la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado⁵⁷⁵, y para la devolución de tributos, la regulación procesal detallada de estas cuestiones corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro en virtud

⁵⁷¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de febrero de 2014, *Fatorie SRL*, C-424/12, EU:C:2014:50, apartados 32 y 33.

⁵⁷² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2 de julio de 2020, *Terracult SRL*, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 28.

⁵⁷³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de mayo de 2013, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, apartado 22.

⁵⁷⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 42.

⁵⁷⁵ Conclusiones del Abogado General Sr. Michal Bobek de 26 de marzo de 2020, EU:C:2020:233, apartado 30.

del principio de autonomía procesal. Sin embargo, tales disposiciones nacionales deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad: es decir, que no sean menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estén estructuradas de forma que se haga prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión.

Por consiguiente, teniendo en cuenta tanto la correcta aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo como las explicaciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales, la negativa a devolver a un proveedor el IVA indebidamente abonado, facturado a pesar de que, en lugar de las normas relativas al régimen ordinario del IVA, eran las correspondientes al mecanismo de inversión del sujeto pasivo las que se aplicaban a una entrega realizada por ese proveedor en el marco de sus actividades económicas sometidas al IVA, equivaldría a obligarle a soportar una carga fiscal en violación del principio de neutralidad del IVA.

Al analizar las limitaciones de la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo no basta con tener en cuenta el principio de la neutralidad en el IVA. También hay que hacer referencia al otro principio clave del sistema general del IVA, el de proporcionalidad, como límite a la inversión del sujeto pasivo en la lucha contra el fraude fiscal, tal y como se encuentra previsto en la normativa comunitaria.

La autorización de la Comisión debe guiarse por las pruebas de fraude que demuestren los Estados y, por supuesto, bajo el principio de proporcionalidad⁵⁷⁶. Efectivamente, el criterio de proporcionalidad exige que las autoridades comunitarias verifiquen la oportunidad de actuar mediante actos vinculantes o no, y en su caso, optar por el segundo tipo –actos no vinculantes– cuando la materia que sea no exija la adopción de un régimen jurídico uniforme⁵⁷⁷. Pues bien, la realidad es que los sectores de bienes y servicios en los que se comprobó que existía un fraude masivo, tal y como se puso de manifiesto en las autorizaciones pedidas en su día por algunos Estados miembros, se han introducido en la Directiva 2013/43/UE del Consejo de 23 de julio, ampliando el artículo 199 *bis* de la

⁵⁷⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 19 de septiembre de 2000, *Sanofi*, C-181/99, EU:C:2000:470.

⁵⁷⁷ Casas Agudo, D. (2009), *Inversión del sujeto pasivo o reverse charge, límites temporales y requisitos formales del del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad*, Crónica Tributaria, núm. 131, pág. 238.

Directiva 2006/112/CE. Asimismo, se prevé en el citado artículo que „hasta el 31 de diciembre de 2018 y por un período mínimo de dos años”⁵⁷⁸, los Estados pueden aplicar el régimen de inversión del sujeto pasivo.

El mecanismo de autoliquidación tiene por objeto evitar la doble imposición y garantizar la neutralidad fiscal. Las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar los objetivos para los que hayan sido previstas ni cuestionar la neutralidad. Siempre y cuando no exista ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad exige que puedan ajustarse las declaraciones del IVA que se hayan realizado de forma errónea. No hay tal riesgo cuando la deuda y el derecho a deducir se compensan entre sí. No obstante, es posible imponer sanciones adecuadas y proporcionadas en caso de que no se declaren las operaciones correctamente⁵⁷⁹.

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

Tal como se señala en el Informe⁵⁸⁰, los Estados miembros consideran en general que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo incluido en el artículo 199 *bis* de la Directiva del IVA constituye un instrumento eficiente y eficaz en la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA. Gracias a la introducción de dicho mecanismo, el fraude en los sectores especificados ha disminuido considerablemente o ha desaparecido⁵⁸¹. La misma opinión se desprende de las respuestas recibidas a raíz de la consulta a las partes del sector empresarial, que consideran el mecanismo de inversión del sujeto pasivo una medida temporal eficiente para combatir el fraude.

⁵⁷⁸ En vigor desde el 2 de diciembre de 2018 es la redacción dada por el artículo 1 de la Directiva (UE) 2018/1695 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018 a dictar: “*Hasta el 30 de junio de 2022, los Estados miembros podrán establecer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario*”.

⁵⁷⁹ Conclusiones de la Abogada General Sra. Eleanor Sharpston de 13 de marzo de 2008, EU:C:2008:173, apartado 68.

⁵⁸⁰ Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre los efectos de los artículos 199 bis y 199 ter de la Directiva 2006/112/CE del Consejo en la lucha contra el fraude, COM(2018) 118 de 8 de marzo de 2018.

⁵⁸¹ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al período de aplicación del mecanismo opcional de inversión del sujeto pasivo en relación con determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude, y al mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA, COM(2018) 298 final.

En cuanto al mecanismo de reacción rápida incluido en el artículo 199 *ter* de la Directiva sobre el IVA, si bien nunca ha sido utilizado, la mayoría de los Estados miembros lo sigue considerando un instrumento útil y una medida cautelar para hacer frente a casos excepcionales de fraude repentino en el ámbito del IVA.

3.4. Análisis de los supuestos de la inversión del sujeto pasivo en la normativa española

Como ya se ha explicado en el apartado anterior, la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo⁵⁸², cuyo objetivo es luchar contra el fraude en el IVA a través de medidas temporales, constituye una excepción a los principios generales principales del sistema vigente del IVA y, por tanto, requeriría una modificación de la Directiva 2006/112/CE para que los Estados miembros puedan proteger sus sistemas tributarios más efectivamente en espera de soluciones legislativas más duraderas que den al sistema del IVA mayor resistencia ante casos de fraude⁵⁸³ en el ámbito de este impuesto.

En la introducción de este capítulo se han presentado algunos datos referentes a la brecha fiscal en el IVA que provoca la falta de ingresos al Tesoro público en los países de la Unión Europea. Teniendo en cuenta lo anterior, se puede aportar como dato aplicado a España que, según las estadísticas publicadas, España ingresó 4.909 millones de euros menos de lo que debía en la recaudación del IVA de 2018 debido al fraude, la evasión fiscal o errores de cálculo, lo que significa una pérdida del 6%⁵⁸⁴.

Aunque este resultado es ligeramente peor que en el año 2017, cuando España ingresó 1.806 millones de euros menos de lo que debía en la recaudación del IVA debido al fraude, y es una pérdida del 2,4%⁵⁸⁵ que es de las menores en la Unión Europea, cuyos países registran de media un “agujero” del 10,1%, todavía deja bastante que desear, aunque comparando estas

⁵⁸² Bonmatí Martínez, J. (2012), *La inversión del sujeto pasivo*, Contabilidad, núm. 4, págs. 5-7.

⁵⁸³ García Moreno, V.A. (2017), *Inversión del sujeto pasivo en el IVA y delito fiscal*, Carta tributaria, Revista de opinión, núm. 24, págs. 94-96.

⁵⁸⁴ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States 2020 Final Report, septiembre 2020.

⁵⁸⁵ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report TAXUD/2015/CC/131, Varsovia, 4 de septiembre 2019.

cifras con el año 2011⁵⁸⁶, cuando la brecha fiscal en el IVA en España se calculaba al 21%, se ha logrado una bajada significativa.

Esta bajada de la brecha fiscal en España, sin duda alguna fue conseguida gracias al esfuerzo del país contra los delincuentes en el ámbito fiscal⁵⁸⁷, por un lado, y por otro al aplicar, entre otras medidas para combatir el fraude en el IVA, la normativa relativa al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo para combatir, cada vez más mejorados, complejos y muy avanzadas variaciones del fraude en el IVA.

No obstante, hay que mencionar que la técnica de la inversión del sujeto pasivo⁵⁸⁸ se aplicaba antes de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria, presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude⁵⁸⁹, a las entregas de materiales de recuperación⁵⁹⁰ como por ejemplo chatarras y residuos para reciclaje⁵⁹¹, a las prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión de gases de efecto invernadero⁵⁹², a las entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal⁵⁹³.

No cabe duda de que, con la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo se pretende evitar el perjuicio que se produce a la Hacienda Pública cuando el IVA no se ingresa en el Tesoro⁵⁹⁴ y, a continuación, se solicita el aplazamiento o, en una situación peculiar, se declara el concurso⁵⁹⁵ de la entidad transmitente. Con el mecanismo de la inversión pasiva en

⁵⁸⁶ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States Final Report, TAXUD/2012/DE/316 FWC No. TAXUD/2010/CC/104, Varsovia, Julio 2013.

⁵⁸⁷ Véase también Patón García, G. (2009), *Últimos hitos en la normativa tributaria española contra el fraude y perspectivas de futuro*, Fraude fiscal: la experiencia en Costa Rica y España / Carrasco Parrilla, P.J. (dir.), Patón García, G. (dir.), Editorial San José (Costa Rica): Ivstitia, págs. 9-42.

⁵⁸⁸ Calvo Vérguez, J. (2013), *La nueva inversión del sujeto pasivo en el IVA*, Revista Aranzadi Doctrinal, núm. 11, págs. 189-201.

⁵⁸⁹ BOE núm. 261, de 30 de octubre de 2012. En esta Ley se incorpora una serie de modificaciones con el fin de evitar comportamientos fraudulentos, en especial en las operaciones de entregas de inmuebles y en situaciones en las que se ha producido una declaración de concurso.

⁵⁹⁰ Art. 84. Uno. 2º c) de la Ley del IVA.

⁵⁹¹ Véase, en este sentido, Bonet, M.P. (2008), *Efectos de la incorrecta aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en el IVA*, Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, núm. 19/2008, págs. 19-27.

⁵⁹² Art. 84. Uno 2º d) de la Ley del IVA.

⁵⁹³ Se añade el apartado 1.2º.e) por la nueva disposición final 11 bis de la Ley 22/2003, de 9 de julio, en la redacción dada por el art. único.118 de la Ley 38/2011, de 10 de octubre.

⁵⁹⁴ De Miguel Canuto, E. (2013), *Supuestos de inversión del sujeto pasivo en la lucha contra el fraude*, Quincena fiscal, núm. 21, págs. 67-94.

⁵⁹⁵ Véase Santolaya Blay, M. (2011), *La nueva regla de inversión del sujeto pasivo del IVA creada por la reforma concursal: una mejora mejorable*, Carta Tributaria, núm. 20, págs. 3-11.

dichas situaciones se garantiza el ingreso del IVA en la Hacienda Pública, evitando por otro lado el doble⁵⁹⁶ daño a la Hacienda Pública. Por otra parte, hay que subrayar que la situación de concurso del obligado tributario requiere de un tratamiento particular en el IVA con la finalidad de facilitar su gestión e impedir que se altere la neutralidad en perjuicio de la Hacienda Pública. En estas situaciones las medidas adoptadas tienen como fin garantizar la neutralidad del IVA, lo cual, tiene como efecto, que la Administración no se vea perjudicada en relación con la percepción del Impuesto como consecuencia del concurso.

Aunque la introducción del IVA se produjo en 1986 como consecuencia de la incorporación de España a la entonces Comunidad Económica Europea y se llevó a cabo a través de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, en la actualidad en España, el Impuesto se encuentra regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, que entró en vigor el día 1 de enero de 1993. Sin embargo, desde su entrada en vigor esta Ley ha sufrido numerosas modificaciones.

De acuerdo con el apartado 1 del art. 84 de la LIVA, como regla general serán sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas⁵⁹⁷ que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios⁵⁹⁸.

Antes de analizar el apartado 2, hay que subrayar, que la pretensión del art. 84.Uno.2º de la LIVA es asegurar el ingreso en la Hacienda española del IVA devengado por las operaciones realizadas en el territorio español por empresarios no residentes, declarando como obligado tributario a título de sujeto pasivo al empresario residente destinatario de la operación, el cual no pierde el derecho a deducir la cuota de IVA devengado, pues cuando presenta su declaración incluye con signo positivo el IVA devengado (autorrepercutido), como si se tratara de cualquier operación realizada por el mismo, y con signo negativo el resultado de aplicar a esta cuota del IVA la deducción por el mismo importe como IVA soportado⁵⁹⁹.

⁵⁹⁶ El IVA no ingresado es deducido por el adquirente.

⁵⁹⁷ Es necesario dejar claro que conforme al artículo 84 LIVA la inversión del sujeto pasivo sólo se produce cuando el destinatario de las operaciones sea empresario o profesional. También puede haber inversión del sujeto pasivo en ciertas operaciones cuando el destinatario es una persona jurídica que no actúa como empresario o profesional. Al margen de esas operaciones concretas nunca habrá la inversión del sujeto pasivo cuando el destinatario sea una persona jurídica que no esté actuando como empresario o profesional, ni cuando se trate de particulares.

⁵⁹⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de junio de 2013, *Galina Kostov*, C-62/12, EU:C:2013:391.

⁵⁹⁹ STS de 12 de mayo de 2011 (RJ 2011, 416).

De acuerdo con el art. 84.Uno.2º de la LIVA, sujetos pasivos de este Impuesto son los empresarios o profesionales⁶⁰⁰ para quienes se realicen las operaciones sujetas al IVA en los supuestos siguientes:

- a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del IVA⁶⁰¹;
- b) Cuando estemos en presencia de entregas de oro sin elaborar⁶⁰² o de productos semielaborados de oro⁶⁰³, de ley igual o superior a 325 milésimas⁶⁰⁴;
- c) Cuando se trate de entregas de materiales de recuperación⁶⁰⁵;

⁶⁰⁰ Esto significa que, de las dos partes de la operación, una será la que realice el hecho imponible (entrega de bienes o prestación de servicios) pero la otra (destinataria de los mismos) adquirirá la condición de sujeto pasivo, siendo obligado por tanto al pago de la deuda y al resto de deberes formales. Ello sólo puede suceder en los casos en que el destinatario es un empresario o profesional, según el concepto del art. 5 de la LIVA, o es una persona jurídica que no tiene tal condición o que no actúa como tal; la inversión del sujeto pasivo no se produce nunca cuando el destinatario de la operación interior sea una persona física que no ostente la condición de empresario o profesional.

⁶⁰¹ Tienen la condición de sujetos pasivos del IVA los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al IVA cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del IVA. Si el destinatario no fuera empresario o profesional, es decir, fuera un particular o persona que no actúa como empresario o profesional, no podría liquidar e ingresar el impuesto correspondiente. En este supuesto se aplica la regla general, el sujeto pasivo será quien realice la operación, aunque no esté establecido en el territorio de aplicación del IVA. Resoluciones DGT núms. 973/2012, de 7 de mayo, 1137/2012, de 25 de mayo, 3218/2013, de 30 de octubre.

⁶⁰² Teniendo en cuenta la jurisprudencia del TJUE, analizada en el capítulo posterior, estarán sujetas y no exentas del IVA las entregas de la chatarra de oro a que nos hemos referido, siendo el sujeto pasivo de las mismas el empresario adquirente de los citados productos, dado que éstos, por sus características objetivas, no se destinan normalmente al consumo final.

⁶⁰³ Según el art. 24.ter del RIVA, se considera oro sin elaborar o producto semielaborado de oro el que se utilice normalmente como materia prima para elaborar productos terminados de oro, tales como lingotes, laminados, chapas, hojas, varillas, hilos, bandas, tubos, granallas, cadenas o cualquier otro que, por sus características objetivas, no esté normalmente destinado al consumo final. Sobre este supuesto de inversión del sujeto pasivo, pueden consultarse las SS de la Audiencia Nacional de 18 de abril de 2008 (JT 2008, 682), de 12 de junio de 2008 (JUR 2008, 338470), de 20 de junio de 2008 (JUR 2008, 355000), de 10 de julio de 2008 (JUR 2008, 354160), de 12 de septiembre de 2008 (JT 2008, 1355) y 9 de julio de 2009 (JUR 2009, 341100).

⁶⁰⁴ Se aplica la regla de inversión en los supuestos de entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas, al disponer el art. 84.Uno.2.b) de la LIVA que en este caso los sujetos pasivos son los empresarios o profesionales para quienes se realicen estas operaciones. Esta regla pretende disminuir el fraude existente en este sector que se caracteriza por la facilidad que el vendedor repercutía el IVA sin ingresarlo a la Hacienda Pública y el adquirente se lo deducía. Resoluciones de la DGT núms. 3013/2011, de 22 de diciembre, 376/2012, de 21 de febrero, 655/2012, de 29 de marzo.

⁶⁰⁵ La Ley 62/2003, de 30 diciembre, modificó el tratamiento del régimen jurídico de los materiales de recuperación, sustituyendo la exención –renunciable– incorporada desde 1998 por un régimen de inversión de sujeto pasivo. Este nuevo régimen se materializó mediante la incorporación de una nueva letra c) al art. 84.1.2º LIVA. De DGT V1201-11 de 12 de mayo 2011 se destaca que estas entregas son las siguientes: entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones. No tienen la consideración de desperdicios o desechos los vehículos utilizados hasta el final de su vida útil, ya que sólo la tendrán desde el momento en que sean entregados en un centro autorizado de tratamiento para su descontaminación, que expida el certificado de destrucción. No obstante, tendrán la consideración de material de recuperación, por tener la consideración de chatarra, aquellos vehículos ya definitivamente inutilizables como consecuencia roturas, cortes, desgaste u otros motivos. También se aplica el mecanismo de la inversión de sujeto pasivo en las operaciones de selección, corte, fragmentación y prensado que se efectúen sobre los productos mencionados anteriormente. Véase, en este

- d) Cuando se trate de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero a que se refieren la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero y el Real Decreto 1031/2007, de 20 de julio, por el que se desarrolla el marco de participación en los mecanismos de flexibilidad del Protocolo de Kioto⁶⁰⁶;
- e) Determinadas entregas de bienes inmuebles y ejecuciones de obra, art. 84 uno. 2º e)⁶⁰⁷
- y f) redacción art. 5 cuatro Ley 7/2012, de 29 octubre⁶⁰⁸.

Con efectos de 1 de enero de 2012 se estableció un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo en el caso de entregas de inmuebles en procedimientos concursales. La Ley 38/2011, de 10 de octubre, añadió una nueva letra e) al número 2º del apartado uno del artículo 84 de la LIVA, ratificándose la pervivencia de este caso de inversión en la redacción de en la última reforma habida, del artículo 84 de la LIVA dada por art. 5 cuatro Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Otro supuesto de inversión del sujeto pasivo, igualmente introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, se refiere a las entregas de bienes inmuebles efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose que se ejecuta la garantía cuando se

sentido, Ereño García, O. (2006), *La inversión del sujeto pasivo en el sector de los residuos*, Forum fiscal de Alava, Mes 5, págs. 21-34.

⁶⁰⁶ La disposición final 3ª de la Ley 11/2009, de 26 octubre añadió una nueva letra d) al número 2º del apartado uno del artículo 84 LIVA, que regula la inversión del sujeto pasivo en el mercado de derechos de emisión. Con efectos de 28 octubre 2009, se considera como sujetos pasivos a los profesionales para quienes se realicen prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero. Distintos Estados miembros habían adoptado ya medidas para prevenir el fraude en este sector, especialmente por lo que se refiere al denominado *fraude carrusel* en las operaciones de venta de estos derechos de emisión entre empresarios establecidos en distintos Estados miembros. La entrega de los referidos derechos por un empresario o profesional constituirá una prestación de servicios que estará sujeta al IVA cuando se localice en el territorio de aplicación del IVA.

⁶⁰⁷ Este supuesto está regulado en el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE y debe interpretarse en el sentido de que el concepto de procedimiento obligatorio de liquidación engloba cualquier venta de un bien inmueble realizada por el deudor de un crédito ejecutivo no sólo en el marco de un proceso de liquidación del patrimonio de este, sino también en el marco de un proceso concursal anterior a tal procedimiento de liquidación, siempre y cuando la citada venta sea necesaria para satisfacer a los acreedores o reanudar la actividad económica o profesional de dicho deudor. Este nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo fue introducido por referida Ley 38/2011, de 10 de octubre, con el fin de que los compradores de bienes inmuebles que se enajenen durante el concurso sean los sujetos pasivos del IVA en lugar de los concursados vendedores, al objeto de evitar que la Hacienda Pública llegue a *financiar* los concursos. A tenor del artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE, los Estados miembros pueden disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación.

⁶⁰⁸ Las operaciones inmobiliarias han sido siempre objeto de especial atención por la Administración tributaria y al observar o advertir la posibilidad de actuaciones fraudulentas tanto en operaciones habituales de entrega de bienes, como en situaciones de concurso en operaciones con estos mismos inmuebles.

transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada (operaciones de dación del inmueble en pago) o de la obligación por parte del adquirente de extinguir la deuda.

Asimismo, procede señalar que la normativa española refleja al objetivo perseguido por el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE, que es apoderar a los Estados miembros para que puedan recurrir al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo a fin de simplificar las normas y luchar contra la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones. Así, esta disposición permite a las autoridades fiscales percibir el IVA aplicado a las operaciones de que se trata cuando la capacidad del deudor para abonar el impuesto está comprometida.

Puesto que la capacidad de un deudor de pagar a las autoridades tributarias el IVA facturado sobre la venta de un bien inmueble queda en entredicho a partir de la apertura de un procedimiento concursal puesto que este ha sido desencadenado por la declaración de insolvencia del deudor, la aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo no puede limitarse a las transmisiones de bienes inmuebles realizadas en el marco de un procedimiento de liquidación del patrimonio del deudor insolvente. La circunstancia de que este se vea obligado a vender dichos bienes en el marco de un procedimiento concursal que no produce efectos liquidativos, como el del procedimiento principal, con objeto de satisfacer a los acreedores o de reanudar la actividad económica o profesional del deudor, basta para recurrir al régimen de autoliquidación.

De ello se deduce que dicho mecanismo puede aplicarse a la venta de un bien inmueble realizada por el deudor de un crédito ejecutivo en el marco de cualquier procedimiento concursal⁶⁰⁹, sea de naturaleza liquidativa o no, siempre y cuando esta venta sea necesaria para satisfacer a los acreedores⁶¹⁰ o reanudar la actividad económica o profesional del deudor⁶¹¹.

Es cierto que el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE es una

⁶⁰⁹ Calvo Vérguez, J. (2013), *La inversión del sujeto pasivo del IVA en los concursos de acreedores*, Quincena fiscal, núm. 15-16, págs. 55-78.

⁶¹⁰ Véase, en este sentido, Pérez de Ayala Becerril, M. (2018), *La exigencia de deudas tributarias en el concurso de acreedores por la vía de apremio: comentario de la sentencia de la Audiencia Nacional (sala de lo contencioso-administrativo) de 18 de septiembre de 2017*, Anuario de derecho concursal, núm. 44, págs. 395-403.

⁶¹¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de junio de 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, apartado 30.

excepción al régimen normal de esta Directiva y, por consiguiente, debe ser interpretado de manera restrictiva, conforme a una jurisprudencia reiterada⁶¹². Sin embargo, es preciso velar por que esa disposición no quede privada de su eficacia. Pues bien, limitar la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo a la venta de un bien inmueble realizada en el curso de un proceso de liquidación de los activos del deudor no contribuiría a la plena consecución del objetivo perseguido, puesto que el riesgo de evasión y de fraude fiscales existe desde el momento en que el deudor es declarado insolvente.

El art. 84 Uno 2º f) de la LIVA fue incorporado por el art. 5 cuatro Ley 7/2012, de 29 octubre con efectos de 31 octubre 2012 y está relacionado con el sector de las subcontratas en la ejecución de obras. Así se incluye un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, que sean consecuencia de contratos formalizados de modo directo entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. También se aplicará la inversión del sujeto cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas⁶¹³.

Cabe señalar que, considerando en cuenta la dificultad de clasificar muchas operaciones como entregas de bienes o prestaciones de servicios ya que a menudo las partes realizan operaciones extremadamente complejas, con aspectos atribuibles tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea tampoco se puede destacar la definición de obras de construcción, aunque el Tribunal ha intentado a menudo establecer un criterio para realizar tal calificación.

⁶¹² Este asunto se va a desarrollar en el siguiente capítulo sobre las limitaciones de la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

⁶¹³ En este sentido y ante las dificultades hermenéuticas que plantea este nuevo supuesto se ha pronunciado enunciando criterios interpretativos, la Consulta vinculante de la DGT V2583-12 de 27 de diciembre de 2012, que sumariamente señala lo siguiente: El destinatario de las operaciones sujetas al IVA debe actuar con la condición de empresario o profesional, en los términos señalados en el art. 5 de la LIVA; Las operaciones realizadas tienen que tener como objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones; Es necesario que el contratista principal y, en su caso, los sucesivos subcontratistas destinatarios de los servicios de ejecución de obra o de cesión de personal, comuniquen expresa y fehacientemente al prestador de tales servicios que los mismos se integran en el seno de un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones; Deben considerarse como ejecuciones de obra de urbanización de un terreno, a efectos de la aplicación de este supuesto de inversión del sujeto que se viene analizando, las actuaciones de nueva urbanización, las actuaciones de urbanización que tengan por objeto la reforma o renovación sustancial de suelo ya urbanizado, así como las actuaciones de dotación que incrementen las dotaciones públicas de un suelo urbanizado; Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.

Sin embargo, no ha logrado establecer un criterio distintivo unívoco, pues el número y la tipología de las operaciones que pueden sujetarse al IVA es demasiado alto y diversificado⁶¹⁴, y ha afirmado que para apreciar si determinadas operaciones constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate a fin de investigar sus elementos característicos⁶¹⁵ y analizar la operación examinada en concreto al objeto de identificar los elementos predominantes de la misma distinguiéndolos de aquéllos que presentan un carácter menor o accesorio⁶¹⁶.

Según reiterada jurisprudencia, a falta de toda definición del concepto de *obras de construcción*, la determinación del significado y del alcance de dichos términos debe efectuarse considerando el contexto general en que se utilizan y de conformidad con su sentido habitual en lenguaje corriente⁶¹⁷. Además, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, deben tenerse en cuenta los objetivos perseguidos por la normativa de que se trate y la eficacia de esta⁶¹⁸. Con el sentido habitual del concepto de «obras de construcción» en lenguaje corriente, procede señalar que las operaciones como las controvertidas en el asunto principal, es decir, en particular, la construcción de un edificio, se incardinan indiscutiblemente en dicho concepto. A tal fin, carece de importancia no sólo la cuestión de si la empresa que realiza esa construcción es propietaria de la superficie construida, o bien de los materiales utilizados, sino también si la operación de que se trate debe calificarse de prestación de servicios o de entrega de bienes⁶¹⁹.

En todo caso, se han de destacar dos importantes cuestiones: por un lado, la falta de concreción del alcance de este supuesto plantea serias dudas de compatibilidad con el principio de seguridad jurídica, que exige que no se impida a los sujetos pasivos afectados conocer con exactitud el alcance de sus obligaciones en materia de IVA y, de otra parte, la

⁶¹⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 25 de febrero de 1999, *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, apartado 27.

⁶¹⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de febrero de 2010, *Graphic Procédé*, C-88/09, EU:C:2010:76, apartado 18.

⁶¹⁶ Sentencia del Tribunal de las Comunidades Europeas de 27 de octubre de 2005, *Levob Verzekeringen*, C-41/04, EU:C:2005:649, apartados 27 y 29.

⁶¹⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 4 de mayo de 2006, *Massachusetts Institute of Technology*, C-431/04, EU:C:2006:291, apartado 17.

⁶¹⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de enero de 2009, *Petrosian*, C-19/08, EU:C:2009:41, apartado 34.

⁶¹⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de diciembre de 2012, *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH*, C-395/11, EU:C:2012:799, apartado 26.

interpretación extensiva del ámbito de aplicación objetivo dada por la DGT.

Otro cambio de la normativa fue incorporado con la Ley 28/2014, de 27 de noviembre⁶²⁰ cuando se añadió la letra g) al apartado 1.2^o⁶²¹. Esta modificación, como los anteriores, tiene por objeto contribuir a la lucha contra el fraude y amplían los supuestos de aplicación de la denominada *regla de inversión del sujeto pasivo* a la entrega de determinados productos, en particular, los teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales⁶²², en las entregas a un empresario revendedor o que excedan de 10.000 euros, así como plata, platino y paladio.

Como los sujetos pasivos obligados a aplicar el mecanismo de la inversión pasivo también se consideran las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, pero sean destinatarias de las operaciones sujetas al Impuesto que se indican a continuación realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del mismo:

- Las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 26, apartado Tres, de la LIVA⁶²³, cuando hayan comunicado al empresario o profesional que las realiza el número de identificación que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan asignado por la Administración española,
- Las prestaciones de servicios a que se refieren los artículos 69 y 70 de la LIVA⁶²⁴.

Y para terminar el análisis crítico de la normativa española, hay que mencionar el último grupo de sujetos pasivos que recogen la inversión de sujeto pasivo, como excepción a la regla general del IVA, y en su virtud, la condición de tal recae en el destinatario del bien o servicio que son los empresarios o profesionales, así como las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, que sean destinatarios de entregas de gas y electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto conforme a lo dispuesto en el

⁶²⁰ Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁶²¹ Esta modificación es aplicable a partir del 1 de abril de 2015 según establece la disposición final 5.b).

⁶²² Véase Falcón y Tella, R. (2007), *La inversión del sujeto pasivo en las entregas de teléfonos móviles y microprocesadores realizadas en el Reino Unido: un posible ejemplo a seguir*, Quincena fiscal, núm. 14, págs. 5-10.

⁶²³ Se trata de una excepción al criterio básico de que para ser sujeto pasivo del impuesto se requiere la condición de empresario o profesional. El supuesto se refiere a las entregas subsiguientes en el marco de las llamadas operaciones triangulares.

⁶²⁴ Se generaliza la inversión del sujeto pasivo cuando el destinatario es una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional y sea destinataria de una prestación de servicios realizada por un empresario o profesional no establecido.

artículo 68.Seis de la LIVA, siempre que la entrega la efectúe un empresario o profesional no establecido en el citado territorio y le hayan comunicado el número de identificación que a efectos del impuesto sobre el valor añadido tengan asignado por la Administración española⁶²⁵.

Teniendo en consideración lo expuesto, se puede constatar que las normas de inversión del sujeto pasivo incorporadas en la Ley española del IVA se adecúan al Derecho comunitario, aunque algunos aspectos concretos necesitan las aclaraciones realizadas por la DGT o deducidas de la jurisprudencia del TJUE ya que cada vez las situaciones que puedan aparecer en el ámbito profesional son más complejas y complicadas.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que, conforme a la reiterada jurisprudencia del TJUE, las medidas de excepción o derogación de la Directiva 2006/112/CE, como es el supuesto de inversión del sujeto pasivo, han de interpretarse estrictamente y ajustarse a su finalidad que es la de evitar el riesgo de evasión o fraude fiscales, por lo que suele proceder una interpretación acogida a sus estrictos términos literales⁶²⁶. También hay que tener en cuenta las diferentes versiones lingüísticas, ya que según reiterada jurisprudencia, la formulación utilizada en una de las versiones lingüísticas de una disposición del Derecho de la Unión no puede constituir la única base para la interpretación de esta disposición; tampoco se le puede reconocer carácter prioritario frente a otras versiones lingüísticas. Este enfoque sería incompatible con la exigencia de uniformidad en la aplicación del Derecho de la Unión⁶²⁷. Así pues, en caso de divergencia entre versiones lingüísticas, la norma de que se trata debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra⁶²⁸, y además, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, para interpretar una disposición de Derecho comunitario, debe tenerse en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte⁶²⁹.

Por otro lado, procede recordar que las medidas nacionales de inaplicación que se autorizan

⁶²⁵ Artículo 84.uno.4º LIVA modificado por la Ley 7/2021, de 27 de abril con efectos de julio de 2021.

⁶²⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de mayo de 1997, *Werner Skripalle*, C-63/96, EU:C:1997:263, apartado 36.

⁶²⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 25 de marzo de 2010, *Helmut Müller GmbH*, C-451/08, EU:C:2010:168, apartado 38.

⁶²⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de octubre de 2008, *Julius Sabatauskas*, C-239/07, EU:C:2008:551, apartados 38 y 39.

⁶²⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de mayo de 2000, *KVS International*, C-301/98, EU:C:2000:269, apartado 21.

en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales sólo pueden apartarse de la base imponible del IVA en la medida en que resulte absolutamente imprescindible para el logro de esta finalidad⁶³⁰. Además, es preciso que dichas medidas sean necesarias y apropiadas para la consecución del objetivo específico que pretenden alcanzar y afecten lo menos posible a los objetivos y principios de la Directiva IVA⁶³¹.

Sin duda alguna, la normativa española y la incorporación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, se incorpora en los principios y objetivos perseguidos por la Directiva 2006/112/CE, que tienen por finalidad atajar el fraude en el IVA y proponer diferentes medidas que permitan minimizar el riesgo de pérdida recaudatoria, por un lado y, por otro, que protejan los Estados miembros contra dichas pérdidas significativas. Dicha herramienta, aunque se trata sólo de un mecanismo temporal, ayudó a reducir la brecha fiscal en el IVA en España, situándola entre los países europeos con la recaudación tributaria más alta. Para poder comparar la eficacia de la introducción del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el IVA como una herramienta para atajar los comportamientos fraudulentos, en el siguiente capítulo se va a presentar dicha herramienta técnica en el IVA en algunos países elegidos de la Unión Europea, presentado su eficacia en la lucha contra el fraude.

3.5. Aportaciones de un estudio comparativo de la inversión del sujeto pasivo en cuatro países de la UE

Para poder responder a la pregunta de si la implantación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en los Estados miembros de la Unión Europea ha constituido una acción eficaz en la lucha contra el fraude en el IVA es necesario analizar otras soluciones legales de aplicación de este mecanismo tal y como procedemos a hacer en relación con los países seleccionados.

A efectos de esta investigación, se han analizado las disposiciones del IVA aplicables en una selección de países y se ha examinado cuál es el alcance subjetivo y objetivo de las

⁶³⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de mayo de 1997, *Werner Skripalle*, C-63/96, EU:C:1997:263, apartado 24.

⁶³¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de abril de 2004, *Walter Sudholz*, C-17/01, EU:C:2004:242, apartado 46.

disposiciones relativas al mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

Los países cuyas soluciones legales en el ámbito del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo del IVA se han analizado son Francia, Finlandia, Italia y Rumanía. La elección de estos países y no otros no es ni mucho menos caprichosa o accidental. Francia es el país de origen del modelo de IVA como esquema de imposición indirecta general al consumo. Fue allí, durante la década de 1950, donde se desarrolló el concepto de este impuesto, que ahora se utiliza en muchos países más allá del marco comunitario europeo. Por otro lado, Finlandia es el país donde se registra la brecha fiscal del IVA más baja, por lo que constituye una fuente de máximo interés. También, como un polo opuesto, se analizan dos países con la brecha fiscal en el IVA más alta: El primer país al analizar es Italia que forma parte de los únicos países participantes, entre ellos Alemania, Bélgica, Francia, Luxemburgo y los Países Bajos cuando se inició la cooperación económica europea en 1951. Para terminar, se analiza el sistema fiscal vigente en Rumanía, donde se registra la mayor brecha fiscal en el IVA en la Unión Europea.

El análisis de los sistemas legales y tributarios de estos países nos ha permitido verificar qué categorías de bienes y servicios están sujetas al mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el IVA en dichos países y examinar si existen algunas medidas peculiares o únicas para atajar el fraude fiscal y reducir la brecha fiscal en el IVA. A continuación, se exponen las características de los citados países seleccionados.

3.5.1. *Reverse charge* en Francia

De los análisis presentados por la Comisión Europea se puede destacar que en Francia la brecha fiscal en el IVA no se aleja de la de otros países.

El primer país europeo que implementó el IVA⁶³² de manera legal fue Francia y lo hizo en el año 1954. La brecha media del IVA en Francia durante el período 2000-2011 fue del 16% (justo por debajo del valor medio de los países de la UE-26, pero por encima de la mediana), lo que la sitúa en el cuarto quintil de los países de la UE-26. Hubo una notable escalada de la brecha como resultado del período de crisis 2008-2009 (del 14% en 2007 al 20% en 2009),

⁶³² Taxe sur la valeur ajoutée, TVA.

provocada por una caída en los ingresos en 2009, y una lenta recuperación después de eso. No obstante, en el Informe *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States- Final*⁶³³ se destaca el dato de que, la brecha fiscal en el IVA en Francia en 2011 se situó en el 19%, que equivale a 32.233 millones de euros. El resultado rodeaba el valor medio de la brecha en otros países europeos que, según dicho estudio, era un 20%. Sin embargo, en 2015 el nivel de la brecha fue del 12%⁶³⁴, lo que significa que en cuatro años el nivel de la brecha fiscal disminuyó en alrededor de 7 puntos porcentuales. En el año 2017 la brecha fiscal en Francia sigue disminuyendo al 6,8%⁶³⁵ pero, en el año 2018, aumenta al 7,1%⁶³⁶ que da un valor de la pérdida de 12.788 millones euros.

El IVA en el sistema tributario francés está regulado en la Ley General Tributaria (Code général des impôts⁶³⁷) donde se ha introducido una versión extendida de la inversión del sujeto pasivo en Francia.

Las primeras disposiciones sobre la inversión del sujeto pasivo en la legislación francesa aparecieron en el año 2000⁶³⁸ y se referían a las transacciones de oro en forma de materia prima o productos semiacabados con una pureza igual o superior a 325 milésimas. En el año 2007⁶³⁹, este catálogo se amplió para incluir los suministros y servicios relacionados con la proporción de residuos industriales y la recuperación de materiales. A continuación, en el año 2011⁶⁴⁰, se aplicó el mecanismo de la inversión a las transferencias de derechos de emisión que autorizan a los operadores a emitir gases de efecto invernadero, en el sentido del artículo 3 de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un sistema de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y se modifica Directiva del Consejo 96/61/CE, y otras unidades que puedan ser utilizadas por los operadores para cumplir con esta directiva, para

⁶³³ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States Final Report, TAXUD/2012/DE/316 FWC No. TAXUD/2010/CC/104, Varsovia, Julio 2013.

⁶³⁴ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, TAXUD/2015/CC/131, Varsovia, 18 de septiembre 2017.

⁶³⁵ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report TAXUD/2015/CC/131, Varsovia, 04 de septiembre 2019.

⁶³⁶ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report, septiembre 2020.

⁶³⁷ Code général des impôts, Version consolidée au 17 septembre 2021, la version actual: <https://www.legifrance.gouv.fr>.

⁶³⁸ LOI n° 99-1173 du 30 décembre 1999 de finances rectificative pour 1999, art. 15.

⁶³⁹ LOI n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 (1), art. 57.

⁶⁴⁰ LOI n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 (1), art. 70 IV.

terminar con los cambios que entraron en vigor a partir del 01 de enero de 2014⁶⁴¹.

Según la normativa vigente francesa cuando un vendedor no establecido vende bienes o servicios a un cliente registrado a efectos del IVA, la inversión del sujeto pasivo doméstica es de aplicación. No es relevante si el vendedor está registrado o no. Respecto al cliente, no es relevante si está establecido. Siempre que el cliente tenga un número de IVA, la inversión del sujeto pasivo es de aplicación.

En el artículo 283 CGI, donde se hace referencia al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, el legislador francés da a conocer que cuando una entrega de bienes o una prestación de servicios mencionada en el artículo 259 letra A es realizada por un sujeto pasivo establecido fuera de Francia, el impuesto lo paga el comprador, receptor o arrendatario que actúa como sujeto pasivo y que tiene un número de identificación para el impuesto sobre el valor añadido en Francia.

También hay que subrayar que, para la aplicación de los artículos 283 a 285 letra A, se considera sujeto pasivo el sujeto pasivo que realiza una entrega de bienes o un servicio en Francia y que tiene allí un establecimiento permanente, que no participa en la realización de esta entrega o de este servicio persona establecida fuera de Francia.

A continuación, el art. 286 *ter*⁶⁴² enumera quién está identificado por un número individual:

1. “Todos los sujetos pasivos que realicen entregas de bienes o servicios que le den derecho a deducir, distintas de las entregas de bienes o servicios por los que sólo deba pagar el impuesto el destinatario o el arrendatario; estas disposiciones no se aplican a los sujetos pasivos que realicen entregas ocasionales de bienes o servicios que entren en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido;
2. Todos los sujetos pasivos o personas jurídicas no sujetas al impuesto que realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetos al impuesto sobre el valor añadido de conformidad con el I del artículo 256 *bis*⁶⁴³ o el I del artículo 298 *sexies*⁶⁴⁴, cualquier

⁶⁴¹ LOI n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 (1), art. 25.

⁶⁴² Code général des impôts.

⁶⁴³ Están sujetas al impuesto sobre el valor añadido las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúa como tal o por una persona jurídica no sujeta a impuestos cuando el vendedor es un sujeto pasivo que actúa como tal y que no se beneficia en su Estado del régimen especial de franquicia para pequeñas empresas.

⁶⁴⁴ Están sujetas al impuesto sobre el valor añadido las adquisiciones intracomunitarias de nuevos medios de transporte que realicen las personas mencionadas en el 2° del I del artículo 256 *bis* o cualquier otra persona no sujeta al impuesto.

persona a que se refiere el artículo 286 *bis*, según así como toda persona que haya ejercido la opción prevista en el artículo 260 letra CA⁶⁴⁵;

3. Todos los sujetos pasivos que realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes en Francia para las necesidades de sus operaciones que se enmarquen en las actividades económicas a que se refiere el párrafo quinto del artículo 256 letra A⁶⁴⁶ y que se realicen fuera de Francia;

4. Todos los sujetos pasivos que contraten un servicio por el que deba tributar en Francia en aplicación del 2 del artículo 283;

5. Todos los proveedores establecidos en Francia de una prestación de servicios por la que sólo el cliente es responsable de impuestos en otro Estado miembro de la Unión Europea en aplicación del artículo 196⁶⁴⁷ de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común de impuesto sobre el valor añadido.”

Según lo puesto en el artículo 286 *ter* CGI, están identificados por un número individual los sujetos pasivos que hacen las entregas de bienes o servicios que les confieran el derecho a deducir, con excepción de las entregas de bienes o servicios para los cuales el impuesto es debido únicamente por el destinatario o por el arrendatario. Sin embargo, estas disposiciones no se aplican a los sujetos pasivos que realicen entregas ocasionales de bienes o servicios que entren en el ámbito del IVA.

Teniendo en cuenta lo expuesto, se puede afirmar que las regulaciones francesas son, por tanto, muy similares a las que operan en España, excepto que el contribuyente responsable del pago del IVA por la compra de bienes o servicios sujetos al mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA son entidades que tienen un número de identificación fiscal francés y el ámbito de las entidades con este número es significativamente más amplio que los “contribuyentes activos” del IVA que realizan transacciones a cuenta de las cuales tienen derecho a deducir el impuesto soportado.

⁶⁴⁵ Los sujetos pasivos y las personas jurídicas no sujetos pasivos susceptibles de acogerse a lo dispuesto en el 2º del I del artículo 256 *bis* podrán, a petición de estos, pagar el impuesto sobre sus adquisiciones intracomunitarias bajo su petición.

⁶⁴⁶ Por ejemplo, el alquiler de medios de transporte o los servicios relacionados con bienes inmuebles ubicados en Francia, incluidos los servicios de expertos y agentes inmobiliarios o los servicios de transporte intracomunitarias de bienes que efectúen por personas no sujetas al impuesto cuando el lugar de partida del transporte se encuentra en Francia.

⁶⁴⁷ Serán deudores del IVA los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo identificados a efectos del IVA y sean destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 44, cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese Estado miembro.

Las cuestiones relacionadas con el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en la normativa francesa están desarrolladas en el artículo 283 CGI. En vigor del párrafo 2 *quater* el impuesto corre a cargo del destinatario para las entregas a otro sujeto pasivo de oro en forma de materia prima o productos semiacabados con una pureza igual o superior a 325 milésimas. Sin embargo, el vendedor es solidariamente responsable del pago del Impuesto.

A continuación, en párrafo 2 quinto se añade que para las entregas de gas natural o electricidad el impuesto lo paga el comprador que tiene un impuesto al valor agregado, número de identificación en Francia, incluso cuando su proveedor está establecido en Francia. Hay que subrayar que, para las entregas y servicios relacionados con nuevos residuos industriales y materiales de recuperación, el impuesto lo paga el destinatario o el arrendatario que tenga un número de identificación del impuesto sobre el valor añadido en Francia.

El mecanismo de la inversión del sujeto pasivo también se aplica, como en otros países de la Unión Europea, para transferencias de derechos de emisión que autorizan a los operadores a emitir gases de efecto invernadero, en el sentido del artículo 3 de la Directiva 2003/87 /CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un sistema de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y Directiva 96/61/CE del Consejo⁶⁴⁸, y otras unidades que puedan ser utilizadas por los operadores para cumplir con esta directiva. El Impuesto también paga el comprador de los servicios de comunicaciones electrónicas que tiene un número de identificación fiscal, excepto los sujetos al impuesto previstos en el artículo 302 *bis* KH⁶⁴⁹ de CGI.

El mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, según la normativa francesa, también se aplica para trabajos de construcción, incluyendo reparación, limpieza, mantenimiento, transformación y demolición realizados en relación con bienes inmuebles por una empresa subcontratista, en el sentido del artículo 1 de la ley número 75-1334 de 31 de diciembre de 1975, relativa a la subcontratación, por cuenta de un arrendatario sujeto a impuestos; en esta situación el IVA lo paga el arrendatario. Cabe señalar que la estructura de esta disposición se reduce al hecho de que en el caso de la subcontratación de servicios de construcción, el

⁶⁴⁸ Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de octubre de 2003 por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo, DO L 275/32 de 25 de octubre 2003.

⁶⁴⁹ Se refiere a la exención del IVA de algunas entidades que prestan servicios de comunicaciones electrónicas en Francia que han informado previamente a la autoridad reguladora de las comunicaciones electrónicas y los servicios postales.

contribuyente no es el subcontratista que presta los servicios, sino el contratista principal de los servicios de construcción, que adquiere los servicios de los subcontratistas.

Para terminar la implementación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en la normativa francesa, cabe subrayar, que cuando exista una imperiosa urgencia relacionada con el riesgo de fraude en el IVA que presente un carácter repentino, masivo y que pueda implicar para el sistema fiscal pérdidas económicas considerables e irreparables, una orden del ministro encargado del presupuesto dispone que el IVA lo va a pagar el sujeto pasivo que es el destinatario de los bienes o el destinatario de los servicios.

Esta regulación es similar a la que aparece en la Directiva IVA, donde en el artículo 199 *ter* donde se expone que todo Estado miembro podrá, en casos de urgencia imperiosa y de conformidad con los apartados 2 y 3, designar al destinatario de determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios como deudor del IVA que grave dichas entregas o prestaciones, no obstante lo dispuesto en el artículo 193, como medida especial de instauración de un mecanismo de reacción rápida para combatir modalidades de fraude repentino y masivo que puedan generar pérdidas económicas significativas e irreparables.

3.5.2. *Käännetty arvonlisäverovelvollisuus* en Finlandia

Como es sabido, los países escandinavos se suelen mencionar a menudo como un modelo ideal de recaudación de impuestos, pero también como un ejemplo de países donde la economía sumergida es la más pequeña. De hecho, analizando los datos de los estudios que fueron encargados por la Comisión Europea se puede constatar que estos países destacan sobre otros países europeos. Inmediatamente se puede observar dicha diferencia en los estudios presentados en el año 2015 y 2013. Según dichos estudios, la brecha fiscal en el IVA en Finlandia en el año 2011⁶⁵⁰ alcanzó el nivel del 14% y fue la brecha más alta entre los países escandinavos. La brecha más baja fue registrada en Suecia- el 2%. Sin embargo, sólo dos años después⁶⁵¹ la brecha fiscal en el IVA bajó en Finlandia hasta el 4%. Esto significa una disminución de casi 9 puntos porcentuales que, en 2013, colocó a Finlandia en el primer

⁶⁵⁰ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States Final Report, op. cit.

⁶⁵¹ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States 2015 Report, TAXUD/2013/DE/321, Varsovia, mayo 2015.

lugar entre los países con la menor brecha en los ingresos del IVA en la Unión Europea. Se adelantó, entre otros, Los Países Bajos, con una brecha del 4,2% y otros países nórdicos, incluida Suecia, con una brecha del 4,3%.

A continuación, hay que mencionar que en los años siguientes la brecha fiscal en Finlandia aumenta ligeramente al nivel del 6,95%⁶⁵². A pesar de esta tendencia desfavorable, Finlandia, con su brecha del 6,9%, sigue siendo uno de los países con el mejor cumplimiento del IVA en la Unión Europea.

En el año 2017⁶⁵³ la brecha del IVA en Finlandia se mantuvo relativamente estable y significativamente por debajo de la mediana de la Unión Europea. No obstante, en el año 2018⁶⁵⁴ ya podemos destacar una bajada de hasta el 3,6% que sitúa a Finlandia entre uno de los Estados miembros con la brecha del IVA más baja.

Teniendo en cuenta los datos presentados que muestran una reducción tan significativa en la brecha fiscal en el IVA en Finlandia durante los años 2011-2015, y luego el mantenimiento o incluso reducciones menores adicionales, es razonable analizar el impacto de la introducción del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA en la lucha contra el fraude en este país y analizar su alcance comparado con otros países de la UE.

En Finlandia, la Ley del impuesto sobre el valor añadido⁶⁵⁵ (AVL) está en vigor desde el año 1994. De conformidad con las disposiciones de esta Ley, el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA⁶⁵⁶ se aplica cuando la entidad que compra ciertos productos está sujeto a este impuesto.

Según lo expuesto en el artículo 2 el sujeto pasivo es responsable del pago del IVA sobre la venta de bienes y servicios, salvo que se disponga lo contrario en los apartados 2a, 8a a 8d o en el apartado 9. Esto significa que el vendedor o proveedor de servicios siempre es responsable del pago, excepto en el caso de la entrega intracomunitaria de bienes o servicios a un contribuyente de otro país de la Unión Europea. El vendedor de bienes no está obligado a

⁶⁵² Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, op. cit.

⁶⁵³ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report, op. cit.

⁶⁵⁴ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report, op. cit.

⁶⁵⁵ Arvonlisäverolaki, 30.12.1993/1501, última actualización SDK 559-2021 (julkaistu 23.6.2021).

⁶⁵⁶ En finlandes *käännetty arvonlisäverovelvollisuus*.

pagar el IVA si los bienes están sujetos al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, y también si entrega bienes o presta servicios a una entidad de un tercer país.

Los sujetos pasivos son contribuyentes del IVA si el volumen de negocios supera los 15.000 euros durante el año. El vendedor no es el sujeto pasivo en el IVA si el volumen de negocios del ejercicio no supera los 15.000⁶⁵⁷ euros, a menos que haya sido marcado como sujeto pasivo sobre la base de su propia declaración. Si el ejercicio económico del vendedor es inferior o superior a 12 meses, se considera que el volumen de negocios del ejercicio económico es el importe obtenido cuando el volumen de negocios del vendedor durante el ejercicio financiero se multiplica por 12 y se divide por el número de meses.

En Finlandia, ciertas actividades económicas están fuera del ámbito del IVA. Por ejemplo, el impuesto no se paga sobre la venta de la propiedad o sobre la transferencia de un derecho de arrendamiento de terreno, derecho de arrendamiento de habitación, derecho de gravamen u otro derecho comparable sobre la propiedad o sobre el suministro de electricidad, gas, calefacción, agua o cualquier otro activo similar en relación con la transferencia del derecho libre de impuestos de uso de la propiedad. También están exentas al IVA los servicios médicos y sanitarios, servicios financieros o servicios de seguros.

Los sujetos pasivos se inscriben en el registro de IVA de acuerdo con el artículo 172. No obstante, el comprador de un nuevo medio de transporte que no sea sujeto pasivo para otras actividades de conformidad con esta Ley y al que no se aplique el artículo 148a⁶⁵⁸ no estará inscrito en el registro de IVA⁶⁵⁹.

Aunque las reglas básicas del funcionamiento del IVA en Finlandia son bastante parecidas a los que funcionan en España (en los dos países hay límites de la inscripción al IVA y también hay diferentes servicios exentos del impuesto), el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo no es tan amplio y el catálogo de bienes para los que debería aplicarse este mecanismo en las transacciones nacionales es mucho más reducido.

⁶⁵⁷ El inciso 1 modificado por la Ley 961/2020 entró en vigor el 1 de enero de 2021. La redacción anterior fue: El vendedor no es sujeto pasivo si el volumen de negocios del ejercicio no supera los 10.000 euros, a menos que haya sido marcado como sujeto pasivo sobre la base de su propia declaración. (24.4.2015/515).

⁶⁵⁸ Si el comprador de un nuevo medio de transporte mencionado en la sección 26d (1) (1) no está sujeto a impuestos en virtud de esta Ley y el medio de transporte está sujeto al impuesto sobre automóviles en virtud de la Ley del impuesto sobre automóviles, el IVA sobre adquisiciones intracomunitarias las disposiciones del impuesto de automóvil se aplican.

⁶⁵⁹ La subsección 2 modificada por L 784/2020 entró en vigor el 1 de enero de 2021.

Primera excepción de la regla general, cuando se aplica el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo son las ventas de oro de inversión y de los productos semiacabados de oro que contengan al menos 325 milésimas si el comprador se inscribe en el registro de IVA mencionado en el artículo 172. A continuación, se añade que el impuesto no se paga si el comprador es el Estado. Hay que mencionar que, según la regla general, las entregas de oro de inversión están exentas al IVA, pero el vendedor se puede inscribir al registro y en este caso será obligado a aplicar el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.

En Finlandia, como en otros Estados miembros, el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA se aplica al comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero a que se refiere la Directiva del Consejo 96/61/CE sobre derechos de emisión de gases de efecto invernadero. El artículo 8b de la AVL afirma que un sujeto pasivo por la venta de derechos de emisión⁶⁶⁰ es el comprador si el comprador está inscrito en el registro de IVA.

El siguiente sector de la economía finlandesa donde se aplica el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo es el sector de la construcción. En el artículo 8c de la AVL se establece que el sujeto pasivo de la venta de los servicios de construcciones el comprador.

En Finlandia, el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el sector de la construcción debe aplicarse siempre que se cumplan las dos condiciones siguientes:

1. El servicio es un servicio de construcción o la contratación de mano de obra para un servicio de construcción.
2. El comprador es un comerciante que, salvo ocasionalmente, vende un servicio de construcción, realiza transferencias de bienes inmuebles a los que se refiere el artículo 31 (1) (1) o el artículo 33 de la AVL o alquila mano de obra para un servicio de construcción. El comprador también puede ser un denominado árbitro, es decir, un comerciante que revende el servicio en cuestión al comerciante definido anteriormente.

El mecanismo de la inversión del sujeto pasivo se aplica a un servicio de construcción vendido en Finlandia o al arrendamiento de mano de obra para un servicio de construcción si

⁶⁶⁰ Derechos de emisión son los derechos de emisión de gases de efecto invernadero tal como se definen en el artículo 3 de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero dentro de la Comunidad y se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo, y otros derechos de emisión elegibles para que los operadores comerciales cumplan la Directiva anterior.

el comprador es un comerciante que, salvo ocasionalmente, vende un servicio de construcción o alquila mano de obra para un servicio de construcción. Al evaluar la posición del comprador, se tienen en cuenta todas las operaciones del comprador, no sólo lo que sucede en Finlandia. Sin embargo, *reverse charge* no se aplica a la venta de bienes o la venta de un servicio de construcción a un particular.

Según la normativa finlandesa incluida en los artículos 31 y siguientes de la AVL a un servicio de construcción también se considera para uso propio cuando un comerciante construye un edificio o estructura permanente en el terreno bajo su control para la venta o el comerciante vende un servicio de construcción relacionado con obra nueva a una sociedad anónima de vivienda o inmobiliaria en la que tiene control al momento de formalizar el contrato.

La inversión del sujeto pasivo por servicios de construcción se aplicará a los servicios relacionados con bienes inmuebles relacionados con:

1. trabajo de suelo y cimentación;
2. trabajo de construcción;
3. para instalación en edificios;
4. para terminar el edificio;
5. alquiler de maquinaria de construcción, mientras que al mismo tiempo alquila la maquinaria y su operador;
6. limpieza de edificios;
7. contratación de mano de obra para servicios de construcción.

La responsabilidad fiscal del comprador de servicios de construcción se establece en la sección 8c de la AVL. La aplicación de la inversión del sujeto pasivo presupone que el comprador del servicio es un comerciante que, salvo ocasionalmente, vende servicios cubiertos por la normativa (en Finlandia o en el extranjero) o realiza transferencias de bienes inmuebles a que se refiere el artículo 31 (1) (1) o la sección 33 de la AVL. Además, la disposición se aplica cuando el comprador es otro comerciante que vende el servicio en cuestión a un comerciante del tipo mencionado anteriormente; es decir, el comprador es un denominado árbitro. Hay que subrayar que, el vendedor debe actuar con la debida diligencia para determinar si el comprador cumple con estas condiciones para que el vendedor actúe correctamente. En caso de duda, el vendedor debe pedir aclaraciones al comprador.

Hay que destacar que la disposición sobre la aplicación del mecanismo de la inversión del IVA en el sector de construcción entró en vigor en 2011⁶⁶¹, es decir, cuando la brecha del IVA era del 14%. Dos años después de su introducción, el tamaño de la brecha se redujo al nivel más bajo de toda la Unión Europea. Sin duda, no se debe dar todo el crédito a la introducción de estas disposiciones, pero este hecho no puede ignorarse por completo. Además, los finlandeses han extendido la aplicación del mecanismo a otros grupos de productos en los próximos dos años.

A partir del 1 de enero de 2015 se ampliaron⁶⁶² las disposiciones del artículo 8d de la AVL según el cual el mecanismo de inversión del IVA se aplica a las operaciones relativas a la venta de desechos y residuos procedentes del contribuyente, si el comprador de este residuo o desecho es un empresario que está sujeto a este impuesto y está inscrito en el registro de IVA. Dicha regla se aplica a los siguientes desechos y residuos en el sentido del Reglamento (CEE) no 2658/87 del Consejo sobre la nomenclatura arancelaria y estadística y sobre el arancel aduanero común en la forma en que la nomenclatura combinada estaba en vigor el 1 de enero de 2013:

1. desechos y desechos ferrosos; lingotes de hierro o acero fundidos a partir de chatarra (partida NC 7204);
2. los desperdicios y desechos de cobre (partida NC 7404);
3. los desperdicios y desechos de níquel (partida NC 7503);
4. los desperdicios y desechos de aluminio (partida NC 7602);
5. desperdicios y desechos de plomo (partida NC 7802);
6. desperdicios y desechos de zinc (partida NC 7902);
7. desperdicios y desechos de estaño (partida NC 8002);
8. desperdicios o desechos de otros metales comunes (partidas NC 8101 a 8113);
9. desperdicios y desechos de pilas primarias, baterías primarias y acumuladores eléctricos; pilas primarias gastadas, baterías primarias gastadas y acumuladores eléctricos gastados (partida 854810 de la NC).

Al analizar las normas anteriores vigentes en Finlandia, se puede concluir que en la normativa finlandesa no existen soluciones que no se apliquen en España. El suministro de oro y el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero también están sujetos al

⁶⁶¹ Fue derogado por 30.12.2010/1392.

⁶⁶² Fue derogado por 27.6.2014/507.

mecanismo de inversión del sujeto pasivo en España. Del mismo modo, la chatarra y los residuos en España están sujetas al mecanismo de la inversión, así como los residuos de metales no ferrosos. También en España de forma parecida se aplica el mecanismo de la inversión en el sector de las construcciones cuando se reúnen los siguientes requisitos:

1. El destinatario de las operaciones debe actuar con la condición de empresario o profesional;
2. Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones;
3. Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización;
4. Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados.

3.5.3. *Inversione contabile en Italia*

El país en el que funciona el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo y, al mismo tiempo, el país en el que el IVA lleva más tiempo en funcionamiento es Italia. Cabe destacar, sin embargo, que Italia, a diferencia de Finlandia, se encuentra en el grupo de países donde la brecha fiscal en el IVA es la más alta. Según los datos de 2011⁶⁶³ la brecha fiscal en el IVA alcanzó el 27% y, desgraciadamente subió al nivel del 34% en el año 2013⁶⁶⁴ manteniéndose en un nivel muy alto entre los Estados miembros. También hay que mencionar que, como el país experimentó otro año de recesión, el crecimiento del consumo final también fue negativo.

En los años 2011-2013 la escala del fraude en el IVA aumentó considerablemente, lo que hizo necesario que el legislador italiano tomara medidas adecuadas. Por eso parece interesante analizar qué grupos de bienes están sujetos al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, qué entidades están obligadas a utilizarlo y si el catálogo de bienes se amplía en Italia o si no ha cambiado a pesar de la creciente brecha del IVA en 2011-2013. En 2015, el nivel de fraude

⁶⁶³ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States Final Report, op. cit.

⁶⁶⁴ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States 2015 Report, op. cit.

bajó aproximadamente por un 8%⁶⁶⁵ del nivel de la brecha de 2013 y en los años posteriores siguió bajando para alcanzar el nivel del 24,5% en el año 2018⁶⁶⁶. Por lo tanto, debe concluirse que las acciones tomadas por las autoridades italianas fueron correctas y redujeron la brecha del IVA.

El primer reglamento sobre la inversión del sujeto pasivo en el IVA apareció en Italia muy temprano, en el año 2000. En este año entró en vigor la normativa⁶⁶⁷ prevista en la Directiva 98/80/CE del Consejo de 12 de octubre de 1998⁶⁶⁸ la que introdujo la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA en relación con las transacciones de oro. A continuación, se amplió la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo a los servicios de construcción⁶⁶⁹. Posteriormente, a partir del 1 de enero de 2007⁶⁷⁰ se agregó otros grupos de bienes y servicios a los que se debe aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, incluso introdujo impuestos de acuerdo con este mecanismo para el suministro de computadoras personales y sus partes, así como la venta de materiales y productos pétreos directamente de canteras y minas. En el año 2014⁶⁷¹ se incluyó en el catálogo transferencias de derechos de emisión de gases de efecto invernadero u otras unidades que los operadores puedan utilizar para cumplir la Directiva 2003/87/CE y certificados relacionados con el gas y la electricidad.

En la normativa vigente el IVA en el sistema italiano⁶⁷² está regulado en el Decreto del Presidente de la República⁶⁷³. La normativa referida al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo⁶⁷⁴ está incluida en el artículo 17 puntos 5,6,7 del DPR 633/1972.

El Impuesto lo pagan los sujetos que realizan las ventas de bienes y la prestación de servicios tributables, que deben pagarlo a las autoridades fiscales, de forma acumulativa para todas las

⁶⁶⁵ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, op. cit.

⁶⁶⁶ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report, op. cit.

⁶⁶⁷ Ordinaria n. 7 del 17 gennaio 2000, Nuova disciplina del mercato dell'oro, anche in attuazione della direttiva 98/80/CE del Consiglio, del 12 ottobre 1998, (Gazzetta Ufficiale n.16 del 21-1-2000).

⁶⁶⁸ Directiva 98/80/CE del Consejo de 12 de octubre de 1998 por la que se completa el sistema del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE - régimen especial aplicable al oro de inversión.

⁶⁶⁹ Decreto-Legge del 4 luglio 2006, n. 223, Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonche' interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale, (Gazzetta Ufficiale n.153 del 04-7-2006).

⁶⁷⁰ Legge del 27 dicembre 2006, n. 296, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007), (Gazzetta Ufficiale n.299 del 27-12-2006 - Suppl. Ordinario n. 244).

⁶⁷¹ Legge del 23 dicembre 2014, n. 190, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato, (14G00203), (Gazzetta Ufficiale n.300 del 29-12-2014 - Suppl. Ordinario n. 99).

⁶⁷² *Imposta sul valore aggiunto*.

⁶⁷³ Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, (Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 292 del 11 novembre 1972).

⁶⁷⁴ En italiano *inversione contabile*.

transacciones realizadas y al neto de la deducción prevista en el artículo 19⁶⁷⁵, en las formas y términos establecidos en el segundo título.

No obstante, para las ventas gravadas de oro de inversión, así como para las ventas de material aurífero y para las de productos semiacabados de pureza igual o superior a 325 milésimas, el cesionario está obligado a pagar el impuesto, si es un sujeto pasivo en el territorio del Estado. La factura, emitida por el cedente sin cargo de impuesto, con el cumplimiento de las disposiciones a que se refieren los artículos 21 y siguientes y con la anotación “inversión del sujeto pasivo” y cualquier indicación de la disposición a que se refiere este párrafo, deberá ser complementada por el cesionario con la indicación de la tasa y el impuesto correspondiente y deberá inscribirse en el registro dentro del mes de recepción o incluso posteriormente, pero en todo caso dentro de los quince días siguientes a la recepción y con referencia al mes relativo; el mismo documento, a efectos de la deducción, también se inscribe en el registro⁶⁷⁶.

En la normativa italiana también se aplica el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo a la prestación de mano de obra⁶⁷⁷, prestada en el sector de la construcción por subcontratistas a empresas que realicen la construcción o rehabilitación de edificios o al contratista principal u otro subcontratista. La disposición no se aplica a la prestación de servicios prestados a un contratista general a quien el cliente encomienda todo el trabajo.

Otra excepción cuando se aplica el mecanismo de la inversión es la venta de gas y electricidad a un sujeto pasivo revendedor⁶⁷⁸.

El catálogo de otras mercancías a las que se aplica el mecanismo de la inversión pasiva en Italia es más amplio que en los países analizados. El régimen de inversión del sujeto pasivo se puede emplear también para las ventas de determinados bienes. Este régimen se utiliza a menudo con productos usados habitualmente con fines fraudulentos (el llamado *fraude carrusel*), por ejemplo, equipamientos informáticos; la inversión del sujeto pasivo se aplica a

⁶⁷⁵ El derecho a deducir surge el impuesto sobre bienes y servicios comprados o importados cuando el impuesto se vuelve pagadero y se ejerce sobre más tarde con la declaración relativa al año en el que el derecho la deducción surgió y en las condiciones existentes en el momento del nacimiento del propio derecho.

⁶⁷⁶ Según el artículo 25 del DPR el contribuyente debe registrar las facturas en un registro especial.

⁶⁷⁷ Se aplica el mecanismo a la prestación de servicios de limpieza, demolición, instalación de plantas y terminación de edificios.

⁶⁷⁸ El artículo 7-bis, párrafo 3, letra a detalla que el revendedor pasivo significa un sujeto pasivo cuyo principal actividad en relación con la compra (de gas, electricidad, calor o frío) consiste en la reventa de dichos bienes y cuyo consumo personal de dichos productos es insignificante.

las ventas de móviles, videoconsolas, portátiles y tabletas, dispositivos de circuitos integrados fabricados, antes de su instalación en productos destinados al consumidor final. Este esquema incluye también componentes tales como cargadores, cables y accesorios. También microprocesadores y circuitos integrados.

A diferencia con otros países de la Unión Europea, en Italia, *reverse charge* también se aplica a la venta de inmuebles o partes de inmuebles a que se refieren los números 8-*bis*) y 8-*ter*) del primer párrafo del artículo 10 del DPR 633/1972, para lo cual el cedente haya expresado íntegramente la opción de tributación en la escritura correspondiente.

Tanto en Italia como en Francia está prevista la aplicación del mecanismo de reacción rápida. Las disposiciones del quinto párrafo del artículo 17 del DPR 633/1972 se aplican a las transacciones posteriores identificadas por el Ministro de Economía y Finanzas, con sus propios decretos, con base en los artículos 199 y 199 *bis* de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, así como en sobre la medida especial del mecanismo de reacción rápida a que se refiere el artículo 199 *ter* de la misma directiva, o identificado por decreto emitido de conformidad con el artículo 17, párrafo 3, de la ley núm. 400⁶⁷⁹, en los casos en los que se requiera la emisión de una medida de excepción especial en virtud del artículo 395 de la citada Directiva 2006/112 / CE.

Para terminar este análisis reducido, merece la pena mencionar que en Italia se implementó el mecanismo del pago fraccionado, llamado *SPLIT payment*. El mecanismo, introducido en el año 2017, es una medida contra la evasión fiscal que requiere que los departamentos gubernamentales paguen el IVA en virtud de un contrato directamente al Estado, en lugar de al proveedor.

Dicha medida especial forma parte del paquete de medidas introducidas por Italia para combatir el fraude y la evasión fiscales. Ese paquete de medidas, incluida una obligación de facturación electrónica, tal y como se autorizó mediante la Decisión de Ejecución (UE) 2018/593 del Consejo⁶⁸⁰, reemplazó a otras medidas de control, y permite a las autoridades

⁶⁷⁹ LEGGE 23 agosto 1988, n. 400 Disciplina dell'attività di Governo e ordinamento della Presidenza del Consiglio dei Ministri. (GU Serie Generale n.214 del 12-09-1988 - Suppl. Ordinario n. 86).

⁶⁸⁰ Decisión de Ejecución (UE) 2018/593 del Consejo, de 16 de abril de 2018, por la que se autoriza a la República Italiana a introducir una medida especial de excepción a lo dispuesto en los artículos 218 y 232 de la

tributarias italianas cotejar las diferentes transacciones declaradas por los operadores y proceder al seguimiento de los pagos del IVA.

El contexto del paquete de medidas aplicado, la facturación electrónica obligatoria reduce el tiempo necesario para que la Administración Tributaria constate la existencia de un caso potencial de fraude o evasión fiscal. Sin embargo, se puede considerar que, en ausencia de un mecanismo de pago fraccionado introducido por la medida especial, la recuperación respecto de los evasores o defraudadores fiscales tras el control podría resultar imposible si son insolventes. De este modo, el mecanismo de pago fraccionado, como medida *ex ante*, ha demostrado ser más efectivo que la facturación electrónica obligatoria que es una medida *ex post*. Los datos definitivos demuestran que la medida especial ha tenido una eficacia aún mayor de la esperada.

Uno de los efectos de la medida es que los proveedores sujetos al impuesto no pueden compensar el IVA soportado por sus adquisiciones con el IVA repercutido en sus entregas y prestaciones. Dichos proveedores podrían quedar constantemente en una posición acreedora y tener que solicitar una devolución efectiva del IVA soportado a la Administración Tributaria. De conformidad con la información facilitada por Italia a la Comisión Europea, los sujetos pasivos que efectúan operaciones sujetas al mecanismo de pago fraccionado tienen derecho a recibir el pago de los créditos de IVA en cuestión con carácter prioritario, dentro del límite de crédito que deriva de dichas operaciones. Esta práctica implica que las solicitudes de devolución relacionadas con el mecanismo de pago fraccionado se procesen con carácter prioritario, tanto durante la investigación preliminar como durante el pago de las sumas adeudadas derivadas de las devoluciones no prioritarias.

La Comisión permitió a Italia ampliar las medidas a las empresas de propiedad estatal, las empresas del índice FTSE MIB⁶⁸¹ y las empresas controladas directamente por organismos públicos locales. Según la Comisión Europea, fue posible derogar los artículos 206 y 226 de la Directiva de IVA de la UE con respecto a transacciones con autoridades públicas en industrias con una evidencia significativa de fraude de IVA.

Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 99 de 19.4.2018, p. 14).

⁶⁸¹ FTSE MIB (Milano Indice di Borsa) es el índice bursátil de referencia para la Bolsa Italiana, la bolsa de valores nacional italiana, que reemplazó al MIB-30 en septiembre de 2004. El índice consiste en las 40 clases de acciones más negociadas en la bolsa.

Hay que subrayar que, desde su implementación, este mecanismo disminuyó significativamente el fraude del IVA en transacciones con entidades públicas; sin embargo, el fraude permaneció activo en ciertas áreas no cubiertas por la legislación inicial. Por ello, Italia solicitó una extensión de la medida actual que se aplicará a los suministros de bienes y servicios realizados a otras entidades públicas y empresas que cotizan en bolsa. El 24 de julio de 2020, se publicó una Decisión de Ejecución del Consejo⁶⁸² en el Diario oficial de la Unión Europea que autoriza la extensión del esquema del mecanismo de pago dividido del impuesto al valor agregado de Italia, aplicable a los contratos con entidades del sector público.

3.5.4. Taxarea inversă en Rumanía

Para terminar esta comparativa de la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA en seleccionados países europeos, parece recomendable analizar dicha herramienta en el país con la mayor brecha fiscal en el IVA en la Unión Europea. Según los estudios comprobados, este lugar lo ocupa Rumanía. El volumen de la brecha fiscal en el IVA en este país en el año 2011 alcanzó el nivel del 48%⁶⁸³ y aunque disminuyó ligeramente desde 2009 fue el nivel más alto entre los países de la Unión Europea.

En el año 2013 la brecha fiscal del IVA de Rumanía se redujo hasta el 41%⁶⁸⁴, no obstante, hay que tener en cuenta que el nivel medio de dicha brecha en los países de la UE, según los datos presentados, rodeaba un 13,9%. A continuación, bajó hasta el 37%⁶⁸⁵ pero siguió el nivel más alto entre los países de la Unión Europea, continuando una ligera bajada hasta el 36%⁶⁸⁶ en el año 2017 para alcanzar el nivel del 33,8%⁶⁸⁷ en el año 2018. Sin embargo, también hay que señalar que, según los informes analizados, en el año 2018 las tasas efectivas para ciertas categorías (como los productos agrícolas, restaurantes y hoteles) fueron modificadas en función de la legislación con el fin de mejorar la coherencia con otros países,

⁶⁸² Decisión de Ejecución (UE) 2020/1105 del Consejo de 24 de julio de 2020 que modifica la Decisión de Ejecución (UE) 2017/784 por la que se autoriza a la República Italiana a introducir una medida especial de excepción a lo dispuesto en los artículos 206 y 226 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

⁶⁸³ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final Report, op. cit.

⁶⁸⁴ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States 2015 Report, op. cit.

⁶⁸⁵ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, op. cit.

⁶⁸⁶ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report, op. cit.

⁶⁸⁷ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report, op. cit.

lo que puede afectar los datos presentados por Rumanía, lo que pudiera afectar a los datos facilitados a la Comisión Europea.

Teniendo en cuenta las cifras presentadas, sin duda alguna, hay que llegar a la conclusión que Rumanía fue obligada a tomar las medidas necesarias y adecuadas para combatir el fraude y conseguir un sistema fiscal más eficaz en el ámbito del IVA. Entre otras medidas tomadas en Rumanía para atajar el fraude, se introdujo el mecanismo de la inversión pasivo⁶⁸⁸ que está regulado en el artículo 331, que forma parte del Título VII del Código fiscal rumano⁶⁸⁹ que trata del IVA⁶⁹⁰.

Según dicha normativa prevista en el artículo 307 la persona obligada al pago del impuesto sobre el valor añadido es el sujeto pasivo que realiza entregas de bienes o servicios, salvo los casos en que el beneficiario esté obligado a pagar el impuesto de acuerdo con el artículo 331, en el que se detalla que por excepción en el caso de las operaciones gravadas, la persona obligada a pagar el impuesto es el beneficiario de las operaciones previstas en el párrafo 2. La condición obligatoria para la aplicación del mecanismo de la inversión es que tanto el proveedor y el beneficiario están registrados a efectos del IVA según el artículo 316 donde se detalla que el sujeto pasivo que tenga la sede de la actividad económica en Rumanía y lleve a cabo o tenga la intención de realizar una actividad económica que implique operaciones imponibles, exentas del impuesto sobre el valor añadido con derecho a deducción y/o operaciones derivadas de actividades económicas para las que el lugar de entrega se considera en el extranjero, si el impuesto fuera deducible, si estas operaciones se hubieran realizado en Rumanía de acuerdo con el artículo 297 párr. (4) inciso b) y d), deberá solicitar el registro a efectos del IVA ante el organismo fiscal competente antes de realizar dichas operaciones⁶⁹¹.

Si durante un año natural alcanza o supera el límite de exención de 300.000 leus rumanos el sujeto pasivo es obligado a registrarse dentro de los 10 días siguientes al final del mes en que alcanzó o superó este límite. No obstante, si el volumen de negocios alcanzado durante un año

⁶⁸⁸ En rumano taxarea inversă.

⁶⁸⁹ Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

⁶⁹⁰ Taxa pe valoare adăugată.

⁶⁹¹ Si declara que va a lograr un volumen de negocios que alcance o supere el límite de exención previsto en el art. 310 párr. (1) (en el año 2021 son 300.000 leus rumanos) sobre el régimen de exenciones especiales para pequeñas empresas; si declara que va a lograr un volumen de negocios inferior al límite máximo de exención previsto en el art. 310 párr. (1), pero opta por la aplicación del régimen fiscal normal.

natural es inferior al límite máximo de exención el sujeto pasivo puede optar por la aplicación del régimen fiscal normal.

También el sujeto pasivo que tiene la sede de la actividad económica fuera de Rumanía, pero está establecido en Rumanía a través de una sede fija⁶⁹² está obligado a solicitar el registro a efectos del IVA en Rumanía.

El artículo 331⁶⁹³ especifica que las operaciones a las que se aplica el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo serán entregas de las siguientes categorías de mercancías:

1. Residuos ferrosos y no ferrosos de chatarra ferrosa y no ferrosa, incluidos los productos semiacabados resultantes de su procesamiento, fabricación o fundición;
2. Residuos y otros materiales reciclables constituidos por metales ferrosos y no ferrosos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos industriales que contengan metales o sus aleaciones;
3. Residuos de materiales reciclables y materiales reciclables usados consistentes en papel, cartón, textiles, cables, caucho, plásticos, fragmentos de vidrio y vidrio; Normas metodológicas;
4. Los materiales mencionados en los puntos 1 a 3 después de su procesamiento/ transformación mediante limpieza, pulido, clasificación, corte, fragmentación, prensado o fundición en lingotes, incluidos los lingotes de metales no ferrosos, a los que se han añadido otros elementos.

A continuación, se añade que también la entrega de madera y materiales de madera⁶⁹⁴ y el suministro de cereales y plantas técnicas, incluidas las oleaginosas y la remolacha azucarera, que en principio no están destinados como tales a los consumidores finales, están sujetas al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.

⁶⁹² Según el art. 266 párr. (2) encendido. b) un sujeto pasivo que tenga su domicilio social de la actividad económica en Rumania se considera que está establecido en Rumanía.

⁶⁹³ Según la explicación de la Agencia Tributaria la inversión del sujeto pasivo prevista en el art. 331 del Código Fiscal es una forma de simplificar el pago del impuesto. No se realiza ningún pago de IVA entre el proveedor y el destinatario de las prestaciones/servicios, debiendo este último, por las operaciones realizadas, el impuesto soportado y teniendo la posibilidad, en principio, de deducir dicho impuesto. Este método de simplificación del pago del impuesto se logra mediante la emisión de facturas en las que el proveedor/prestador no ingresa el impuesto relacionado, incluso por anticipos, siendo este calculado por el beneficiario y registrado tanto como impuesto recaudado como deducible en el impuesto o la devolución prevista en el art. 323 del Código Fiscal. El Proveedor es obligado a mencionar en la factura la mención de inversión del sujeto pasivo.

⁶⁹⁴ Según lo define la Ley n. 46/2008 - Código Forestal.

Como en otros países europeos, se aplica el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo a la transferencia de certificados de emisión de gases de efecto invernadero, según se define en el art. 3 de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un sistema de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo, transferible de conformidad con el artículo 12 de la Directiva, así como la cesión de otras unidades⁶⁹⁵ que puedan ser utilizadas por los operadores de conformidad con la misma Directiva.

El legislador rumano presentó muy detalladamente las condiciones de la aplicación del mecanismo de la inversión pasivo en la entrega de electricidad a un comerciante sujeto pasivo, establecido en Rumanía de acuerdo con el artículo 266 párrafo 2. El sujeto pasivo comerciante es el sujeto pasivo cuya actividad principal, en términos de compra de electricidad, es su reventa y cuyo consumo propio de electricidad es insignificante. Consumo propio insignificante de electricidad significa un consumo máximo del 1% de la electricidad comprada. Se considera sujeto pasivo el comprador que posea la licencia para la administración de mercados eléctricos centralizados emitida por la Autoridad Nacional Reguladora de Energía, para las transacciones en el mercado del día siguiente y en el mercado interno. También se considera sujeto pasivo como comerciante el comprador de electricidad que cumpla acumulativamente las siguientes condiciones:

1. Posee una licencia de suministro de energía eléctrica vigente, una licencia para la actividad de comercializador de energía eléctrica o cualquier licencia que permita la venta de energía eléctrica, expedida por la Autoridad Nacional Reguladora de Energía, que acredite que el respectivo comprador es un comerciante de energía eléctrica;
2. Su principal actividad, en términos de compras de electricidad, es la reventa y su propio consumo de electricidad comprada es insignificante. A tal efecto, el sujeto pasivo deberá presentar ante la autoridad tributaria competente, a más tardar el 10 de diciembre de cada año, una declaración bajo su propia responsabilidad que demuestre que cumple con esta condición, respectivamente que en enero-noviembre de ese año natural tuvo su propio consumo de un máximo del 1% de la electricidad comprada, que es válido para todas las compras de electricidad realizadas en el año natural siguiente. El proveedor de energía

⁶⁹⁵ Otras unidades que pueden ser utilizadas por los operadores de conformidad con la Directiva 2003/87 /CE se referirán a las unidades mencionadas en el art. 3 encendidos (m) y (n) de la Directiva 2003/87 /CE.

eléctrica no aplica el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo si en el momento de la entrega el beneficiario que debía presentar a la autoridad tributaria competente la declaración bajo su propia responsabilidad por consumo insignificante de electricidad no está incluido en la “Lista de sujetos pasivos que presentaron sus propias declaraciones de cumplimiento de la condición prevista en el artículo 331 apartado 2 letra e) punto 2 del Código Fiscal”.

La misma regla se aplica a las entregas de gas natural a un comerciante sujeto pasivo, establecido en Rumanía. El comerciante es un sujeto pasivo que representa al sujeto pasivo cuya actividad principal, en términos de compra de gas natural, es su reventa y cuyo consumo propio de gas natural es insignificante. Consumo insignificante de gas natural significa un consumo máximo del 1% de la cantidad de gas natural comprada. Se considera sujeto pasivo el comprador que posea la licencia para la administración de mercados centralizados de gas natural emitida por la Autoridad Nacional Reguladora de Energía, para las operaciones en las que ostenta la calidad de contraparte.

Hay que mencionar que las soluciones relativas al contribuyente-intermediario son similares a las soluciones presentes en los sistemas legales italiano y francés. En Rumanía, se caracteriza con más precisión quien se considera contribuyente intermediario y qué requisitos debe cumplir un contribuyente del impuesto sobre el valor añadido para que se le conceda tal condición.

Entre otras entregas de bienes sujetas al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo podemos destacar la transferencia de certificados verdes⁶⁹⁶, según se define en el artículo 2 encendidos. h) de la Ley núm. 220/2008⁶⁹⁷ para el establecimiento del sistema de fomento de la producción de energía a partir de fuentes de energía renovables, reeditado, con posteriores modificaciones y terminaciones.

⁶⁹⁶ El certificado verde: el título que acredita la producción a partir de fuentes de energía renovables de una cantidad de electricidad. El certificado puede negociarse, a diferencia de la cantidad de electricidad que representa, en un mercado organizado, según la ley. El certificado verde no es un instrumento financiero.

⁶⁹⁷ Legea 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie, (Monitorul Oficial, nr. 577 din 13 august 2010).

El mecanismo, de manera parecida a otros países de la UE, también se aplica en el ámbito de las construcciones, tal como se definen en el artículo 292 párrafo 2 encendido. f) punto 2⁶⁹⁸, las partes de construcción y los terrenos de cualquier naturaleza, para cuya entrega se aplique el régimen tributario por efecto de ley o por opción.

De manera idéntica como en otros países europeos *reverse charge* se aplica a las entregas de oro de inversiones realizadas por sujetos pasivos que hayan ejercido su opción tributaria y entregas de materias primas o productos semielaborados de oro con título superior o igual a las 325 milésimas. También de forma igual se aplica el mecanismo al suministro de teléfonos móviles⁶⁹⁹, suministros de consolas de juegos, tabletas y computadoras portátiles y al suministro de dispositivos de circuitos integrados, como microprocesadores y unidades centrales de procesamiento, antes de su integración en los productos para el usuario final. En estas situaciones el valor de la mercancía entregada, sin IVA, registrado en una factura, tiene que ser mayor o igual a 22.500 leus rumanos.

El artículo 331 párrafo 3 también presenta las regulaciones sobre las facturas relacionadas con las entregas sujetas al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo. Estas regulaciones son parecidas a otros países de la UE. Las facturas emitidas por dichas entregas de bienes/servicios se emiten siempre sin IVA para liberar al emisor de la obligación fiscal y trasladarla al cliente. Los beneficiarios determinarán el impuesto correspondiente, el cual se destacará en la declaración prevista en el artículo 323, tanto como impuesto recaudado como deducible. Los beneficiarios tienen derecho a deducir el impuesto dentro de los límites y en las condiciones establecidas en los artículos 297-301.

Tal y como se ha presentado, el catálogo de actividades sujetas al mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el IVA en Rumanía es el más amplio de los países analizados y se ha ampliado continuamente durante los próximos años, lo que demuestra su eficacia en la lucha contra el fraude del IVA. Como se ha dado a conocer al principio como fruto de los cambios en el Código Fiscal rumano se puede observar una sistemática bajada de la brecha fiscal en el IVA, aunque todavía sigue la más alta en la UE.

⁶⁹⁸ Entrega de edificios y/o partes de edificios y el terreno en el que están construidos, así como cualquier otro terreno. Como excepción, la exención no se aplica a la entrega de nueva construcción, partes de nueva construcción o terrenos edificables.

⁶⁹⁹ Dispositivos fabricados o adaptados para su uso en conexión con una red autorizada y que operan en determinadas frecuencias.

Para terminar, hay que mencionar que en la normativa rumana tanto los proveedores como los beneficiarios son responsables de la correcta aplicación de las disposiciones referidas a la aplicación de *reverse charge*. Las reglas metodológicas establecen las responsabilidades de las partes involucradas en el caso de que no se haya aplicado el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.

Resumiendo, se puede constatar que, cada uno de los países que han introducido el mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA aplica soluciones compatibles con las regulaciones contenidas en la Directiva 2006/112/CE. Sin embargo, cada uno de ellos utiliza estas soluciones manteniendo ciertas diferencias. Las diferencias más a menudo se refieren al alcance del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA. Cada país, mediante la implementación de *reverse charge* con relación a sectores individuales de la economía, reacciona ante los abusos y extorsiones del IVA que se presentan en ellos.

Los datos presentados en los informes analizados muestran que el uso del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo puede contribuir a aumentar la recaudación del IVA y reducir el nivel de fraude del IVA. El uso de este mecanismo es un arma eficaz en la lucha contra los defraudadores fiscales que someten al IVA las transacciones ficticias.

Al mismo tiempo, cabe señalar que los Estados miembros utilizan cada vez más este mecanismo, extendiéndolo a nuevos grupos de bienes y servicios, lo que confirma otra tesis de que introducir este mecanismo es una lucha interminable contra los defraudadores que, como consecuencia de utilizar el mecanismo, donde aparecen los fraudes, se transfieren a otro grupo de bienes para los que aún no se aplica este mecanismo.

Por ello, conviene destacar que una característica muy importante que debe acompañar a la implantación de este mecanismo es la rapidez y flexibilidad de las actuaciones de la autoridad legislativa de cada Estado miembro. Otra posibilidad es otorgar poderes al Poder Ejecutivo que permitan una introducción rápida de cambios en el catálogo de la materia de actividades y bienes cubiertos por este mecanismo, lo que puede contribuir a incrementar la efectividad de la aplicación de este mecanismo, y también obstaculizar la capacidad de actuación de los defraudadores. Independientemente de esto, sin embargo, se debe enfatizar que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el IVA, debidamente aplicado en los sectores específicos de la economía, puede contribuir a mejorar la recaudación del IVA y así mejorar la eficiencia de la Administración Tributaria.

3.6. Análisis crítico de los principios de neutralidad y proporcionalidad aplicados a la inversión del sujeto pasivo

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha sido, desde la creación del IVA, el principal y tradicional garante del principio de neutralidad del impuesto, como uno de los pilares básicos y del mecanismo del devengo de este impuesto indirecto. Ello es así, hasta el punto que, en un caso de indebido abono del IVA por parte del adquirente al vendedor por tratarse de una operación a la que le era aplicable el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, el TJUE en varias ocasiones ha apelado a principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad y a la propia Directiva 2006/112/CE para afirmar que de los mismos se predica que el adquirente pueda solicitar la devolución directamente a la autoridad tributaria, añadiendo que, en este caso, una sanción tributaria se opone al citado principio de proporcionalidad.

La misma línea argumental se encuentra en gran parte de la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central. Este organismo público, dependiente de la AEAT, alude a dicho principio, entre otras, en su Resolución de 20 de junio de 2013⁷⁰⁰ cuando subraya que uno de los principios que gobierna el IVA es de neutralidad. Como ya lo hemos explicado en este trabajo, la carga económica de este impuesto debe recaer sobre el consumidor y resulta reconocido por el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que destine al desarrollo de su actividad económica, que reconoce la ley. Por lo tanto, como lo explica el Tribunal en dicha Resolución, *«si se niega el derecho a la deducción se estaría incumpliendo el principio de neutralidad y la consecuencia sería que el impuesto pasaría a convertirse, errónea e improcedentemente, en un coste para el empresario»*.

Como es sabido, el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas se configura como derecho sustancial en el mecanismo de aplicación del tributo del que forma parte, por lo que, en principio, no puede limitarse, pues, de lo contrario, podría vulnerarse el objetivo básico que con él se pretende: garantizar la neutralidad del impuesto como elemento esencial del mismo. El TJUE ha considerado improcedente, entre otras cosas, exigir requisitos suplementarios que limiten el derecho a la deducción del sujeto pasivo cuando sea deudor del impuesto en su condición de destinatario de los bienes y/o de los servicios prestados, por

⁷⁰⁰ Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, 00/4690/2011 de 20 de junio de 2013.

tratarse de inversión del sujeto pasivo, aunque siempre debe examinarse si la vulneración de las obligaciones derivadas; por una parte, de las formalidades establecidas por la normativa nacional en aplicación del artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva y, por otra parte, de sus obligaciones de contabilidad y de declaración, derivadas respectivamente del artículo 22, apartados 2 y 4, de la misma Directiva, puede ser válidamente sancionada con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del régimen de autoliquidación⁷⁰¹.

El Tribunal también ha confirmado que, si bien es cierto que esta disposición permite que los Estados miembros establezcan las formalidades relativas al ejercicio del derecho a deducir en caso de la inversión al sujeto pasivo, la vulneración de aquellas por el sujeto pasivo no puede privarle de su derecho a deducir, ya que el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales⁷⁰². Por tanto, tales medidas no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia⁷⁰³.

La obligación de respetar el régimen de inversión del sujeto pasivo como requisito de fondo para el ejercicio del derecho a deducción ya ha sido consagrada por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-424/12⁷⁰⁴.

En primer lugar, cabe recordar que, en aplicación del sistema del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, no procede ningún pago de IVA entre el prestador y el destinatario de servicios, el cual es deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas, a la vez que, en principio, puede deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración Tributaria.

Y en segundo lugar, al igual que en el caso de los principios básicos de la liquidación del IVA, también en el marco del régimen del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se

⁷⁰¹ Véase, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de mayo de 2008, *Ecotrade*, C-95/07, cit.

⁷⁰² Véase, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de septiembre de 2007, *Albert Collée*, C-146/05, cit.

⁷⁰³ Véase, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de diciembre de 1997, *Molenheide*, C-286/94, cit.

⁷⁰⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de febrero de 2014, *Fatorie SRL*, C-424/12, EU:C:2014:50.

cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales⁷⁰⁵.

En el litigio principal, se desprende que la factura emitida por un sujeto pasivo rumano carece de la mención «autoliquidación», en contra de lo exigido por el artículo 160, apartado 3, del Código Fiscal⁷⁰⁶, y que el comprador no tomó las medidas necesarias, previstas en el apartado 5 de dicho artículo, para suplir tal carencia. Cabe añadir que el IVA mencionado incorrectamente en la factura fue erróneamente pagado, cuando, en aplicación de dicho sistema, el comprador de los servicios debería haber pagado el IVA a las autoridades fiscales, conforme al artículo 199 de la Directiva IVA. De este modo, al margen de que la factura controvertida no cumple con las exigencias formales previstas por la normativa nacional, no se respetó un requisito material del sistema de la autoliquidación. Tal situación impidió que la Administración Tributaria verificara la aplicación del sistema de la autoliquidación y conllevó un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro de que se trata.

Sin duda alguna, tanto de la Directiva 2006/112/CE como de la reiterada jurisprudencia de los órganos jurisprudenciales nacionales, confirmada por el TJUE, el ejercicio del derecho a la deducción del IVA se limita únicamente a los impuestos devengados; es decir, a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresados en la medida en que se hayan devengado. En el caso rumano, al no haberse devengado el IVA y al no respetar dicho pago un requisito material del sistema de la autoliquidación, no se puede invocar un derecho a la deducción de dicho IVA.

Sin embargo, al incumplimiento de las obligaciones esenciales para la aplicación del sistema de la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en la situación de quiebra del vendedor no puede cuestionar la denegación de la deducción del IVA, imputable, aunque el destinatario de los servicios puede reclamarle la devolución de vendedor⁷⁰⁷, conforme al Derecho nacional.

⁷⁰⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea 30 de septiembre de 2010, *Uszodaépítő kft.*, C-392/09, EU:C:2010:569, apartado 39.

⁷⁰⁶ El mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en Rumanía y sus características en el Código Fiscal Rumano fue desarrollado en el capítulo anterior.

⁷⁰⁷ De Miguel Canuto, E. (2019), *Devolución de cuotas indebidas en relación con la inversión del sujeto pasivo*, Quincena fiscal, núm. 20, págs. 95-120.

Cabe resaltar que al reconocer que en el caso comentado, a pesar de pronunciar que la Directiva IVA y el principio de neutralidad fiscal no se oponen a que el destinatario de servicios quede privado del derecho a la deducción del IVA que pagó indebidamente al prestador de servicios sobre la base de una factura emitida de manera errónea, inclusive cuando la corrección del tal error sea imposible por la quiebra de dicho prestador⁷⁰⁸, el Tribunal de facto enfatizó la importancia de las causales materiales.

Cabe señalar que el Tribunal no se refería a la falta de la referencia a “inversión del sujeto pasivo”⁷⁰⁹ en la factura emitida, sino a la falta de un requisito material consistente en el mero hecho de que el impuesto no era devengado y, por tanto, su pago no cumple con los requisitos materiales de un sistema de inversión del sujeto pasivo.

Por tanto, habida cuenta de lo anterior, parece acertado que se haya negado al contribuyente la posibilidad de aplicar el principio de neutralidad fiscal y se ha señalado la legislación nacional como apropiada para dar curso a sus pretensiones. Sin duda alguna, debe tenerse en cuenta que la sentencia comentada forma parte de la reiterada línea judicial con la tendencia a enfatizar el carácter primordial y fundamental del principio de neutralidad fiscal.

En la misma línea de la jurisprudencia del TJUE se debe contemplar la sentencia presentada en el asunto C-564/15⁷¹⁰, en el cual el Tribunal tuvo que decidir si las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE y los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que se prive al adquirente de un bien del derecho a la deducción del IVA que abonó indebidamente al vendedor conforme a una factura expedida según las normas relativas al régimen ordinario del IVA, mientras que a la operación pertinente le era aplicable el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, aun cuando el vendedor ingresó el impuesto en la Hacienda Pública.

En dicha sentencia, el Tribunal también subrayó claramente los requisitos materiales que en cuanto a las condiciones de ejercicio del derecho a la deducción del IVA en un procedimiento de inversión del sujeto pasivo conforme al artículo 199, apartado 1, de la Directiva

⁷⁰⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 06 de febrero de 2014, *Fatorie SRL*, C-424/12, cit., apartado 44.

⁷⁰⁹ O de mención autoliquidación o reverse charge.

⁷¹⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302.

2006/112/CE, un sujeto pasivo que, por su condición de adquirente de un bien, es deudor del IVA correspondiente a éste, no está obligado a poseer una factura expedida con arreglo a los requisitos formales de esta Directiva, para poder ejercer su derecho a deducción, y únicamente debe cumplir las formalidades establecidas por el Estado miembro de que se trate si ejerce la opción que le ofrece el artículo 178, letra f)⁷¹¹, de dicha Directiva⁷¹².

Habida cuenta de que corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado, el Tribunal de Justicia ha admitido que un sistema en el cual, de un lado, el vendedor del bien que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias puede solicitar su devolución y, de otro lado, el adquirente del bien puede ejercer frente a dicho vendedor una acción de Derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso, respeta los principios de neutralidad y de efectividad⁷¹³. Hay que recordar que, lo que está confirmado en la jurisprudencia, un sistema de esta índole permite al adquirente que ha soportado la carga del impuesto facturado por error obtener la devolución de las cantidades indebidamente abonadas⁷¹⁴.

Por todo ello, el Tribunal confirmó que los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad no se oponen a que, el adquirente de un bien se vea privado del derecho a la deducción del IVA que abonó indebidamente al vendedor conforme a una factura expedida según las normas del régimen de tributación ordinario del IVA, mientras que a la operación pertinente le era aplicable el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, aun cuando el vendedor ingresó el impuesto en la Hacienda Pública. A continuación, el Tribunal constató que, estos principios exigen, en la medida en que el reembolso, por parte del vendedor al adquirente, del IVA indebidamente facturado resulte imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del vendedor, que el adquirente tenga la posibilidad de solicitar la devolución directamente a la autoridad tributaria⁷¹⁵.

⁷¹¹ A dictar: cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquirente por aplicación de los artículos 194 a 197 y del artículo 199, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro.

⁷¹² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, cit., apartado 44.

⁷¹³ *Ibidem*, apartado 51.

⁷¹⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartados 38 y 39.

⁷¹⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, cit., apartado 57.

En el caso comentado, el Tribunal también tuvo que verificar si un Estado miembro está legitimado para ampliar el ámbito de aplicación material del artículo 199, apartado 1, letra g)⁷¹⁶, de esta forma. En primer lugar, cabe subrayar que, el principio general para establecer quién está obligado al pago del IVA se recoge en el artículo 193⁷¹⁷ de la Directiva IVA. Sin embargo, al mismo tiempo, la disposición, también establecía que podrá ser deudora del impuesto «otra persona» en aplicación de los artículos 194 a 199 y 202 de la Directiva IVA. De ello se desprende que la norma sobre el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo fijado en esas disposiciones constituye una excepción al principio general establecido en el artículo 193. Por tanto, el ámbito de aplicación de tales disposiciones debe interpretarse de manera restrictiva⁷¹⁸, lo que en el presente contexto significa que las excepciones al principio general únicamente estarán permitidas cuando se hayan previsto expresamente en la Directiva IVA.

En segundo lugar, cabe destacar que, la lectura conjunta del artículo 193 y el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA muestra que las normas para establecer quién resulta obligado al pago del IVA correspondiente a la entrega de un bien inmueble en un procedimiento obligatorio de liquidación han sido objeto de una armonización completa. Como el Tribunal de Justicia⁷¹⁹ ya ha explicado en ocasiones anteriores, el artículo 199, apartado 1, letra g), se introdujo⁷²⁰, además de por otros motivos destinados a la aplicación del mecanismo de autoliquidación que establece el artículo 199, para permitir a todos los Estados miembros aplicar las excepciones que se habían concedido a determinados Estados miembros con el fin de combatir la evasión o el fraude fiscales en ciertos sectores o respecto a operaciones concretas⁷²¹.

⁷¹⁶ Hasta el 30 de junio de 2022, los Estados miembros podrán establecer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de los siguientes bienes y servicios: (...) la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación.

⁷¹⁷ Según esa disposición, serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada.

⁷¹⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de diciembre de 2012, *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH*, C-395/11, EU:C:2012:799, apartado 33.

⁷¹⁹ Véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de junio de 2013, *Promociones y Construcciones BJ 2000*, C-125/12, cit., apartado 24.

⁷²⁰ Mediante la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones (DO 2006, L 221, p. 9).

⁷²¹ Considerando 1 de la exposición de motivos de la Directiva 2006/69/CE y considerando 42 de la exposición de motivos de la Directiva IVA, que establecen el objetivo perseguido por el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA. Como el Tribunal de Justicia puso de manifiesto, esa «disposición permite a las autoridades fiscales percibir el IVA aplicado a las operaciones de que se trata cuando la capacidad del deudor para abonar el impuesto está comprometida». Véase en este sentido la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de junio de 2013, *Promociones y Construcciones BJ 2000*, C-125/12, cit., apartados 25 y 28.

Teniendo en cuenta que la armonización resultante no permite a los Estados miembros ampliar voluntariamente el ámbito de aplicación de la excepción prevista en el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA, cabe destacar que, la única forma que tiene un Estado miembro particular de apartarse del principio general establecido en el artículo 193 y el artículo 199, apartado 1, letra g), es obtener una medida de excepción con arreglo al artículo 395 de la Directiva IVA. Esa disposición concede a los Estados miembros la posibilidad de solicitar que se les autorice a introducir medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal.

Por ello, el país en cuestión- Hungría podría haber extendido el ámbito de aplicación de la excepción prevista en el artículo 199, apartado 1, letra g), a través de una medida excepcional autorizada por decisión del Consejo conforme al artículo 395⁷²² de la Directiva IVA, pero se confirmó que Hungría no había obtenido tal excepción individual.

En la sentencia comentada, el Tribunal asimismo prestó mucha atención a la admisibilidad de la imposición de una sanción al contribuyente que erróneamente (pero actuando de buena fe⁷²³) ha deducido el IVA en una transacción que no debía estar sujeta al IVA.

Hay que constatar que el derecho a deducción y la obligación de pagar una multa por incumplimiento de las obligaciones que condicionan el ejercicio de ese derecho son dos cuestiones independientes. En la Sentencia *Rodopi-M 91*⁷²⁴, el Tribunal sostuvo que, a falta de un régimen de sanciones aplicables en caso de incumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos en dicha Directiva, corresponde a los Estados miembros establecer las sanciones que consideren adecuadas. Ahora bien, deben ejercer esa competencia de conformidad con el Derecho de la Unión y con sus principios generales⁷²⁵. Lo que se respecta al principio de proporcionalidad de la sanción impuesta en lo atinente a la naturaleza y la gravedad de la infracción, se ha de constatar que, esta infracción consiste en un error relativo

⁷²² El artículo 395, apartado 1, de la Directiva dispone: «el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que introduzca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal (...)».

⁷²³ La actuación de buena fe y sus consecuencias en el derecho a deducir el IVA soportado fue desarrollada detalladamente en el capítulo anterior.

⁷²⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de junio de 2013, *Rodopi-M 91*, C-259/12, EU:C:2013:414.

⁷²⁵ *Ibidem*, apartado 31.

a la aplicación del mecanismo del IVA, por lo que es de naturaleza administrativa; por una parte, no causó a la Administración Tributaria una pérdida de ingresos y, por otra parte, se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude⁷²⁶.

Aunque el Tribunal decidió que, en tales circunstancias, el principio de proporcionalidad se opone a la imposición a un sujeto pasivo que ha adquirido un bien a cuya entrega le es aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo una sanción del 50% del importe del impuesto sobre el valor añadido que está obligado a pagar a la Administración Tributaria, aun cuando esta última no ha sufrido una pérdida de ingresos fiscales y no existen indicios de fraude fiscal, corresponde verificar este extremo al órgano jurisdiccional remitente.

Esta consideración del Tribunal forma parte de la reiterada jurisprudencia de la que se desprende que el principio de proporcionalidad se considera como un principio que básicamente significa no ir más allá de lo necesario para alcanzar el resultado. Sin embargo, hay que subrayar, que esta regla, tan reconocida en la Directiva 2006/112/CE, debe seguirse tanto durante el procedimiento legislativo como en la aplicación de las normas⁷²⁷, aunque también la razón de proporcionalidad puede valorarse en la dimensión política de la consecución de un objetivo común⁷²⁸.

Otro de los temas de consideraciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en el ámbito del IVA, ha sido el del oro, un metal, como lo parafrasea la Abogada General Juliane Kokott⁷²⁹ haciendo la referencia a las meditaciones de *Margarita* que *Mas todos persiguen el oro y todo pende del oro*, en la obra «Fausto», de Johann Wolfgang von Goethe⁷³⁰, sobre la relación entre las joyas y la belleza natural, en el que gira en torno al tratamiento a efectos del IVA de una entrega de barras de oro hechas a partir de muy variados objetos de oro reciclados y con los que se pretenden fabricar de nuevo joyas y otros artículos.

⁷²⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, cit., apartados 65 y 66.

⁷²⁷ Soler Roch, M.T. (2011), *The Principle of Proportionality and the Prevention of Fraud in VAT*, at an *EU and International Perspective: Essays in Honor of Han Kogels* et seq. Van Arendonk, Jansen & Van der Paardt eds IBFD, pág. 81.

⁷²⁸ Villar Ezcurra, M., Rozas Valdés, J.A. (2006), *La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad*, Noticias de la Unión Europea, núm. 254/2006, Número monográfico sobre la fiscalidad del ahorro, págs. 73-93.

⁷²⁹ Conclusiones de la Abogada General Sra. Juliane Kokott de 17 de diciembre de 2015, EU:C:2015:822, apartado 1.

⁷³⁰ Johann Wolfgang von Goethe, *Fausto. Tragedia, escena de la noche*, tres últimos versos (2802 a 2804).

Como es sabido, el oro es objeto de especial atención también en la legislación de la Unión en materia de IVA además de que la experiencia ha demostrado que, con respecto a la mayor parte de las entregas de oro de más de un determinado grado de pureza la aplicación de un mecanismo de la inversión del sujeto pasivo puede ayudar a evitar el fraude fiscal y al mismo tiempo aligerar la carga financiera de la operación; que resulta justificado permitir a los Estados miembros utilizar dicho mecanismo⁷³¹.

En principio, hay que recordar que no hay ninguna mención ni en el artículo 198, apartado 2⁷³², de la Directiva del IVA, ni en la disposición que la precedió, ni en el preámbulo de la Directiva 98/80, ni tampoco en las distintas versiones lingüísticas de la disposición citada que aclare si la misma es de aplicación a los productos de un contenido elevado de oro (como son los lingotes de oro) que no formen parte directamente de la fabricación de un determinado producto acabado.

Sin embargo, la circunstancia de que el objetivo del artículo sea evitar el fraude fiscal avala una interpretación amplia de la disposición que incluya, además del oro de inversión y el oro en bruto, al oro que sufra cualquier transformación y con independencia de la fase de elaboración en que se encuentre, siempre que su contenido de oro sea de al menos 325 milésimas y su valor se determine únicamente en función del valor del oro que contenga. No obstante, también cabe optar, por una interpretación estricta: que la disposición sea de aplicación únicamente al oro que esté en una fase intermedia entre el oro en bruto y el producto acabado y, además, la circunstancia de que los residuos metálicos se regulen en el artículo 199, apartado 1, letra d)⁷³³, de la Directiva del IVA puede respaldar esta segunda interpretación.

Por otro lado, hay que subrayar que el contexto en que se sitúa el artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, permite a los Estados miembros establecer, en las situaciones que

⁷³¹ Véase el considerando 8 de la Directiva 98/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998, por la que se completa el sistema del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE — régimen especial aplicable al oro de inversión (DO 1998, L 281, p. 31).

⁷³² Cuando una entrega de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de pureza igual o superior a 325 milésimas, o una entrega de oro de inversión definido en el apartado 1 del artículo 344 sea efectuada por un sujeto pasivo que haya hecho uso de las opciones contempladas en los artículos 348, 349 y 350, los Estados miembros podrán designar como deudor del impuesto al adquirente.

⁷³³ A dictar: la entrega de material usado, material usado no reutilizable en el estado en que se encuentra, desechos, residuos industriales y no industriales, residuos reciclables, residuos parcialmente transformados y determinados bienes y servicios, con arreglo a la lista que figura en el anexo VI.

contempla, un mecanismo de inversión del sujeto pasivo, en virtud del cual el deudor del IVA es el sujeto destinatario de la operación sujeta al impuesto. Así pues, dicha disposición constituye una excepción al principio, que figura en el artículo 193 de esa Directiva, de que son deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada. Por lo tanto, la disposición debe ser interpretada de manera restrictiva; lo cual, sin embargo, no puede privarla de su eficacia⁷³⁴.

También ha de recordarse que, en el mismo sentido que disposición del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, permite a los Estados miembros establecer, en las situaciones que contempla, un mecanismo de inversión del sujeto pasivo, en virtud del cual el deudor del IVA es el sujeto destinatario de la operación sujeta al impuesto, el artículo 199, apartado 1, letra d), de la misma norma faculta a los Estados miembros para instaurar un mecanismo de inversión del sujeto pasivo, en esta ocasión para las entregas de material usado, residuos y desechos enumeradas en el anexo VI de dicha Directiva. Según el punto 5 del anexo, ello incluye concretamente la «*entrega de los materiales mencionados en el presente anexo, una vez transformados mediante su (...) fundición en lingotes*». En particular, el punto 1 del anexo se refiere a la «*entrega de residuos férricos y no férricos, desechos y materiales usados*», el punto 2 a la «*entrega de productos férricos y no férricos semitransformados*», el punto 3 a la «*entrega de residuos y otros materiales reciclables consistentes en metales férricos y no férricos y sus aleaciones*» y el punto 4 a la «*entrega de residuos férricos y residuos metálicos, así como otros residuos, recortes y desechos*». También hay que tener en cuenta que, tal como se indica en la resolución de remisión, en el momento de los hechos del asunto principal el legislador nacional⁷³⁵ no había hecho uso de la facultad que prevé el artículo 199, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA para instaurar un mecanismo de inversión del sujeto pasivo para las entregas de material usado, residuos y desechos enumerados en el anexo VI de dicha Directiva.

No obstante, en la Directiva del IVA no se menciona nada que indique que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo que se prevé en su artículo 199, apartado 1, letra d), y el mecanismo de inversión del sujeto pasivo que se prevé en su artículo 198, apartado 2, sean mutuamente excluyentes, ya que a ese respecto podría considerarse que la segunda de ambas

⁷³⁴ Véase, por analogía, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de junio de 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, cit., apartados 23 y 31.

⁷³⁵ En este caso el legislador danés.

disposiciones fuera una *lex specialis* relativa a los productos concretos a que se refiere su texto. Por tanto, resulta obligado declarar que el contexto en que se sitúa el artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA no permite dilucidar con certeza el ámbito de aplicación de esa disposición. Por tanto, se ha de analizar el objetivo perseguido por la disposición de la normativa vigente.

A ese respecto, el considerando 42 de la Directiva del IVA indica que los regímenes de inversión del sujeto pasivo que pueden establecer los Estados miembros en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones tienen por objeto simplificar las normas y luchar contra la evasión y el fraude fiscales. Ese mismo objetivo se refleja en el considerando 55 de la Directiva del IVA, que, a ese respecto, recoge lo que indicaba el considerando 8 de la Directiva 98/80 cuando afirma que, *«a fin de impedir el fraude fiscal y al mismo tiempo aligerar las cargas financieras correspondientes a la entrega de oro de pureza superior a cierto grado, resulta justificado autorizar a los Estados miembros para que designen al comprador como deudor del impuesto»*.

Tal como señaló en esencia la Abogado General en los puntos 49 y 50 de sus conclusiones⁷³⁶, lo que hace a determinados bienes (incluido el oro) proclives al fraude fiscal y, por lo tanto, justifica la aplicación de un mecanismo de inversión del sujeto pasivo para su entrega es que poseen un alto valor de mercado en relación con su tamaño, ya que esa característica hace que sean fácilmente transportables. Por lo que se refiere al comercio de oro, cuando no estamos ante productos acabados como sería una joya, lo que determina el valor es el contenido de oro que contiene el bien en cuestión. Por consiguiente, el riesgo de fraude fiscal tiende a ser mayor cuanto mayor es el contenido de oro del bien.

De ello se deduce que, habida cuenta del objetivo principal que persigue el legislador de la Unión, el grado de pureza del oro resulta decisivo a la hora de dilucidar si una entrega de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, que, por tanto, no son productos acabados, está o no comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA⁷³⁷.

⁷³⁶ Conclusiones de la Abogado General Sra. Juliane Kokott de 17 de diciembre de 2015, cit.

⁷³⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de mayo de 2016, *Envirotec Denmark*, C-550/14, cit., apartado 42.

Teniendo presentes las consideraciones presentadas, el Tribunal resolvió la duda aclarando que una entrega de lingotes que están compuestos por una aleación tosca y aleatoria que es resultado de fundir desechos y distintos objetos metálicos que contienen oro y por otros metales, materiales y sustancias y que, según el lingote de que se trate, tienen un contenido de oro de entre 500 y 600 milésimas es de aplicar el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.

Una de las sentencias más recientes que trata del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA por un lado y las operaciones efectuadas en un período impositivo que ya ha sido objeto de una inspección fiscal cuando posteriormente salieron a la luz hechos nuevos que dieron lugar a un cambio de régimen fiscal (el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo) respecto a la operación controvertida, por otro, es el caso *Terracult SRL*⁷³⁸.

Como es sabido, puesto que las partes están de acuerdo que en la operación controvertida es de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, el deudor del IVA era el destinatario y no el proveedor. Lo que se desprende de la jurisprudencia del Tribunal⁷³⁹, la circunstancia de que este último haya pagado el IVA basándose en la suposición errónea de que no se aplicaba el mecanismo de inversión del sujeto pasivo no autoriza a la Administración Tributaria a establecer una excepción al mecanismo de inversión del sujeto pasivo afirmando que el deudor del IVA no es el destinatario sino el proveedor.

Asimismo, según reiterada jurisprudencia, el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados por un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión Europea es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión Europea, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados contra lo dispuesto en el Derecho de la Unión Europea⁷⁴⁰.

Sin embargo, hay que subrayar que, a falta de normativa de la Unión en materia de procedimientos para la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA

⁷³⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2 de julio de 2020, *Terracult SRL*, C-835/18, EU:C:2020:520.

⁷³⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 23 de abril de 2015, *GST - Sarviz Germania*, C-111/14, EU:C:2015:267, apartado 29.

⁷⁴⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de julio de 2012, *Littlewoods Retail*, C-591/10, EU:C:2012:478, apartado 24.

indebidamente facturado⁷⁴¹, y para la devolución de tributos⁷⁴², la regulación procesal corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro en virtud del principio de autonomía procesal. Por otro lado, tales disposiciones nacionales deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad: es decir, que no sean menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estén estructuradas de forma que se haga prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión⁷⁴³. Por ello, debe permitirse al sujeto pasivo que ha facturado indebidamente el IVA proceder a una regularización y solicitar, en su caso, una devolución. Los procedimientos a través de los que podrá proceder a la regularización y solicitar la devolución son los establecidos en la normativa nacional.

El Tribunal de Justicia ha reconocido de manera reiterada que, en el caso del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva IVA⁷⁴⁴. En efecto, la posibilidad de ejercer el derecho a la devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración fiscal, no pueda cuestionarse indefinidamente⁷⁴⁵.

Las autoridades tributarias y el órgano jurisdiccional nacional que se pronunció en primera instancia denegaron al proveedor el derecho a acogerse a las disposiciones de la normativa tributaria nacional que regulan la posibilidad de obtener la devolución del IVA erróneamente facturado y abonado, en un plazo de cinco años, rectificando las facturas que había emitido, debido a que, de conformidad con la normativa nacional, a efectos de la citada devolución, dicho proveedor debería haber hecho uso de la posibilidad de impugnar la primera liquidación antes de que adquiriera firmeza, lo cual se opone al principio de efectividad, en la medida en

⁷⁴¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink & Cofreth y Strobel*, C-454/98, cit., apartados 48 y 49.

⁷⁴² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de abril de 2019, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, cit., apartado 39.

⁷⁴³ Conclusiones del Abogado General Sr. Michal Bobek de 26 de marzo de 2020, EU:C:2020:233.

⁷⁴⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de julio de 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, cit., apartado 49.

⁷⁴⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de febrero de 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, apartado 41.

que pueden privar a un sujeto pasivo de la posibilidad de rectificar las facturas relativas a algunas de sus operaciones y de servirse de ellas para la devolución del IVA que indebidamente facturó y abonó, aun cuando el plazo de preclusión de cinco años fijado por esa normativa no haya transcurrido. Así pues, habida cuenta del lugar que ocupa dicho principio en el sistema común del IVA, una sanción consistente en la denegación absoluta del derecho a la devolución del IVA erróneamente facturado e indebidamente abonado parece desproporcionada⁷⁴⁶.

En la situación presentada el TJUE con firmeza confirmó que una normativa nacional o una práctica administrativa nacional que no permiten que un sujeto pasivo, que realizó operaciones a las que posteriormente resultó serles de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA, rectifique las facturas relativas a esas operaciones⁷⁴⁷ se oponen a los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad.

El asunto comentado es importante e interesante también por otros hilos presentados en las Conclusiones del Abogado General; es decir, la relación estricta entre el fraude y/o abuso fiscal y el derecho a regularizar el IVA indebidamente facturado por un lado, y, en este caso, el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo por otro.

Como ya se ha presentado en el capítulo anterior, si bien el derecho a regularizar el impuesto indebidamente facturado debe concederse si el sujeto pasivo actúa de buena fe, la buena fe no es condición necesaria para el ejercicio de este derecho. En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que los Estados miembros puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura. Esta regularización no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la administración tributaria⁷⁴⁸.

Hay que tener en cuenta que, la finalidad de la rectificación de las facturas es modificar una situación previa que, sobre la base de elementos que se han revelado posteriormente, se

⁷⁴⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, apartados 50 y 51.

⁷⁴⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2 de julio de 2020, *Terracult SRL*, C-835/18, cit., apartado 39.

⁷⁴⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de abril de 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, apartado 27.

considera errónea. Por consiguiente, el mero hecho de que las facturas rectificadas hayan anulado los efectos de la primera liquidación no basta por sí mismo para probar la ausencia de buena fe del sujeto pasivo. Para ello es necesario un elemento adicional. A este respecto, debe recordarse que el concepto de «buena fe» implica que el sujeto pasivo emplee toda la diligencia de un operador informado⁷⁴⁹.

En consecuencia, las autoridades tributarias únicamente pueden invocar la ausencia de buena fe si alegan expresamente la conducta negligente del sujeto pasivo, argumentan los motivos de hecho y de Derecho que sustentan su postura y, de haberlos, presentan elementos que puedan corroborar tales alegaciones⁷⁵⁰.

También hay que subrayar que el grado de diligencia exigible depende del contexto. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha dictaminado reiteradamente que las medidas que pueden exigirse razonablemente a un sujeto pasivo dependen esencialmente de las circunstancias del caso concreto⁷⁵¹. De hecho, el contexto fáctico concreto podría exigir al sujeto pasivo una especial diligencia (por ejemplo, teniendo en cuenta el valor de los bienes en el contexto de una adquisición)⁷⁵². Sin embargo, cuando existan indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude, los operadores pueden verse obligados, según las circunstancias del caso, a informarse acerca de sus socios comerciales con el fin de cerciorarse de su fiabilidad⁷⁵³.

Hecha esta contemplación, es preciso destacar dos elementos. En primer lugar, hasta ahora, el aspecto del grado de diligencia que está vinculado al contexto se ha centrado en diferentes contextos fácticos, pero siempre en el ámbito de la Directiva del IVA y su régimen jurídico. En segundo lugar, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al grado de diligencia exigible también deja claro que, aun cuando haya indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades, la Administración Tributaria no puede exigir de manera general a los sujetos pasivos que, por un lado, comprueben que los emisores de facturas dispongan de

⁷⁴⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de diciembre de 2011, *Vlaamse Olieaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, apartado 26.

⁷⁵⁰ Conclusiones del Abogado General Sr. Michal Bobek de 22 de mayo de 2019, EU:C:2019:442.

⁷⁵¹ Sentencia del del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de junio de 2012, *Mahagében y Dávid*, C-80/11 y C-142/11, cit., apartado 59.

⁷⁵² Sentencia del del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de junio de 2017, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, apartado 74.

⁷⁵³ Sentencia del del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de junio de 2012, *Mahagében y Dávid*, C-80/11 y C-142/11, cit., apartado 60.

los bienes o estén en condiciones de suministrarlos y que hayan cumplido sus obligaciones en materia de IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni que, por otro lado, dispongan de documentación al respecto⁷⁵⁴.

En resumen, sólo se denegará el derecho a deducción cuando las autoridades competentes puedan comprobar que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que formaba parte de una operación relacionada con un fraude en el IVA. El grado de diligencia exigible al sujeto pasivo para cumplir ese deber de diligencia puede variar en función de las circunstancias. No obstante, las autoridades deben basarse en factores objetivos con el fin de determinar si el sujeto pasivo era o debería haber sido consciente de que formaba parte de una operación relacionada con un fraude en el IVA. No pueden trasladar a los destinatarios de la factura la carga de efectuar unas comprobaciones de las que no son responsables.

A ese respecto procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, un sujeto pasivo pierde el derecho a deducción cuando sabía o debería haber sabido que, mediante sus actuaciones, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA. En cambio, cuando se cumplen los requisitos materiales y formales⁷⁵⁵ para el nacimiento y el ejercicio del derecho a deducción, no es compatible con la Directiva IVA sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por su socio comercial o por otro operador que actuaba en una fase anterior o posterior de la cadena de entregas. Según reiterada jurisprudencia, los Estados miembros están facultados para adoptar medidas con objeto de asegurar la exacta percepción y recaudación del impuesto y evitar el fraude. Sin embargo, estas medidas no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, y no pueden por lo tanto utilizarse de forma que cuestionen la neutralidad del IVA. El Tribunal de Justicia ha señalado, en particular, que una sanción consistente en la denegación absoluta del derecho a deducir es desproporcionada en caso de que no se hayan demostrado fraude alguno ni perjuicios a la Hacienda Pública del Estado. Sin duda, un principio similar deberá ser válido respecto a la negativa absoluta a reconocer a un sujeto pasivo la posibilidad de regularizar el impuesto indebidamente facturado y de obtener la devolución del impuesto indebidamente pagado.

⁷⁵⁴ Véase, en este sentido, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de octubre de 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/14, cit.

⁷⁵⁵ Casas Agudo, D. (2009), *Inversión del sujeto pasivo o "reverse charge", límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad*, Crónica Tributaria, núm. 131, págs. 223-252.

Así pues, un Estado miembro únicamente puede denegar la regularización y la devolución del impuesto a un sujeto pasivo cuando las autoridades tributarias puedan, sobre la base de factores objetivos, probar de manera suficiente con arreglo a Derecho que la rectificación de las facturas que da lugar a la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo se hizo de mala fe⁷⁵⁶, constituyó abuso de derecho, o formaba parte de un fraude fiscal del que el proveedor tenía o debería haber tenido conocimiento.

Resumiendo, de la reiterada y consolidada jurisprudencia del TJUE se puede destacar que el principio de neutralidad fiscal y de efectividad en el IVA no se oponen a una práctica de la autoridad tributaria según la cual, sin que existan sospechas de fraude, dicha autoridad deniega a una empresa el derecho a deducir el IVA que dicha empresa, en su condición de destinatario de servicios, ha pagado por error al proveedor de dichos servicios sobre la base de una factura que este ha expedido con arreglo a las normas del régimen ordinario del IVA, mientras que la operación pertinente debía tributar según el régimen de inversión del sujeto pasivo.

Esta disposición práctica de la autoridad tributaria puede ser aplicable, cuando la autoridad tributaria, antes de denegar el derecho a deducción, examine si el emisor de la factura errónea podía devolver al destinatario de esta el importe del IVA abonado indebidamente y podía rectificar dicha factura y regularizarla, de conformidad con la normativa nacional aplicable, para recuperar el impuesto pagado por error a la Hacienda Pública, o decida devolver ella misma al destinatario de dicha factura el impuesto que ha pagado por error al emisor de esta y que este ingresó, a continuación, indebidamente en la Hacienda Pública.

No obstante, estos principios exigen, en el supuesto de que resulte imposible o excesivamente difícil que el prestador de servicios reembolse al destinatario de estos el IVA facturado por error, en particular en caso de insolvencia del prestador, que el destinatario de servicios tenga la posibilidad de solicitar la devolución directamente a la autoridad tributaria⁷⁵⁷.

⁷⁵⁶ Véase, en este sentido, Caridad Iglesias, M. (2020), *El principio de neutralidad en el IVA en los supuestos de inversión del sujeto pasivo mediante una simulación relativa. Análisis del Auto del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 11 de febrero de 2020, que eleva cuestión prejudicial al TJUE*, Nueva Fiscalidad, núm. 1, págs. 247-266, donde el autor explica que la mala fe debería ser indiferente para garantizar la neutralidad del IVA siempre que se regularice la situación fraudulenta.

⁷⁵⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de abril de 2019, *PORR Építési Kft*, C-691/17, cit.

Por otra parte ha de conocer que el principio de proporcionalidad no se opone a establecer, por una parte, el régimen de inversión del sujeto pasivo respecto a determinadas operaciones que, en principio, no generan ninguna carga financiera para las personas que son objeto de tales medidas, mientras que, por otra, permitan evitar la pérdida de considerables ingresos derivados del IVA. Por la regla general, no puede considerarse que tal medida sea desproporcionada. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, en su caso, la existencia de tales otras circunstancias especiales⁷⁵⁸, aunque hay que aclarar que la limitación de la aplicación de una excepción a una regla general en materia de IVA en aspectos concretos y específicos es congruente con el principio según el cual las exenciones o las excepciones deben interpretarse en sentido restrictivo⁷⁵⁹.

Los Estados miembros pueden, en consecuencia, restringir el alcance de la medida prevista en el Derecho de la UE respetando siempre el principio de neutralidad, proporcionalidad y seguridad jurídica, pero no ampliar los supuestos al incorporarlos a Derecho interno más allá del espíritu de los términos en los que está formulada a nivel de la UE.

Para terminar este estudio, merece la pena mencionar un caso que todavía no ha sido resuelto por el TJUE⁷⁶⁰. Este asunto no sólo trata de la compatibilidad con la Directiva 2006/112/CE y con el principio de neutralidad, sino también al hecho de que la persona inspeccionada no había solicitado ni obtenido su registro a efectos del IVA antes de realizar las operaciones sujetas a al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.

La cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente rumano, se refiere a la aplicación, en ausencia del número de identificación a efectos del IVA, del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a varias operaciones, siendo así que Rumanía obtuvo una excepción para la aplicación de este mecanismo de simplificación a través de varias Decisiones sucesivas del Consejo.

Como es sabido, además de la regla general de percepción del IVA para cada fase de la cadena de distribución, el legislador de la Unión ha establecido una excepción en la

⁷⁵⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de diciembre de 2012, *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH*, C-395/11, EU:C:2012:799, apartado 45.

⁷⁵⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de abril de 2008, *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, EU:C:2008:184, apartado 43.

⁷⁶⁰ Asunto *DGRFP București*, C-146/21.

percepción del impuesto, a saber, la inversión del sujeto pasivo, que constituye una modalidad de simplificación dado que no se produce ningún pago efectivo del IVA entre el proveedor y el destinatario de las entregas/prestaciones, siendo este último el deudor, por las operaciones efectuadas, del impuesto correspondiente a las adquisiciones. Además, el destinatario tiene, al mismo tiempo, el derecho a la deducción de dicho impuesto. Por lo tanto, este mecanismo implica que no se percibe efectivamente un IVA por las operaciones desarrolladas entre los sujetos pasivos, debiendo la última venta/prestación, realizada en favor del consumidor final, conllevar el pago a la Hacienda Pública del IVA correspondiente al valor total de venta al consumidor final.

Según el órgano jurisdiccional remitente, aunque el sujeto pasivo se hubiera registrado a efectos del IVA en el momento en que superó el límite máximo exento establecido en el Código Tributario, no estaba obligado a recaudar el IVA, ya que dicha obligación correspondía al comprador, habida cuenta de que a las adquisiciones realizadas por el vendedor se les aplicaba el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

Teniendo en cuenta que el principio de neutralidad fiscal prohíbe que los operadores económicos que realizan las mismas actividades tengan un tratamiento distinto en materia del IVA y el sistema común del IVA garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga tributaria de todas las actividades económicas y aunque la normativa de la Unión y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia otorgan a los Estados miembros la facultad de adoptar, respetando el principio de proporcionalidad, medidas para la correcta recaudación del IVA y para evitar el fraude, un planteamiento como el de las autoridades tributarias rumanas podría afectar negativamente incluso al destinatario de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios cuando, tras la inspección tributaria y una vez registrada a efectos del IVA, la persona considerada sujeto pasivo con efecto retroactivo no puede emitir en favor de sus compradores facturas con inversión del sujeto pasivo, sino únicamente en régimen normal de tributación, y estos últimos no tienen derecho a deducirse dicho impuesto dado que, en relación con el momento del hecho imponible, el impuesto no está correctamente facturado.

Aunque todavía el TJUE no ha presentado su opinión, se debe asumir que la sentencia emitida va a confirmar la reiterada jurisprudencia respecto al principio de la neutralidad y de la proporcionalidad en el ámbito del IVA.

3.7. Reflexiones finales

Las reglas de inversión del sujeto pasivo que introduzcan los Estados miembros, habida cuenta de que las necesidades varían en función de cada Estado miembro, en virtud de la cláusula establecida en el artículo 199 de la Directiva europea deben respetar su tenor literal y, además, ser proporcionadas y quedar limitadas a la resolución de problemas concretos, exclusivamente, hacer extensiva a todos los Estados miembros la opción de adoptar las normas en cuestión, siempre y cuando sea necesario. Ello es lógico y está alineado al carácter funcionalista de la interpretación que sigue el TJUE pues además se ha de velar por que las disposiciones de la Directiva traten de ayudar a que los Estados miembros puedan simplificar sus normas y puedan dotarse de técnicas eficaces de lucha contra la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de transacciones y no tienen, por el contrario, estas disposiciones, por objeto permitir utilizar este mecanismo como un mero medio de evitar perjuicios económicos a las Haciendas públicas, cuando podrían encontrarse otras formas idóneas y menos perturbadoras –para el obligado tributario– para conseguir esta finalidad⁷⁶¹.

En definitiva, contamos con una regulación de la armonización del IVA que posibilita a los Estados miembros incorporar como medida anti-fraude nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo. No obstante, es preciso destacar desde el principio que la finalidad de la Directiva 2006/112/CE es permitir a los Estados miembros introducir esta técnica de modo excepcional, de manera que se establezca realmente por razón de lucha contra el fraude y no sólo para evitar un perjuicio económico a la Hacienda Pública; todo ello, además, con garantía de que los principios de neutralidad, proporcionalidad y seguridad jurídica resulten respetados tanto en la regulación de los concretos supuestos como en su aplicación⁷⁶² lo que prima la consideración del TJUE tanto al principio de neutralidad como al ejercicio de derecho a deducir frente a la invocación del rigor formalista a la hora de exigir el cumplimiento de requisitos formales impuestos por las legislaciones nacionales por un lado, y por otro una mera exigencia del principio de proporcionalidad, por ser este la clave de bóveda del sistema IVA.

⁷⁶¹ Villar Ezcurra, M. (2014), *La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA*, op. cit.

⁷⁶² Longás Fuentes, A. (2013), *Novedades en el IVA. La Ley 7/2012, de 29 de octubre*, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 359/2013, pág. 29.

Los principios fundamentales del sistema general del IVA han sido reiterados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y forma parte del consolidado criterio del Tribunal que sólo se denegará el derecho a deducción cuando las autoridades competentes puedan comprobar que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que formaba parte de una operación relacionada con un fraude en el IVA. En cambio, cuando se cumplen los requisitos materiales y formales para el nacimiento y el ejercicio del derecho a deducción, no es compatible con la Directiva IVA sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por su socio comercial o por otro operador que actuaba en una fase anterior o posterior de la cadena de entregas. No obstante, las autoridades deben basarse en factores objetivos con el fin de determinar si el sujeto pasivo era o debería haber sido consciente de que formaba parte de una operación relacionada con un fraude en el IVA. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional denegar el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva.

De otro lado, del examen de la normativa sobre el IVA en los países seleccionados, se puede constatar que cada uno de los países que han introducido el mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA, aplica soluciones compatibles con las regulaciones contenidas en la Directiva de la UE. No obstante, cada uno de ellos utiliza estas soluciones, manteniendo algunas diferencias que se refieren al alcance del objeto de dicha herramienta, ya que cada país, al implementar este mecanismo con relación a sectores individuales de la economía, reacciona ante el fraude y la elusión en el IVA que se presentan en ello.

Se puede destacar que en los sistemas tributarios analizados se encuentran algunos elementos en común, siendo consecuencia directa de las normas contenidas en la legislación de la Unión Europea, que se ha aplicado directamente en soluciones nacionales. Una de estas soluciones, que es la misma en todos los países analizados, es el uso del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA en relación con la transferencia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero⁷⁶³.

⁷⁶³ Tal como se define en el art. 3 de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo.

Otro tipo de entregas, cuya facturación en casi todos los países se grava de acuerdo con autoliquidación, es el suministro de oro en forma de materia prima o producto semiacabado con una pureza de al menos 325 milésimas, lo que está previsto en el artículo 198 de la Directiva IVA.

También el ámbito material de la aplicación del mecanismo de inversión con el impuesto sobre bienes y servicios vigentes en los países de la UE en el ámbito de la imposición de los servicios de construcción es similar a la de Finlandia, Francia e Italia. No obstante, sin duda, el sistema rumano es el más parecido al vigente en España. El ámbito material vigente en Rumanía es, como en España, muy amplio.

Sorprendentemente similar es la regulación del comercio de “pequeños productos electrónicos”, como teléfonos móviles, computadoras portátiles y consolas de videojuegos. Tanto en España como en Rumanía, existe un límite por encima del cual las transacciones deben considerarse para la inversión del sujeto pasivo del IVA. En España se utiliza el mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando una transacción económicamente homogénea para la compra de este tipo de equipos supera los 10.000 euros. Existe un límite similar en Rumania. El mecanismo de inversión del IVA se utiliza cuando el valor del suministro de bienes cubiertos por este mecanismo que figura en la factura que documenta dicha entrega es igual o superior a 22.500 leus rumanos. El mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en relación con la adquisición de ordenadores portátiles, tabletas y consolas de videojuegos también se utiliza en Italia. Sin embargo, en Italia no existen límites de cuotas por encima de los cuales la entrega de dichos bienes está sujeta a este mecanismo.

Casi todos los países analizados aplican el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA en su sistema tributario a la chatarra y las materias primas secundarias. En Rumanía, el suministro de residuos ferrosos y no ferrosos, chatarra de metales ferrosos y no ferrosos, incluidos los productos semiacabados resultantes de su procesamiento, fabricación o fusión, está sujeto al mecanismo de inversión. De manera similar a Rumanía, el legislador finlandés también introdujo en 2015 el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo para los desechos y chatarra de hierro, acero, cobre, plomo, zinc, etc. (por lo tanto, pueden denominarse desechos y chatarra de acero y metales no ferrosos). En el sistema de IVA francés, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo se aplica tanto al suministro de residuos industriales como a los materiales recuperados.

Algunos de los países analizados introdujeron las entregas de inmobiliarias con respecto al uso de un mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Cada una de las soluciones utilizadas por países individuales es diferente de las demás. En Rumanía, este mecanismo se aplica al suministro de nuevos edificios y estructuras, así como cuando hay un suministro de edificios y estructuras para los que la exención es generalmente aplicable, pero el proveedor y el comprador han optado por no recibir la exención y han optado por gravar este suministro con IVA. El suministro de edificios y partes de edificios en Italia se grava con normas muy similares.

Del análisis presentado se puede destacar que Francia es el país que menos aplica el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo por tener una brecha de IVA relativamente baja.

Otros países de los presentados en este capítulo han ampliado el catálogo de actividades, cuya ejecución deriva en la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en el IVA. El legislador rumano amplía constantemente el ámbito de aplicación de este mecanismo a otros bienes y sectores de la economía. En el sistema italiano del impuesto sobre el valor añadido, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo también se utiliza cada vez más. Sin duda, los países antes mencionados tienen un gran problema con la brecha del IVA, aunque la aplicación de dicha herramienta sistemáticamente aumenta la recaudación tributaria y el conjunto de medidas tomadas por los Estados miembros han fructificado con algunos resultados ventajosos, es evidente que el fraude y la evasión fiscal constituyen un gran reto para Europa.

Asimismo, los Estados miembros han realizado un esfuerzo por mejorar la recaudación del impuesto, las cifras de 2018 indican que debe reformarse el sistema actual del IVA en la UE, algo que debe combinarse con una mayor cooperación en toda la UE para que los Estados miembros puedan aprovechar plenamente los ingresos del IVA en sus presupuestos.

Nominalmente, la brecha del IVA en los países de la UE se redujo en 8.000 millones de euros alcanzando hasta los 137.500 millones de euros en 2017, una cantidad similar a la disminución que se produjo en 2016, de 7.800 millones de euros. La brecha del IVA en 2017 representó el 11,2% del total de los ingresos por IVA en la UE, frente al 12,2% del año anterior y frente a un 13,2% el año 2015. Esta tendencia a la baja puede observarse ahora por quinto año consecutivo.

Según los últimos cálculos, los Estados miembros de la UE perdieron 140.000 millones EUR en ingresos del IVA en 2018. Aunque sigue siendo extremadamente elevada, la «brecha del IVA» global ha disminuido ligeramente en los últimos años. Sin embargo, las cifras de 2020 apuntan a una inversión de esta tendencia -una pérdida potencial de 164.000 millones EUR- debido a los efectos de la pandemia de COVID-19 en la economía.

En la siguiente tabla se presenta una comparación de la brecha fiscal en los años 2017-2018 entre todos los países de la Unión Europea, incluyendo tanto los ingresos reales como los previstos junto con la brecha nominal y porcentual.

EM	2017				2018				VAT Gap Change (pp)
	Ingresos	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)	Ingresos	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)	
BE	29,763	33,619	3,856	11.5%	31,053	34,670	3,617	10.4%	-1.0
BG	4,664	5,313	649	12.2%	5,097	5,711	614	10.8%	-1.5
CZ	14,703	16,694	1,991	11.9%	16,075	18,261	2,187	12.0%	0.0
DK	27,966	30,475	2,509	8.2%	29,121	31,369	2,248	7.2%	-1.1
DE	226,582	248,382	21,800	8.8%	235,130	257,207	22,077	8.6%	-0.2
EE	2,149	2,286	137	6.0%	2,331	2,458	127	5.2%	-0.8
IE	13,060	14,652	1,592	10.9%	14,175	15,857	1,682	10.6%	-0.3
EL	14,642	21,898	7,256	33.1%	15,288	21,858	6,570	30.1%	-3.1
ES	73,970	79,003	5,033	6.4%	77,561	82,470	4,909	6.0%	-0.4
FR	162,011	173,840	11,829	6.8%	167,618	180,406	12,788	7.1%	0.3
HR	6,465	6,843	378	5.5%	6,946	7,198	252	3.5%	-2.0
IT	107,576	142,939	35,363	24.7%	109,333	144,772	35,439	24.5%	-0.3
CY	1,765	1,859	93	5.0%	1,951	2,028	77	3.8%	-1.2
LV	2,164	2,512	348	13.9%	2,449	2,705	256	9.5%	-4.4
LT	3,310	4,422	1,111	25.1%	3,522	4,754	1,232	25.9%	0.8
LU	3,433	3,525	92	2.6%	3,729	3,928	199	5.1%	2.5
HU	11,729	13,564	1,835	13.5%	12,950	14,140	1,190	8.4%	-5.1
MT	810	984	174	17.7%	920	1,084	164	15.1%	-2.5
NL	49,833	52,329	2,496	4.8%	52,619	54,897	2,278	4.2%	-0.6
AT	28,304	30,949	2,645	8.5%	29,323	32,231	2,908	9.0%	0.5
PL	36,330	42,374	6,044	14.3%	40,411	44,862	4,451	9.9%	-4.3
PT	16,810	18,872	2,062	10.9%	17,865	19,754	1,889	9.6%	-1.4
RO	11,650	17,727	6,077	34.3%	12,890	19,485	6,595	33.8%	-0.4
SI	3,482	3,640	159	4.4%	3,765	3,913	148	3.8%	-0.6
SK	5,919	7,362	1,443	19.6%	6,319	7,899	1,579	20.0%	0.4
FI	20,404	21,510	1,106	5.1%	21,364	22,171	807	3.6%	-1.5
SE	44,115	44,987	872	1.9%	43,433	43,739	306	0.7%	-1.2
UK	162,724	184,706	21,982	11.9%	168,674	192,126	23,452	12.2%	0.3

Total EU-28	1,086,332	1,227,266	140,935	11.5%	1,131,912	1,271,953	140,042	11.0%	-0.5
Median				10.9%				9.2%	

Fuente: European Commission, "Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report."

En el listado de países en los que se registró una mayor brecha nacional del IVA encontramos en primer lugar a Rumanía, con un 33,8% de los ingresos por IVA perdido en el año 2018. Siguen a continuación: Grecia (30,1%); y Lituania (25,9%). Como contraposición, las brechas más pequeñas se registraron en Suecia, Luxemburgo y Chipre, donde sólo se extravió el 1% de los ingresos medios del IVA. En términos absolutos, la mayor brecha del IVA, por un importe de 35.400 millones de euros, se produjo en Italia y en Gran Bretaña de 23.500 millones de euros.

Aun así, la situación varía considerablemente según los Estados miembros. La brecha del IVA disminuyó en 23 Estados miembros y aumentó en otro cinco. Hungría (-5,1%), Polonia (-4,3%) y Lituania (-4,4%) registraron buenos resultados, con una gran disminución de sus pérdidas de IVA. También en España se logró una ligera bajada del 0,4%. Aunque los Estados miembros han realizado un esfuerzo por mejorar la recaudación del impuesto, las cifras publicadas indican que debe reformarse el sistema actual del IVA en la UE, algo que debe combinarse con una mayor cooperación en toda la UE para que los Estados miembros puedan aprovechar plenamente los ingresos del IVA en sus presupuestos.

Al comparar los siguientes datos, se debe enfatizar que el uso del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el IVA puede atajar el fraude en el IVA y es un arma eficaz en la lucha contra los defraudadores fiscales que someten al impuesto al valor agregado transacciones fraudulentas.

Año	% de VTTL	EUR mil millones
2014	14,3	162
2015	13	154
2016	12,1	143
2017	11,5	141
2018	11	140
2019 (estimación simplificada)	9,6	125

Fuente: European Commission, "Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report."

La brecha en el IVA por años en la UE 2014-2019

De los datos presentados, hay que destacar que la brecha fiscal en el IVA baja ligeramente cada año, mostrando frutos de la estricta aplicación del mecanismo de la inversión al sujeto pasivo por los Estados miembros en las entregas de los productos más afectados al fraude.

Asimismo, analizando los datos de España, se puede concluir que desde 2013 España había reducido sus pérdidas varios puntos en cada ejercicio, pasando del 12% en 2013 (8.149 millones) al 9% en 2014 (5.994 millones), al 4% en 2015 (2.897 millones), al 2,8% en 2016 (2.024 millones) y al 2,4% en 2017 (1.806 millones).

Al mismo tiempo, cabe señalar que los Estados miembros utilizan cada vez más este mecanismo, extendiéndolo a nuevos grupos de bienes y servicios, lo que confirma la hipótesis de que introducir este mecanismo es una lucha interminable contra los defraudadores que, como consecuencia de utilizar el mecanismo, donde aparecen los fraudes, se transfieren a otro grupo de bienes para los que aún no se aplica este mecanismo.

Por este motivo, cabe destacar que una característica muy importante que debe acompañar a la implantación de este mecanismo es la rapidez y flexibilidad de las acciones de la autoridad legislativa. Otra posibilidad es otorgar poderes al legislador que permitan la rápida introducción de cambios en el catálogo de la materia de actividades y bienes cubiertos por este mecanismo, lo que puede contribuir a incrementar la efectividad de la aplicación de este mecanismo, y también obstaculizar la capacidad de actuación de los defraudadores. Independientemente de esto, sin embargo, se debe enfatizar que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el IVA, debidamente aplicado en sectores específicos de la economía, puede contribuir a mejorar la recaudación del IVA y así mejorar la eficiencia de la Administración Tributaria.

CONCLUSIONES

El IVA sigue constituyendo en la actualidad el impuesto clave en la Unión Europea. Es capaz de generar una recaudación estable para los Estados miembros y para el sistema de recursos propios de la UE, también en los tiempos de crisis económica en los que vivimos, pero asimismo, tanto por su compleja construcción como por su alto rendimiento, es un objetivo de extorsiones y los fraudes fiscales por parte de diferentes tramas de defraudadores, muchas veces muy bien organizadas, especializadas y preparadas para aprovecharse de las debilidades del IVA.

No obstante, y pese a las numerosas reformas normativas que han tratado de adecuar el impuesto a las nuevas realidades como el comercio electrónico o la digitalización en una economía globalizada, el “sistema IVA” no ha sido capaz de estar a la altura de los retos que plantea hoy, no sólo la economía mundial, sino también la era digital. El sistema actual del IVA, basado en el objetivo de realización del mercado interior que data de 1993, es un sistema fragmentado y demasiado complejo para el creciente número de empresas que operan a escala transfronteriza y, lo que es lo más preocupante, deja la puerta abierta al fraude y a los abusos fiscales, ya que las operaciones nacionales y transfronterizas son tratadas de manera diferente por los distintos Estados miembros y pueden adquirirse bienes o servicios libres de IVA dentro del mercado único.

Bien es verdad que los sistemas tributarios que carecen completamente de defectos son un ideal inalcanzable. Aun así, y sabiendo que ajustar el IVA a las nuevas realidades y encontrar la técnica para prevenir y evitar las conductas fraudulentas es un reto complicado, se puede y se debe investigar y analizar los fallos para buscar las soluciones y medidas adecuadas, ponderadas y coordinadas que estén lo más cerca posible del ideal, en las condiciones dadas que constituyen el punto de partida. Al enfrentar las distintas opciones y soluciones legales factibles con los requisitos y principios a los que se deben corresponder para estar lo más cerca posible del “sistema ideal”, se pueden formular medidas *de lege ferenda* que indiquen a los que han de tomar las decisiones la dirección deseada que ha de inspirar los cambios legislativos.

Para ello, es preciso partir de los fallos del sistema en su plano normativo, aplicativo y de control de eficacia. Desde esta dimensión, en primer lugar queremos destacar una cuestión de

gobernanza. Hay que subrayar que hoy en día en el sistema legal vigente no existe ninguna institución que controle de manera muy estricta y completa toda la circulación de bienes y servicios en la Unión Europea. Las tramas que constituyen el fraude fiscal se despliegan tanto dentro de los territorios nacionales como fuera y el carácter transfronterizo es acusado, lo que hace imprescindible realizar un adecuado intercambio de información entre las autoridades fiscales para el control de cumplimiento de las obligaciones relacionadas con el IVA, no sólo interno sino también a nivel intracomunitario e internacional, con las dificultades que esto representa. El sistema IVA no podrá funcionar correctamente si las normas sustantivas no se acompañan con medidas procedimentales y aplicativas que aseguren su eficaz aplicación. Además, los procedimientos de control y verificación de operaciones no son suficientemente adecuados para detectar y corregir este tipo de fraude. La normativa vigente y su aplicación por parte de las Administraciones públicas y las instituciones comunitarias europeas no está dando los resultados deseados ya por sólo mero hecho de que se actúa con demasiada lentitud.

En nuestra opinión, es preciso reforzar las normas de la Unión Europea sobre el intercambio de información tributaria para que sea éste sea más rápido y eficaz, abundando en las posibilidades que ofrece el marco del uso de tecnologías digitales. Constituye en la actualidad una vía idónea para contribuir a la prevención y la carencia de datos para controlar el fraude del IVA, pues los defraudadores siempre van un paso por delante de la propia Administración Tributaria, la que, por desgracia, suele reaccionar con retraso. Además, sin duda alguna, la falta de intercambio de datos entre las Administraciones aduaneras y tributarias y entre las autoridades policiales y judiciales reduce considerablemente la eficacia de la lucha contra el fraude⁷⁶⁴, muchas veces dejando a los delincuentes totalmente impunes.

Es cierto que la inexistencia de una autoridad fiscal en el ámbito comunitario, cuyo objetivo sea la gestión tributaria y el control de las adquisiciones intracomunitarias, aviva la aparición de las tramas de fraude. Ante esta situación, una de las formas que utilizan los Estados para combatir el fraude fiscal es, precisamente, el intercambio de información. No cabe duda de que disponer de la información adecuada por parte de los Estados miembros, no sólo puede

⁷⁶⁴ Como ejemplo de eficacia del intercambio de datos entre las Administraciones nacionales, baste indicar Bélgica que consiguió reducir las pérdidas asociadas al fraude en un 85 %, de 1.100 millones de euros en 2001 a 159 millones de euros en 2003. Es decir, en sólo dos años se consiguió esta mejora, al adoptar un enfoque concertado con una mejor cooperación entre las autoridades, que permitió centrarse en la desarticulación de los organizadores en lugar de en los operadores desaparecidos. Véase *Ondersteuningscel (BTW fraude) – Cellule de soutien (Fraude TVA)*, «Rapport annuel des Finances 2003». Véase asimismo, «*Fraude intracommunautaire à la TVA. Audit de suivi réalisé en collaboration avec les cours des comptes des Pays-Bas et d'Allemagne. Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants*», Bruselas, septiembre de 2012.

impedir la aparición de nuevas tramas o poner fin a las existentes, sino que produce un efecto preventivo entre los operadores intracomunitarios. Sin embargo, la realidad ha demostrado que el intercambio de información que se necesita para luchar contra el fraude fiscal tiene que ser mayor que el que se ha producido hasta este momento⁷⁶⁵.

Por ello, la cooperación entre los Estados miembros tiene que ir más allá de la mera armonización de las obligaciones formales inherentes al IVA y tiene que dar un paso más, realizando importantes esfuerzos para que la coordinación administrativa y funcional sea real y efectiva. Si el intercambio de información entre las autoridades correspondientes no se produce de manera rápida y adecuada, la lucha contra el fraude fiscal será ineficaz, a pesar de que se tomen distintas medidas normativas de refuerzo a corto plazo, que suelen ser no más que un arreglo provisional en «*la auténtica emergencia fiscal*»⁷⁶⁶.

A pesar de que la cooperación entre Estados miembros todavía no es suficiente ni eficaz, los cambios en la normativa sobre el IVA deberían poder reconducir la situación vigente hacia una mayor armonización y simplificación de los distintos regímenes de IVA en la Unión Europea. Sin duda alguna, el intercambio de información fiscal es, junto a la difusión de las mejores experiencias y prácticas administrativas, uno de los principales instrumentos de la cooperación internacional entre las Administraciones Tributarias. Aunque las Autoridades Tributarias de los Estados miembros de la Unión Europea están inmersas en dicho proceso de refuerzo de intercambio y de mayor grado de cooperación, y son conscientes de los beneficios que reporta la cooperación mutua así como de la necesidad de asumir nuevos enfoques e incorporar prácticas y procedimientos más eficaces para atajar el fraude, estos cambios van demasiado lento. La aprobación de una “Base de Datos del IVA” a nivel europeo, donde constasen, sin ningún retraso, todos aquellos operadores, empresarios, sociedades, etc., con su número de identificación fiscal, que hayan realizado adquisiciones intracomunitarias, sería una de las vías que favorecerían combatir el fraude, ya que permitiría una mayor rapidez en la respuesta que den las Administraciones ante la aparición de las bolsas de fraude. Y, sin lugar a duda, redundaría en una considerable y notable mejora en la recaudación.

⁷⁶⁵ Véase, en este sentido, Miranda Fuertes, N., Nasvascues Aybar, S. (2012), *El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias. Medidas y propuestas para combatirlo*, Cuadernos de Formación, IEF, vol. 15, pág. 87.

⁷⁶⁶ Véase Santolaya Blay, M. (2011), *La nueva regla de inversión del sujeto pasivo del IVA creada por la reforma concursal: una mejora mejorable*, Carta Tributaria, núm. 20, pág. 9.

De esta debilidad del sistema vigente del IVA se aprovechan los defraudadores y obtienen beneficios de las transacciones fraudulentas entre diferentes países miembros de la Unión Europea. Así pues, el fraude y la elusión fiscales representan un problema grave y pluridimensional, que provoca pérdidas recaudatorias e injusticias en el reparto de la carga tributaria y es exigible un planteamiento coordinado a nivel nacional, de la UE e internacional. Por ello, es preciso de forma urgente que los esfuerzos conjuntos se aceleren al ser cruciales para defender los presupuestos nacionales y de la Unión Europea contra las pérdidas debidas al impago de impuestos. Tal y como se ha reconocido en la legislación y jurisprudencia comparada, la lucha contra la evasión y al fraude internacional no es propio de cada país, ni se puede lograr con éxito mediante acuerdos bilaterales entre los Estados miembros, sino que requiere de una acción planificada y aunada de diversos países que se encuentren en sintonía con la idea de actuar coordinadamente, ya que los defraudadores siguen abusado de la circunstancia que caracteriza el actual “régimen transitorio” del IVA consistente en aplicar una exención a las entregas intracomunitarias y a las exportaciones, en particular en el fraude en cascada del IVA o en el denominado “fraude intracomunitario del operador desaparecido”, lo que genera, según las estadísticas de Europol, alrededor de 60.000 millones EUR⁷⁶⁷ de fraude del IVA que, además, están relacionados con la delincuencia organizada y la financiación del terrorismo⁷⁶⁸. Por ello, hay datos que refuerzan la clara necesidad de armonizar las normas del IVA a escala de la Unión Europea en la medida en que sea necesario para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior, por un lado, y de otra parte, para evitar la distorsión de la competencia y proteger adecuadamente los presupuestos de los Estados miembros.

También hay que destacar que, dado que los Estados miembros conservan sus competencias en materia fiscal, es importante que estos tomen medidas a nivel nacional más allá de las transposiciones de Directivas, de obligado cumplimiento. No obstante, teniendo en cuenta la economía actual y la naturaleza transfronteriza del fraude y la elusión fiscales, así como el afán de los Estados miembros por mantener su competitividad, las medidas unilaterales a nivel nacional sencillamente no bastan, por sí solas, para lograr el efecto deseado. Por lo tanto, todos los esfuerzos deben ir dirigidos coordinadamente a establecer una estrategia fiscal

⁷⁶⁷ La Comisión estima que aproximadamente 50.000 millones EUR, es decir 100 EUR por ciudadano de la Unión por año, se pierden en fraude del IVA transfronterizo. Véase, el comunicado de prensa de la Comisión de 4 de octubre de 2017 en el que se propone una amplia reforma del sistema del IVA en la UE.

⁷⁶⁸ Resolución del Parlamento Europeo, de 26 de marzo de 2019, sobre delitos financieros y evasión y elusión fiscales (2018/2121(INI)) y (2021/C 108/02).

común europea, concreta y cohesionada, que todos los Estados miembros adopten y pongan en práctica en sus normativas nacionales.

Por todo ello, es necesario y deseable encontrar lo antes posible, sea cual sea la técnica empleada, el adecuado equilibrio entre las potestades administrativas de control tributaria, por un lado, y por otra parte, la asistencia mutua en la recaudación, también cuando se aplica a los supuestos de inversión del sujeto pasivo, cuyo fundamento general se basa en el aseguramiento del crédito tributario y no en la capacidad económica de quien realiza el hecho imponible.

Hay que recordar que, la correcta recaudación del IVA es una cuestión que incide de forma directa, tanto en las economías de los Estados miembros como sobre el presupuesto de la Unión, por cuanto que el fraude fiscal, en particular el relativo al IVA, causa cuantiosas pérdidas de ingresos al presupuesto de la Unión Europea y a las economías de los Estados miembros, agravando así el problema del endeudamiento⁷⁶⁹.

La existencia de este problema ha sido advertida por los órganos de la Unión Europea, tal y como refleja la Directiva 2006/112/CE, que en los artículos 199, 199a y 199b introdujo la técnica de la inversión del sujeto pasivo como una excepción temporal a las normas ordinarias en materia de IVA fundamentada en mejorar la prevención del fraude.

Antes de describir sintéticamente esta técnica, hay que subrayar que el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, sin duda alguna, tiene muchas ventajas y por disminuir el fraude ayuda a aumentar la recaudación en el IVA. Este mecanismo simplifica todas las transacciones entre empresarios de diferentes países de la UE. En primer lugar, gracias a la existencia de este mecanismo, no surge el problema de la doble imposición de una misma transacción en dos países diferentes de la Unión. Además, gracias al uso de este mecanismo, no existe ningún problema con la devolución de los importes del IVA abonados por los contribuyentes del IVA en otro país de la Unión Europea. Por lo tanto, se puede concluir que este mecanismo ha conseguido cumplir con la intención del legislador de la UE, que fue lograr el funcionamiento correcto del mercado interior y del territorio aduanero común de la

⁷⁶⁹ INFORME sobre el Informe Especial n° 13/2011 titulado «¿Sirve el control del régimen aduanero 42 para evitar y detectar la evasión del IVA?» (C7-0019/2012 – 2012/2010(DEC)), A7-0426/2012, 18 de diciembre de 2012, Comisión de Control Presupuestario.

Unión Europea y ha permitido, a la vez, la tributación de las transacciones entre entidades de diferentes países de la Unión Europea, sin perturbar las reglas del libre mercado, hasta que sea posible introducir el sistema de tributación objetivo consistente en gravar las mercancías en el lugar de origen.

Al analizar el mecanismo en cuestión, cabe señalar que su aplicación evita que los defraudadores se aprovechen de las imperfecciones o defectos de las transacciones intracomunitarias, lo que es, sin duda alguna, la mejor ventaja de esta herramienta, ya que provoca la eliminación casi completa de las transacciones carrusel en la industria, grupo de mercancías o sectores en relación con los cuales se aplica este mecanismo. Hay que recordar que este mecanismo inicialmente funcionó exclusivamente en las operaciones intracomunitarias. Sin embargo, con el desarrollo del mercado común – mercado interior después – y la falta de controles en las fronteras interiores de la Unión Europea, pero también debido a la debilidad general del sistema, que consiste en gravar las entregas intracomunitarias en el país receptor, se favoreció el extenso aprovechamiento por parte los defraudadores fiscales. A nuestro juicio, uno de los mejores métodos que se ha desarrollado hasta ahora en la lucha contra el fraude del IVA es la introducción del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo. Los importes del IVA en el caso de aplicarse el mecanismo de inversión del sujeto pasivo son abstractos⁷⁷⁰, es decir, sólo están presentadas en el modelo 303 y nadie paga o les paga el IVA hasta que una operación se haya concluido con el consumidor final que paga el dinero al contribuyente que hizo la última venta. La aplicación de este método es, por lo tanto, un instrumento eficaz y fácil de construcción que permite, tanto a nivel comunitario como nacional, eliminar eficazmente una parte significativa de los delitos relacionados con el fraude fiscal. No es cuestionable que el uso de *reverse charge* haya permitido mejorar la situación en estos sectores de la economía donde los abusos provocaban la competencia injusta entre los empresarios.

Sin embargo, no todo son bondades y por ello la Comisión está considerando que una inversión generalizada de sujeto pasivo, ampliada a todos los sectores de la economía, no

⁷⁷⁰ En este caso la factura sin IVA incluirá la mención “Operación con inversión del sujeto pasivo conforme al artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992”. El emisor deberá reflejar estas cantidades en el modelo 303 a nivel informativo en el apartado de “operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a la deducción”, debiendo trasladar la suma de las cantidades reflejadas en el modelo 303, al modelo 390 en el apartado de “operaciones no sujetas por reglas de localización o con inversión del sujeto pasivo”. Por su parte el receptor de la factura será el sujeto pasivo del Impuesto, debiendo registrar la factura recibida con inversión de sujeto pasivo, de manera que su base imponible, se declare en el modelo 303, tanto dentro del IVA devengado, como en las casillas que correspondan dentro del IVA deducible.

sería eficaz para combatir el fraude, ya que éste se trasladaría a la fase de venta minorista, donde los riesgos de evasión del IVA son más altos. Se subraya y se insiste en que el mecanismo de la inversión pasivo es una excepción del sistema común del IVA y como tal no debería convertirse en una regla general, sino que debería ser introducido sólo en los sectores más afectados por el fraude.

No obstante, tenemos que recordar que intentando atajar el fraude sólo en los llamados sectores de productos y prestaciones vulnerables, los delincuentes se trasladan a los demás sectores donde todavía no se haya implementado dicho mecanismo. Tampoco es un sistema que sea infinitamente extensible a nuevos bienes y servicios, abarcando en última instancia a todos ellos. Tal solución requeriría, sobre todo, cambios legislativos a nivel de la UE, sobre todo un cambio profundo en la Directiva, que trata el mecanismo de inversión del sujeto pasivo como una excepción a la regla general y no acepta introducirlo como el sistema básico de contabilidad del IVA.

Así pues, el establecimiento por parte del legislador nacional de nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo para determinados tipos de entregas puede merecer una valoración positiva, para una Hacienda Pública que asegura la recaudación y para los sujetos pasivos destinatarios de las entregas, a los que se les permite ejercer legítimamente su derecho a la deducción sin que sea cuestionado. También hay que velar por que la extensión a supuestos distintos de los expresamente previstos en la Directiva sea por vía normativa, aplicativa o interpretativa, puede conducir a una extralimitación respecto de las específicas facultades fijadas en la Directiva IVA y, en consecuencia, a una infracción del Derecho de la Unión Europea.

La incorporación por los Estados miembros de nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, que extiendan más allá de lo previsto en el ámbito de aplicación de las facultades taxativamente contempladas en la Directiva para derogar la regla general de determinación del sujeto pasivo, no sólo podría ser apreciada en algunos casos como contraria a la Directiva IVA y a la jurisprudencia comunitaria, sino que podría distorsionar el funcionamiento del mercado interior⁷⁷¹.

⁷⁷¹ Así, se ha afirmado en la Doctrina. Véase, por ejemplo, Villar Ezcurra, M. (2014), *La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA*, op. cit., página 80.

Por otro lado, teniendo en cuenta que la armonización fiscal no permite a los Estados miembros ampliar voluntariamente el ámbito de aplicación de la excepción prevista en el artículo 199, y siguientes de la Directiva IVA, cabe destacar que, la única forma que tiene un Estado miembro particular de apartarse del principio general es obtener una medida de excepción con arreglo al artículo 395 de la Directiva IVA y solicitar que se les autorice a introducir medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal.

Sin que pueda negarse que el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo es un instrumento fiscal que evita que grandes cantidades de las cuotas soportadas que se quedan “fuera de las manos” de la Administración Tributaria, hay que subrayar que combatir el fraude fiscal resulta muy complejo, sobre todo porque se ven involucrados tanto distintos Estados miembros como distintas áreas funcionales de las Administraciones Tributarias⁷⁷².

Por ello, las instituciones de la Unión Europea aconsejan el uso de otras herramientas que puedan atajar el fraude en el IVA. De las propuestas presentadas por la Comisión Europea para atajar el masivo y repentino fraude en el IVA, cabe destacar el *SPLIT payment* que puede ser una técnica igual de efectiva pero menos gravosa en términos de costes directos e indirectos para los obligados tributarios. Aunque dicha herramienta, actualmente aplicada en Italia, Hungría y Polonia ayuda aumentar la recaudación tributaria ya que la cantidad del IVA se queda bloqueada en una cuenta bancaria técnica, no es mucho de fiar que esta forma de recaudar el IVA vaya a eliminar en total el fraude en este Impuesto. Por tanto, debe tratarse como una solución que puede utilizarse como alternativa, como complemento a otras soluciones destinadas a sellar el sistema de recaudación del IVA. El mecanismo de pago fraccionado puede ser un instrumento adicional (utilizado, además y no en lugar del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo) como lo demuestra el análisis completo realizado en este trabajo. Por ello, consideramos que es la mejor solución entre las desarrolladas hasta ahora, pues ha logrado a la vez la disminución de la brecha fiscal en el IVA y la mejora de la recaudación del IVA.

⁷⁷² En particular los departamentos de Inspección, Gestión, Aduanas y Recaudación. Y cuando se trata de actos delictivos, los órganos judiciales.

Asimismo, hay que subrayar que la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo constituye un instrumento útil para combatir el fraude sólo y cuando es aplicado de manera coherente por todos los Estados miembros a estos sectores de riesgo pues, de otro modo, los defraudadores se trasladan al Estado miembro donde no se aplica la inversión de sujeto pasivo, limitando así la capacidad de combatir el fraude del IVA a escala de la UE⁷⁷³.

Tal y como se ha explicado a lo largo de este trabajo, de los informes de la Comisión Europea y del Tribunal de Cuentas, es constatable que el problema tradicional en el fraude del IVA ha sido parcialmente corregido gracias a la incorporación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, aunque las autoridades comunitarias confirman que los detalles técnicos de los supuestos previstos en la normativa vigente y su configuración deben perfeccionarse para evitar que esta regla de la inversión del sujeto pasivo desvirtúe la naturaleza jurídica del IVA. Asimismo, debe destacarse que, de la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, resulta claro que los principios fundamentales del IVA, es decir, los de la neutralidad y proporcionalidad, deben ser el motor que guíe la necesidad, no sólo de revisar las cláusulas incorporadas por los Estados miembros en su normativa nacional, sino también de ajustarlas de tal manera para que garanticen su conformidad con la normativa de la Unión Europea, especialmente la Directiva 2006/112/CE.

Así pues, la técnica de la inversión del sujeto pasivo no es más que lo que su propio nombre indica, un mecanismo al servicio del control del fraude y del aseguramiento del control tributario, en otras palabras, una técnica que consiste en que la obligación de liquidar el IVA se transfiere del proveedor al cliente. Esto significa que éste, cuando es identificado como sujeto pasivo, tendría la obligación de liquidar el IVA a las autoridades tributarias en lugar de al proveedor. En este caso, un operador desaparecido no puede eludir el pago a Hacienda porque no repercute el IVA de su cliente.

Como ya se ha destacado reiteradamente, dicha regla constituye una excepción a las normas generales de la Unión Europea y, en concreto, de los principios fundamentales del sistema del IVA. Pues bien, como tal excepción, sólo debe aplicarse en circunstancias específicas a determinados sectores vulnerables al fraude carrusel y no de manera generalizada, sólo cuando la constancia del fraude fiscal haga inviable otra medida.

⁷⁷³ Véase el Informe especial n° 6/2015 del TCE sobre la Integridad y aplicación del régimen de comercio de derechos de emisión de la UE.

En definitiva y sobre la base de las consideraciones anteriores que hemos realizado sobre el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA, se debe concluir que este mecanismo no es una solución completa que pueda resolver todos los problemas del actual sistema del IVA en la Unión Europea, pero se ha demostrado que es un instrumento eficaz en aquellas industrias y supuestos en las que se introdujo en la Directiva. Ahora bien, esto no justifica el extender la regla de la inversión del sujeto pasivo generalizadamente puesto que no es ésta la forma de atajar el fraude fiscal y sería desproporcionada. Además, es preciso insistir en que esta solución por sí sola no puede considerarse como una medida anti-fraude si no va acompañada de otro tipo de medidas como son la persecución de las tramas de fraude por vía penal o la adopción de medidas dirigidas a detectar de forma precoz las potenciales situaciones de fraude.

La investigación realizada en esta tesis ha demostrado que la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA es una herramienta eficaz, no sólo para proteger los intereses del presupuesto estatal, sino también para proteger los intereses de las empresas que operan en las industrias cubiertas por este mecanismo y ha expuesto asimismo algunas de sus deficiencias más importantes que es primordial corregir.

En particular, son tantas las excepciones y peculiaridades que el IVA presenta en los distintos Estados miembros⁷⁷⁴ que, teniendo en cuenta que la nómina de estos tiende a crecer y que el uso abusivo de la normativa no conoce límites, muy pronto se llegará a un escenario donde el conocimiento del estado del IVA comunitario en los diversos confines de la UE será una completa utopía. Por ello, y abogamos con insistencia en que urge adoptar una solución global y común en la lucha contra el fraude en el IVA que no se ha adoptado hasta la fecha.

Se ha destacado a lo largo de la tesis que dicha herramienta de *reverse charge* es claramente atractiva para los Estados miembros porque *a priori* les permite reducir el inmenso agujero que existe en la recaudación del IVA pero, y precisamente por esto, se debe considerar como una medida cortoplacista que no ataca totalmente la raíz del problema. Alterar la condición del sujeto pasivo o denegar el derecho a la deducción del IVA son medidas que pueden resultar eficaces para aumentar la recaudación, pero son claramente contrarias a los principios del IVA y además son desincentivadoras en la lucha contra el fraude, puesto que una vez que

⁷⁷⁴ Un listado presentado por la Comisión recogía más de ciento treinta derogaciones en vigor a fecha de 31 de diciembre 2007.

la Hacienda Pública ha sido capaz de recaudar el impuesto de alguna de las partes intervinientes en la operación, se deja de perseguir a la parte que realmente ha cometido el fraude en la cadena de suministro. En la medida en que alguien pague, el problema de la deuda de IVA parece estar resuelto, pero la lucha contra el fraude requiere también identificar a todos los operadores y actuar con el aparato represivo. En definitiva, las medidas actuales favorecen hacen que las Administraciones recauden la deuda por IVA pero no evita que a la prostre, sigan pagando justos por pecadores.

Hemos de insistir en que no todo son ventajas en el sistema de *reverse charge*. Por un lado, se ha subrayado que con esta herramienta el IVA, en tanto el impuesto que se abona sobre el valor añadido en cada fase de la cadena productiva, sólo funciona como tal en la venta del bien o servicio al consumidor final. Además, si se introducen IVAs inexistentes puede producirse también fraude en el cálculo de la cuota a ingresar, aunque este tipo de fraude puede reconducirse al fraude tradicional que consiste en inventar IVA soportado para pagar menos. Tampoco este mecanismo constituye una salvaguarda en caso de impago puro y duro en la persona del último sujeto de la cadena y a que se deriven las mercancías al mercado negro. Además, si el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo se encuentra en un sector de mercaderías, lo lógico es que el fraude emigre hacia otros sectores de la distribución⁷⁷⁵.

A pesar de lo anterior, no cabe la menor duda que el creciente nivel de los fraudes y abusos en el IVA necesita incorporar nuevos instrumentos, acciones y medidas. Aunque el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo no es una herramienta ideal, tiene un impacto significativo en la reducción de la brecha fiscal en el IVA y al mismo tiempo mejora la recaudación fiscal en los países miembros. Además, al ser una excepción al régimen general de la Directiva IVA debe ser interpretada restrictivamente conforme a sostenido la jurisprudencia reiterada del TJUE, es también preciso que sus disposiciones no queden privadas de eficacia y que se garantice una interpretación uniforme de la misma en todos los Estados miembros.

Aunque es siempre difícil lograr el adecuado equilibrio entre los intereses en juego, a menudo enfrentados, en este caso se trata de escoger las vías jurídicas más idóneas y eficaces para atajar efectivamente la lucha contra el fraude en el IVA en la situación actual y traducirlas en reglas de Derecho. Se trata también de que la normativa que busque proteger los presupuestos

⁷⁷⁵ *Missing trader intercommunity (MTIC) fraud*. Memorandum by thy Institute of Chartered Accountants in England and Wals, 6 de octubre de 2006.

públicos sea coherente no sólo con la normativa europea y, especialmente con la Directiva 2006/112/CE, sino también con las exigencias de la jurisprudencia del TJUE sobre el IVA.

A pesar de toda la complejidad en encontrar el procedimiento eficaz y debido al tamaño de la brecha del IVA y a la continua aparición de nuevas formas de fraude, cada vez más complicadas y rebuscadas, en cada uno de los países de la Unión Europea se sigue con una constante búsqueda de nuevas soluciones que puedan atajar, por un lado, el creciente fraude fiscal y, por otro, garantizar la recaudación correcta del IVA.

Para lograr este objetivo es necesario establecer, tanto a nivel UE como nacional, el marco jurídico que sea más adecuado para hacer frente a los fraudes masivos y a los imprevistos y, además, con suficiente agilidad como para que no quede desestabilizado el sistema recaudatorio del IVA. Por ello, los legisladores nacionales deben estar atentos a la correcta transposición de las Directivas IVA y a la necesidad de respetar la estructura y finalidad del Impuesto para garantizar, por un lado, un cumplimiento conforme a la misma, y por otra parte, la seguridad jurídica, que ha de traducirse, en particular, en la necesidad de garantizar la previsibilidad de la carga financiera impuesta sobre los contribuyentes y del principio de reserva de ley en materia tributaria.

En definitiva, si bien la técnica de la inversión del sujeto pasivo no debería convertirse en una regla generalizada para atajar el problema del fraude en el IVA, pues en tal caso el Impuesto perdería la identidad originaria que fundamentó la armonización del sistema comunitario europeo de imposición generalizada al consumo, ha de reconocerse que se está demostrando eficaz como medida de simplificación del impuesto y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscal, por lo que nuestra posición es favorable a su mantenimiento.

En particular, consideramos apropiada la técnica de extender la regla de la inversión del sujeto pasivo en el IVA para combatir el fraude es deseable en los sectores más vulnerables al fraude, pero siempre que se respeten tanto las limitaciones del marco armonizado (especialmente de la Directiva 2006/112/CE), como las que los criterios de la reiterada jurisprudencia del TJUE se deducen de los principios de neutralidad, proporcionalidad y seguridad jurídica que, por un lado, exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración fiscal, no pueda

cuestionarse indefinidamente, y por otra parte, garantiza la protección de la confianza legítima de los contribuyentes.

Según la información analizada y contrastada en esta investigación y de los datos estadísticos verificados, consideramos que la introducción del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en relación con un grupo determinado de bienes ha dado un resultado positivo y es que el nivel de fraude en los grupos de bienes a los que se transfieren los defraudadores es menor que el nivel de fraude en los grupos de bienes de los que se mueven los defraudadores. Así pues, aunque los incumplidores-estafadores cambien de sector hay un menor nivel de fraude en el otro sector elegido, por lo que el mecanismo de la inversión reduce la brecha fiscal en el IVA.

Teniendo en cuenta los argumentos expuestos a lo largo de la investigación que se han traducido en las presentes conclusiones, hemos podido verificar la hipótesis de partida de la tesis de que la inversión del sujeto pasivo del IVA es una herramienta eficaz para la lucha contra el fraude, que por lo tanto, debería mantenerse aunque no *sine die*. El mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, tanto en la teoría como en la práctica, redundaría en una mejora recaudatoria y en la reducción del número de fraudes detectados y esa mejor recaudación provoca que el IVA pueda cumplir su función fiscal.

CONCLUSIONS

Hitherto, VAT remains the key tax in the European Union. It can generate stable revenue for the Member States and for the EU's own resources system, even in times of economic crisis. Moreover, due to its complex construction and high yield, it is used by various fraudsters as means for extortion and tax fraud. These criminals are often very well organised, specialised and prepared to take advantage of VAT's weaknesses.

However, despite numerous regulatory reforms that have tried to adapt the tax to new realities such as e-commerce or digitalisation in a globalised economy, the “VAT system” has not been able to respond to the challenges of the current global economy and digital era. The current VAT system, based on the 1993 objective of completing the internal market, is fragmented and too complex for the growing number of businesses operating across borders and, most worryingly, leaves the door open to tax fraud and abuse, as domestic and cross-border transactions are treated differently by different Member States and goods or services can be purchased VAT-free within the single market.

It must be admitted that tax systems that are completely flawless are an elusive ideal. However, even if adjusting VAT to the new realities and finding the technique to prevent and avoid fraudulent conduct is a complicated challenge, it is feasible and necessary to investigate and analyse the shortcomings in order to find appropriate, suitable solutions and measures that come as close as possible to the ideal, under the given conditions that constitute the starting point. By confronting the various feasible legal options and solutions with the requirements and principles to which they should correspond in order to be as close as possible to the “ideal system”, *de lege ferenda* measures can be formulated in order to guide the decision-makers towards the desired direction and thus trigger changes in the legislative system.

This requires taking as a starting point the failures of the system in terms of regulation, implementation, and efficiency control. In this respect, the governance issue should be highlighted. There is no institution in the current legal system that strictly and comprehensively controls the movement of goods and services in the European Union as a whole. Tax fraud schemes are deployed both within and outside national territories and their cross-border nature is striking. It is therefore essential to have an adequate exchange of

information between tax authorities for the control of compliance with VAT obligations, not only internally but also at intra-Community and international level, with the difficulties that this represents. The VAT system cannot function properly if the substantive rules are not matched by procedural and enforcement measures to ensure their effective application. Moreover, the procedures for control and verification of transactions are not sufficiently adequate to detect and correct this type of fraud. The current rules and their application by public administrations and the European Community institutions are not producing the desired results, simply because the latter are too slow to act.

In our view, EU rules on the exchange of tax information need to be strengthened in order to make the exchange of tax information faster and more efficient, and make full use of the possibilities offered by the framework of the use of digital technologies. Currently it is an ideal way to contribute to the prevention and control of VAT fraud, as fraudsters are always one step ahead of the tax administration whose reaction, unfortunately, is often belated. Moreover, there is no doubt that the lack of data exchange between customs and tax administrations and between law enforcement and judicial authorities considerably reduces the effectiveness of the fight against fraud⁷⁷⁶, often allowing criminals to go away with their crimes completely unpunished.

Definitely the lack of a tax authority at Community level, whose objective is tax management and control of intra-Community acquisitions, encourages the emergence of fraud schemes. In view of this situation, one of the ways used by the Member States to combat tax fraud is precisely the exchange of information. Undoubtedly, if Member States had adequate information, this would not only prevent the emergence of new schemes or put an end to existing ones but would also have a preventive effect on intra-Community operators. However, the economic reality has shown that the exchange of information needed to fight tax fraud has to be greater than it has been so far.⁷⁷⁷

⁷⁷⁶ As an example of the effectiveness of data exchange between national administrations, Belgium managed to reduce fraud-related losses by 85%, from 1.1 billion euro in 2001 to 159 million euro in 2003. In other words, this improvement was achieved in only two years by adopting a concerted approach with better cooperation between the authorities, which made it possible to focus on dismantling the organisers rather than on the missing operators. See *Ondersteuningscel (BTW fraud) - Cellule de soutien (TVA fraud), Rapport annuel des Finances 2003*". See also, "*Fraude intracommunautaire à la TVA. Audit de suivi réalisé en collaboration avec les cours des comptes des Pays-Bas et d'Allemagne. Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants*", Brussels, September 2012.

⁷⁷⁷ See also: Miranda Fuertes, N., Nasvascues Aybar, S. (2012), *El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias. Medidas y propuestas para combatirlo*, Cuadernos de Formación, IEF, vol. 15, p. 87.

Cooperation between Member States must therefore go beyond the mere harmonisation of formal VAT obligations and must go a step further by making significant efforts to ensure that administrative and functional coordination is real and effective. If the exchange of information between the relevant authorities does not take place quickly and properly, the fight against tax fraud will be ineffective, despite various short-term regulatory reinforcement measures, which are often no more than a temporary fix in “*the authentic tax emergency*”⁷⁷⁸.

Although cooperation between Member States is still not sufficient or effective, changes in VAT legislation should be able to redirect the current situation towards greater harmonisation and simplification of the different VAT systems in the European Union. Undoubtedly, the exchange of tax information is, along with the dissemination of best administrative experiences and practices, one of the main instruments of international co-operation between tax administrations. Although the Tax Authorities of the EU Member States are engaged in such a process of reinforced exchange and increased cooperation, and are aware of the benefits of mutual cooperation as well as a need to adopt new approaches and incorporate more effective practices and procedures to tackle fraud, these changes are taking place too slowly. The approval of a “VAT database” at the European level, where all operators, entrepreneurs, companies, etc., with their tax identification number, who have made intra-Community acquisitions, would be listed without delay, would be one of the ways to combat fraud, as it would allow for a faster response by administrations to the appearance of pockets of fraud. Besides, it would undoubtedly result in a considerable improvement in tax collection.

This weakness in the current VAT system is exploited by fraudsters who profit from fraudulent transactions between different EU member states. Tax fraud and tax avoidance is therefore a serious and multidimensional problem that leads to revenue losses and unfairness in the distribution of the tax burden, and calls for a coordinated approach at national, EU and international level. Joint efforts therefore urgently need to be accelerated as they are crucial to defend national and EU budgets against losses due to non-payment of taxes. As has been recognised in comparative legislation and a case law, the fight against international tax evasion and fraud neither is a matter for individual countries, nor it can be successfully achieved through bilateral agreements between Member States, but requires planned and

⁷⁷⁸ See Santolaya Blay, M. (2011), *La nueva regla de inversión del sujeto pasivo del IVA creada por la reforma concursal: una mejora mejorable*, Carta Tributaria, no. 20, p. 9.

united action by a number of countries that are in tune with the idea of coordinated action, 60 billion euro⁷⁷⁹ worth of VAT fraud, which, according to Europol statistics, is linked to organised crime and the financing of terrorism⁷⁸⁰. There is therefore evidence that reinforces the clear need to harmonise VAT rules at EU level to the extent necessary to ensure the establishment and functioning of the internal market on the one hand, and on the other hand, to avoid distortion of competition and to adequately protect Member States' budgets.

It should also be stressed that, as Member States retain their competences in tax matters, it is important that Member States take action at national level beyond the transposition of Directives, which are mandatory. However, given today's economy and the cross-border nature of tax fraud and avoidance, as well as Member States' eagerness to remain competitive, unilateral measures at national level alone are simply not sufficient to achieve the desired effect. All efforts should therefore be directed at a coordinated way towards establishing a common, concrete, and cohesive European tax strategy, which all Member States should adopt and implement in their national legislation.

It is therefore necessary and desirable to strike as soon as possible the right balance between the administrative powers of tax control on the one hand and, on the other hand, guaranteed mutual assistance in recovery, also when applied to cases of reverse charge mechanism, the general basis of which is to secure the tax credit and not on the economic capacity of the entity subject to taxation, irrespective of the procedure used.

It should be recalled that the correct collection of VAT is an issue that has a direct impact both on the economies of the Member States and on the EU budget, since tax fraud, particularly VAT fraud, causes substantial losses of revenue for the EU budget and the economies of the Member States, thus exacerbating the debt problem⁷⁸¹.

The existence of this problem has been noted by the EU bodies, as reflected in Directive 2006/112/EC which, in Articles 199, 199a and 199b, introduced the reverse charge

⁷⁷⁹ The Commission estimates that approximately 50 billion euro, i.e., 100 euro per EU citizen per year, is lost in cross-border VAT fraud. See Commission press release of 4 October 2017 proposing a comprehensive reform of the EU VAT system.

⁷⁸⁰ European Parliament resolution of 26 March 2019 on financial crimes, tax evasion and tax avoidance. (2018/2121(INI)), (2021/C 108/02).

⁷⁸¹ Report concerning Special Report No 13/2011 of the Court of Auditors entitled *Does the control of customs procedure 42 prevent and detect VAT evasion?* (C7-0019/2012 – 2012/2010(DEC)) by the Committee on Budgetary Control.

mechanism as a temporary derogation from the normal VAT rules based on improving fraud prevention system.

First of all, it must be emphasized that, undoubtedly, the reverse charge mechanism has many advantages and, by reducing fraud, helps to increase VAT revenue. It simplifies all transactions between entrepreneurs from different EU countries. Secondly, thanks to the existence of this mechanism, the problem of double taxation of the same transaction in two different EU countries does not arise. Moreover, thanks to the use of this mechanism, there is no problem with the refund of VAT amounts paid by VAT taxpayers in another EU country. Therefore, it can be concluded that this mechanism has succeeded in fulfilling the intention of the EU legislator, which was to achieve the proper functioning of the internal market and the common customs territory of the European Union, while allowing the taxation of transactions between entities in different EU countries, without interfering with the rules of the free market, until it is possible to introduce the objective taxation system of taxing goods at their place of origin.

While analysing the mentioned mechanism, it should be noted that its application prevents fraudsters from taking advantage of flaws in intra-Community transactions, which is undoubtedly the best benefit of this tool, as it results in the almost complete elimination of carousel fraud in the industry, group of goods or sectors where reverse charge is applied. It should be considered that the reverse charge mechanism was initially used only for intra-Community transactions. Nonetheless, with the development of the common market and the lack of controls at the internal borders of the European Union, but also due to the general weakness of the system, which consists of taxing intra-Community supplies in the receiving country, extensive exploitation by tax fraudsters was encouraged. In our opinion, one of the best methods that has been developed so far in the fight against VAT fraud is the introduction of the reverse charge mechanism. The VAT amounts in the case of applying the reverse charge mechanism are abstract⁷⁸², i.e., they are only presented in the Value-Added Tax return (303) form, and nobody pays or is paid VAT until a transaction has been concluded with the

⁷⁸² In this case, the non-VAT invoice shall include the statement “Reverse charge transaction in accordance with Article 84.1.2 of Law 37/1992”. For information purposes, the issuer must reflect these amounts on form 303 in the section on “transactions not subject to VAT or with inversion of the taxable person that give rise to the right to deduct”, and must transfer the sum of the amounts reflected on form 303 to form 390 in the section on “transactions not subject to VAT due to localisation rules or with inversion of the taxable person”. The recipient of the invoice shall be the taxpayer, and must register the invoice received with inversion of the taxpayer, so that its taxable base is declared on form 303, both under accrued VAT and in the correct boxes under deductible VAT.

final consumer who pays the money to the taxpayer who made the last sale. The application of this method is therefore an effective and easy-to-construct instrument that makes it possible, both at the Community and national level, to effectively eliminate a significant part of tax fraud-related crime. It is not questionable that the use of reverse charge mechanism has made it possible to improve the situation in those sectors of the economy where abuses led to unfair competition between business entities.

However, the Commission is considering that a generalised reverse charge, extended to all sectors of the economy, shifted to the retail stage where the risks of VAT evasion are highest, would not be effective in tackling fraud. It must be acknowledged that the reverse charge mechanism is an exception to the common VAT system and as such should not become an across-the-board solution, but should be introduced only in the sectors most affected by fraud.

Nonetheless, we have to remember that by trying to tackle fraud only in the so-called vulnerable product and service sectors, criminals move to the other sectors where such a mechanism has not yet been implemented. Also, we have to underline that it is not a system that is infinitely extensible to new goods and services, ultimately covering all of them. Such a solution would require legislative changes at EU level, notably a profound change in the Directive, which treats the reverse charge mechanism as an exception to the general rule and does not agree to introduce it as the basic VAT accounting system.

The introduction by the national legislature of new cases of reverse charge for certain types of supplies can therefore be viewed positively, both for the tax authorities responsible for revenue collection and for a taxable person to whom the supplies are made, and who are allowed to exercise their legitimate right to deduct without this being called into question. It must also be ensured that the extension to cases other than those expressly provided for in the Directive, by way of legislation, application or interpretation, may lead to overstepping the specific powers laid down in the VAT Directive and, consequently, to an infringement of European Union law.

The introduction by the Member States of new cases of reverse charge, extending beyond the scope of application of the powers exhaustively provided for in the Directive to repeal the general rule for determining the reverse charge mechanism, could not only be considered in

some cases to be contrary to the VAT Directive and Community case-law, but could also distort the functioning of the internal market⁷⁸³.

In contrast, taking into account that tax harmonisation does not allow the Member States to voluntarily extend the scope of the derogation provided for in Article 199 et seq. of the VAT Directive, it should be noted that the only way for a particular Member State to deviate from the general principle is to obtain a derogation measure under Article 395 of the VAT Directive and request authorisation to introduce special measures derogating from the provisions of this Directive in order to simplify the procedure for charging the tax or to prevent certain types of tax evasion or avoidance.

Unquestionably the reverse charge mechanism is a tax instrument which prevents large amounts of input tax from being “beyond reach” for the tax administration, it must be underlined that combating tax fraud is very complex, especially as different Member States and different functional areas of the tax administrations are involved⁷⁸⁴.

Therefore, the EU institutions advise the use of other tools that can tackle VAT fraud. Of the proposals put forward by the European Commission to tackle massive and sudden VAT fraud, it is worth highlighting *the SPLIT payment*, which can be just as effective but less burdensome in terms of direct and indirect costs for taxpayers. Although such a tool, currently applied in Italy, Hungary, and Poland, helps to increase tax collection as the VAT amount is blocked in a technical bank account, it is unreliable that this way of collecting VAT will eliminate VAT fraud altogether. It should therefore be treated as a solution that can be used as an alternative, as a complement to other solutions aimed at sealing the VAT collection system. The fractioned payment mechanism can be an additional instrument (used in addition to and not instead of the reverse charge mechanism) as the full analysis in this paper demonstrates. Therefore, we consider it to be the best solution among those developed so far, as it has achieved both the reduction of the VAT tax gap and the improvement of VAT collection.

It should also be emphasised that the application of the reverse charge mechanism is a useful tool for combating fraud only if and when it is applied consistently by all the Member States to the aforementioned risk sectors. Otherwise, fraudsters move to a Member State where

⁷⁸³ As described in the Doctrine. See, for example, Villar Ezcurra, M. (2014), *La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA*, op. cit., p. 80.

⁷⁸⁴ In particular the Spanish departments of Inspection, Management, Customs and Tax Collection. And, in the case of criminal acts, the judicial bodies.

reverse charge mechanism is not applied, thus limiting the ability to combat VAT fraud at EU level⁷⁸⁵.

As has been explained throughout this paper, it is evident from the reports of the European Commission and the Court of Auditors that the long-standing problem of VAT fraud has been partially corrected thanks to the incorporation of the reverse charge mechanism. However, the Community authorities confirm that the technical details of the cases provided for in the current regulations and their configuration must be perfected in order to prevent this reverse charge rule from distorting the legal nature of VAT. It is clear from the settled case law of the Court of Justice of the European Union (CJEU) that the fundamental principles of VAT, i.e., neutrality and proportionality, must be the driving force behind the need not only to review the clauses incorporated by the Member States in their national legislation, but also to adjust them in such a way as to ensure that they comply with EU rules, in particular the Council Directive 2006/112/EC.

Thus, the reverse charge mechanism is simply what its name suggests, a device for controlling fraud and securing tax control, in other words, a procedure whereby the obligation to account for VAT is transferred from the supplier to the customer. This means that a customer, when identified as a taxable person, would have the obligation to settle VAT with the tax authorities instead of with the supplier. In this case, a missing trader cannot avoid payment to the Treasury because the VAT of his client is not passed on in full.

It has been repeatedly underlined that this rule is an exception to the general provisions of the European Union and, in particular, to the fundamental principles of the VAT system. As such, it should only be applied in specific circumstances to certain sectors vulnerable to carousel fraud and not in a generalised manner, only when the existence of the tax fraud makes other measures unfeasible.

Concisely, on the basis of the above considerations on the reverse charge mechanism in VAT, it must be concluded that this mechanism is not a comprehensive solution that can solve all the problems of the current VAT system in the European Union, but it has proven to be an effective instrument in those industries and cases where it was introduced in the Directive.

⁷⁸⁵ See ECA's Special Report No 6/2015 on the Integrity and Implementation of the EU Emissions Trading Scheme.

However, this does not justify extending the reverse charge rule across the board as this is not the way to tackle tax fraud and would be disproportionate. Admittedly this solution alone cannot be considered as an anti-fraud measure if it is not accompanied by other types of measures such as criminal prosecution of fraud schemes, or the adoption of measures aimed at early detection of potential fraud schemes.

The research carried out in this paper has shown that the application of the reverse charge mechanism in VAT is an effective tool, not only to protect the interests of the state budget, but also to protect the interests of businesses operating in the industries covered by this mechanism. Moreover, it has also exposed some of the mechanism's most important shortcomings, which it is essential to remedy.

In particular, there are so many exceptions and peculiarities in the VAT system in the various Member States⁷⁸⁶ given that their payrolls are tending to grow and that the abusive use of the rules knows no bounds, we will very soon reach a scenario where knowledge of the state of Community VAT in the various confines of the EU will be a complete utopia. For this reason, we strongly advocate the urgent adoption of a global and common solution in the fight against VAT fraud that has not been adopted to date.

It has been highlighted throughout the paper that such a reverse charge mechanism is clearly advantageous for the Member States because, *a priori*, it allows them to reduce the huge gap in VAT collection but, precisely for this reason, it must be seen as a short-term measure that does not fully address the root of the problem. Altering the status of the taxable person or denying the right to deduct VAT are measures that may be effective in increasing revenue, but they are clearly contrary to the principles of VAT and are also disincentives in the fight against fraud, since once the Treasury has been able to collect the tax from one of the parties involved in the transaction, it ceases to pursue the party that has actually committed the fraud in the supply chain. As long as a person pays, the VAT debt problem seems to be solved, but the fight against fraud also requires identifying all operators and acting with the enforcement apparatus. In short, the current measures help administrations to collect the VAT debt but do not prevent them from continuing to pay the just for the criminals.

⁷⁸⁶ A list submitted by the Commission included more than 130 derogations in force as of 31 December 2007.

It should be pointed out that the reverse charge system is not all an advantage. On the one hand, it has been identified that with this tool VAT, as the tax paid on the value added at each stage of the production chain, only functions as such on the sale of the good or service to the final consumer. Moreover, if non-existent VAT is introduced, fraud may also occur in the calculation of the amount to be paid, although this type of fraud can be reduced to the traditional fraud of inventing input VAT in order to pay less. Nor is this mechanism a safeguard in case of outright non-payment in the person of the last person in the chain and the goods being diverted to the black market. In other respects, if the reverse charge mechanism is found in one goods sector, it is logical that the fraud will migrate to other sectors of distribution⁷⁸⁷.

Notwithstanding the above, there is no doubt that the increasing level of VAT fraud and abuses needs to incorporate new instruments, actions, and measures. Although the reverse charge mechanism is not an ideal tool, it has a significant impact on reducing the VAT tax gap and at the same time improves tax collection in the Member States. Moreover, as an exception to the general scheme of the VAT Directive must be interpreted restrictively in line with the settled case law of the CJEU, it is also necessary that its provisions are not rendered ineffective and that a uniform interpretation of the Directive is ensured in all Member States.

Although it is always difficult to strike the right balance between the often conflicting interests at stake, in this case it is a matter of choosing the most appropriate and effective legal means of effectively tackling VAT fraud in the current situation and translating them into rules of law. It is also a question of ensuring that the legislation aimed at protecting public budgets is consistent not only with European legislation, in particular Directive 2006/112/EC, but also with the requirements of the case law of the CJEU on VAT.

Despite all the complexity of finding an effective procedure and due to the size of the VAT gap and the continuous emergence of new, ever more complicated, and elaborate forms of fraud, each EU Member State is constantly searching for new solutions to tackle the growing tax fraud on the one hand, and to ensure the correct collection of VAT on the other hand.

⁷⁸⁷ *Missing trader intercommunity (MTIC) fraud*. Memorandum by thy Institute of Chartered Accountants in England and Wals, 6 October 2006.

To achieve this objective, it is necessary to establish, both at EU and national level, the most appropriate legal framework to deal with massive fraud and unforeseen events and, moreover, with sufficient agility so that the VAT collection system is not destabilised. Therefore, national legislators must be attentive to the correct transposition of the VAT Directives and to the need to respect the structure and purpose of the tax in order to ensure, on the one hand, compliance with it and, on the other hand, legal certainty, which must be translated, in particular, into the need to guarantee the predictability of the financial burden imposed on taxpayers and the principle of the reservation of the law in tax matters.

In summary, the reverse charge procedure should not become a generalised rule for tackling the problem of VAT fraud, since in that case the tax would lose the original identity that underpinned the harmonisation of the European Community system of generalised consumption taxation, it must be recognised that it is proving effective as a measure for simplifying the tax and contributing to the fight against tax evasion or avoidance, which is why our position is in favour of maintaining it.

In particular, we consider that the procedure of extending the VAT reverse charge rule to combat fraud is desirable in the sectors most vulnerable to fraud, but provided that it respects both the limitations of the harmonised framework (especially Directive 2006/112/EC) and those that the criteria of the settled case law of the CJEU deduce from the principles of neutrality, proportionality and legal certainty, which, in our view, should be applied to the sectors most vulnerable to fraud, proportionality and legal certainty which, on the one hand, requires that the tax situation of the taxpayer, as regards his rights and obligations in relation to the tax administration, cannot be called into question indefinitely, and on the other hand, guarantees the protection of the legitimate expectations of taxpayers.

According to the information analysed and cross-checked in this research and from the verified statistical data, we consider that the introduction of the reverse charge mechanism in relation to a given group of assets has yielded a positive result in that the level of fraud in the groups of assets to which the fraudsters transfer is lower than the level of fraud in the groups of assets from which the fraudsters move. Therefore, even if the defaulters-cheaters switch sectors there is a lower level of fraud in the other chosen sector, so that the reverse charge mechanism reduces the VAT tax gap.

Taking into account the arguments presented throughout the research which have been included in the present conclusions, we have been able to verify the starting hypothesis of the paper that reverse charge is an effective tool in the fight against fraud, which should therefore be maintained. The reverse charge mechanism, both in theory and in practice, results in improved revenue collection and a reduction in the number of detected frauds, and this improved revenue collection means that VAT can fulfil its fiscal function.

BIBLIOGRAFÍA

Ainsworth, R.T., Alwohabi, M., Cheetham, M. (2016), *VATCoin: Can a Crypto Tax Currency Prevent VAT Fraud?*, Tax Notes International, vol. 84.

Ainsworth, R.T., Alwohabi, M., Cheetham, M., Tirand, C. (2018), *A VATCoin Solution to MTIC Fraud: Past Efforts, Present Technology, and the EU's 2017 Proposal*, Boston University School of Law, Law and Economics Series Paper, núm. 18-08.

Alonso González, L.M. (2006), *El proyecto de ley de medidas para la prevención del fraude fiscal*, Temas Tributarios de Actualidad, núm. 7.

Alonso González, L.M. (2008), *Fraude y delito fiscal en el IVA: Fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons, Barcelona.

Alonso González, L.M. (2011), *Nuevas formas de defraudación internacional del IVA. El fraude carrusel en los servicios*, Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal, núm. 26/2011, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.

Álvarez Barbeito, P. (2007), *Un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para combatir el fraude del IVA*, Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, núms. 293-294.

Álvarez Barbeito, P. (2013), *La inversión del sujeto pasivo en los procesos concursales: análisis a la vista de la sentencia del TJUE de 13 junio 2013*, Revista Quincena Fiscal, núm. 20/2013.

Amorós, N. (1965), *La elusión y la evasión tributaria*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, vol. XV, núm. 59.

Aronowitz, A.A., Laagland, D.C.G., Paulides, G. (1996), *Value-Added Tax fraud in the European Union*, WODC - Ministry of Justice, Kugler Publications, Amsterdam.

Arregui Arrillaga, J. (2004), *Fiscalidad de las operaciones sobre derechos de emisión de gases de efecto invernadero*, Jurisprudencia tributaria, 2004-III.

Arribas L.M., Hermosín Álvarez, M. (2009), *Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el IVA*, Documentos del IEF, núm. 19.

Arribas L.M. (2011), *El artículo 87.Cinco de la Ley del IVA y la lucha contra el fraude fiscal*, Crónica Tributaria, núm. 141.

Barak, A. (2012), *Proportionality. Constitutional rights and their limitations*, Cambridge University Press.

Beatty, D.M. (2004), *The Ultimate Rule of Law*, Oxford.

Bayona de Perogordo, J.J., Soler Roch, M.T. (2008), *Materiales de Derecho Financiero*, Ed. Compás.

Bertazza Humberto J. (2003), *La evasión fiscal y los acuerdos internacionales de colaboración*, en: XIII Encuentro Internacional de Administradores Tributarios en Argentina.

Bizioli, G. (2008), *Il processo di integrazione dei principi comunitari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, CEDAM, Milán.

Bisogno, M. (2020), *Interpretazione e applicazione del diritto europeo da parte del giudice tributario*, en: Amatucci, F., *Diritto Processuale Tributario. Aspetti innovativi e criticità del contenzioso*, Giappichelli, Torino.

Bisogno, M. (2017), *Beneficiario di un'aliquota IVA inferiore non costituisce di per sé abuso del diritto*, Rivista di Diritto Tributario Internazionale, núm. único.

Bisogno, M. (2017), *Certeza del diritto e clausola generale antiabuso*, en: Amatucci, F., Cordeiro Guerra, R., *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale ed internazionale*, Aracne editrice, Roma.

Bonet, M. P. (2008), *Efectos de la incorrecta aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en el IVA*, Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, núm. 19/2008.

- Bonmatí Martínez, J. (2012), *La inversión del sujeto pasivo*, Contabilidad, núm. 4.
- Brennan, P. (2005), *Why the ECJ Should Not Follow Advocate General Maduro's Opinion in Halifax*, International VAT Monitor 2005, núm. 4.
- Brown, L.N. (1994), *Is there a General Principle of Abuse of Rights in European Community Law?*, en: Institutional Dynamics of European Integration: Essays in Honour of Henry G. Schermers, Dordrecht, vol. II.
- Bunes Ibarra, J.M. (2004), *Régimen de las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido según las directivas comunitarias*, en: AA.VV.: *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales Armonizados*, IEF.
- Bunes Ibarra, J.M., Sánchez Gallardo, F.J. (2007), *Novedades en el IVA para 2007*, Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, núm. 289.
- Calvo Vérguez, J. (2013), *La nueva inversión del sujeto pasivo en el IVA*, Revista Aranzadi Doctrinal, núm. 11.
- Calvo Vérguez, J. (2013), *La inversión del sujeto pasivo del IVA en los concursos de acreedores*, Quincena fiscal, núm. 15-16.
- Calvo Vérguez, J. (2016), *El ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado en las operaciones de fraudes Carrusel*, Revista Aranzadi Unión Europea, núm. 5/2016.
- Caridad Iglesias, M. (2020), *El principio de neutralidad en el IVA en los supuestos de inversión del sujeto pasivo mediante una simulación relativa. Análisis del Auto del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 11 de febrero de 2020, que eleva cuestión prejudicial al TJUE*, Nueva Fiscalidad, núm. 1.
- Casana Merino, F. (2015), *La expedición de facturas falsas y la derivación de las sanciones al responsable solidario*, Revista Quincena Fiscal, núm. 21.

Casas Agudo, D. (2009), *Inversión del sujeto pasivo o "reverse charge", límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad*, Crónica Tributaria, núm. 131.

Checa González, C. (2006), *El derecho a la deducción del IVA. Criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su reflejo en nuestro Derecho Interno*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria.

Checa González, C. (2011), *Inexistencia de establecimiento permanente, inversión del sujeto pasivo y renuncia a la exención en el IVA*, Quincena fiscal, núm. 22.

De Gandarillas Martos, S. (2007), *Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo*, Instituto de Estudios Fiscales, Documentos, núm. 26/07.

De la Feria, R. (2008), *Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EU law through tax*, Common Market Law Review, núm. 2008/45.

De la Feria, R., Vogenauer, S. (2011), *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Oxford.

De Miguel Canuto, E. (2009), *El destinatario de la operación como sujeto pasivo en el IVA*, trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación «*El control del ordenamiento jurídico español desde la óptica constitucional y comunitaria*», DER 2009-13199, del Ministerio de Ciencia e Innovación.

De Miguel Canuto, E. (2013), *Supuestos de inversión del sujeto pasivo en la lucha contra el fraude*, Quincena fiscal, núm. 21.

De Miguel Canuto, E. (2019), *Devolución de cuotas indebidas en relación con la inversión del sujeto pasivo*, Quincena fiscal, núm. 20.

De Miguel Canuto, E. (2020), *Riesgo de pérdida de ingresos en ausencia de hecho imponible en el impuesto sobre el valor añadido*, Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, núm. 442.

De la Riva Garriga, F.J. (1984), *La política fiscal comunitaria y su incidencia para España*, Documentación Administrativa, núm. 202.

Doliwa, K. (2008), *Dobra wiara jako wyrażenie języka prawnego*, Monitor Prawniczy, núm. 6.

Englisch, J. (2009), *VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes*, en: Lang, M., Melz, P., Kristofferson, E., *Value Added Tax and Direct Taxation. Similarities and Differences*.

Ereño García, O. (2006), *La inversión del sujeto pasivo en el sector de los residuos*, Forum fiscal de Alava, Mes 5.

Falcón y Tella, R. (2006), *Las cadenas de fraude en el IVA y la STJCE de 12 de enero de 2006: la incompatibilidad con la Sexta Directiva de los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el anteproyecto de ley de prevención del fraude*, Quincena Fiscal, núm. 2.

Falcón y Tella, R. (2006), *El fraude de ley y el IVA [STJCE Halifax, de 21 febrero 2006]: la imposibilidad de sancionar y la necesidad de tener en cuenta el IVA soportado*, Revista Quincena Fiscal, núm. 6/2006 parte Editorial, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.

Falcón y Tella, R. (2006), *La responsabilidad subsidiaria prevista en el nuevo art. 87, cinco, LIVA: una medida vacía de contenido (en la medida en que si el comprador conoce el fraude la responsabilidad es solidaria, y si no lo conoce, la responsabilidad resulta inexigible) que debería sustituirse por una ampliación de los supuestos de inversión del sujeto pasivo*, Quincena Fiscal, núm. 21.

Falcón y Tella, R. (2007), *La inversión del sujeto pasivo en las entregas de teléfonos móviles y microprocesadores realizadas en el Reino Unido: un posible ejemplo a seguir*, Quincena Fiscal, núm. 14.

Falcón y Tella, R. (2010), *El lugar de prestación de los servicios y otras modificaciones introducidas por la ley 2/2010 con carácter retroactivo*, Quincena fiscal, núm. 7.

Fedeli, S., Forte, F. (2011), *International VAT Fraud: The Carousel Game*, Journal of Modern Accounting and Auditing, vol. 7, núm. 3.

Ferio, A.G.A. (1995), *Tax Coordination and Harmonisation*, en: *Tax Policy Handbook*, ed. P. Shome, Washington.

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, núm. 149.

Galapero Flores, R. (2007), *Improcedencia de sanción impuesta por la inspección de los tributos. Falta de ingreso de cuotas de IVA en operaciones de inversión del sujeto pasivo*, Jurisprudencia tributaria, 2007-III.

García Novoa, C. (2004), *La deducción del IVA soportado en los supuestos en el que el destinatario es sujeto pasivo del impuesto*, Jurisprudencia tributaria, núm. 20.

García Novoa, C. (2007), *Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude*, Quincena Fiscal, núm. 13.

García Novoa, C. (2012), *La deducción en el IVA*, Noticias de la Unión Europea, núm. 331.

García Moreno, V.A. (2017), *Inversión del sujeto pasivo en el IVA y delito fiscal*, Carta tributaria, Revista de opinión, núm. 24.

Gómez Gómez-Plana, A., Pascual Arzoz, P. (2008), *Fraude fiscal e IVA en España: Incidencia en un modelo de equilibrio general*, Hacienda Publica Española, núm. 199 (4).

Gorspe Oviedo, J.I. (2010), *La medida antiabuso del artículo 15 de la Ley General Tributaria*, Repercusiones tributarias de la ampliación de la Unión Europea: [recurso electrónico] / coord. por Labeaga Azcona, J.M., Chico de la Cámara, P., Ruiz Garijo, M.

Gorspe Oviedo, J.I. (2012), *El sujeto pasivo y los responsables en el IVA*, Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA / Chico de la Cámara, P. (ed. lit.), Galán Ruiz, J. (ed. lit.), vol. 2.

Gorospe Oviedo, J.I. (2014), *Las garantías del contribuyente en los tratados internacionales europeos (Carta de Derechos Humanos y Convenio Europeo de Derechos Humanos)*, Crónica Tributaria, núm. 153.

Gorospe Oviedo, J.I. (2020), *Derechos fundamentales de los contribuyentes frente a las actuaciones de la administración tributaria*, Civitas. Revista española de derecho financiero, núm. 186.

Greggi, M. (2012), *Il Principio d'Inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: Profili nazionale e comunitari*, Pacini Editore, Pisa.

Groussot, X. (2006), *General Principles of Community Law*, Groningen, Europa Law Publishing.

Henkow, O. (2008), *Neutrality of VAT for taxable persons: a new approach in European VAT?*, EC Tax Review, vol. 5.

Herrero de la Escosura, P. (1996), *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Universidad de Oviedo, Marcial Pons.

James, S. (2000), *Can We Harmonise Our Views on European Tax Harmonisation?*, Bulletin for International Taxation, núm. 6.

Ibáñez García, I. (2003), *Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario*, trabajo publicado en Noticias de la Unión Europea, núm. 226.

Karwat, P. (2012), *Dyrektywa VAT 2006/112/WE*, UNIMEX.

Keen, M., Smith, S. (1996), *The Future of Value Added Tax in the European Union*, Economic Policy.

Keen, M, Smith S. (2000), *¡Viva VIVAT!*, International Tax and Public Finance 7, núm. 6.

Keen, M., Mintz, J. (2004), *The optimal threshold for a value-added tax*, Journal of Public Economics, núm. 88.

Keen, M., Smith S. (2006), *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?*, National Tax Journal, vol. LIX, núm. 4.

Kjellgren, A. (2000), *On the Border of Abuse*, European Business Law Review.

Kokocińska, K. (2019), *Działania państwa na rzecz rozwoju przedsiębiorczości- ujęcie normatywne funkcjonalne i strukturalne*, en: Borkowski A., Małeckki, W., *Państwo a przedsiębiorca- aktualne wyzwania*, Prawo, Universidad de Breslavia.

Kolozs, B. (2009), *Neutrality in VAT*, en: Lang, M., Melz, P., Kristoffersson E., *Value Added Tax and Direct Taxation, Similarities and Differences*, IBFD.

Kopits, G. (1992), *Tax harmonization in the European Community: policy issues and analysis*, International Monetary Fund, "Occasional Paper", vol. 94.

Lago Peñas, S. (2008), *Economía sumergida y fraude fiscal en España: ¿qué sabemos? ¿qué podemos hacer?*, Funcas, Estudios de la Fundación.

Lago Peñas, S., Fernández Leiceaga, X., Vaquero García, A. (2016), *Economía sumergida y fraude fiscal en España: Un análisis de la evidencia empírica*, XXIII Encuentro de Economía Pública.

Lamensch M., Ceci, E. (2018), *VAT fraud: Economic impact, challenges and policy issues*, Parlamento Europeo, Dirección General de Políticas Interiores, Departamento Temático A- Políticas Económicas y Científicas y de Calidad de Vida, 15 de octubre de 2018.

Larraz Escobar, J.A. (1993), *Las operaciones triangulares en el IVA*, Noticias de la Unión Europea, núm. 107.

Lasarte Álvarez, J. (2004), *El IVA y las operaciones intracomunitarias*, Crónica Tributaria, núm. 111.

Lasarte, Álvarez, J. (2009), *Seminario Internacional sobre armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, Sevilla, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Scuola Europea di Alti Studi Tributari de la Universidad de Bolonia, Universidad Internacional de Andalucía, Universidad Pablo de Olavide, 18-20 de junio de 2009.

Lasarte, Álvarez, J. (2010), *La coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Crónica Tributaria, núm. 137.

Lasarte Álvarez, J., Adame Martínez, F. (2012), *El IVA y los problemas actuales de las entregas intracomunitarias*, en: Adame Martínez, F. (dir.), *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el Fraude*, Junta de Andalucía- Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.

Longás Fuentes, A. (2013), *Novedades en el IVA. La Ley 7/2012, de 29 de octubre*, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 359/2013.

López Espadafor, C.M. (2016), *El Derecho de Propiedad ante la Armonización Fiscal*, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 23/2016.

Luchena Mozo, G.M. (2014), *Alcance de la inversión del sujeto pasivo en las entregas de inmuebles en los procesos concursales: A propósito de la sentencia del TJUE de 13 de junio de 2013 (C-125/12)*, Quincena fiscal, núm. 4.

Macarro Osuna, J.M. (2015), *El principio de neutralidad fiscal en el IVA*, 1ª edición, Aranzadi.

Martínez Muñoz, Y. (2010), *El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE*, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero.

Maillo González-Orús, J. (2014), *Aportaciones del mercado interior y la política de competencia europea: lecciones a considerar por otras áreas de integración regional*, Madrid: CEU Ediciones, D.L.

Maillo González-Orús, J. (dir.) (2009), *Tratado de derecho y políticas de la Unión Europea*, Aranzadi Thomson Reuters.

Maillo González-Orús, J. (2007), *¿Qué fue de la Constitución europea? el Tratado de Lisboa: un camino hacia el futuro*, Editorial Grupo Planeta: Universidad San Pablo-CEU.

McLure, Ch.E. Jr. (2001), *Globalization, Tax Rules and National Sovereignty*, Bulletin for International Taxation, 2001, núm. 8.

Miranda Fuertes, N., Nasvascues Aybar, S. (2012), *El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias. Medidas y propuestas para combatirlo*, Cuadernos de Formación, IEF, vol. 15.

Moreno Valero, P.A. (2011), *El fraude en el IVA y sus desencadenantes*, Crónica Tributaria, núm. 139.

Moreno Valero, P.A. (2011), *El IVA: Expectativas y cambios necesarios*, Justicia, núm. 9.

Nerudowá, D., Široký, J. (2009), *The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Direct Taxation*, en: Michael Lang M., Melz, P. Kristoffersson, E., *Value Added Tax and Direct Taxation, Similarities and Differences*, IBFD.

Nizzo, C. (1997), *L'abuso dei "diritti comunitari: un quesito non risolto*, Diritto del commercio internazionale.

Nuñez Graón, M. (2001), *La sujeción al IVA. Operaciones interiores e intracomunitarias*, Marcial Pons, Madrid.

Oręziak, L. (2007), *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, Warszawa.

Palao Taboada, C. (2007), *New Income Tax Law and Anti-Fraud Legislation in Spain*, Bulletin for International Taxation, abril 2007.

Pashev, K. (2006), *Fighting VAT Fraud: The Bulgarian experience*, Center for the Study of Democracy, Munich Personal RePec Archive, Paper núm. 998.

Patón García, G. (2007), *La planificazione fiscale concordata: una técnica convencional del derecho tributario italiano*, Técnicas convencionales en el ámbito tributario: perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario, Editorial Atelier, Barcelona.

Patón García, G. (2008), *La cláusula general antielusión de la Ley General Tributaria. Problemas aplicativos*, (coautoría con Collado Yurrita, M.A.), en: Collado Yurrita, M.A. (dir.), Moreno González, S., Sanz Díaz-Palacios, J.A. (coords.), *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, Atelier, Barcelona.

Patón García, G. (2009), *Últimos hitos en la normativa tributaria española contra el fraude y perspectivas de futuro*, Fraude fiscal: la experiencia en Costa Rica y España / Carrasco Parrilla, P.J. (dir.), Patón García, G. (dir.), Editorial San José (Costa Rica): Ivstitia.

Patón García, G. (2011), *La dimensión del intercambio de información tributaria en los convenios fiscales internacionales*, en: Collado Yurrita, M.A. (dir.), Patón García, G., Sánchez López, M.E. (coords.), *El intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi.

Patón García, G. (2012), *Desafíos del intercambio internacional de información tributaria y su operatividad en el fraude fiscal en España*, en: Collado Yurrita, M.A., Moreno González, S. (coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier.

Patón García, G. (2014), *Las técnicas convencionales y su compatibilidad con los principios constitucionales tributarios*. Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez / coord. por Adame Martínez, F.D., Ramos Prieto, J.; Lasarte Álvarez, F.J. (hom.), Editorial Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.

Pérez de Ayala Becerril, M. (2009), *Fundamentos de derecho tributario*, Dykinson.

Pérez de Ayala Becerril, M. (2018), *La exigencia de deudas tributarias en el concurso de acreedores por la vía de apremio: comentario de la sentencia de la Audiencia Nacional (sala de lo contencioso-administrativo) de 18 de septiembre de 2017*, Anuario de derecho concursal, núm. 44.

Pérez de Ayala Becerril, M. (2019), *Sistema tributario español*, Dykinson, (3 ed.).

Pérez Herrero, L.M. (1997), *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, editorial Cedecs, Barcelona.

Puebla Agramunt, N. (2006), *El tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y el Gobierno español en la lucha contra los fraudes de IVA en cadena*, Temas Tributarios de Actualidad, núm. 1-3, AEDAF.

Puebla Agramunt, N. (2006), *Fraudes de IVA en cadena, actividades ilícitas, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y Anteproyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, Revista Quincena Fiscal, núm. 10/2006, parte Estudios Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.

Rodríguez Márquez, J. (2008), *El abuso de derecho en el ámbito del IVA: una nueva precisión en la doctrina elaborada por la jurisprudencia comunitaria*, Revista Quincena Fiscal, núm. 9/2008.

Rozas Valdés, J.A. (1993), *El derecho tributario ante el fraude de ley*, Revista de derecho financiero y de hacienda pública, vol. 43, núm. 223.

Rozas Valdés, J.A. (2012), *De la justicia tributaria a la justicia financiera*, Revista empresa y humanismo, vol. 15, núm. 2.

Rozas Valdés, J.A. (2020), *Fundamentos y acicates de las políticas de compliance tributario*, Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, núm. 266.

Rozas Valdés, J.A. (2020), *La administración de la justicia tributaria en España*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, núm. 452.

Rubio Guerrero, J.J. (2016), *Modelos Tributarios en la UE. ¿hacia una armonización de facto de los sistemas?*, *Armonización Fiscal y aproximación de los sistemas fiscales*, Cuadernos Jean Monet, Universidad de Oviedo.

Ruiz Garijo, M. (2008), *Un nuevo y anómalo supuesto de responsabilidad tributaria en el IVA. Análisis de su adecuación al Derecho Comunitario y de su eficacia en una economía globalizada*, *Impuestos*, núm. 21.

Ruiz Hidalgo, C. (2014), *La inversión del sujeto pasivo como medida de reacción rápida en el IVA para la lucha contra el fraude fiscal. Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez / coord. por Adame Martínez, F.D., Ramos Prieto, J., Lasarte Álvarez, F.J., (hom.)*.

Ruiz Hidalgo, C. (2015), *La denegación del derecho a la deducción, exención o devolución del IVA en las adquisiciones intracomunitarias en caso de fraude, sin que se regule en la norma interna, a la vista del Asunto ITALMODA*, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 20/2015 parte Comentario de Jurisprudencia Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.

Ruiz López, D. (2021), *La elusión y la evasión fiscal*, en: Moreno González, S., Carrasco Parrilla, P.J. (directores), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, Thompson Reuters, Aranzadi.

Sánchez Arilla, T., Tavera Otero, P. (2006), *Fraude intracomunitario al IVA*, Cuadernos de formación, IEF, Colaboración 09/06, vol. I/2006.

Sánchez Sánchez, Á. (2019), *Deducción del IVA en el ámbito del fraude fiscal: un análisis a la luz de la jurisprudencia comunitaria*, *Carta Tributaria*, Revista de Opinión, núm. 47.

Santolaya Blay, M. (2011), *La nueva regla de inversión del sujeto pasivo del IVA creada por la reforma concursal: una mejora mejorable*, *Carta Tributaria*, núm. 20.

Saydé, A. (2014), *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*, Oxford.

Schenk, A. (2006), *Italy's IRAP- An Analysis from across the Atlantic*, International VAT Monitor, IBFD, núm. 6-7.

Serrano Antón, F. (2011), *Los derechos y garantías de los contribuyentes en el ordenamiento jurídico español*, Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador: Quito, marzo 2010 / Troya Jaramillo, J.V. (ed. lit.), Murillo Fierro, F. (ed. lit.).

Serrano Antón, F. (2018), *Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, núm. 419.

Serrano Antón, F. (2019), *Manual de Derecho Tributario de la Unión Europea*, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho. Servicio de Publicaciones.

Shaxon, N. (2011), *Treasure Islands, tax havens and the men who stole the world*, Vintage Books, London.

Simon, D., Rigaux, A. (2004), *La technique de consécration d'un nouveau principe: l'exemple de l'abus de droit*, Mélanges en hommage à Guy Isaac, Cinquante ans de droit communautaire, Toulouse, Presses de l'Université des Sciences sociales.

Simón Acosta, E. (2005), *EL IVA y la chatarra*, Actualidad jurídica, Aranzadi, núm. 676.

Solé Estalella, J.A. (2001), *Régimen del IVA aplicable a las adquisiciones de oro para inversión*, Noticias de la Unión Europea, núm. 197.

Soler Roch, M.T. (2011), *The Principle of Proportionality and the Prevention of Fraud in VAT*, at an EU and International Perspective: Essays in Honor of Han Kogels et seq. Van Arendonk, Jansen & Van der Paardt eds IBFD.

Soria Bas, J. (2009), *El fraude organizado en el IVA: Problemática actual y alternativas de actuación frente al mismo*, Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, núm. 319.

Soria Bas, J. (2021), *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2020 y su aplicación práctica a nuestro país*, Revista de Contabilidad y de Tributación, núm. 460.

Spies, K. (2021), *CJEU VAT Case Law in 2020: Evergreens, Revivals and New Trends*, INTERTAX, vol. 49, núm. 8 & 9.

Steiner, J., Woods, L., Twigg-Flesner, C. (2009), *EU Law*, Oxford.

Stelmachowski, A. (1998), *Zarys teorii prawa cywilnego*, Warszawa.

Suárez Mosquera, C. (2007), *La calificación jurídica de las operaciones de vinculadas, en la imposición directa, según las modificaciones realizadas por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal*, Documentos IEF, 19/2007.

Swinkels, J. (2005), *Tax Neutrality and Cross-Border Services*, VAT MONITOR, MARCH/APRIL 2005.

Tørsløv T.R., Wier L.S., Zucman G. (2018), *The missing profits of nations*, National Bureau of Economic Research, Working Paper No 24701.

Terra, B.J.M., Wattel, P.J. (2008), *European Tax Law*, Wolters Kluwer.

Westberg, B., Kristoffersson, E. (2012), *Deductions in EU VAT Law*, en: ECKER, M., LANG, M., LEJEUNE, I., *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.

Van Gerven, W. (1992), *Principe de proportionnalité, abus de droit et droits fondamentaux*, Journal Tribunal.

Verdún Fraile, E. (2014), *Controversias en la liquidación del IVA cuando procede la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Cumplimiento de requisitos formales y materiales (STJUE de 6 de febrero de 2014, asunto C-424/12, Fatorie)*, Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, núm. 375.

Villar Ezcurra M. (1999), *La Harmonización fiscal prevista por el derecho comunitario*, Revista de derecho financiero y de hacienda pública, vol. 49, núm. 252.

Villar Ezcurra, M., Rozas Valdés, J.A. (2006), *La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad*, Noticias de la Unión Europea, núm. 254/2006, Número monográfico sobre la fiscalidad del ahorro.

Villar Ezcurra, M. (2011), *El impacto de la jurisprudencia comunitaria en la armonización y coordinación fiscal*, en: *Unión Europea: armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa* / coord. por Lasarte Álvarez, F.J., Adame Martínez, F.D., Ramos Priet, J.

Villar Ezcurra, M. (2014), *La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA*, Quincena Fiscal, núm. 7, parte Estudio Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.

Villar Ezcurra, M. (2015), *El alcance del Reverse Charge como técnica coordinada en la lucha contra el fraude en el IVA*, en: AA.VV.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público, Libro Homenaje al Dr. D. Javier Lasarte*, IEF.

Vogel, K., Brands, J., Van Raad, K. (1994), *Taxation of cross-border income, harmonization, and Tax neutrality under European Community Law. An Institutional Approach*, Kluwer International Law, Amsterdam.

Zídková, H. (2014), *Determinants of VAT Gap in EU*, Prague Economic Papers, 4/2014.

Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (antes del 1 de diciembre de 2009 Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas)

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de julio de 1964, *Flaminio Costa*, C-6/64, EU:C:1964:66.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 13 de febrero de 1969, *Walt Wilhelm*, C-14/68, EU:C:1969.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 5 de mayo de 1982, *Gaston Schul Douane Expeditieur BV*, C-15/81, EU:C:1982:135.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 1 de marzo de 1983, *DEKA*, C-250/78, EU:C:1983:49.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de julio de 1984, *Campus Oil Limited y otros*, C-72/83, EU:C:1984:256.

Sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de enero de 1985, *Leclerc*, C- 229/83, EU:C:1985:1.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de febrero de 1985, *Rompelman*, C-268/83, EU:C:1985:74.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de marzo de 1987, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de los Países Bajos*, C-235/85, EU:C:1987:161.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de enero de 1998, *Belgische Staat y Ghent Coal Terminal NV*, C-37/95, EU:C:1988:1.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de junio de 1988, *Lair*, C-39/ 86, EU:C:1988:322.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de julio de 1988, *Direct Cosmetics Ltd*, C-138/86, EU:C:1988:383.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de septiembre de 1988, *Comisión/Francia*, C-50/87, EU:C:1988:429.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de junio 1990, *Zardi*, C-8/89, EU:C:1990:260.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 13 de diciembre de 1989, *Genius Holding BV*, C-342/87, EU:C:1989:635.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de junio 1990, *Hermann Schröder HS Kraftfutter GmbH & Co. KG*, C-265/87, EU:C:1989:303.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 23 de abril de 1991, *Höfner y Elser*, C-41/90, EU:C:1991:161.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 25 de julio de 1991, *Ayuntamiento de Sevilla*, C-202/90, EU:C:1991:332.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de julio de 1992, *Surinder Singh*, C-370/90, EU:C:1992:296.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 20 de octubre de 1992, *Balocchi*, C-10/92, EU:C:1993:846.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de marzo de 1993, *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 24 de octubre de 1994, *Elida Gibbs Ltd*, C-317/94, EU:C:1996:400.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de julio de 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, EU:C:1995:223.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de agosto de 1995, *Roders BV*, C-367/93, EU:C:1995:261.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 4 de octubre de 1995, *Dieter Armbricht*, C-291/92, EU:C:1995:304.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard*, C-55/94, EU:C:1995:411.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de febrero de 1996, *Intercommunale voor zeewaterontzilting (Inzo)*, C-110/94, EU:C:1996:67.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de marzo de 1996, *Pafitis*, C- 441/93, EU:C:1996:92.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de julio de 1996, *Régie Dauphinoise*, C-306/94, EU:C:1996:290.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de mayo de 1997, *Werner Skrípalle*, C-63/96, EU:C:1997:263.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 17 de septiembre de 1997, *Bernhard Langhorst*, C-141/96, EU:C:1997:417.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de diciembre de 1997, *Garage Molenheide BVBA y otros*, C-286/94, EU:C:1997:623.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de enero de 1998, *Ghent Coal Terminal NV*, C-37/95, EU:C:1998:1.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de mayo de 1998, *Alexandros Kefalas y otros*, C-367/96, EU:C:1998:222.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de diciembre de 1998, *Belgocodex SA*, C-381/97, EU:C:1998:589.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 25 de febrero de 1999, *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de junio de 1999, *Coffeeshop «Siberië» vof.*, C-158/98, EU:C:1999:334.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de septiembre de 1999, *Jennifer Gregg*, C-216/97, EU:C:1999:390.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de enero de 2000, *Tanja Krei*, C-285/98, EU:C:2000:2.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de enero de 2000, *Heerma*, C-23/98, EU:C:2000:46.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa y otros*, C-110/98 y C-147/98, EU:C:2000:145.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de mayo de 2000, *KVS International*, C-301/98, EU:C:2000:269.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de junio 2000, *Schloßstraße*, C-396/98, EU:C:2000:303.

Sentencia del del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink & Cofreth y Strobel*, C-454/98, EU:C:2000:469.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 19 de septiembre de 2000, *Ampafrance SA*, C-177/99, EU:C:2000:470.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 19 de septiembre de 2000, *Sanofi*, C-181/99, EU:C:2000:470.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de diciembre de 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 22 de febrero 2001, *Abbey National plc*, C-408/98, EU:C:2001:110.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de mayo de 2001, *Comisión de las Comunidades Europeas*, C-481/98, EU:C:2001:237.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de octubre de 2001, *Commissioners of Customs & Excise*, C-108/99, EU:C:2001:526.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de octubre de 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, EU:C:2001:526.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 25 de octubre de 2001, *Repubblica Italiana*, C-78/00, EU:C:2001:579.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de noviembre de 2001, *Reino de los Países Bajos*, C-301/97, EU:C:2001:621.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 23 de abril de 2002, *Niels Nygård*, C-234/99, EU:C:2002:244.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de octubre de 2002, *República Federal de Alemania*, C-427/98, EU:C:2002:581.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de febrero de 2003, *Auto Lease Holland BV*, C-185/01, EU:C:2003:73.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de junio de 2003, *Sinclair Collis*, C-275/01, EU:C:2003:341.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de junio de 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH*, C-305/01, EU:C:2003:377.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 23 de septiembre de 2003, *Akrich*, C-109/01, EU:C:2003:491.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de noviembre de 2003, *Elliniko Dimosio y otros*, C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 6 de noviembre de 2003, *Karageorgou y otros*, C-78/02, EU:C:2003:604.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de noviembre de 2003, *Zita Modes Sàrl*, C-497/01, EU:C:2003:644.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 1 de abril de 2004, *Bockemühl*, C-90/02, EU:C:2004:206.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de marzo de 2004, *Transport Service NV*, C-395/02, EU:C:2004:118.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de abril de 2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden*, C-487/01, EU:C:2004:263.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de abril de 2004, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, C-152/02, EU:C:2004:268.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de abril de 2004, *Walter Sudholz*, C-17/01, EU:C:2004:242.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de abril de 2004, *Finanzamt Sulingen*, C-17/01, EU:C:2004:242.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 16 de septiembre de 2004, *Cimber Air*, C-382/02, EU:C:2004:534.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de noviembre de 2004, *Temco Europe SA*, C-284/03, EU:C:2004:730.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 17 de febrero 2005, *Edith Linneweber*, C-453/02 y *Savvas Akritidis*, C-462/02, EU:C:2005:92.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de marzo de 2005, *I/S Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de abril 2005, C-25/03, *HE*, EU:C:2005:241.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de mayo de 2005, *António Jorge*, C-536/03, EU:C:2005:323.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de mayo 2005, *Kingscrest Associates Ltd i Montecello Ltd*, C-498/03, EU:C:2005:322.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 2 de junio de 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/2005, EU:C:2005:335.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de octubre de 2005, *Levob Verzekeringen*, C-41/04, EU:C:2005:649.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de diciembre de 2005, *Centralan Property Ltd*, C-63/04, EU:C:2005:773.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de enero 2006, *Optigen Ltd*, (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd*, (C-355/03) y *Bond House Systems Ltd*, (C-484/03), EU:C:2006:16.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de enero 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros*, C-255/02, EU:C:2006:121.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2006, *University of Huddersfield Higher Education Corporation*, C-223/03, EU:C:2006:124.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 30 de marzo de 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de abril de 2006, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 4 de mayo de 2006, *Massachusetts Institute of Technology*, C-431/04, EU:C:2006:291.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de mayo de 2006, *Federation of Technological Industries y otros*, C-384/04, EU:C:2006:309.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de junio de 2006, *L.u.P. GmbH*, C-106/05, EU:C:2006:380.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de junio de 2006, *Visserijbedrijf D.J. Koornstra & Zn. Vof*, C-517/04, EU:C:2006:375.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de julio de 2006, *Axel Kittel y Recolta Recycling*, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de septiembre de 2006, *Elmeka NE*, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de octubre de 2006, *Banca Popolare di Cremona Soc. coop, ari y Agenzia Entrate Ufficio Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 5 de octubre de 2006, *Ákos Nádasdi*, C-290/05, e *Ilona Németh*, C-333/05, EU:C:2006:652.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*, C-35/05, EU:C:2007:167.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre 2007, *Teleos Ltd.*, C-409/04, EU:C:2007:548.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre 2007, *Albert Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2007, *Twoh International BV*, C-184/05, EU:C:2007:550.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de octubre 2007, *KÖGÁZ rt*, C-283/06 y C-312/06, EU:C:2006:602.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 25 de octubre de 2007, *CO.GE.P. Srl*, C-174/06, EU:C:2007:634.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de febrero de 2008, *Willy Kempter KG*, C-2/06, EU:C:2008:78.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2008, *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG*, C-271/06, EU:C:2008:105.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2008, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de marzo de 2008, C-437/08, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen*, EU:C:2008:166.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de abril 2008, *Reino de Suecia*, C-167/05, EU:C:2008:202.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de mayo 2008, *Ecotrade*, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de junio de 2008, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de julio de 2008, *Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV*, C-484/06, EU:C:2008:394.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de octubre de 2008, *Julius Sabatauskas*, C-239/07, EU:C:2008:551.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 16 de octubre de 2008, *Canterbury*, C-253/07, EU:C:2008:571.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de diciembre de 2008, *Danfoss A/S, AstraZeneca A/S*, C-371/07, EU:C:2008:711.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de enero de 2009, *Petrosian*, C-19/08, EU:C:2009:41.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 5 de marzo de 2009, *J D Wetherspoon plc*, C-302/07, EU:C:2009:125.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 23 de abril de 2009, *Sandra Puffer*, C-460/07, EU:C:2009:254.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 4 de junio de 2009, *SALIX Grundstücks Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG*, C-102/08, EU:C:2009:345.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de junio de 2009, *Stadeco BV*, C-566/07, EU:C:2009:380.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de octubre de 2009, *Audiolux SA*, C-101/08, EU:C:2009:626.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de octubre de 2009, *NCC Construction Danmark A/S*, C-174/08, EU:C:2009:669.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de febrero de 2010, *Graphic Procédé*, C-88/09, EU:C:2010:76.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 25 de marzo de 2010, *Helmut Müller GmbH*, C-451/08, EU:C:2010:168.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de julio de 2010, *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, EU:C:2010:441.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 30 de septiembre 2010, *Uszodaépítő kft*, C-392/09, EU:C:2010:569.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2010, *R*, C-285/09, EU:C:2010:742.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de diciembre de 2010, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de diciembre de 2010, *Seydaland Vereinigte Agrarbetriebe*, C-239/09, EU:C:2010:778.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de diciembre de 2010, *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de diciembre de 2010, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de diciembre de 2010, *Dankowski*, C-438/09, EU:C:2010:818.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de octubre de 2011, *Tanoarch s.r.o.*, C-504/10, EU:C:2011:707.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de diciembre de 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de enero de 2012, *Kraft Foods*, C-588/10, EU:C:2012:40.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de junio de 2012, *Mahagében y Dávid*, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de julio de 2012, *EMS-Bulgaria Transport OOD*, C-284/11, EU:C:2012:458.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de julio de 2012, *Littlewoods Retail*, C-591/10, EU:C:2012:478.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2012, *Gábor Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de septiembre 2012, *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*, C-587/10, EU:C:2012:592.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de diciembre de 2012, *Bonik EOOD*, C-285/11, EU:C:2012:774.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de diciembre de 2012, *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH*, C-395/11, EU:C:2012:799.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 31 de enero de 2013, *Stroytrans EOOD*, C-642/11, EU:C:2013:54.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 31 de enero de 2013, *LVK – 56 EOOD*, C-643/11, EU:C:2013:55.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de febrero de 2013, *SIA Forwards/Valsts ieņēmumu dienests*, C-463/11, EU:C:2013:125.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de abril de 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de mayo de 2013, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de junio de 2013, *Galin Kostov*, C-62/12, EU:C:2013:391.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de junio de 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de junio de 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de junio de 2013, *Rodopi-M 91*, C-259/12, EU:C:2013:414.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de diciembre de 2013, *Koushkaki*, C-84/12, EU:C:2013:862.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de febrero de 2014, *Fatorie SRL*, C-424/12, EU:C:2014:50.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de julio de 2014, *Torresi*, C-58/13 y C-59/13, EU:C:2014:2088.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, *GMAC UK plc*, C-589/12, EU:C:2014:2131.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de diciembre de 2014, *Italmoda*, C-131/13, EU:C:2014:2455.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 23 de abril de 2015, *GST — Sarviz Germania*, C-111/14, EU:C:2015:267.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de septiembre de 2015, *Ivo Taricco y otros*, C-105/14, EU:C:2015:555.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de octubre 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses Kft.*, C-419/14, EU:C:2015:832.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de mayo de 2016, *Envirotec Denmark*, C-550/14, EU:C:2016:354.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de julio de 2016, *JZ*, C-294/16, EU:C:2016:610.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de febrero de 2017, *Euro Tyre BV*, C-21/16, EU:C:2017:106.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de junio de 2017, *Compass Contract Services Limited*, C-38/16, EU:C:2017:454.

Sentencia del del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de junio de 2017, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de noviembre de 2017, *Cussens*, C-251/16, EU:C:2017:881.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de febrero de 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115.

Sentencia del del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de abril de 2019, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2 de julio de 2020, *Terracult SRL*, C-835/18, EU:C:2020:520.

Conclusiones de los Abogados Generales del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Conclusiones del Abogado General Sr. José Luís Vilaca de 27 de enero de 1988, EU:C:1988:36.

Conclusiones del Abogado General Sr. Gordon Slynn de 31 de mayo de 1988, EU:C:1988:274.

Conclusiones del Abogado General Sr. Dámaso Ruiz- Jarabo Colomer de 11 de julio de 1996, EU:C:1996:296.

Conclusiones del Abogado General Sr. Giuseppe Tesauro de 4 de febrero de 1998, EU:C:1998:41.

Conclusiones del Abogado General Sr. Georges Cosmas de 12 de febrero 1998, EU:C:1998:56.

Conclusiones del Abogado General Sr. Siegbert Alber de 16 de mayo de 2000, EU:C:2000:252.

Conclusiones del Abogado General Sr. M. Poiares Maduro de 18 de mayo de 2004, EU:C:2004:309.

Conclusiones del Abogado General Sr. Damaso Ruiz- Jarabo Colomerde de 13 de enero de 2004, EU:C:2004:19.

Conclusiones del Abogado General Sr. L.M. Poiares Maduro de 16 de febrero de 2005, EU:C:2005:89.

Conclusiones del Abogado General Sr. Damaso Ruiz- Jarabo Colomerde de 22 de febrero de 2005, EU:C:2005:99.

Conclusiones del Abogado General Sr. L.M. Poiares Maduro de 7 de abril de 2005, EU:C:2005:200.

Conclusiones del Abogado General Sr. F.G. Jacobs de 17 de mayo de 2005, EU:C:2005:1.

Conclusiones del Abogado General Sra. Eleanor Sharpstone de 13 de julio de 2006, EU:C:2006:478.

Conclusiones de la Abogado General Sra. Juliane Kokott de 11 de enero de 2007, EU:C:2007:7.

Conclusiones del Abogado General Sr. Ján Mazák de 25 de octubre de 2007, EU:C:2007:638.

Conclusiones de la Abogado General Sra. Eleanor Sharpston de 13 de marzo de 2008, EU:C:2008:173.

Conclusiones de la Abogado General Sra. Eleanor Sharpston de 13 de marzo 2008, EU:C:2008:173.

Conclusiones del Abogado General Sr. Paolo Mengozzi de 22 de diciembre de 2008, EU:C:2008:769.

Conclusiones de la Abogado General Sra. Juliane Kokott de 12 de marzo de 2009, ECLI:EU:C:2009:149.

Conclusiones del Abogado General Sr. Yves Bot de 18 de junio de 2009, EU:C:2009:383.

Conclusiones del Abogado General Sr. Paolo Mengozzi de 22 de abril de 2010, EU:C:2010:218.

Conclusiones de la Abogado General Sra. Juliane Kokott de 22 de septiembre de 2011, EU:C:2011:613.

Conclusiones del Abogado General Sr. Jan Mazák de 19 de julio de 2012, EU:C:2012:493.

Conclusiones de la Abogado General Sra. Juliane Kokott de 20 de junio de 2013, EU:C:2013:421.

Conclusiones de la Abogado General Sra. Juliane Kokott de 17 de diciembre de 2015,
EU:C:2015:822.

Conclusiones del Abogado General Sr. Maciej Szpunar del 11 de septiembre de 2014,
EU:C:2014:2217.

Conclusiones de la Abogado General Sra. Juliane Kokott de 6 de noviembre de 2014,
EU:C:2014:2351.

Conclusiones del Abogado General Sr. Michal Bobek de 7 de septiembre de 2017,
EU:C:2017:648.

Conclusiones del Abogado General Sr. Michal Bobek de 22 de mayo de 2019,
EU:C:2019:442.

Conclusiones del Abogado General Sr. Michal Bobek de 26 de marzo de 2020,
EU:C:2020:233.