

LA INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO COMO RECURSO TÉCNICO Y MEDIDA ANTIFRAUDE EN EL IVA

MARTA VILLAR EZCURRA

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad San Pablo-CEU

Quincena Fiscal Aranzadi 7
Abril I - 2014
Págs. 41 - 83

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL TEMA. 2. LAS DIRECTIVAS IVA COMO MARCO JURÍDICO DE LAS NUEVAS MEDIDAS ANTIFRAUDE. 3. LOS SUPUESTOS DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA. 3.1. *Entregas de inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.* 3.1.1. La conformidad del supuesto al derecho comunitario. 3.2. *Entregas exentas en las que el sujeto pasivo haya renunciado a la exención.* 3.3. *Entregas en ejecución de garantía.* 3.4. *Ejecuciones de obras inmobiliarias y cesiones de personal.* 4. EXIGENCIAS DE LA RECIENTE JURISPRUDENCIA COMUNITARIA. 4.1. *Sobre las cláusulas antifraude.* 4.2. *Sobre la relevancia del principio de neutralidad y el derecho a deducir.* 4.3. *Sobre la especial incidencia de los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica.* 5. REFLEXIONES FINALES. 6. BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN: El trabajo analiza el marco jurídico comunitario aplicable a la técnica de la inversión del sujeto pasivo en el IVA y el fundamento de los distintos supuestos que contempla la normativa española. Especial atención se presta a las entregas de inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal, a las entregas de inmuebles exentas en las que el sujeto pasivo haya renunciado a la exención, a las entregas de inmuebles en ejecución de garantías, a las ejecuciones de obras inmobiliarias y a las cesio-

ABSTRACT: This article analyzes the EU legal framework applicable to the reverse charge VAT mechanism and the basis of the different cases included in the Spanish regulations. Special attention is paid (i) to real estate supplies as a result of a bankruptcy process, (ii) to exempt real estate supplies in which the taxpayer has waived an exemption, (iii) to real estate supplies as a consequence of the enforcement of guarantees, (iv) to construction works and transfers of personnel for its implementation. Being VAT a har-

nes de personal para su realización. Siendo el IVA un tributo armonizado, la inclusión de nuevos supuestos de inversión no debe ir más allá de los supuestos taxativamente contemplados en las Directivas comunitarias o expresamente autorizados por el Consejo para combatir el fraude. El trabajo concluye, a la vista de la jurisprudencia comunitaria, que si bien la extensión de la regla de inversión del sujeto pasivo para combatir el fraude es posible e incluso deseable, tiene límites muy precisos en los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica.

PALABRAS CLAVE: IVA, técnica de inversión del sujeto pasivo, fraude fiscal, medidas anti-fraude, Directivas IVA.

monized tax, the inclusion of new reverse charge cases must not go beyond the assumptions clearly referred to in the directives or expressly authorized by the Council to combat fraud. The article concludes, in view of the community case-law that while the extension of the rule of investment of the taxpayer to combat fraud is possible and even desirable, it is limited by the principles of proportionality and legal certainty.

KEY WORDS: VAT, reverse charge system, tax fraud, anti-avoidance tax measures, EU Directives.

Fecha recepción original: 13 diciembre 2013

Fecha aceptación: 14 enero 2014

1. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL TEMA

El problema del fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) representa pérdidas significativas de varios billones de euros al año¹ que afectan tanto al presupuesto de la Unión Europea (UE) como al de los Estados miembros, pero también a la competitividad de las empresas cumplidoras, por lo que encontrar la mejor forma de combatirlo se ha convertido en cuestión prioritaria de interés común.

Con la eliminación de fronteras fiscales y la entrada en vigor en 1993 del nuevo hecho imponible en el IVA de adquisiciones intracomunitarias, la posibilidad de cometer fraude aumentó significativamente² y, en particular, las conductas consistentes en que un proveedor censado a efectos de IVA factura unas entregas y desaparece sin declarar ese IVA, pero dejando al cliente (que también es un sujeto pasivo) en posesión de una factura válida para ejercitar el derecho a deducir. En estos casos, la Hacienda Pública no percibe el IVA por la entrega, pero debe permitir que el siguiente operador de la cadena deduzca el IVA soportado.

Este fenómeno se ha convertido en lo que se conoce como «fraude intracomunitario del operador desaparecido» y 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. Además, estas operaciones suelen organizarse en el marco de una serie de entregas en las que los mismos bienes circulan varias veces de

1. Vid. http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-874_en.htm?locale=en.

2. Uno de los principales problemas reside en que el sistema instituido en 1993 para el intercambio de información entre los Estados miembros sobre las entregas intracomunitarias de mercancías no permite obtener puntualmente la información adecuada para combatir eficazmente el fraude en el IVA.

unos Estados miembros a otros –lo que se conoce como «fraude carrusel»–, por lo que 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 está produciendo también en prestaciones de servicios.

Entre las diversas medidas propuestas desde las instancias de la UE³ 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.

En su origen, el IVA articulaba la inversión del sujeto pasivo, fundamentalmente, como una necesidad de técnica tributaria, impuesta por la circunstancia de que en algunas operaciones gravadas por el impuesto, quienes realizaban la entrega o prestaban el servicio no estaban establecidos en España y, en atención a lo previsto en el artículo 21.1.a) de la Sexta Directiva⁴, resultaba necesario asegurar el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales del tributo y su control, atribuyendo la condición de sujeto pasivo al destinatario de dichas operaciones⁵.

La inversión del sujeto pasivo –como señalara con acierto el profesor ALBIÑANA⁶– no deja de ser un concepto hacendístico o académico, pues en todos los casos el sujeto pasivo es quien aparece designado como tal por la Ley para cumplir las obligaciones materiales y formales del tributo⁷. Sólo existe inversión

3. Vid. *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 solo 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. Vid. *Comunicación de 23 de noviembre de 2007, sobre determinados elementos clave para definir una estrategia contra la defraudación del IVA en la UE* (COM 2007, 758 final).
4. Según el artículo 21.1.a) de la Sexta Directiva IVA 77/388/CEE, de 17 de mayo: «serán deudores del Impuesto sobre el Valor Añadido: 1. en operaciones de régimen interior: a) el sujeto pasivo que efectúe una operación gravada, que no sea ninguna de las enunciadas en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 y ejecutadas por un sujeto pasivo establecido en el extranjero. Cuando la operación gravada sea efectuada por un sujeto pasivo establecido en el extranjero, los Estados miembros podrán disponer que el impuesto es debido por otra persona. A estos efectos podrán ser especialmente designados un representante del fisco o el destinatario de la operación gravada. Los Estados miembros podrán disponer igualmente que una persona que no sea sujeto pasivo esté obligada solidariamente a pagar el impuesto».
5. Vid. *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Proyecto de Ley y Memoria*, Instituto de Estudios Fiscales, 1985, p. 17.
6. Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis y Comentarios*, Ediciones Deusto, Barcelona, 1994, p. 92.
7. Tanto el artículo 30 de la Ley General Tributaria de 1963 como el artículo 36 de la vigente, configuran de modo exclusivo la condición de sujeto pasivo como la designación

en sentido técnico, por mandato de la ley, porque la configuración como sujeto pasivo del destinatario de las operaciones es una excepción a la regla general de que el sujeto pasivo es quien entrega los bienes o presta los servicios en las sucesivas etapas de la cadena de producción y distribución de los mismos, que el impuesto plurifásico toma en consideración para definir su hecho imponible.

En palabras de la Comisión Europea, *«el mecanismo de inversión del sujeto pasivo supone que el proveedor no cobra IVA alguno a sus clientes sujetos pasivos, los cuales, a su vez, pasan a ser responsables del pago del impuesto. En la práctica, los clientes (en la medida en que sean sujetos pasivos normales con derecho a deducción íntegra) realizarán la declaración y la deducción al mismo tiempo, sin efectuar ningún ingreso efectivo a la Hacienda. En este sentido, se elimina la posibilidad teórica de cometer fraude»*⁸.

Este margen del legislador en la definición de la condición de sujeto pasivo, unido al amplio ámbito de aplicación del IVA es lo que ha dado lugar a que la denominada *inversión del sujeto pasivo* se aplique a una pluralidad de supuestos —casi todos ellos vinculados a la actividad económica transfronteriza— desde las primeras etapas de la andadura de este Impuesto y a que el catálogo se haya ido ampliando, por motivaciones en algunos casos bien distintas, pero siempre bajo el denominador común de asegurar el cumplimiento y el control, o al menos simplificarlo, de las obligaciones tributarias.

Dos soluciones se barajaron por las instituciones comunitarias para combatir el fraude en el IVA, modificar las Directivas de IVA para introducir nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo o bien, autorizar a los Estados miembros a adoptar medidas antifraude conforme al procedimiento establecido en el artículo 395 de la Directiva de IVA. En virtud del mismo, el Consejo, actuando por unanimidad a propuesta de la Comisión, puede autorizar a cualquier Estado miembro la introducción de una medida específica que se desvíe de lo establecido por la Directiva, entre otros motivos, para prevenir el fraude.

Algunos Estados miembros han solicitado autorización al Consejo, en virtud del artículo 395 de la Directiva de IVA⁹, para adoptar medidas especiales

legal para el cumplimiento de la obligación tributaria principal y de las obligaciones formales inherentes a la misma.

8. Vid. Propuesta de Directiva 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, de 29 de septiembre de 2009 [COM (2009) 511 final], p. 3.
9. Según el artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2012: *«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. Las medidas cuyo propósito sea la simplificación del procedimiento de cobro del impuesto, no podrán 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. 2. El Estado miembro que desee introducir la medida a que se refiere el apartado 1, enviará una solicitud a la Comisión y facilitará a ésta toda la información necesaria. Si la Comisión considera que no posee toda la información necesaria, dispondrá de un plazo de dos meses a partir de la recepción de la solicitud para ponerse en contacto con el Estado miembro interesado e indicarle la información adicional que necesita. Una vez*

de excepción y combatir así «*ciertos tipos de evasión o elusión fiscal*» –tramas de fraude–, a través de un sistema selectivo de aplicación de la inversión del sujeto pasivo, en aquellos sectores particularmente vulnerables al riesgo de fraude o para determinados bienes, pero lo cierto es que las distintas respuestas individuales de los Estados miembros no aseguran medidas eficaces. De otro lado, puede ocurrir que después de diez meses de la solicitud presentada por el Estado miembro, la Comisión proponga no conceder la autorización solicitada o que no se logre la unanimidad requerida en el Consejo¹⁰.

Además de estas derogaciones concedidas singularmente, las Directivas armonizadoras se han visto modificadas para contemplar la posibilidad de introducir la técnica de inversión de sujeto pasivo en específicas categorías de hechos imponibles (importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes y prestaciones de servicios externas), de operaciones (transferencia de derechos de emisión) o de sectores económicos (construcción), ampliándose de esta manera poco a poco los ámbitos afectados, como línea de defensa *ad hoc* al hilo de los fraudes detectados.

A pesar del ingente número de operaciones que hoy se sujetan a esta regla especial¹¹, las instituciones de la UE continúan resistiéndose a generalizar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo como alternativa al vigente sistema IVA, fundamentalmente, debido a que se altera el principio general del Impuesto, que exige el gravamen en cada fase del proceso de distribución, por su valor añadido, pues el sistema denominado de «pagos fraccionados» permite minimizar el riesgo de pérdida recaudatoria. De otro lado, la generalización de este sistema presenta el inconveniente de añadir nuevas obligaciones y perjudicar a los sujetos que operan en sectores en los que es raro el fraude, que además, han de soportar costes adicionales, como son los de verificación de la condición de consumidor final y la obligación de declarar las operaciones.

Puede que al margen de cuestiones técnicas y obligaciones formales, en la práctica jurídica, en casi todos los casos de autorepercusión, el sujeto obligado por la norma prefiera ser él mismo quien controle el proceso de emisión de

que la Comisión disponga de toda la información pertinente para la ponderación de la solicitud, lo notificará al Estado miembro requirente dentro del mes siguiente y transmitirá la solicitud, en la lengua original, a los demás Estados miembros. 3. Dentro de los tres meses siguientes al envío de la notificación mencionada en el segundo párrafo del apartado 2, la Comisión presentará al Consejo una propuesta apropiada o, si tiene objeciones que plantear a la solicitud de excepción, una comunicación en la que expondrá esas objeciones. 4. El procedimiento de los apartados 2 y 3 deberá completarse, en cualquier caso, en un plazo de ocho meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud por la Comisión».

10. Deben tenerse en cuenta los plazos previstos en esta disposición. Sobre este tema y otras posibles soluciones en el marco de las medidas de reacción rápida para combatir el fraude en el IVA, incluida la posibilidad de reformar el procedimiento de autorización para combatir urgentemente el fraude masivo mediante la incorporación de normas de «comitología» puede consultarse: LEJEUNE, Ine, DE MAEIJER, Stein and VERMEIRE, Liesbeth, «Quick reaction mechanism against EU VAT», *International VAT Monitor*, 2013, p. 95.
11. Desde el 1 de enero de 2010, el ámbito de aplicación se extendió sobremanera en las prestaciones de servicios.

factura, que es el que le permite ejercitar el derecho a deducir, pero la valoración de cuál es la mejor opción de técnica jurídica dependerá del contexto concreto del país de que se trate, pues la armonización de la Directiva establece las posibles opciones y los principios que se han de respetar.

No obstante, a la vista del crecimiento del fraude en el IVA, han recobrado fuerza las originarias ideas de generalizar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo¹². En su Comunicación de 20 de octubre de 2003, la Comisión Europea había ya planteado la necesidad de modificar de forma sustancial el sistema IVA para combatir eficazmente el fraude, proponiendo a los Estados miembros optar por la generalización de la inversión del sujeto pasivo, pero finalmente se decantó por analizar los puntos débiles, perfeccionar el sistema en vigor y reforzar al mismo tiempo la cooperación administrativa y los métodos de control de los Estados miembros. Otras Comunicaciones, en 2006¹³ y 2007, fueron delimitando la estrategia común contra el fraude en el IVA, sirviendo de bases para el Consejo Europeo de 4 de diciembre de 2007¹⁴.

Como condición previa para cualquier cambio del sistema actual del IVA, se estableció que éste debía ajustarse a los siguientes parámetros:

- Reducir considerablemente las posibilidades de fraude y excluir nuevos riesgos notables de fraude.
- No ocasionar una carga administrativa desproporcionada para las empresas y las Administraciones fiscales.
- Garantizar la neutralidad del impuesto y un tratamiento no discriminatorio en el Estado miembro de los operadores nacionales y de los operadores que no estén establecidos en el mismo.
- Si se toma en consideración la posibilidad de una aplicación optativa de este mecanismo, convendría garantizar el cumplimiento de condiciones estrictas en el marco comunitario, sobre todo en lo que respecta al buen funcionamiento del mercado interior, y la aplicación de la política de

12. Desde 1962 se contempla esta posibilidad, habiendo sido Han Kogels uno de los mayores defensores. Vid. BEELEN, Stan, «Is a Generalized Reverse Charge Mechanism the Obvious Remedy against VAT Fraud?», HENK VAN ARENDONK *et al.* (edit.): *VAT in an EU and International Perspective. Essays in honour of Han Kogels*, IBFD, Amsterdam, 2011, pp. 81-89.

13. Vid. *Comunicación relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude. Modificación del sistema común de IVA e impuestos especiales*, de 31 de mayo de 2006 [COM (2006) final]. Esta Comunicación explicita dos cuestiones importantes que plantea el cambio de naturaleza del sistema actual: el nivel de seguridad jurídica para los operadores que apliquen el sistema de autoliquidación de buena fe y las ventajas y costes de su aplicación. Añade que convendría garantizar el cumplimiento de condiciones estrictas en el marco comunitario, sobre todo en lo que respecta al buen funcionamiento del mercado interior, y la aplicación de la política de simplificación (normativa divergente, especialmente en materia de facturación y obligaciones complementarias).

14. Conclusiones del Consejo, de 4 de diciembre de 2007, 15698/07 (Presse 1270).

simplificación (normativa divergente, especialmente en materia de facturación y obligaciones complementarias)¹⁵.

El 16 de marzo de 2005, la Comisión Europea presentó una Propuesta para simplificar la aplicación del Impuesto y generalizar medidas de excepción para la lucha contra el fraude y la evasión fiscales¹⁶. Presumiblemente, el *Memorandum* explicativo de la Propuesta se refería a los problemas de fraude cuando aludía a determinados proveedores en sectores económicos en los que resulta probada la particular dificultad de control para los Estados, por ejemplo, debido a la naturaleza o a la estructura del sector, como ocurre con el sector de la construcción o la entrega de residuos¹⁷. La Propuesta se convirtió en la Directiva 2006/69/CE, de 24 de julio, que en esencia, permite a todos los Estados miembros aplicar, con carácter opcional, derogaciones de la Directiva autorizadas individualmente para prevenir o combatir el fraude.

Estas medidas, que modificaban la Directiva 77/388/CEE (Sexta Directiva), se incorporaron lógicamente en la refundición de la vigente Directiva 2006/112/CE, permaneciendo inalterados alcance, contexto y objetivos. Entre las medidas facultativas anti-fraude, se incluye, la posibilidad de establecer que el sujeto pasivo sea el destinatario en «la entrega de bienes entregados como garantía por un sujeto pasivo a otro en ejecución de dicha garantía»¹⁸. Se extiende, de esta manera, a todos los Estados miembros una posibilidad que fue originalmente concedida como derogación singular de lo previsto en la Directiva de IVA a Austria y Alemania por efecto de las Decisiones 2002/880/CE, de 5 de noviembre de 2002¹⁹ y 2004/290/CE, de 30 de marzo de 2004²⁰, pudiendo los Estados miembros limitar las entregas de bienes a las que se aplica la disposición (por ejemplo, sólo a los bienes inmuebles), siempre y cuando lo comuniquen al Comité del IVA si la medida no estaba autorizada antes del 13 de agosto de 2006.

En todo caso, hasta 2008²¹ no se presentaron formalmente a análisis las

15. Vid. *Comunicación relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude. Modificación del sistema común de IVA e impuestos especiales*, de 31 de mayo de 2006 [COM (2006) final].
16. Vid. COM (2005) 89 final.
17. Vid. TERRA, Ben and KAJUS, Julie, *A Guide to European VAT Directives. Introduction European VAT 2012*, Vol. 1, IBFD, 2012, p. 1171.
18. Actualmente recogida en el artículo 199.1.e) de la Directiva.
19. Dicha Decisión autorizó a Austria a inaplicar, en determinados casos, el apartado 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva 77/388/CEE, hasta el 31 de diciembre de 2007. Esta Decisión fue derogada, con efectos de 1 de enero de 2008, por la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006.
20. Esta Decisión autorizó a Alemania a poner en práctica una medida de excepción al artículo 21 de la Sexta Directiva 77/388/CEE, para designar como deudor del impuesto al destinatario del suministro de bienes o de la prestación de servicios contemplados en el artículo 2 de dicha Decisión, con efectos del 1 de abril de 2004 y hasta el 31 de diciembre de 2008. Esta Decisión se derogó con efectos de 1 de enero de 2008, por la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006.
21. Vid. COM (2008) 109 final de 22 de febrero de 2008 y SEC (2008) 249 de la misma. Vid. asimismo la Comunicación de 1 de diciembre de 2008, *Estrategia coordinada con*

dos medidas consideradas de mayor alcance respecto del característico esquema del IVA: un régimen de imposición de las operaciones intracomunitarias y un régimen general de inversión del sujeto pasivo. La Comisión Europea manifestó entonces su disposición a elaborar un proyecto piloto para determinar si el mecanismo de inversión del sujeto pasivo podría constituir o no una respuesta adecuada al problema del fraude en el IVA, pero en ausencia de acuerdo político para avanzar en estas medidas de mayor alcance, se acogieron estrategias más conservadoras ligadas a medidas tendentes a impedir que los defraudadores potenciales exploten indebidamente el sistema del IVA, a incrementar las vías de detección del fraude, y a mejorar las posibilidades de recaudación de las deudas tributarias no ingresadas debido al fraude y de sancionar a los defraudadores.

Por ello, el 29 de septiembre de 2009, se propuso de nuevo la adopción de una Directiva²² que ampliara el mecanismo de inversión el sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude, sobre bases bien distintas de las de aquel proyecto piloto. Debido a que sólo una parte de sus propuestas –en concreto la relativa a los derechos de emisión de gases de efecto invernadero²³– fue finalmente acogida y convertida en regla de Derecho mediante la adopción de la Directiva 2010/23/UE, de 16 de marzo de 2010, la Comisión Europea ha vuelto a insistir en recomendar la extensión de la aplicación opcional de la inversión del sujeto pasivo en los mismos términos de su originaria Propuesta, tal y como explica en su Comunicación de 6 de diciembre de 2012²⁴, esto es, su aplicación respecto a los bienes siguientes: 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 uso; dispositivos de circuitos integrados, tales como microprocesadores y unidades centrales de proceso, en un estadio anterior a su integración en productos de consumo final; perfumes y finalmente, metales preciosos, siempre que les sea aplicable el régimen especial de los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, de conformidad con los artículos 311 a 343 o el régimen especial del oro de inversión, de acuerdo con los artículos 344 a 356²⁵.

En definitiva, contamos con una nueva regulación de la armonización del

vistas a mejorar la lucha contra el fraude en materia de IVA en la Unión Europea [COM (2008) 807 final].

22. La Propuesta de Directiva 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, de 29 de septiembre de 2009 [COM (2009) 511 final].
23. Se estima en pérdidas más de 5 billones de euros los debidos a fraudes relacionados con los derechos de emisión de gases de efecto invernadero. Europol considera que el 90% de todo el mercado de derechos de emisión de CO₂ es fraudulento (vid.:<https://www.europol.europa.eu>).
24. Vid. *An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*, citada ut supra (nota 3).
25. Cfr. Propuesta de Directiva de 29 de septiembre de 2009, cit. Anexo VI A lista de bienes y servicios a los que se refiere el artículo 199 bis.

IVA que posibilita a los Estados miembros incorporar como medida antifraude 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 solo para evitar un perjuicio económico a la Hacienda Pública y 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 aplicación²⁶.

En línea con las estrategias y normas de la UE anteriormente expuestas, la Ley 7/2012²⁷ ha incorporado en el IVA y en el Impuesto General Indirecto Canario nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, en particular, en las operaciones de entregas de inmuebles y en situaciones concursales. Por su parte, el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre²⁸ introduce en el Reglamento del IVA las adaptaciones necesarias para aplicar los nuevos supuestos. Así, para mejorar el control, establece la necesidad de identificar separadamente las operaciones en las que se produzca la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en el IVA²⁹ e introduce una nueva disposición relativa a la «aplicación de la reglas de inversión del sujeto pasivo»³⁰.

A la vista del análisis de la normativa española se plantea si esta nueva extensión de la técnica de inversión del sujeto pasivo y el modo en que se define, respeta los parámetros de la normativa de la UE tal y como ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia (TJ) o si, por el contrario, se han excedido los márgenes admisibles.

En este trabajo se analiza el marco jurídico comunitario en que las normas españolas fundamentan los cambios consistentes en aplicar la técnica de la in-

-
26. Vid. LONGÁS FUENTES, Antonio, «Novedades en el IVA. La Ley 7/2012, de 29 de octubre», *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 359/2013, p. 29.
 27. 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 fraude (BOE núm. 261, de 30 de octubre de 2012).
 28. Este Real Decreto modifica el Reglamento del IVA y otras normas tributarias (BOE núm. 257, 26 de octubre de 2013).
 29. Vid. artículo 44.1 k) del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio).
 30. El nuevo artículo 24 *quater* impone la obligación de comunicar con carácter previo o simultáneo a la adquisición de bienes y servicios en que consistan las operaciones y contempla la posibilidad de los destinatarios de determinadas operaciones de acreditar, bajo su responsabilidad, mediante una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, que concurren en cada caso y según proceda las siguientes circunstancias: a) que están actuando, con respecto a dichas operaciones en su condición de empresarios o profesionales; b) que tienen derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes inmuebles; c) que las operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

versión del sujeto pasivo a nuevos supuestos, especialmente los introducidos en la Ley 7/2012, y en particular, las exigencias que se deducen de la reciente jurisprudencia comunitaria europea, marco de legalidad ineludible para valorar críticamente las recientes medidas internas adoptadas.

2. LAS DIRECTIVAS IVA COMO MARCO JURÍDICO DE LAS NUEVAS MEDIDAS ANTIFRAUDE

Constituyen referencia obligada la Directiva 2006/69/CE, de 24 de julio de 2006, que modifica la Directiva 77/388/CEE, la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, que admite el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, y la Directiva 2010/23/UE, de 16 de marzo de 2010, que modifica la anterior y admite con carácter temporal la incorporación de nuevos supuestos.

En el contexto de las Directivas de IVA, los Estados miembros disponen –y han dispuesto– de una gran flexibilidad para configurar el ámbito de aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, pues sólo se les impone el deber de informar al Comité IVA de las medidas de Derecho interno adoptadas en aplicación del apartado 1º del artículo 199 (siempre que no se trate de medidas autorizadas por el Consejo antes del 13 de agosto de 2006³¹) y no una obligación de consulta previa.

La *ratio legis* de la posibilidad de incorporar modalidades de inversión del sujeto pasivo se explica en el considerando 42 de la Directiva 2006/112/CE del modo que sigue: «es conveniente que, en determinados casos, los Estados miembros puedan hacer recaer la responsabilidad del pago del IVA en el destinatario de las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Esta medida ayudaría a los Estados miembros a simplificar las normas y a luchar contra la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones»³².

El artículo 199.1 de la Directiva 2006/112/CE, es el precepto clave que delimita el supuesto, al establecer que los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones:

- 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).

31. De conformidad con el artículo 27, apartados 1 a 4, de la Directiva 77/388/CEE y siempre que sigan vigentes en virtud del apartado 1º de dicho artículo.

32. Como antecedente inmediato, *vid.* considerando 6º Directiva 2006/69, de 24 de julio (DOUE núm. 221 de 12 de agosto de 2006).

- 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. Dicha lista incluye:
- Entrega de residuos férricos y no férricos, desechos y materiales usados, incluida la entrega de productos semiacabados derivados de la transformación, fabricación o fundición de metales férricos o no férricos o sus aleaciones.
 - Entrega de productos férricos y no férricos semitransformados y prestación de determinados servicios de transformación conexos.
 - Entrega de residuos y otros materiales reciclables consistentes en metales férricos y no férricos y sus aleaciones, escorias, cenizas, limaduras y residuos industriales que contengan metales o sus aleaciones, y prestación de servicios de selección, corte, fragmentación y prensado de dichos productos.
 - Entrega de residuos férricos y residuos metálicos, así como otros residuos, recortes, desechos, residuos y materiales usados reciclables consistentes en polvo de vidrio, vidrio, papel, cartulina y cartón, trapos, huesos, cuero, cuero artificial, pergamino, cueros y pieles en bruto, nervios y tendones, cordeles, cuerdas y cordajes, caucho y plástico, así como la prestación de determinados servicios de transformación conexos.
 - Entrega de los materiales mencionados en el presente anexo, una vez transformados mediante su limpieza, pulido, selección, fragmentación, compresión o fundición en lingotes.
 - Entrega de desechos y residuos procedentes de la transformación de productos de base.
- 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.

Asimismo, prevé el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE, 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 pueden aplicarse estas medidas y estipular que un sujeto pasivo que lleve a cabo, asimismo, actividades u operaciones que no se consideren entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto, de conformidad con el artículo 2, tendrá la consideración de sujeto pasivo respecto de las entregas y servicios que le sean prestados con arreglo al apartado 1 del presente artículo o disponer que un organismo de Derecho público que no sea sujeto pasivo se considere como tal respecto de las entregas o prestaciones recibidas de conformidad con las letras e), f) y g) del apartado 1.

La Directiva 2010/23/UE, modificó y añadió a la Directiva 2006/112/CE un nuevo artículo 199 bis, que se aplicará con carácter temporal, según el cual:

1. *«Hasta el 30 de junio de 2015 y por un período mínimo de dos años, 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.*
2. *Los Estados miembros comunicarán a la Comisión la aplicación del mecanismo establecido en el apartado 1 al introducirlo y le facilitarán la siguiente información: a) declaración sobre el alcance de la disposición de aplicación del mecanismo y descripción pormenorizada de las medidas de acompañamiento, incluidas cualesquiera obligaciones de información impuestas a los sujetos pasivos y medidas de control; b) criterios de evaluación que permitan comparar las actividades fraudulentas en relación con los servicios enumerados en el apartado 1 antes y después de la aplicación del mecanismo, las actividades fraudulentas en relación con otros servicios antes y después de la aplicación del mecanismo, así como cualquier aumento de otros tipos de actividades fraudulentas antes y después de la aplicación del mecanismo; c) fecha de inicio y período de vigencia de la disposición de aplicación del mecanismo.*
3. *Basándose en los criterios de evaluación a que se refiere el apartado 2, letra b), los Estados miembros que apliquen el mecanismo previsto en el apartado 1 presentarán un informe a la Comisión a más tardar el 30 de junio de 2014. El informe indicará claramente la información que habrá de considerarse confidencial y la información que podrá publicarse.*

El informe contendrá una evaluación pormenorizada de la eficiencia global de la medida, en particular con referencia a lo siguiente: a) la incidencia en las actividades fraudulentas relativas a las prestaciones de servicios a las que se aplica la medida; b) el posible desplazamiento de las actividades fraudulentas hacia bienes u otros servicios; c) los costes que para los sujetos pasivos se deriven del cumplimiento de la medida.

4. *Todo Estado miembro que, a partir de la entrada en vigor del presente artículo, haya detectado en su territorio un desplazamiento de las tramas fraudulentas en relación con los servicios enumerados en el apartado 1 presentará a la Comisión, a más tardar el 30 de junio de 2014, un informe al respecto».*

Siendo éste el marco general que define la posibilidad de implementar nuevas modalidades de inversión del sujeto pasivo como medida garantista, siempre cabe que los Estados miembros utilicen la posibilidad de solicitar autorización del Consejo en virtud de lo previsto en el artículo 395 de la citada Directiva. Si ésta se concede, pueden tales Estados con carácter temporal introducir nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Las derogaciones al sistema general concedidas y en vigor se refieren a entregas de teléfonos móviles, microprocesadores, tablets, portátiles, consolas, entregas de madera, productos agrícolas (cereales), etc.³³.

Así por ejemplo, se ha autorizado a los Países Bajos hasta el 31 de diciembre de 2013, para las entregas de los siguientes bienes: a) 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 uso; b) dispositivos de circuitos integrados, tales como microprocesadores y unidades centrales de proceso, en un estadio anterior a su integración en productos de consumo final; c) consolas de videojuegos que, en razón de sus características objetivas y de sus funciones principales, están destinadas a juegos de vídeo y otros juegos electrónicos, tengan o no otro uso; d) ordenadores portátiles y tabletas digitales. Esta medida de excepción afectará a las entregas de bienes en las que el importe de la base imponible sea igual o superior a 10.000 euros³⁴.

Se ha autorizado también a Letonia a prorrogar las medidas de excepción en las operaciones relacionadas con la madera de construcción desde el 1 de enero de 2013 hasta el 31 de diciembre de 2015³⁵ y a Rumanía, para las entregas de bienes o las prestaciones de servicios siguientes: a) las entregas, por parte de sujetos pasivos, de productos de la madera, incluida la madera en pie, la madera en rollo o en raja, la madera para calefacción, la madera para construcción, así como la madera en escuadra o en astillas y la madera en bruto, y la madera semitransformada o transformada; b) las entregas de bienes y las

33. http://www.agencia tributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Normativa_tributaria_y_aduanera/Impuestos/Impuesto_sobre_el_valor_anadido_IVA/Normativa_Comunitaria/Decisiones/Decisiones_en_vigor/Decisiones_en_vigor.shtml.

34. Vid. Decisión de ejecución 2013/116/UE del Consejo, de 5 de marzo de 2013 (DOUE L núm. 64/4, 7 de marzo de 2013).

35. Vid. Decisión de ejecución 2013/55/UE del Consejo, de 22 de enero de 2013 (DOUE L 22/16, 25 de enero de 2013), que modifica la Decisión de ejecución 2009/1008/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2009 (DOUE L 347, de 24 de diciembre de 2009), por la que se autoriza a la República de Letonia a prorrogar la aplicación de la medida de excepción.

prestaciones de servicios realizadas por sujetos pasivos inmersos en un procedimiento concursal, a excepción de los minoristas³⁶.

Las reglas de inversión del sujeto pasivo que introduzcan los Estados miembros en virtud de la cláusula establecida en el artículo 199 deben respetar su tenor literal y además, «*ser proporcionadas y quedar limitadas a la resolución de problemas concretos*»³⁷, pues la Directiva trata de ayudar a que los Estados miembros puedan «*simplificar las normas y a luchar contra la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de transacciones*»³⁸ y no tiene 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 finalidad.

Las medidas de inversión del sujeto pasivo no tienen repercusiones sobre el cliente desde el punto de vista fiscal y sus costes de cumplimiento adicionales son mínimos, pero presentan el inconveniente de que los obligados deben estar identificados a efectos del IVA con un número individual, además de 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. Esto es, en definitiva, una mera exigencia del principio de proporcionalidad, clave de bóveda de las argumentaciones del TJ en éste y en otros tantos ámbitos vinculados a la materia tributaria.

3. LOS SUPUESTOS DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

Establece el artículo 84 de la Ley del IVA la delimitación del sujeto pasivo como sigue:

«Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1. *Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.*
2. *Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:*

36. Vid. Decisión 2010/583/UE del Consejo, de 27 de septiembre de 2010 (DOUE L 256/27, de 30 de septiembre de 2010), por la que se autoriza a Rumanía a aplicar una excepción al artículo 193 hasta el 31 de diciembre de 2013.

37. Vid. Considerando Primero de la Directiva 2006/69.

38. Vid. Considerando Sexto de la Directiva 2006/69.

- 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 1.º 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 1.º y 2.º, 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 semielaborados 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 20º y 22º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención³⁹.
- 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 adquirente⁴⁰.

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 edificaciones⁴¹.

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 señaladas⁴².

3. 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 Tres, 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.

39. En virtud de lo establecido en el artículo 24 *quater* del Reglamento del IVA, introducido por el Real Decreto 828/2013, el empresario o profesional que realice la entrega debe comunicar expresa y fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención por cada operación realizada. El transmitente sólo podrá efectuar la renuncia cuando el adquirente le acredite su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción del total del IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

40. En este supuesto, los destinatarios de las operaciones deberán comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la entrega, que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales (vid. artículo 24 *quater* del Reglamento del IVA).

41. Los destinatarios de las operaciones en este supuesto deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten las siguientes circunstancias: a) que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales; b) que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones (vid. artículo 24 *quater* del Reglamento del IVA).

42. En este caso los destinatarios de las operaciones deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente a los subcontratistas con los que contraten que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones (vid. artículo 24 *quater* del Reglamento del IVA).

- b) *Las prestaciones de servicios a que se refieren los artículos 69 y 70 de esta Ley.*
4. *Sin perjuicio de lo dispuesto en los números anteriores, 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 siete 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 española (...)»⁴³.*

De acuerdo con esta disposición, se contemplan varios supuestos 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, con la consecuencia de que debe éste repercutir el impuesto («autorrepercutirse»), mediante el cumplimiento de las obligaciones formales que se prevén en los artículos 63 y 64 del Reglamento del IVA. Conforme establece este último artículo, en el Libro Registro de facturas recibidas, las cuotas tributarias correspondientes a las entregas de bienes o prestaciones de servicios en ellas documentadas en este tipo de supuestos, habrán de calcularse y consignarse en la anotación relativa a dichas facturas o justificantes contables. Desde el 1 de enero de 2011 se ha suprimido la obligación de expedir autofactura para la autorrepercusión del impuesto⁴⁴, procediéndose en la actualidad con arreglo al sistema general a la emisión de factura por parte de los proveedores que realizan las operaciones gravadas, sin perjuicio de que en las mismas no figure la repercusión del impuesto cuyo cálculo y liquidación queda a cargo del destinatario de la operación.

Deberá expedirse el documento justificativo que garantice el derecho a la deducción en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, y de acuerdo con el artículo 97.Uno.4º de la Ley del IVA, el justificante que genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas es la factura expedida por quien realiza la operación, complementada por las anotaciones en el Libro Registro de facturas recibidas, que se han indicado con anterioridad y en su caso, las comunicaciones expresas y fehacientes a que obliga el Reglamento del IVA.

La técnica de la inversión del sujeto pasivo se aplicaba antes de la entrada

43. El apartado 4º del número Uno del artículo 84 constituye un nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo y fue introducido por el artículo 69 de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012. En el año 2010, las autoridades fiscales descubrieron una importante bolsa de fraude en los sectores del gas y de la electricidad.
44. Vid. artículos 63 y 64 del Reglamento del IVA en la redacción dada por el Real Decreto 1789/2010, de 30 de diciembre y su modificación por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre.

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 fraude⁴⁵, a las entregas de materiales de recuperación (chatarras y residuos para reciclaje)⁴⁶, a las prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión de gases de efecto invernadero⁴⁷, a las entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal⁴⁸ y a las entregas de oro de inversión con renuncia a la exención⁴⁹.

La Ley 7/2012, modificó la Ley del IVA en las operaciones de entregas de inmuebles y en situaciones concursales, extendiendo —quasi generalizando— esta técnica antifraude a nuevos supuestos, en los que debe particularmente valorarse si incurren en una extralimitación respecto a lo previsto en la Directiva y si respeta la jurisprudencia comunitaria. La Ley vigente contempla ahora los casos en que se renuncie a la exención (segundas y posteriores entregas de edificaciones y entregas de terrenos y construcciones rústicas), los de entrega de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos, extensivo este último a las operaciones de dación del inmueble en pago y al supuesto en que el adquirente asuma la obligación de extinguir la deuda garantizada, y las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como la cesión de personal para su realización, entre promotor y contratista o realizadas para el contratista principal u otros subcontratistas del mismo.

Los nuevos supuestos responden a nuevas situaciones de riesgo, en particular, las que se dan en las transmisiones de inmuebles ya construidos o urbanizados, así como a los problemas de ocultación de parte de la contraprestación real (en las fases intermedias y a consumo). El problema de impago a la Hacienda Pública de la cuota efectivamente repercutida entre empresarios junto a las dificultades de liquidez y el fraude organizado, motivaron que, en entregas de inmuebles, se añadieran estos nuevos guiones a la letra e) del artículo 84 Uno 2º de la Ley del IVA.

45. BOE núm. 261, de 30 de octubre de 2012. Esta Ley también contempla un nuevo supuesto de infracción tributaria y su correspondiente régimen sancionador, por los incumplimientos relativos a la correcta declaración de determinadas operaciones asimiladas a las importaciones y otras modificaciones de interés. Con objeto de que el régimen sea uniforme en todo el territorio del Estado, siendo tantas las modificaciones de la Ley del IVA, paralelamente se incorporan tales medidas también a la Ley del Impuesto General Indirecto Canario.

46. Art. 84. Uno. 2º c) de la Ley del IVA. Sobre las resoluciones a consultas de la DGT y antecedentes del supuesto de entregas de productos semielaborados resultantes de la transformación, elaboración o fundición de los metales no férricos referidos en el primer guión, Vid. BONET, María Pilar, «Efectos de la incorrecta aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en el IVA», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi núm. 19/2008, pp.19-27.

47. Art. 84. Uno 2º d) de la Ley del IVA.

48. El legislador en la Ley 38/2011, de 10 de octubre, introdujo este supuesto en una nueva letra e) en el artículo 84.Uno.2º de la Ley del IVA.

49. Art. 140 *quinque* de la Ley del IVA.

Se ha explicado también que la razón de la extensión de la técnica de inversión del sujeto pasivo está en este caso ligada al riesgo recaudatorio propio de la presente crisis inmobiliaria. Desde finales de 2008, no es infrecuente que las promotoras traten de cancelar sus deudas hipotecarias, mediante la entrega de bienes inmuebles a los acreedores en forma de daciones en pago de deudas hipotecarias. La situación se ha llegado a calificar gráficamente de «auténtica emergencia fiscal»⁵⁰.

En el circuito comercial propio de las sociedades que operan en el mercado de la promoción inmobiliaria en situaciones de normalidad económica –basado en la adquisición de solares y su posterior edificación mediante la financiación aportada al promotor por una o varias entidades de crédito, a favor de las cuales se hipoteca el inmueble–, la entidad prestamista recupera su inversión al tiempo que el promotor la suya, conforme los pisos, viviendas y locales se van vendiendo, pero en la extraordinaria coyuntura económica actual la ejecución de las garantías inmobiliarias, ya frente al promotor, ya frente a los compradores de los inmuebles, ha adquirido tal importancia y presenta una gama de incidencias tan variada que se ha considerado necesario acudir a la inversión del sujeto pasivo como fórmula de aseguramiento del mayor grado de cumplimiento tanto en la liquidación como en el ingreso del Impuesto en la Hacienda pública.

La situación de riesgo del sector inmobiliario requería, además, de medidas antifraude también en las fases intermedias de producción de suelo edificable y construcción y rehabilitación de edificaciones, por la presencia de muchos pequeños empresarios y microempresas con actividad intensiva en mano de obra y escaso nivel de IVA soportado, de actividades económicas efímeras y con limitada solvencia económica, o de sectores con importante presencia de regímenes de estimación objetiva y alto porcentaje de emisión de facturas falsas (incluida identidad real del proveedor, contraprestaciones, etc.).

3.1. ENTREGAS DE INMUEBLES EFECTUADAS COMO CONSECUENCIA DE UN PROCESO CONCURSAL

El legislador mantiene el supuesto⁵¹, que fue introducido con efectos de 1 de enero de 2012⁵². Como apuntábamos en otro trabajo, el objetivo de la extensión de la regla de inversión del sujeto pasivo en el ámbito de los procesos concursales fue permitir que la enajenación de bienes inmuebles realizada tanto en la fase común o como consecuencia de la fase de liquidación del concurso, pudiera ser liquidada a efectos de IVA por su adquirente, siendo la importancia de este tratamiento especial extraordinaria, no sólo por cuanto garantiza a la

50. Así se expresa Manuel Santaolaya en, «La nueva regla de inversión del sujeto pasivo del IVA creada por la reforma concursal: una mejora mejorable» *Carta Tributaria* núm. 20/2011.

51. En la letra e) del artículo 84. Uno.2º de la Ley del IVA.

52. Este nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo fue introducido con carácter novedoso por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Hacienda Pública el ingreso directo y en los plazos comunes del IVA repercutido en estas operaciones, sino también porque a través de la inversión del sujeto pasivo se facilita al adquirente el ejercicio de la renuncia a la exención del IVA contemplada en el artículo 20 dos de la Ley del IVA, que afecta a la mayor parte de las transmisiones de inmuebles en los concursos, evitando con ello la aplicación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que es lo que, en muchos casos complica notablemente la posibilidad de proceder a la enajenación de los bienes inmuebles con la rapidez deseable para el buen fin del concurso.

No se puede olvidar, sin embargo, que con el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo se obtiene también un cambio sustancial de naturaleza recaudatoria del crédito porque la deuda del IVA pasa a ser deuda del comprador en lugar de ser deuda de la entidad concursada, liberando a la Hacienda Pública de las limitaciones temporales y materiales que existen para el cobro de créditos contra la masa en situaciones de concurso y que, en la práctica, se han venido traduciendo en una notable pérdida de volumen de recaudación del Impuesto, no ya por razones de fraude, que deberían estar excluidas cuando existe una administración concursal supervisada judicialmente, sino por la correcta aplicación de la legislación concursal.

Es importante también llamar la atención sobre el hecho de que el procedimiento seguido para suplir la actuación del transmitente es distinto del que se sigue con carácter general, en relación con los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, objeto de regulación en la Disposición Adicional 6ª de la Ley del IVA⁵³, pues en estos últimos, se faculta al adjudicatario para que documente la operación, realice la autoliquidación del impuesto y renuncie, en su caso, a la exención, pero siempre actuando en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

Por el contrario, con la inversión del sujeto pasivo, el adquirente cumple las obligaciones relativas al IVA en su propio nombre y, lo que tiene mayor transcendencia patrimonial, se convierte en deudor directo del impuesto repercutido, evitando que la deuda tributaria pase a formar parte del patrimonio del concursado, a título de crédito de la Hacienda Pública contra la masa, con los consiguientes efectos temporales y riesgos en el pago del mismo⁵⁴.

Explica la exposición de motivos de la Ley 7/2012, sin embargo, que las modificaciones incorporadas entonces en el IVA pretenden *«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 (...) se ajustan a lo establecido en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de*

53. Esta disposición ha recibido nueva redacción por el artículo 5.10º de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, contemplando expresamente, que lo dispuesto en ella *«no se aplicará a las entregas de bienes inmuebles en las que el sujeto pasivo de las mismas sea su destinatario de acuerdo con lo dispuesto en la letra e) del artículo 84.Uno.2º»*.

54. Vid. nuestro trabajo *«La reforma concursal y los créditos tributarios»*, *Quincena Fiscal* núm. 4/2012, pp. 127-146, en particular p. 137 y ss.

2006 y (...) 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 concurso de la entidad transmitente. El daño a la Hacienda Pública es doble, pues de un lado, el IVA no ingresado es deducido por el adquirente». La situación de concurso del obligado tributario requiere de un tratamiento particular en el Impuesto con la finalidad de «facilitar su gestión» e impedir que se cause un perjuicio a la Hacienda Pública, pero también las modificaciones introducidas tienen la finalidad de «impedir que se altere la neutralidad en perjuicio de la Hacienda Pública»⁵⁵.

La misma norma también ha introducido mejoras regulatorias en materia de gestión para los supuestos en los que el auto de declaración de concurso se dicta a lo largo del período de liquidación del Impuesto y es necesario diferenciar si los créditos por IVA son concursales o contra la masa, ya que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, deben calificarse como concursales los derivados de hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso y contra la masa los devengados con posterioridad⁵⁶. Como en la regulación anteriormente vigente la declaración-liquidación era única, eran muchos los litigios que se planteaban para resolver una cuestión que carece de esencia conceptual conflictiva complicando innecesariamente la gestión del concurso⁵⁷, y obligando a los tribunales a acudir a reglas de equidad, como la del prorrateo, de manera que la nueva Ley pone fin a los mismos y opta por regular explícitamente –para determinar el crédito que tendrá carácter concursal– la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso y otra por los posteriores y en la primera de esas declaraciones, el concursado estará obligado aplicar la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a períodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso⁵⁸.

55. Cfr. apartado V de la Exposición de Motivos.

56. Vid. entre otras, SSTs de 29 y 30 de septiembre de 2010 (recursos núm. 564/2010 y 573/2010). Como hemos tenido ocasión de explicar en otro lugar, estas sentencias asentaron el criterio de la continuidad en la calificación y el régimen concursal de los créditos tributarios, cualquiera que sea la solución del concurso –convenio o liquidación–, pues éstos habrán de ser pagados, en todo caso, en la cuantías que resulten de la prelación establecida en la Ley Concursal y sin que la continuidad del procedimiento ejecutivo administrativo signifique modificación alguna de la prelación concursal ni el reconocimiento de derechos especiales para el cobro. Vid. nuestro trabajo «La reforma concursal y los créditos tributarios», cit., en particular p. 136.

57. En otro trabajo poníamos de manifiesto cómo la dificultad del sistema de autoliquidaciones en el IVA por períodos mensuales o trimestrales impide facilitar la información precisa para delimitar qué parte del importe total del período de liquidación es anterior o posterior a la declaración del concurso, y la necesidad de regular bien una modalidad específica de autoliquidación para el período en que se produce la declaración del concurso o bien de una obligación de información que incluyera los datos pertinentes para determinar qué importes corresponden a devengos anteriores y posteriores. Vid. nuestro trabajo «La reforma concursal y los créditos tributarios», cit., p. 141.

58. Vid. artículo 99 de la Ley del IVA en la redacción dada por la Ley 7/2012 y artículo 71, apartado 5 del Reglamento en la redacción dada por el Real Decreto 828/2013.

Las medidas adoptadas para situaciones de concurso persiguen, en definitiva, que la Administración no se vea perjudicada en relación con la percepción del IVA como consecuencia del concurso, de ahí también que se limite la libertad temporal para el ejercicio del derecho de deducción, que deberá ejercitarse, precisamente, cuando se hubieran soportado las cuotas con anterioridad al auto de declaración de concurso, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que dichas cuotas fueron soportadas.

De otro lado, para adecuar la gestión del impuesto a la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo y evitar que la eventual declaración de concurso, ya sea del transmitente o del adquirente, desvirtúe la neutralidad del Impuesto, la nueva Ley establece que la rectificación de deducciones como consecuencia de la declaración de concurso deberá realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció la deducción. Se introduce para ello un nuevo supuesto de rectificación de cuotas repercutidas para los casos en los que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio una acción de reintegración concursal u otras acciones de impugnación ejercitadas en seno del concurso. El sujeto pasivo deberá en estos casos, proceder a la rectificación en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se declaró la operación. La minoración de deducciones por parte del adquirente, si estuviese también en situación de concurso, se realizará, igualmente, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció la deducción.

Podía haberse contemplado por el legislador la posibilidad de que el destinatario fuese quien emitiera la factura en nombre y por cuenta del transmitente pues debe recordarse que, el Tribunal Supremo⁵⁹, basándose en el principio de neutralidad y con apoyo en la jurisprudencia comunitaria ha matizado la severidad de la norma, de manera que la existencia de un documento público en que se repercuta el impuesto puede ser suficiente para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Así, podría entenderse que la resolución judicial por la que se adjudica el bien u otro documento de carácter público puede ser suficiente para satisfacer las expectativas del adquirente en orden a entender cumplidas las obligaciones de naturaleza formal⁶⁰.

No obstante, consideramos que la opción legislativa de extender la regla de inversión del sujeto pasivo ha zanjado buena parte de los problemas del concurso, por lo que debe tener buena acogida.

3.1.1. *La conformidad del supuesto al derecho comunitario*

En el supuesto de las entregas de bienes inmuebles en procesos concursales, se han planteado diversas cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justi-

59. Vid. entre otras, SSTs de 11 de julio de 2011 (RJ 2011, 5673)(recurso núm. 219/2008), 10 de mayo de 2010 (RJ 2010, 4941)(recurso núm.1432/2005), 18 de julio de 2011 (RJ 2011, 6636) (recurso núm. 5491/2008).

60. Vid. LONGÁS LAFUENTE, Antonio, «Novedades en el IVA ...», cit., p. 32.

cia de la UE. Así por ejemplo, el Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada⁶¹ planteó cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 199.1.g) de la Directiva 2006/112/CE, respecto del concepto de «*entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación*», cuestión recientemente resuelta por Sentencia de 13 de junio de 2013 (TJCE 2013, 155)⁶², que ha venido a solventar las dudas planteadas respecto a la conformidad de la norma española a la Directiva comunitaria.

El criterio interpretativo es relevante para fijar los términos de la facultad contemplada en la Directiva, y pese al alcance singular de este supuesto relacionado con los procesos concursales, la argumentación del TJUE permite valorar la adecuación a Derecho comunitario de otros preceptos de nuestra Ley del IVA que recogen supuestos de inversión del sujeto pasivo.

La cuestión prejudicial se plantea, en este caso, en el marco de un concurso voluntario en el que surge la duda de quién debe ser considerado sujeto pasivo en una venta de bienes en concurso, si la empresa concursada o la adquirente, cuestión relevante para fijar los términos en que la venta producida y autorizada deba ser ejecutada.

Hasta la reforma de la Ley 22/2003 Concursal operada por Ley 38/2011, de 10 de octubre⁶³, el sujeto pasivo de la obligación era la sociedad en concurso –la vendedora– pues, en virtud de su actividad empresarial había transmitido el bien de que se tratase, incluso cuando la venta en cuestión se hubiera producido en un contexto de ejecución judicial forzosa –judicial–, obligándose al adquirente a abonar a la vendedora el importe del IVA resultante que, en virtud del principio legal de pago de los créditos contra la masa según el orden de su vencimiento, era una suma que pasaba a integrar la masa activa.

La sociedad concursada liquidaba entonces sus relaciones con Hacienda por el IVA, obtenía un saldo líquido y exigible, y tras pagar los créditos contra la masa, devengados y vencidos con anterioridad, si quedaba remanente para pagar a la AEAT, abonaba la deuda tributaria⁶⁴. Si los administradores del concurso debían pagar los créditos contra la masa ya devengados y vencidos con anterioridad al IVA mencionado, la consecuencia práctica era una importante inyección de liquidez en los concursos, pero a la vez producía una merma en los ingresos tributarios, pues la Hacienda española sólo recibiría el impuesto tras respetarse el orden de prelación en los pagos que impone la legislación concursal.

Mediante la Ley 38/2011, de 10 de octubre, en vigor a este efecto desde el 1 de enero de 2012, se introdujo en la Ley Concursal una nueva Disposición

61. Vid. también, la planteada por el Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Alicante el 8 de marzo de 2012, resuelta por el TJUE sin la opinión del abogado general en el mismo sentido.

62. Asunto *Promociones y Construcciones BJ 200, S.L.*, asunto C-125/12.

63. Sobre el tema puede consultarse nuestro trabajo «La reforma concursal y los créditos tributarios», *Quincena Fiscal* núm.4/2012, pp. 127-146.

64. Así por ejemplo, Auto del Juzgado de lo Mercantil núm.1 de Granada, de 25 de octubre de 2010.

Final 11ª bis, que reformó la Ley del IVA introduciendo una letra e) al artículo 84.1.2º y estableciendo la regla de la inversión del sujeto pasivo «*cuando se trate de entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.*» Se invierte el sujeto pasivo en este caso, fundamentalmente, para evitar el impago del IVA por parte de deudores «desapoderados», es decir, de sujetos que han perdido la capacidad de gestionar por sí mismos sus bienes y son sustituidos por los órganos judiciales que están enajenando su patrimonio.

El legislador decidió, con buen criterio a nuestro entender, modificar las normas por las que se regía ese sistema, de modo que, sin alterar el principio de prelación según el cual cada crédito contra la masa se pagará a su vencimiento, amplió los supuestos de inversión del sujeto pasivo del impuesto.

La cuestión interpretativa que se plantea se refiere a cuál ha de ser el concepto comunitario de «*procedimiento obligatorio de liquidación*», al que se refiere la Directiva, pues el legislador español ha sustentado su reforma en la Directiva comunitaria, cuando lo cierto es que ha extendido la posibilidad de invertir el sujeto pasivo a todo proceso concursal, tenga o no tenga carácter liquidatorio.

Como es sabido, el proceso concursal carece por sí mismo de eficacia liquidatoria y no produce como consecuencia necesaria la transmisión de los bienes del deudor. Por el contrario, el concurso procura satisfacer el derecho de los acreedores concurrentes salvando en lo posible la continuidad de la empresa y se tiende a lograr un convenio que finaliza el concurso sin liquidación de sus bienes. Sólo si no es viable un convenio con los acreedores, se abrirá entonces la fase de liquidación de todos sus bienes, aprobándose el correspondiente plan de liquidación⁶⁵.

El Reglamento 1346/2000 del Consejo, de 29 de mayo de 2000, sobre procedimientos de insolvencia, define en su artículo 2 el «*procedimiento de liquidación*» como «*el procedimiento de insolvencia contemplado en la letra a) que implica la liquidación de los bienes del deudor, incluidos casos en los que el procedimiento se termina, bien a consecuencia de un convenio o de otras medidas, que pongan fin a la insolvencia del deudor, bien a causa de la insuficiencia del activo*». Según el Reglamento 788/2008 del Consejo, de 24 de julio de 2008, por el que se modifican las listas de los procedimientos de insolvencia y los procedimientos de liquidación de los anexos A y B del Reglamento 1346/2000, en España ese

65. Es preciso tener en cuenta que el proceso concursal español se desarrolla en una fase común, en la que la administración concursal informa al Juzgado y a los acreedores del activo y el pasivo de la sociedad deudora, a la que sigue una fase de convenio, cuando se trata de alcanzar un acuerdo entre ésta y los acreedores que permita asegurar la continuidad de la empresa mediante una quita y/o espera de sus créditos o la asunción por un tercero que se haga cargo de ellos, o si no es posible ni se plantea tal convenio, una fase de liquidación, en la que la sociedad concursada es disuelta y sus activos liquidados y vendidos, preferentemente mediante transmisión en bloque de sus unidades productivas. La Ley Concursal española pone especial énfasis en destacar que el proceso concursal carece de efectos liquidatorios por sí mismo, predicándose este efecto de disolución social y de liquidación sólo de la llamada «fase de liquidación», que es objeto de un pronunciamiento judicial específico y motivado.

procedimiento de insolvencia no es otro que el concurso. Por tanto, según el Reglamento específico para los procedimientos de insolvencia, éste es de liquidación cuando los bienes del deudor son liquidados, incluyendo la posibilidad de que ello se encuadre en convenios liquidatorios.

Pero ocurre que éstos son convenios que, a diferencia de otros ordenamientos europeos, están expresamente prohibidos por la Ley Concursal española (art. 100.3), pues en el concurso español la liquidación es sólo una eventualidad que el mismo legislador considera poco deseable⁶⁶. Si no existe liquidación de patrimonio, cabía lícitamente preguntarse si concurren las razones que el legislador comunitario contempló expresamente a la hora de permitir una inversión en el sujeto pasivo del IVA, por lo que algunos Juzgados de lo Mercantil decidieron plantear cuestiones prejudiciales de interpretación al TJUE.

Debe tenerse en cuenta que la lectura conjunta del Reglamento CE 1346/2000 y el artículo 199.1.g) de la Directiva 2006/112/CE pudiera apuntar a que, desde la perspectiva comunitaria, el procedimiento será de liquidación cuando se proceda a una enajenación ordenada de su patrimonio como medio para pagar a sus acreedores, pero no si la empresa concursada, cuando tal cosa aún está por decidir, efectúa una enajenación puntual debida a su oportunidad, a la conveniencia para los intereses del concurso o para asegurar su viabilidad o liquidez⁶⁷. Si esto hubiera sido así interpretado, la Ley española no se ajustaría ni sería compatible con la norma comunitaria.

De acuerdo con el Auto de remisión, de 24 de febrero de 2012, la cuestión prejudicial se planteó del modo que sigue:

1. *«El artículo 199.1.g) de la 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, al establecer que "1. Los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones: (...) g) La entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación", cuando el proceso judicial sea un concurso de acreedores abierto por la declaración de insolvencia de dicho deudor, ¿debe interpretarse en el sentido de que sólo se refiere a las transmisiones que obedezcan estrictamente a la propia naturaleza liquidativa del procedimiento o a la fase liquidativa en la que este procedimiento se encuentre, de forma que la enajenación de dichos inmuebles se debe producir como consecuencia de la liquidación global de su patrimonio, o dado que un procedimiento concursal puede concluir, entre otras opciones, con la liquidación de la empresa concursada, comprende también cualquier transmisión de bienes inmuebles efectuados por el deudor declarado en concurso a lo largo de un proceso concursal?»*

66. En la Exposición de Motivos de la Ley Concursal 22/2003 se dice que «el convenio es la solución normal del concurso».

67. Vid. nuevo art. 43 LC.

2. *¿El artículo 199.1.g) de la 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, debe interpretarse en el sentido de que el "procedimiento obligatorio de liquidación" al que alude incluye un proceso judicial colectivo de insolvencia en el que se ha efectuado, al margen de cualquier fase de liquidación obligatoria de su patrimonio y por meras razones de oportunidad, una venta voluntaria de alguno o algunos de sus bienes; o por el contrario sólo se refiere a las ejecuciones procesales obligatorias destinadas a liquidar los bienes del deudor judicial?*
3. *En este último caso, si el artículo 199.1.g) de la 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, se refiere estrictamente a las ejecuciones obligatorias destinadas a liquidar los bienes del deudor judicial, ¿puede interpretarse el precepto indicado en el sentido de excluir del mismo la inversión del sujeto pasivo del IVA en cualquier caso de transmisión de un inmueble por un deudor declarado en concurso por razones de oportunidad y conveniencia para el interés del concurso y al margen de todo proceso de liquidación global de sus bienes, debiendo prescindirse entonces de una ley nacional que haya extendido el supuesto de hecho del artículo 199.1.g) de la Directiva 2006/2012 a supuestos que este precepto no contempla?».*

Esta cuestión prejudicial ha sido ya contestada, entendiendo el TJ que «el artículo 199, apartado 1, g) de la Directiva 2006/112/CE, 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 solo 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».

El Tribunal considera las distintas versiones lingüísticas⁶⁸, pero sobre todo basa su interpretación en que, atendiendo al objetivo perseguido por este precepto, se 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 y como ésta está comprometida a partir de la apertura de un procedimiento concursal, la aplicación del régimen de «autoliquidación» no puede limitarse a las transmisiones de bienes inmuebles realizadas en el marco de un procedimiento de liquidación del patrimonio del deudor insolvente⁶⁹.

Pese a constituir una excepción al régimen normal de la Directiva, entiende

68. Vid. apartados 21 y 22. La versión española de la Directiva utiliza el término «liquidación», pero del examen de las distintas versiones lingüísticas resulta que la expresión más utilizada es la de «procedimiento de venta forzosa». Atender sólo a una de las versiones lingüísticas no sería compatible con la exigencia de uniformidad en la aplicación del Derecho de la Unión.

69. Vid. apartados 28 y 29.

el Tribunal que es preciso velar para que la disposición no quede privada de eficacia, puesto que hay que atender al riesgo de evasión y de fraude fiscal, que existe desde el momento en que el deudor es declarado insolvente⁷⁰.

3.2. ENTREGAS EXENTAS EN LAS QUE EL SUJETO PASIVO HAYA RENUNCIADO A LA EXENCIÓN

El nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo se refiere a las entregas inmobiliarias exentas⁷¹, esto es, a las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público; y segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

Más allá de los problemas en sede concursal que el legislador haya pretendido salvar, en estos casos, la concreción de los supuestos de exención y renuncia puede presentar complicaciones⁷², que añadan dificultad a la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.

Puede que la razón de ser de esta medida no solo esté en evitar un perjuicio económico a la Hacienda Pública, sino también en el deseo de solventar los problemas que surgen por la tributación de estas operaciones entre los conceptos de IVA y transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), pues la eventual conflictividad implicará que deba intervenir en la fijación del hecho imponible Administración estatal y autonómica⁷³. Aplicando la técnica de inversión del sujeto pasivo en estos casos se logra, al menos, que ambas Administraciones se relacionen con una única persona, el destinatario o comprador de los bienes.

Por otro lado, la reforma puede contribuir a mejorar la gestión de unas operaciones sometidas a una elevada litigiosidad, por la circunstancia de que la persona que debía reunir los requisitos legales para hacer factible la renuncia no era el sujeto pasivo, extremo que también complicaba el correcto cumplimiento de los requisitos para la deducción del IVA soportado. Hacer coincidir en la misma persona la condición de sujeto pasivo y obligado al cumplimiento

70. Vid. apartado 31.

71. Con exclusión de las referidas en el número 21º: entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las juntas de compensación por los propietarios de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios citados por las propias juntas en proporción a sus aportaciones.

72. No resulta fácil determinar cuándo el transmitente es empresario o profesional a efectos de IVA –la Administración puede plantear problemas al adquirente requiriéndole justificarlo– ni tampoco cuándo el bien que se transmite está exento de IVA, por lo que se hace especialmente recomendable salvaguardar el carácter de la tributación de la operación en documento público.

73. Vid. LONGÁS LAFUENTE, Antonio, «Novedades en el IVA. La Ley 7/2012, de 29 de octubre», cit., p. 33.

de los requisitos para hacer factible la renuncia a la exención facilitará, sin duda, el ejercicio del derecho a la renuncia y mitigará la elevada litigiosidad en este ámbito de la gestión del tributo, razón esta última que, por sí sola, ya haría merecedora de un juicio favorable la medida en un momento en que el sistema tributario está tan necesitado de medidas dirigidas a reducir la litigiosidad y simplificar la gestión de los tributos y sus costes.

3.3. ENTREGAS EN EJECUCIÓN DE GARANTÍA

Este supuesto contempla todas las entregas de bienes inmuebles que se realicen en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos, siendo esencial la que se produce como consecuencia de la ejecución hipotecaria prevista en el artículo 131 de la Ley Hipotecaria, bien se efectúe al acreedor hipotecario o a un tercero por el deudor hipotecario.

El legislador establece 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.

3.4. EJECUCIONES DE OBRAS INMOBILIARIAS Y CESIONES DE PERSONAL

La Ley 7/2012 incorporó para ejecuciones de obras inmobiliarias una nueva letra f) al artículo 84.Uno 2º de la Ley del IVA en virtud de la cual, 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.

Lo primero sobre lo que ha de llamarse la atención es la complejidad de la aplicación de este supuesto y la falta de adecuación de la fórmula empleada por el legislador español con los términos de la Directiva comunitaria, que plantea un eventual incumplimiento por extender el ámbito de aplicación de una medida que excepciona una regla general⁷⁴.

El legislador ha establecido un supuesto de inversión del sujeto pasivo en cadena, sin limitarse a la posición que ocupan en estas operaciones promotor inmobiliario y contratista, extendiéndolo al caso en que los destinatarios de las operaciones sean, a su vez, el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones fijadas en el precepto. Conforme establece el artículo 5 de la ley del IVA, el destinatario de las operaciones debe ser empresario o profesional y actuar como tal.

74. Vid. Artículo 199.1.a) y b) de la Directiva 2006/112/CE.

La Dirección General de Tributos –DGT–⁷⁵ ha interpretado que en el supuesto en que el promotor sea un consumidor final, la inversión del sujeto pasivo sólo se producirá en las relaciones contractuales que tienen lugar entre el contratista principal y el subcontratista (por inversión del sujeto pasivo) pero no entre el primero y el promotor (el sujeto pasivo será el contratista principal) y ha fijado el ámbito objetivo del precepto aclarando que deben darse tres requisitos: tratarse de operaciones que se realicen en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones; que las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obras con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización y que dichas operaciones sean consecuencia de contratos directamente formalizados ente el promotor y el/los contratistas.

Respecto a cómo deben interpretarse los términos empleados en el supuesto, el concepto de «ejecuciones de obras» delimitado en la jurisprudencia comunitaria exige la obtención de un bien nuevo, distinto de los bienes con los que se actúa⁷⁶. De otro lado, a falta de 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 corriente»⁷⁷.

Es importante llamar la atención sobre el requisito de la norma española de que los contratos de ejecuciones de obra deban tener «por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones» no presente en los términos de la Directiva 2006/112/CE.

En los asuntos *Field Fisher Waterhouse* y *BLV Wohn-und Gewerbebau*

75. Vid. Consulta V2583/2012 (NFC45706), de 27 de diciembre de 2012 (JT 2013, 40), respecto del devengo en las ejecuciones de obra expedidas antes del 31 de octubre de 2012 que documentan el avance de las obras sin puesta a disposición. Se establece el criterio de que si el cobro se realiza antes de esa fecha no hay inversión del sujeto pasivo, aclarando que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo será igualmente aplicable «a las ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Lo anterior se producirá con independencia de que el promotor actúe o no con a condición de empresario o profesional, es decir, sin que resulte relevante, a estos efectos, que se produzca o no la inversión del sujeto pasivo en las operaciones efectuadas entre el contratista principal y el promotor». La DGT impone una cuestionable obligación adicional –por su dudosa cobertura legal– al suministro del CIF a los entes públicos, personas físicas, asociaciones, cooperativas y demás entidades sin ánimo de lucro, que deben comunicar expresa y fehacientemente al contratista principal que están adquiriendo el bien o el servicio en su calidad de empresario o profesional, sin que sea necesaria dicha comunicación en los supuestos en los que no actúen en tal condición.
76. A de una interpretación restrictiva del término, vid. STJ de 14 de mayo de 1985, C-139/84, *Van Dijk's Boekhuis*.
77. Vid. STJ de 4 de mayo de 2006 (TJCE 2006, 130), *Massachusetts Institute of Technology*, C-431/04, apartado 17 y la jurisprudencia allí citada.

*GmbH*⁷⁸ atiende el Tribunal a un criterio finalista y conforme al lenguaje corriente de interpretación, afirmando que han de incluirse en el concepto de «ejecuciones de obras» tanto las entregas de bienes como las prestaciones de servicios, lo cual significa que nuestra normativa interna se acomoda en este punto a dicha interpretación, no así en todo lo demás. Los asuntos citados son interesantes también por cuanto que precisan el alcance de la autorización concedida a Alemania para incorporar este supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado por la Directiva, por lo que nos referiremos a esta interesante cuestión –aplicable genéricamente a todos los supuestos de inversión del sujeto pasivo– más adelante.

En todo caso, queremos destacar dos importantes cuestiones. De 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 interpretación extensiva del ámbito de aplicación objetivo dada por la DGT.

Respecto de la extensión de la expresión «edificaciones», debe estarse a lo previsto en el artículo 12.2 de la Directiva 2006/112/CE y en el artículo 6 de la Ley del IVA –que excluye las obras de urbanización–, habiéndose interpretado por el TJ que incluye las casas prefabricadas⁷⁹ y por la DGT que incluye los aerogeneradores⁸⁰ pero no placas solares⁸¹.

Otras de las cuestiones que plantea la aplicación de este precepto es la relativa a los contratos mixtos u operaciones complejas, que comprendan varias y diferentes prestaciones, sobre los que existe abundante jurisprudencia comunitaria⁸², en particular, sobre lo que ha de entenderse por prestación única⁸³ o accesoria⁸⁴.

78. STJ de 27 de septiembre (TJCE 2012, 264), C-392/11 y de 13 de diciembre de 2012 (TJCE 2012, 380), C-395/11.

79. Vid. STJ de 16 de enero de 2003 (TJCE 2003, 13), *Maierhofer* C-315/00.

80. Resolución DGT (JUR 2009, 435598) (CV 1921-09).

81. Resolución DGT (CV 0023-10).

82. Así, por ejemplo, las SSTJ de 25 de marzo de 1999 (sic) (TJCE 1999, 33), C-349/96, *Card Protection Plan Ltd.*; de 22 de octubre de 1998 (TJCE 1998, 249), C-308/96 y C-94/97, *Madgett y Baldwin*; de 29 de marzo de 2007 (TJCE 2007, 71), C-111/05, *Aktiebolaget NN*.

83. Existe una prestación única, cuando uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (*Asunto Card Protection Plan Ltd.* (TJCE 1999, 33), apartado 30 y *Madgett y Baldwin* (TJCE 1998, 249), apartado 24).

84. En el asunto *Madgett y Baldwin* (TJCE 1998, 249) en el marco de operaciones de agencias de viajes se afirma que «las prestaciones adquiridas a terceros siguen siendo meramente accesorias respecto a las prestaciones propias y que no procede gravar al operador económico con arreglo al artículo 26 de la Sexta Directiva» (apartado 25).

4. EXIGENCIAS DE LA RECIENTE JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

Para valorar si las normas de inversión del sujeto pasivo incorporadas en la Ley española del IVA se adecúan al Derecho comunitario debe tenerse especialmente en cuenta la jurisprudencia del TJUE las cláusulas anti-elusorias en el IVA, pues aunque exista base para afirmar que hay una sola teoría de abuso del Derecho en las leyes fiscales⁸⁵, 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, hacen que el IVA y la jurisprudencia comunitaria presenten, en este ámbito, rasgos singulares.

Además, el TJUE da especial relevancia al contexto y finalidad propia del IVA al afirmar que *«para llegar a la conclusión de que existe una práctica abusiva es necesario también que, pese a la aplicación formal de los requisitos previstos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, tal ventaja fiscal sea contraria al objetivo perseguido por dichas disposiciones»*⁸⁶.

Conforme a reiterada jurisprudencia del TJUE, las medidas de excepción o derogación de la Directiva –como es el supuesto de inversión del sujeto pasivo– han de interpretarse estrictamente y ajustarse en su aplicación a sus términos literales⁸⁷, pero no debe atenderse sólo a la versión española de la Directiva, como única base de interpretación pues este enfoque sería incompatible con la exigencia de uniformidad en la aplicación del Derecho de la Unión⁸⁸. Es preciso, además, que tales 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 Sexta Directiva⁸⁹, pero también es cierto que el criterio preferente de interpretación del TJ es el finalista y en consecuencia, para interpretar una disposición del Derecho de la UE, deben tenerse en cuenta los objetivos perseguidos por la normativa de que se trate y la eficacia de ésta⁹⁰.

Los Estados miembros pueden, en consecuencia, restringir el alcance de la

85. Vid. VANISTENDAEL, Frans, Editorial «Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?» *EC Tax Review* núm. 2006/4, pp. 192-195. El Profesor VANISTENDAEL afirma que tanto en el asunto *Halifax* como en *Cadbury Schweppes* el Tribunal utiliza el mismo razonamiento de atender a la realidad económica de la operación siendo las diferencias no sustanciales sino de puntos de vista. Cfr. p. 195. Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., «Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario en la Unión Europea», *Quincena Fiscal* núm. 7/2012, pp. 59-114, especialmente p. 110.

86. Vid. STJ de 22 de diciembre de 2010 (TJCE 2010, 424), *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs y Weald Leasing*, C-103/09, apartado 32.

87. SSTJ de 29 de mayo de 1997 (TJCE 1997, 102), *Werner Skripalle*, C-63/96 y 13 de diciembre de 2012 (TJCE 2012, 380), *BLV Wohn-und Gewerbebau GmbH*, C-395/11.

88. Vid. STJ de 13 de junio de 2013 (TJCE 2013, 155), *Promociones y Construcciones BJ 200, S.L.*, c-125/12.

89. Vid. STJ de 27 de enero de 2011 (TJCE 2011, 6), *Vandoorne*, C-489/09.

90. Vid. STJ de 29 de enero de 2009 (TJCE 2009, 16), *Petrosian*, C-19/08, apartado 34 y la jurisprudencia citada, así como la Sentencia de 13 de junio de 2013 (TJCE 2013, 155), asunto C-125/12, ya citada.

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.

Muy explícita sobre estos requisitos deducidos de las limitaciones de los Estados miembros al incorporar supuestos de inversión del sujeto pasivo, es la Sentencia dictada en 2012, en el asunto *BLV Wohn-und Gewerbebau GmbH* (TJCE 2012, 380), en la que el Tribunal sentó el siguiente criterio interpretativo «(...) Al establecer dichas categorías, ese Estado miembro está obligado a observar el principio de neutralidad fiscal, así como los principios generales del Derecho de la Unión, entre los que se encuentran, en particular, los de proporcionalidad y de seguridad jurídica. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar, teniendo en cuenta todas las circunstancias de Derecho y de hecho pertinentes, si es así en el asunto principal y adoptar, en su caso, las medidas necesarias para paliar las consecuencias perjudiciales de una aplicación de las disposiciones controvertidas contraria a los principios de proporcionalidad o de seguridad jurídica»⁹¹. El primero exige que las medidas excepcionales no vayan más allá de lo necesario para alcanzar sus objetivos y el segundo que las normas establezcan con precisión las obligaciones a los sujetos pasivos, particularmente cuando de ellas deriven consecuencias financieras.

A lo anterior se suma la exigencia para el legislador nacional de no definir los supuestos de hecho anti-fraude discriminatoriamente, de manera que se cuestione el ejercicio de las libertades comunitarias pues el hecho de que el riesgo de que el fraude que se intenta atajar sea más elevado en unas situaciones que en otras carece de incidencia cuando el TJ analiza la comparabilidad de situaciones en el ámbito de las libertades⁹².

4.1. SOBRE LAS CLÁUSULAS ANTIFRAUDE

Como apunta MARTÍN JIMÉNEZ, «si algo nos enseña la evolución de la jurisprudencia es que la situación de las cláusulas anti-abuso específicas o incluso la aplicación de las cláusulas anti-abuso generales a situaciones cubiertas por el ordenamiento de la UE necesita cambios en nuestro ordenamiento ya que tanto en la

91. STJ de 13 de diciembre de 2012 (TJCE 2013, 155), *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH*, C-395/11. El criterio resulta válido con carácter general pese a ser dictada en el marco de un procedimiento a propósito de la Decisión 2004/290 que autorizaba a Alemania a derogar la regla general del sujeto pasivo en el que se discutía también si Alemania podría limitarse a ejercer la autorización concedida por la referida Decisión de manera parcial respecto a determinadas categorías, tales como diferentes tipos de obras de construcción, y respecto a los servicios prestados a determinados destinatarios, a lo que se contestó afirmativamente, esto es, el ámbito de la opción conferida por la norma de la UE puede restringirse pero no ampliarse.

92. Vid. STJUE de 5 de julio de 2012 (TJCE 2012, 171), *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)*, C-318/10, apartado 33. En la doctrina, vid. VANISTEN-DAEL, Frans, *EU Freedoms and taxation*, EATLP Congress, Paris 3-5- June 2004, IBFD, Amsterdam, 2006.

legislación como en su interpretación y aplicación es muy posible encontrar cláusulas, actos, resoluciones o sentencias que distan de estar plenamente alineadas con la jurisprudencia de la UE»⁹³.

Abundan en los Estados miembros las cláusulas anti-abuso genéricas y específicas, sobre las que el TJ ha tenido ocasión de pronunciarse en gran medida por cuanto que pueden constituir un obstáculo a la realización de las libertades comunitarias, siendo el argumento clave y determinante para admitir o rechazar tales cláusulas, la medición de la adecuación al principio de proporcionalidad entre la medida adoptada y el daño que se pretende evitar.

Las normas contra las prácticas abusivas abarcan una amplia gama de disposiciones, medidas y prácticas. En algunos Estados miembros se aplica un concepto genérico, en otros, disposiciones más específicas, como las relativas a las sociedades extranjeras controladas –SEC– o a la subcapitalización, destinadas a proteger la base imponible frente a algunas conductas de erosión y otros tantos tipos de disposiciones específicas existen tanto en la legislación interna como en las Directivas armonizadoras, que concretar el margen de actuación de los Estados.

La Comisión Europea ha animado a los Estados miembros a adoptar medidas de coordinación fiscal en su Comunicación de 10 de diciembre de 2007 sobre la *aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa* y las Resoluciones del Consejo de 2 de julio y 8 de junio de 2010 también han aportado pautas para la coordinación de medidas en ámbitos concretos, pero en criterios jurisprudenciales sin duda el caso *Cadbury Swepes*⁹⁴ es pieza clave de la teoría del TJUE sobre la noción de abuso, por la importancia que da a posibilidad de los contribuyentes de aportar pruebas objetivas que rompan la presunción de fraude contempladas en las normas tributarias y su afirmación de que el mero deseo de obtener una ventaja fiscal no es en sí mismo abuso sino que responde a la finalidad de las libertades. En el ámbito del IVA, *Halifax* reconoció que «cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, la Sexta Directiva no le obliga a optar por la que maximice el pago del IVA. Al contrario (...) tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal»⁹⁵.

Muchos otros asuntos podrían citarse por cuanto que aportan interesantes matices, pero lo que queremos destacar a efectos de este trabajo es que en esta jurisprudencia pueden encontrarse matices que sirvan para el análisis de las normas antifraude en el IVA existentes y por llegar.

De otro lado, a efectos de valorar las cláusulas *reverse charge* de la norma española, es relevante saber si existe una obligación jurídica para los Estados miembros, de combatir conductas abusivas de los contribuyentes. En opinión

93. Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., «Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario en la Unión Europea», cit., p. 110.

94. Vid. STJ de 12 de septiembre de 2006 (TJCE 1996, 243), C-196/04.

95. Vid. STJ de 21 de febrero de 2006 (TJCE 2006, 383), C-255/02, apartado 73.

de Dennis Weber es defendible en el ámbito del IVA, afirmar que existe un principio general de Derecho comunitario respecto al abuso de Derecho, habida cuenta de que el IVA es un impuesto armonizado y su recaudación es parte del sistema de recursos propios, no así respecto de impuestos no armonizados⁹⁶.

Si las situaciones de abuso de Derecho han recibido respuesta en la normativa UE, como ocurre en el caso del IVA y en las facultades de los Estados previstas en la Directiva armonizadora para combatirlo, con extensión de la regla de inversión del sujeto pasivo, entonces, adquiere relevancia comunitaria la cuestión de combatir el abuso y cómo hacerlo.

4.2. SOBRE LA RELEVANCIA DEL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD Y EL DERECHO A DEDUCIR

En la jurisprudencia comunitaria sobre IVA, prima la consideración al principio de neutralidad y 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 ser éste la clave de bóveda del sistema IVA⁹⁷. En el asunto *Jeunehomme*⁹⁸, entre muchos otros, se afirmó que las formalidades impuestas por los Estados miembros para ejercitar el derecho a deducir, no pueden por su número o carácter técnico, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el derecho el ejercicio de aquel y esta jurisprudencia ha sido asumida por nuestro Tribunal Supremo⁹⁹.

96. WEBER, Dennis, «Abuse of Law in European Tax Law: An overview and some recent trends in the direct and indirect tax case law of the ECJ-Part.1», *European Taxation* vol. 53/6, June, 2013, p. 263.

97. Vid. Sentencias del TJ de 14 de febrero de 1985, *Rompelman*, C-268/83, apartado 19; de 21 de septiembre de 1988 (TJCE 1989, 31), *Comisión/Francia*, C-50/87, apartado 15; de 15 de enero de 1998 (TJCE 1998, 1), *Ghent Coal Terminal*, C-37/96, apartado 15, 21 de marzo de 2000 (TJCE 2000, 47), *Gabalfrisa y otros* C-110/98 a C-147/98, apartado 44 y de 25 de octubre de 2001 (TJCE 2001, 296), *Comisión/Italia*, C-78/00, apartado 30.

98. STJ de 14 de julio de 1988 (TJCE 1989, 15), C-123/87 y 330/77.

99. Vid. entre muchas otras la STS de 26 de noviembre de 2008 (RJ 2009, 342) (recurso de casación núm. 5132/2006) o la STS de 26 de abril de 2012 (RJ 2012, 6284) (recurso núm. 149/2010) en particular FD 4º: *el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (...) todas las obligaciones formales en el marco del impuesto sobre el valor añadido están pensadas para facilitar la correcta aplicación de tal tributo, de cuyo mecanismo forma parte indisoluble aquel derecho. Una aplicación desproporcionada de esas exigencias adjetivas podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a deducir, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (...). La exigencia de un documento para poder ejercitar el derecho a deducir es loable, ya que con su cumplimiento se posibilita el poder controlar que, efectivamente, se está deduciendo conforme a la realidad de los hechos, disponiéndose así de un instrumento en la lucha contra el fraude fiscal. En nuestro Derecho el principal documento es la factura original expedida por quien realiza o preste el servicio. Ahora bien, no cabe extremar esta exigencia hasta llegar a mantener que cuando la factura está incompleta, supone la pérdida de la posibilidad de ejercitar el derecho porque la factura no es un elemento constitutivo del derecho a la deducción, sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo. En este sentido en la sentencia*

En los casos de inversión de sujeto pasivo, deben cumplirse específicos requisitos formales para ejercitar el derecho a deducir el IVA soportado —en concreto la exigencia de anotar en el Libro Registro de facturas recibidas las operaciones que preceptúa el artículo 64 del Reglamento del IVA— y se plantea si el incumplimiento de los mismos puede justificar la limitación o la negativa a ejercitar el derecho a deducir, siendo uno de los casos clave el suscitado en el asunto *Ecotrade*¹⁰⁰, al que a continuación nos referimos.

En este asunto, una sociedad domiciliada en Italia utilizó servicios de transporte marítimo prestados por operadores con domicilio fuera de este Estado sin que estos aplicaran el IVA debido en sus facturas. *Ecotrade* consideró erróneamente que los servicios estaban exentos y por ello no los incluyó en su contabilidad a efectos de IVA¹⁰¹. De hecho, con arreglo al mecanismo denominado de «autoliquidación» —consecuencia de la regla de inversión del sujeto pasivo—, la sociedad debió haberse considerado deudora del IVA soportado por estos servicios para, posteriormente, deducirlo de su IVA devengado. Este procedimiento hubiera conllevado dos anotaciones contables que se habrían anulado entre sí, de forma que no se hubiera generado la obligación de realizar ningún pago a la autoridad tributaria. No obstante, la sociedad alcanzó el mismo resultado al no declarar ni deducir ninguna cuota soportada y pagar íntegramente el impuesto devengado.

La Administración tributaria italiana recalificó la operación y exigió el impuesto soportado no declarado, basándose en la facultad que le reconoce el Derecho nacional de rectificar la liquidación de las declaraciones del IVA realizadas en los cuatro años anteriores. Sobre la base del plazo de dos años estable-

del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 5 de diciembre de 1996, AS. C-85/95, John Reisdorf, ya se reconoció implícitamente que los medios de prueba del IVA soportado no pueden limitarse de forma que se haga imposible o sumamente difícil ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas, estando los Estados miembros legitimados para solicitar del sujeto pasivo, cuando no posea factura, otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente (...) En suma, si el medio de prueba empleado es el idóneo, no debe existir obstáculo alguno para admitir la deducción, aunque se haya infringido algún requisito formal. En favor de la flexibilización del rigor formalista se encuentra también la sentencia del TJCE de 1 de abril de 2004, AS C-90/02, al otorgar relevancia prioritaria a la deducción de las cuotas de IVA efectivamente soportadas, por ser tal deducción un elemento esencial del funcionamiento del régimen de este Impuesto».

100. STJ de 8 de mayo de 2008 (TJCE 2008, 105), asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, *Ecotrade SpA y Agenzia delle Entrate-Ufficio di Genova*, 3.
101. Durante los ejercicios 2000 y 2001 *Ecotrade* contrató con operadores no establecidos en Italia el transporte de esos materiales desde Italia a otros Estados miembros de la Comunidad Europea. En las facturas emitidas por dichos operadores como consecuencia de los servicios prestados a *Ecotrade*, describieron éstos como consistentes, bien en «fletamento de buques», bien en «transportes». Las facturas no indicaban el importe del IVA, y algunas mencionaban que las operaciones estaban exentas. *Ecotrade* consideró que las operaciones no estaban sujetas al IVA y anotó las facturas relativas a dichas operaciones sólo en el registro de adquisiciones y no en el de facturas emitidas, con exención del IVA. El IVA correspondiente a esas operaciones no figuraba en las declaraciones fiscales de *Ecotrade* correspondientes a los dos ejercicios fiscales.

cido por el Derecho italiano negó el derecho a deducir por no haberse ejercitado en la declaración correspondiente al segundo año siguiente a aquél en que surgió el derecho a la deducción. Se plantea entonces al TJ una cuestión prejudicial por parte de la *Commissione tributaria provinciale di Genova* sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario en materia de IVA de la diferencia entre los dos plazos que lleva a que la autoridad tributaria reclame un IVA que no se hubiera devengado de haberse seguido correctamente el procedimiento.

El Tribunal afirma que la Sexta Directiva no se opone a una normativa nacional que prevé un plazo de caducidad del ejercicio del derecho a deducir siempre que se respeten los principios de *equivalencia* y de *efectividad*, sin que el principio de efectividad se infrinja por el mero hecho de que la Administración fiscal disponga de un plazo para proceder a la recaudación del IVA impagado más largo que el plazo concedido a los sujetos pasivos para ejercitar su derecho a deducir. No obstante, los artículos 18.1.d) y 22 de la Sexta Directiva se oponen a una práctica de rectificación y de recaudación del IVA que sanciona una vulneración de las obligaciones derivadas de las formalidades establecidas por la legislación nacional en aplicación de dicho precepto y de las obligaciones de contabilidad así como de declaración derivadas respectivamente del citado artículo 22.2 y 22.4 con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del régimen de autoliquidación.

La Sentencia parece a *prima facie* contradictoria, pues de un lado, el Tribunal afirma que el derecho a deducir el IVA soportado puede limitarse al plazo establecido en la legislación nacional y de otra parte, considera contrario al Derecho comunitario la práctica de denegarlo en caso de recalificación del procedimiento de inversión del sujeto pasivo por desproporcionada. No es fácil reconciliar la primera parte del fallo con la segunda, pero la respuesta puede estar, precisamente, en las características del procedimiento de inversión del sujeto pasivo y así lo reconoce la Abogada General en su razonamiento¹⁰² —que sigue el Tribunal— considerando que cuando se da esta situación, el derecho a deducir y la obligación de pagar proceden conjuntamente. Por eso, en la práctica, recuperar el IVA debido y denegar el derecho a deducir el IVA soportado resulta desproporcionado. En el procedimiento de inversión del sujeto pasivo, deducción y deuda son dos caras de la misma moneda y la Administración tributaria no puede valorar una sin reconocer la otra. Al final, esta práctica de la Administración italiana lleva directamente a romper el principio de neutralidad que es la clave de todo el sistema IVA. Por eso, como opina D'ANGELO, hay un antes y un después de *Ecotrade* pues extiende el derecho a deducir el IVA

102. En las Conclusiones de la Abogada General Eleanor Sharpston, presentadas el 13 de marzo de 2008, se afirma que «cuando la deducción y la deuda son dos caras de la misma moneda, toda rectificación efectuada por la autoridad tributaria debe, lógicamente, tener ambas en cuenta. Además, exigir la deuda sin reconocer el derecho concomitante a la deducción sería completamente contrario al principio de neutralidad, fundamental para todo el sistema del IVA» (apartado 48).

soportado en los casos de recuperación por parte de la Administración del IVA no pagado¹⁰³.

El Tribunal considera que conforme al régimen denominado de «autoliquidación» del 21.1.b) de la Sexta Directiva, Ecotrade, en su condición de destinataria de prestaciones de servicios por parte de sujetos pasivos establecidos en el extranjero era deudora del 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. Siendo indiscutible que tal régimen era aplicable, 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 formales¹⁰⁴.

Si la Administración dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA en su condición de destinatario de la prestación 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 derecho e igual criterio es válido respecto al artículo 22.7 y 22.8 de la Sexta Directiva, en virtud del cual los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para asegurarse de que el sujeto pasivo cumpla sus obligaciones de declaración y pago o podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y para evitar el fraude.

Aun cuando esas disposiciones permiten que los Estados miembros adopten determinadas medidas, éstas no deben sin embargo ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos mencionados. 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 materia¹⁰⁵. Una práctica de rectificación que sancione la inobservancia por el sujeto pasivo de obligaciones de contabilidad y de declaración con la denegación del derecho a deducir va manifiestamente más allá de lo necesario para lograr el objetivo de asegurar la correcta ejecución de tales obligaciones, siendo así que el Derecho comunitario no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción a fin de castigar la vulneración de dichas obligaciones. Dicha práctica va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA y para evitar el fraude, ya que puede llevar incluso a la pérdida del derecho a deducir si la rectificación de la

103. Cfr. D'ANGELO, Giangiaco, «Italian VAT Practice Conflicts With Directive, ECJ Says», *Tax Notes International*, vol. 50, num. 7, May 19, 2008, p. 522.

104. La Sentencia cita y se basa por analogía en la Sentencia de 27 de septiembre de 2007, *Collée*, C-146/05, apartado 31.

105. El Tribunal cita las Sentencias de 18 de diciembre de 1997 (TJCE 1997, 273), *Molenheide y otros*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, apartado 47, así como *Gabalfrisa y otros*, Sentencia de 21 de marzo de 2000 (TJCE 2000, 47), C-110/98, apartado 52.

declaración por la Administración fiscal tiene lugar una vez finalizado el plazo de caducidad del que dispone el sujeto pasivo para proceder a la deducción¹⁰⁶.

4.3. SOBRE LA ESPECIAL INCIDENCIA DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA

El principio de proporcionalidad puede considerarse, *prima facie*, como una regla basada en el sentido común y en el razonamiento lógico que simplemente significa no ir más allá de lo necesario para alcanzar el resultado. En consecuencia, esta regla debe seguirse tanto durante el procedimiento legislativo como en la aplicación de las normas¹⁰⁷, aunque también la razón de proporcionalidad puede valorarse en la dimensión política de la consecución de un objetivo común¹⁰⁸.

En el ámbito de la concreción de las reglas de inversión del sujeto pasivo en el IVA, la aplicación del principio de proporcionalidad exige que la norma antifraude esté justificada por no existir otras vías de solución del problema, al demostrarse esta como la más idónea al fin perseguido. Requiere también sopesar la importancia del principio de neutralidad frente a la lucha contra el fraude en el sistema IVA¹⁰⁹. Por ello, pueden cuestionarse no sólo las reglas deducidas de las normativas internas sobre IVA, sino de las mismas reglas impuestas por las Directivas armonizadoras. En concreto, cabe plantearse si no suponen una infracción al principio de proporcionalidad cuando los Estados disponen del sistema de asistencia mutua para prevenir, controlar y sancionar las conductas de fraude en el IVA, pues en último término todo depende del nivel de calidad y de la efectividad del nivel de información necesaria, y, en el ámbito del IVA en la UE, la normativa de intercambio de información y asistencia mutua asegura un alto nivel que cuestiona la necesidad de extender por simples razones de practicabilidad administrativa las cláusulas o reglas específicas antifraude.

De otro lado, el TJ ha entendido que la obligación de inscribirse en el registro de sujetos pasivos de IVA, constituye «un requisito formal a efectos de control»¹¹⁰ y «por lo tanto, la sanción de que se trata no tiene por objeto garantizar la recaudación del impuesto del obligado al pago» pues las autoridades competentes «pueden proceder a la recaudación independientemente de la imposición de la sanción por falta de registro»¹¹¹ y en consecuencia resulta desproporcionada una

106. Vid. Apartado 56 y 63 a 69.

107. Cfr. SOLER ROCH, María Teresa, «The Principle of Proportionality and the Prevention of Fraud in VAT», Henk van Arendonk et al. (edit.) *VAT in an EU and International Perspective*, IBFD, Amsterdam, 2011, p. 81.

108. Sobre esta vertiente y otras del principio de proporcionalidad nos remitimos a lo expuesto en ROZAS VALDÉS, José Andrés y VILLAR EZCURRA, Marta, «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, pp. 73-93.

109. *Ibidem*. p. 82.

110. Vid. STJ de 21 de octubre de 2010 (TJCE 2010, 316), *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, apartado 50.

111. Vid. STJ de 19 de julio de 2012 (TJCE 2012, 220), *Ainars Redlihs y Valsts ienemumu dienests*, C-263/11, apartado 49.

sanción que no tiene en cuenta la naturaleza y la gravedad de la infracción así como el método para la determinación de la cuantía, incumbiendo al órgano nacional tal apreciación¹¹².

Más recientemente, se ha afirmado 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 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 remitente¹¹³.

El asunto SIAT ofrece una buena síntesis de la doctrina jurisprudencial del TJ sobre estos temas pues *«una regla que no cumple los requisitos del principio de seguridad jurídica no puede considerarse proporcionada a los objetivos perseguidos (...) puede considerarse que no va más allá de lo necesario para evitar prácticas abusivas una normativa nacional que se basa en un examen de elementos objetivos y verificables para determinar si una transacción presenta el carácter de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales y en virtud de la cual, en cada caso en que no cabe excluir la existencia de tal montaje, el contribuyente puede presentar, sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se celebró dicha transacción (véase en este sentido, la sentencia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, antes citada, apartado 82)»*¹¹⁴.

En todo caso, las tendencias de la más reciente jurisprudencia del TJUE muestran una mayor aceptación de las cláusulas antifraude de los Estados miembros, pero también un más atento cuidado en lo que se refiere a la verificación del cumplimiento del principio de proporcionalidad, que, adicionalmente aparece vinculado a la necesidad de garantizar la seguridad jurídica.

Además, la naturaleza, extensión y duración de la medida a analizar debe ser siempre proporcionada al objetivo de la norma de cobertura¹¹⁵.

112. Vid. STJ de 19 de julio de 2012 (TJCE 2012, 220), *Ainars Redlihs*, cit., apartados 47 y 55.

113. Vid. STJ de 31 de enero de 2013 (TJCE 2013, 33), *Stroy trans EOOD*, C-642/11.

114. STJUE de 5 de julio de 2012 (TJCE 2012, 171), C-318/10, Apartados 59 y 50, respectivamente.

115. Vid. HILLING, Maria, «Justifications and Proportionality: An Analysis of the ECJ's Assessment of National Rules for the Prevention of Tax Avoidance», *Intertax*, vol. 41, Issue 5, 2013, p. 302 y 307.

5. REFLEXIONES FINALES

La técnica de extender o generalizar la regla de inversión del sujeto pasivo en el IVA para combatir el fraude es posible –incluso es deseable– siempre que se respeten las limitaciones de Derecho comunitario europeo recogidas en las Directivas IVA y deducidas de la jurisprudencia del TJUE, teniendo particular alcance, como en tantos otros ámbitos jurídicos, los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica. Una técnica jurídica inapropiada o el empleo de términos ambiguos en la delimitación del supuesto de hecho pueden perjudicar la lícita estrategia de lucha contra el fraude.

Pese a que una excepción al régimen general de la Directiva IVA debe ser interpretada restrictivamente conforme a 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.

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, con suficiente agilidad como para que no quede desestabilizado el sistema recaudatorio del IVA.

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.

No obstante lo anterior, los legisladores nacionales deben cuidar la transposición de la Directiva IVA y respetar la estructura y finalidad del Impuesto para garantizar un cumplimiento conforme a la misma. La incorporación por parte de 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 puede distorsionar el funcionamiento del mercado interior.

De otro lado, la falta de uniformidad en el sistema de liquidación del Impuesto para las distintas categorías de entregas de bienes y prestaciones de servicios puede complicar la gestión del Impuesto y perjudicar a los operadores cumplidores que han de soportar los costes indirectos de un aumento de obligaciones formales y competir en un escenario desigual con los que aprovechan nuevas formas de fraude.

Si bien el establecimiento por parte del legislador español 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, 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 comunitario.

Aunque no sea aplicable a las modificaciones normativas objeto de análisis en este trabajo, no puede ignorarse la relevancia que el Tribunal de Justicia de la UE ha atribuido a la relación entre el mecanismo de inversión del sujeto pasivo y las libertades comunitarias y el principio de seguridad jurídica. Así por ejemplo, aplicando los casos *Kohll* y *Decker*¹¹⁶ al ámbito del *reverse charge* en la legislación alemana sobre IVA, Hans-Michael POTT ha entendido que la incorporación de dicho sistema en la legislación alemana sobre IVA se separaba de las palabras de la Directiva, creando falta de seguridad jurídica y poniendo de manifiesto los problemas de adecuación a las libertades de circulación de mercancías y prestación de servicios garantizadas por el Tratado en el ámbito de la prestación de servicios transfronterizos¹¹⁷.

En todo caso, es difícil elaborar un catálogo cierto o un test de legalidad de las normas fiscales nacionales respecto de las exigencias del Derecho de la UE, ya sea primario o secundario. Lo cierto es que, para todos los operadores jurídicos, la incertidumbre del marco fiscal aplicable en términos de respeto al Derecho de la UE y consecuencias de un eventual incumplimiento resulta un problema de seguridad jurídica añadido.

Es siempre difícil lograr el adecuado equilibrio entre intereses en juego, a menudo enfrentados, en este caso escoger las vías jurídicas idóneas para atajar efectivamente la lucha contra el fraude en el IVA y traducirlas en reglas de Derecho, que a su vez garanticen el cumplimiento de los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica, que tan importantes son para lograr un marco jurídico acorde a las exigencias de justicia tributaria.

6. BIBLIOGRAFÍA

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis y Comentarios*, Ediciones Deusto, Barcelona, 1994.

BEELEN, Stan, «Is a Generalized Reverse Charge Mechanism the Obvious Remedy

116. Asuntos *Kohll v. Union des Caisses de Maladie* (TJCE 1998, 66)(C-158/96) y *Decker v. Caisse de Maladie des Employés Privés* (C-120/95), ambos de 28 de abril de 1998 (TJCE 1998, 64). Estos casos tratan de la prestación de servicios y adquisición de bienes que han de ser abonados por sistemas de seguridad social de un Estado miembro, y se plantean por personas aseguradas y residentes en Luxemburgo que han actuado sin la autorización requerida por la normativa sobre seguridad social.

117. Vid. HANS-MICHAEL, POTT, «Some Remarks On The Reverse Charge System In The Taxation Of Cross-Border Services», *The EC Tax Journal*, vol. 7, Issue 1, 2003/4, pp. 15, 16 y 18.

- against VAT Fraud?» Henk van Arendonk *et al.* (edit.): *VAT in an EU and International Perspective. Essays in honour of Han Kogels*, IBFD, Amsterdam, 2011, pp. 91-100.
- BONET, Maria Pilar, «Efectos de la incorrecta aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en el IVA», *Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi* núm. 19/2008, pp. 19/27.
- CASAS AGUDO, Daniel, «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 (Estudio elaborado a raíz de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala 3ª) de 8 de mayo de 2008, causas reunidas C-95/07 y C-96/07), *Crónica Tributaria* núm. 131/2009, pp. 223-251.
- D'ANGELO, Giangiaco, «Italian VAT Practice Conflicts With Directive, ECJ Says», *Tax Notes International*, vol. 50, num. 7, May 19, 2008, pp. 520-522.
- DE LA FERIA, Rita, *The EU VAT System and the Internal Market*, Doctoral Series, vol. 16, IBFD, Amsterdam, 2009.
- DI PIETRO, Adriano y LASARTE, Javier (Dir.), *Observaciones al Libro Verde de la Comisión Europea y Propuestas sobre el futuro del IVA*, Universidad Pablo de Olavide-Seast, Scuola europea di alti studi tributari, 2012.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, «La inversión del sujeto pasivo en las entregas de teléfonos móviles y microprocesadores realizadas en el Reino Unido: un posible ejemplo a seguir», editorial *Quincena Fiscal* núm. 14/2007.
- «Planificación fiscal, prácticas abusivas en el IVA y negocios «artificiosos e impropios»: las conclusiones del Abogado General Mazák en el asunto *Weald Leasing*», editorial *Quincena Fiscal* núm. 20/2010, pp. 7-10.
- GARCÍA NOVOA, César, «La deducción del IVA soportado en los supuestos en que el destinatario es un sujeto pasivo del impuesto», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 20, 2004, pp. 13-15.
- HILLING, Maria, «Justifications and Proportionality: An Analysis of the ECJ's Assessment of National Rules for the Prevention of Tax Avoidance», *Intertax*, vol. 41, Issue 5, 2013, p. 294-307.
- LEJEUNE, Ine, DE MAEIJER, Stein and VERMEIRE, Liesbeth, «Quick reaction mechanism against EU VAT», *International VAT Monitor*, 2013, pp. 94-107.
- LONGÁS LAFUENTE, Antonio, «Novedades en el IVA. La Ley 7/2012, de 29 de octubre», *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 359/2013, pp. 5-102.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, J. «Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario en la Unión Europea», *Quincena Fiscal* núm. 7/2012, pp. 59-114.
- POT, Hans-Michael, «Some Remarks On The Reverse Charge System In The Taxation Of Cross-Border Services», *The EC Tax Journal*, vol. 7, Issue 1, 2003/4, pp. 13-18.

- PUEBLA AGRAMUNT, Nuria, «Estrategias en la lucha contra los fraudes del IVA», *Quincena Fiscal* núm. 3-4/2007, pp. 85-95.
- ROZAS VALDÉS, José Andrés y VILLAR EZCURRA, Marta, «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, pp. 73-93.
- SANTAOLAYA BLAY, Manuel, «La nueva regla de inversión del sujeto pasivo del IVA creada por la reforma concursal: una mejora mejorable» *Carta Tributaria* núm. 20/2011, pp. 1-13.
- SOLER ROCH, Maria Teresa, «The Principle of Proportionality and the Prevention of Fraud in VAT», HENK VAN ARENDONK et al. (edit.) *VAT in an EU and International Perspective*, IBFD, Amsterdam, 2011, pp. 81-89.
- TERRA, Ben and KAJUS, Julie, *A Guide to European VAT Directives. Introduction European VAT 2012*, vol. 1. IBFD, 2012.
- VANISTENDAEL, Frans, Editorial «Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?» *EC Tax Review* núm. 2006/4, pp. 192-195.
- VILLAR EZCURRA, Marta, «La reforma concursal y los créditos tributarios», *Quincena Fiscal* núm.4/2012, pp. 127-146.
- WEBER, Dennis, «Abuse of Law in European Tax Law: An overview and some recent trends in the direct and indirect tax case law of the ECJ-Part.1», *European Taxation* vol. 53, núm. 6/2013, p. 251-264.