



Universidad de Valladolid

Facultad de Ciencias

Económicas y Empresariales

Trabajo de Fin de Grado

Grado en Economía

***LA TRIBUTACIÓN DEL IVA EN LA UE: LAS
OPERACIONES DE INTERCAMBIO
TRIANGULAR Y SU PROBLEMÁTICA***

Presentado por:

Irene Samperio Valdivieso

Tutelado por:

María José Prieto Jano

“Toda sociedad que destruye el tejido de su Estado (mantenido con los impuestos y los servicios públicos de todos) no tarda en desintegrarse en el polvo y las cenizas de la individualidad”

Tony Judt (1948-2010)

ÍNDICE:

Resumen.....	5
Abreviaturas.....	7
Introducción.....	9
Importancia del tema.....	9
Justificación del estudio.....	11
Objetivos del estudio.....	11
Estructura del trabajo.....	12
Metodología.....	14
Concepto y clases de operaciones triangulares.....	14
Operaciones triangulares intracomunitarias.....	17
Operaciones triangulares extracomunitarias mixtas.....	17
Operaciones triangulares extracomunitarias puras.....	18
Régimen de tributación de las operaciones triangulares intracomunitarias.....	18
Ventajas para las empresas intervinientes en las operaciones triangulares.....	21
Fraude fiscal en las operaciones triangulares y lucha contra el fraude.....	26
El reto de la armonización del IVA en la UE.....	39
¿Hacia dónde va la tributación del IVA en la UE?.....	43
Conclusiones y recomendaciones.....	48
Conclusiones.....	48
Recomendaciones.....	50
Referencias bibliográficas.....	54
Referencias bibliográficas jurídicas.....	55
Webgrafía.....	57

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 5.1 Brecha del IVA en la Unión Europea 2018.....	28
Gráfico 5.2 % de la brecha del IVA en la Unión Europea con respecto al VTTL.....	29

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 5.1 Brecha del IVA en la Unión Europea, 2017 y 2018.....	27
--	----

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 3.1 Las operaciones triangulares: transporte del intermediario al adquirente.....	19
Figura 3.2 Las operaciones triangulares: transporte del transmitente al intermediario.....	20

RESUMEN

El libre comercio entre sus Miembros, que constituye uno de los principios fundacionales de la Unión Europea, se plasmó en 1993 en la creación de un mercado interior único.

Con la abolición de las fronteras interiores al IVA de las operaciones intracomunitarias que tuviesen lugar entre agentes económicos de diferentes Estados miembros se le aplicaría el principio de tributación en origen.

La dificultad que esto entrañaba, por la ausencia de armonización en la regulación comunitaria del impuesto, condujo a la apertura de un Régimen Transitorio prorrogado hasta nuestros días, por el cual las operaciones que tuviesen lugar entre empresarios y profesionales se regirían por el principio de tributación en destino.

La UE ha desistido de su intención inicial, de modo que el régimen definitivo del IVA, que se encuentra a la espera de ser aprobado, estará basado en el principio de tributación en destino.

Se persigue simplificar los trámites para hacer más ágil y operativo el comercio intracomunitario, reforzando los controles y el intercambio de información entre países, lo que permitirá una lucha contra el fraude más efectiva, reflejada en mayor recaudación por este impuesto que proporciona una de las principales fuentes de financiación a la UE.

Palabras clave: IVA, Unión Europea, Régimen Transitorio, Régimen Definitivo, armonización fiscal, fraude carrusel, operaciones triangulares intracomunitarias.

ABSTRACT

Free trade among its members, which constitutes one of the founding principles of the European Union, was embodied in 1993 in the creation of a single internal market.

With the abolition of border controls VAT on intra-community operations that took place between economic agents from different Member States, the principle of taxation at source should be applied.

The difficulty that this entailed, due to the absence of harmonization in the Community Tax Regulation, put in place a Transitional Regime still in force, by which the operations that take place between businessmen and professionals would be under the destination principle.

The EU has withdrawn from its initial intention, so that the definitive VAT regime, which is awaiting approval, will be based on the destination principle.

The aim is to simplify the procedures to make more agile and operational the intra-Community trade, tightening controls and the exchange of information among countries, which will allow a more effective fight against tax fraud, which will mean an increase in VAT collection that provides one of the main EU's sources of income.

Keywords: VAT, European Union, Transitional Regime, Definitive Regime, fiscal harmonization, carousel fraud, triangular intra-community operations.

ABREVIATURAS

CEE	Comunidad Económica Europea
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
UE	Unión Europea
INCOTERMS	International Commercial Terms
EXW	Ex Works
FCA	Free Carrier
FAS	Free AlongSide ship
FOB	Free On Board
CFR	Cost and Freight
CIF	Cost, Insurance, Freight
CPT	Carriage Paid To
CIP	Carriage and Insurance Paid to
DPU	Delivered at Place Unloaded
DAP	Delivered at Place
DDP	Delivered Duty Paid
EMA	Estado Miembro A
RDL	Real Decreto Ley
CMR	Convention relative au contrat de transport international de Marchandise par Route
UCLAF	Unidad de Coordinación de la Lucha Contra el Fraude
OLAF	Oficina Europea de Lucha Anti Fraude
AFIS	Sistema de Información Anti Fraude

IMS	Sistema de Gestión de Irregularidades
TNA	Transaction Network Analysis
VIES	Vat Information Exchange System
VAT	Value Added Tax
ROI	Registro de Operadores Intracomunitarios
CE	Comunidad Europea
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
NIF	Número de Identificación Fiscal
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Importancia del tema

Parece evidente que, si siempre es prioritario mantener una continua revisión sobre la posibilidad de mejorar nuestro sistema tributario, en un contexto como el actual, con una situación de profunda crisis económica, sobrevenida como consecuencia de una pandemia sanitaria global, buscar la máxima eficacia en la gestión de los recursos públicos no es solo una necesidad, es una obligación inaplazable que afecta no solo a gobernantes y legisladores, sino que implica a la sociedad en su conjunto.

La importancia del estudio del IVA, en su condición de impuesto presente en todos los Estados miembros de la Unión Europea, se pone de manifiesto en cuanto se revisan someramente algunas cifras. La recaudación por este impuesto en España en el año 2020 ascendió a 63.337 millones de euros, con una caída con respecto al año anterior del 11,5 %¹ debido a que la actividad económica estuvo lastrada por la crisis sanitaria. El IVA supone aproximadamente la tercera parte de la recaudación tributaria total, lo que nos ofrece una idea de su contribución al sostenimiento de nuestros servicios públicos.

Una parte de lo recaudado por la aplicación del IVA, en torno al 0,30 %² del total, va hacia la Unión Europea, constituyendo, de ese modo, una de sus principales fuentes de recursos propios, aproximadamente un 10 %³ de estos. En un momento como el actual, en el que los ansiados fondos de recuperación constituyen una de las principales esperanzas para el relanzamiento de la actividad económica, toda la UE debe realizar un verdadero esfuerzo para que la brecha fiscal entre lo que se tendría que recaudar teóricamente por el impuesto y lo que realmente se ingresa se reduzca a la mínima expresión.

Según las fuentes de la Comisión Europea, en el año 2018 los países miembros perdieron 140.000 millones de euros en ingresos procedentes del IVA, siendo superior la pérdida de 2020, unos 164.000 millones de euros, debido a los efectos de la pandemia del COVID-19 sobre la economía. En España la brecha fiscal por IVA ascendía en 2018 a 4.909⁴ millones de euros.

¹ Para mayor información sobre las cifras ofrecidas se puede consultar la fuente de donde se han obtenido los datos: Agencia Tributaria: Informes anuales de Recaudación Tributaria (2020).

² Para mayor información sobre los porcentajes de recaudación se puede consultar: EUR-Lex.

³ Para mayor información sobre los recursos propios de la Unión Europea: Parlamento Europeo: Fichas temáticas sobre la Unión Europea.

⁴ Datos obtenidos del informe de la Comisión Europea: Brecha del IVA.

La brecha entre la recaudación real y la teórica pone de manifiesto la necesidad de que desde la UE se realice una reforma global armonizada de la legislación sobre el IVA que ponga freno al fraude en el impuesto, una de cuyas principales manifestaciones tiene lugar en las operaciones de intercambio triangular intracomunitarias, objeto del presente estudio.

Las cifras de pérdida de recaudación por IVA que se ofrecen incluyen el fraude, la evasión fiscal, la elusión fiscal, las quiebras, las insolvencias financieras y los errores de cálculo. La importancia de controlar las operaciones triangulares intracomunitarias se pone de manifiesto si tenemos en cuenta que solo el fraude estimado que se produce en las mismas asciende a unos 60.000⁵ millones de euros, siendo de unos 2.000⁶ millones de euros el considerado para España.

Los mecanismos a través de los cuales se desarrolla el fraude en las operaciones objeto del presente estudio se han ido sofisticando, creándose redes cada vez más complejas de identificar cuyo rastro es muy difícil de seguir. Especial preocupación se ha adueñado de los Estados miembros de la UE por el auge en el comercio intracomunitario del denominado fraude carrusel, el cual será detallado en este trabajo.

Las consecuencias de las nuevas formas organizadas de fraude no se limitan a provocar una creciente erosión de los ingresos tributarios de los países de la Unión, sino que además ocasionan un efecto de distorsión en los mercados, afectando negativamente a aquellos agentes que cumplen escrupulosamente con las reglas fiscales, al introducirse en los mercados bienes cuyo precio es anormalmente bajo sin que pueda ser replicado al no poderse garantizar una competencia justa entre los diferentes intervinientes.

La necesidad de reformar el IVA en lo que se refiere a las operaciones triangulares va más allá de controlar que por esa vía no se produzcan situaciones de fraude masivo, tan tristemente presentes en la actualidad, sino que es necesario que el sistema se modernice y se adapte a la situación actual, en la cual los intercambios internacionales se producen cada vez con mayor frecuencia en una economía globalizada.

⁵ Más información sobre estos datos se puede obtener en: Iberley: El fraude en el comercio internacional a efectos del IVA.

⁶ Se puede encontrar la noticia en el diario, El País, con este titular para una mayor información sobre este tema: España deja de ingresar casi 2.000 millones de euros en IVA por fraude y errores.

Las Administraciones comunitarias deben fijar un conjunto de reglas generales de sencilla aplicación que permitan que, sin que nunca se pierda el control de las operaciones, los intercambios entre países se desarrollen con fluidez y con los menores costes de transacción para los agentes intervinientes, ya que ello repercutirá en un mayor dinamismo de la economía de la Unión.

1.2. Justificación del estudio

El interés en el estudio de las operaciones de intercambio triangular en el marco de la tributación del IVA en la Unión Europea tiene lugar en el ámbito de la Economía Aplicada, concretamente en la asignatura de Economía Pública II, en la cual se desarrolla el conocimiento del área de la Hacienda Pública y la Fiscalidad con un análisis en profundidad de los ingresos públicos.

La presencia del Sector Público en las economías modernas no se limita a recaudar fondos a través del sistema fiscal, sino que es fundamental para entender la forma en la cual las mismas han evolucionado. Por un lado, el Sector Público se convierte en el motor de la economía en momentos como el actual en el que la actividad de la iniciativa privada se ve ralentizada por la crisis sanitaria y, por otra parte, garantiza que además de los beneficios empresariales, el bienestar de los ciudadanos se ponga en un primer plano a la hora de la toma de decisiones en el ámbito de la política económica.

1.3. Objetivos del estudio

La importancia del IVA como impuesto que grava la mayoría de los bienes y servicios que se intercambian para su utilización o consumo en el ámbito de la UE justifica que todo lo que lo rodea deba ser sometido a análisis, revisión y continuo escrutinio por parte de los especialistas en la materia.

Pero el IVA no es solo importante por su capacidad recaudatoria, sino porque desde su origen se configuró como un impuesto comunitario que debía ser obligatoriamente armonizado sirviendo como punto de partida para abordar la progresiva homogeneización de los sistemas fiscales de los diferentes Estados miembros.

Dentro de lo inabarcable que es el análisis del IVA para un trabajo de estas características, se centrará el objetivo en el estudio, dentro de la tributación del IVA en la Unión Europea, en un conjunto de operaciones que están ganando un protagonismo creciente en el comercio intracomunitario, las operaciones de intercambio triangular. Por lo general, este tipo de operaciones saltan al primer plano de la información económica cuando se revelan datos acerca del fraude

que se comete en las mismas, pero no podemos caer en el error de estigmatizarlas, ya que, con unos mercados cada vez más globalizados, su adecuada regulación puede suponer grandes ventajas para las empresas intervinientes y la consiguiente dinamización del conjunto de la economía comunitaria.

Fomentar las operaciones comerciales en las que intervienen diversos Estados comunitarios está en el germen mismo de la UE, lo que hace imprescindible conjugar la necesidad de control que ponga freno al fraude organizado con la indispensable facilidad administrativa a la hora de que las empresas participantes puedan acreditar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Los principales objetivos del trabajo son los siguientes:

- Ofrecer una visión histórica de cómo ha ido evolucionando el tratamiento tributario de las operaciones triangulares intracomunitarias, las variaciones que han afectado a los diferentes agentes intervinientes y cuáles son las líneas maestras que van a marcar su previsible desarrollo en los próximos años.
- Profundizar en la regulación de las operaciones triangulares para analizar si es la adecuada para que puedan continuar aumentando su volumen de negocio, sin que las autoridades comunitarias pierdan el necesario control que deben ejercer sobre ellas.
- Cuantificación del fraude fiscal que se comete en las operaciones triangulares para tratar de evaluar si las diferentes acciones que se están llevando a cabo para tratar de reducirlo están siendo efectivas o si, por el contrario, es necesario que se implementen nuevas actuaciones.
- Analizar si la armonización del IVA en la UE, presente como meta desde la creación misma del Impuesto, avanza en la dirección adecuada o si se ha visto dificultada por la entrada de nuevos Estados miembros que ha traído consigo, además, una mayor amplitud en el espectro ideológico de los partidos que han accedido al Parlamento Europeo.
- Realizar una proyección hacia un futuro cercano para tratar de determinar hacia donde se encaminan las medidas normativas que están en proceso de implantación, o que está previsto que se ejecuten en los próximos años.

1.4. Estructura del trabajo

El trabajo comienza reflejando el interés que tiene el estudio del tema en el contexto económico actual, para lo que se aportan unas cifras generales reveladoras de la gran magnitud que alcanzan las operaciones triangulares intracomunitarias. En el desarrollo inicial del tema se definen las operaciones analizadas, fijando los requisitos que deben cumplir para alcanzar tal consideración, para, posteriormente, clasificarlas según sea la procedencia de los agentes intervinientes en las mismas.

Son objeto de análisis posterior las particularidades más destacadas de las normas tributarias aplicables a las operaciones triangulares intracomunitarias y cómo algunas de las empresas intervinientes en las mismas pueden obtener ventajas, como la exención del pago del impuesto, si cumplen los requisitos establecidos por su particular legislación fiscal.

Especialmente importante, es abordar el tema del fraude fiscal, a menudo inherente a la clase de operaciones estudiadas, fraude que alcanza proporciones que exceden de lo preocupante, para alcanzar una dimensión que podría ser considerada como alarmante. Se hace hincapié, por su volumen y el grado de complejidad que supone su erradicación, en el denominado fraude carrusel, a través del cual grupos organizados de empresas que, con claro ánimo fraudulento, detraen de las arcas públicas ingentes cantidades de recursos.

Además de detallar los mecanismos utilizados por las empresas defraudadoras se analizan las diversas acciones que se están emprendiendo por las administraciones nacionales y comunitarias para prevenir y combatir el fraude, cuyo éxito depende, en gran medida, de la imprescindible colaboración y coordinación necesaria entre los Estados miembros de la UE.

El estado en el que se encuentra en la actualidad la cada vez más inaplazable armonización del IVA es también objeto de análisis. La necesidad de una armonización fiscal comunitaria está ya recogida en el Tratado de Roma, pero las actuales circunstancias hacen urgente que, de una vez por todas, desde el seno de la Unión se inste a todos los Estados miembros a que unifiquen su legislación en esta materia.

En el trabajo se ha recogido también información que nos ha permitido proyectar hacia dónde se dirige la tributación del IVA en general y la de las operaciones triangulares intracomunitarias en particular. Junto a las iniciativas que están ahora mismo en marcha, se recopilan también aquellas cuya aplicación está prevista para los próximos años, las cuales están orientadas, como no podía ser de otra manera, por un lado, a agilizar los trámites

necesarios para que las operaciones intracomunitarias se desarrollen con las menores trabas posibles y, por otra parte, a incrementar un control desde el origen de las operaciones que permita una lucha más eficaz contra el fraude.

En la parte final se exponen las conclusiones que, en nuestra opinión, pueden extraerse de lo tratado en el trabajo, junto a una serie de recomendaciones que, según nuestro criterio, podrían contribuir a mejorar la gestión a corto y largo plazo de la tributación de las operaciones estudiadas, avanzando tanto en el proceso de armonización como en la vital lucha contra el fraude.

1.5. Metodología

Para llevar a cabo el trabajo se ha recurrido a tomar la información disponible, tanto cuantitativa como cualitativa, en las fuentes que se pueden considerar oficiales de información como pueden ser, por ejemplo, la Agencia Tributaria, en el caso de la información recabada sobre nuestro país, o los diversos cuadros y estudios realizados por órganos de la Unión Europea como la Comisión Europea o el Parlamento Europeo, así como de sentencias pronunciadas por los Tribunales de Justicia.

Para la comprensión y el análisis de los datos estadísticos recabados se ha contado con los trabajos previos realizados por diversos autores de prestigio que han estudiado las diferentes variables del tema, cada uno aportando su particular visión sobre el objeto de lo estudiado. Todos estos autores aparecen reseñados en la bibliografía del trabajo, que recoge tanto los manuales escritos sobre la materia como diversos artículos de opinión publicados en revistas especializadas.

2. CONCEPTO Y CLASES DE OPERACIONES TRIANGULARES

El IVA en su condición de impuesto común europeo grava las entregas, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes y servicios realizadas por empresarios. Dentro de las operaciones intracomunitarias nos detendremos en este trabajo en el tratamiento que el impuesto otorga a las llamadas operaciones triangulares.

Las operaciones triangulares son aquellas que se realizan entre tres empresas distintas, donde cada una está situada en un país diferente. De esta forma, tenemos una empresa fabricante cuya mercancía es comprada por una segunda empresa intermediaria, que finalmente transporta el producto a la empresa compradora. Además, el producto debe ser transportado de forma directa entre los países del fabricante y el comprador. El primer Estado

miembro realiza una entrega al segundo Estado miembro pero el transporte se realiza directamente desde el primer Estado miembro al tercero.

Las operaciones triangulares son un tipo de operaciones intracomunitarias a las cuales se aplica una regulación impositiva específica, en un intento de simplificar la operativa general y aligerar los trámites inherentes a las operaciones de transmisión de bienes entre diferentes Estados de la Unión.

Para Abella Poblet (2006, p.653) se considera operación triangular “aquella transmisión de bienes en la que participan tres sujetos pasivos, de al menos tres Estados comunitarios distintos, interviniendo, uno de ellos, como adquirente intermediario que transporta, por su cuenta, la mercancía, directamente, desde el estado miembro del vendedor, hasta el Estado miembro del destinatario final de la mercancía que la recibe, también directamente, por compra realizada al citado intermediario adquirente”.

En las operaciones triangulares interviene un transmitente, uno o varios intermediarios y un adquirente. Es decir, intervienen tres o más sujetos de distintos Estados miembros y de esos tres Estados miembros al menos dos han de ser empresarios. Se producen dos transmisiones sucesivas y es condición necesaria que haya un único transporte directo para que se considere operación triangular. Se producen dos transacciones en el territorio de aplicación del impuesto: una adquisición intracomunitaria exenta (hay un beneficio fiscal por razones de simplificación siempre que se cumplan las condiciones establecidas por la legislación del impuesto) y una entrega sujeta.

El régimen general que se debe aplicar a estas operaciones depende de si se entiende que la transmisión se realiza entre el vendedor y el intermediario o entre éste y el adquirente final.

En el primer caso el intermediario recibe los bienes en el tercer Estado y realiza una entrega al adquirente final en el mismo. De este modo, el vendedor realiza una entrega exenta en el primer Estado y el intermediario realiza una adquisición intracomunitaria en el Estado de destino para finalmente efectuar una entrega interior en el mismo. Teniendo en cuenta que el intermediario no estará establecido en este tercer país, a esta última entrega deberá aplicársele la regla de inversión del sujeto pasivo para que el impuesto sea finalmente satisfecho por el comprador final de los bienes de acuerdo con la naturaleza del impuesto.

En el segundo caso, si la transmisión se realiza entre el intermediario y el adquirente, se entiende que la entrega que realiza el vendedor al intermediario

estaría sujeta al impuesto como operación interior, al encargarse este último de efectuar el transporte de los bienes al tercer Estado. El intermediario realizará una entrega intracomunitaria que estará como tal exenta del impuesto. El comprador final efectuará una adquisición intracomunitaria gravada por el impuesto.

La normativa del impuesto declara exenta, no obstante, la adquisición efectuada por el intermediario en el segundo caso, debiéndose hacer cargo del pago del impuesto, al igual que en el caso anterior, el adquirente final de los bienes por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo. Si no consigue demostrar que la operación ha sido finalmente gravada en el Estado de destino, la Ley del impuesto abre la posibilidad de que la carga impositiva recaiga sobre el intermediario identificado y establecido en su correspondiente Estado.

En el caso español el hecho imponible del IVA a aplicar en las operaciones intracomunitarias es la “adquisición del poder de disposición a título oneroso, sobre un bien mueble, transportado desde un Estado miembro a otro y con destino al adquirente que será empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal y que no se beneficie del régimen de franquicia”.

En el artículo 71 de la Ley del IVA se establece que las adquisiciones intracomunitarias de bienes se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando se encuentre en este territorio el lugar de llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o por personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional también se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando el adquirente haya comunicado al vendedor el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido atribuido por la Administración española, en la medida en que no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte.

Las operaciones triangulares se definen desde la óptica de la empresa intermediaria, ya que para las otras dos empresas intervinientes se trataría de meras operaciones de compra o venta. Para que tengan la consideración de operaciones triangulares, con las repercusiones tributarias y de control administrativo que ello implica, es necesario que la empresa intermediaria actúe en nombre propio, ya que si lo hiciese por cuenta del fabricante estaríamos ante una mera operación de comisión.

Aunque la normativa europea INTRASTAT solo contempla como operaciones triangulares a efectos del IVA aquellas en las que las diferentes empresas implicadas se encuentran establecidas en diferentes Estados miembros de la UE, podemos, desde una perspectiva más amplia, establecer la siguiente clasificación, suponiendo que el intermediario se encuentra establecido en España.

2.1. Operaciones triangulares intracomunitarias

Consideramos que en la operación un vendedor o proveedor establecido en el Estado miembro A vende mercancías a un intermediario establecido en un Estado miembro B, pero las expide directamente al adquirente establecido en el Estado miembro C. El intermediario del país de la Unión B compra las mercancías sin recibirlas físicamente para a su vez venderlas al adquirente establecido en C.

En este tipo de operaciones las empresas intervinientes en la operación triangular se encuentran establecidas en Estados miembros de la Unión Europea y las transacciones a tener en cuenta a efectos del IVA son las siguientes: el vendedor realiza una entrega intracomunitaria de bienes sujeta y exenta al IVA del Estado miembro A, el intermediario realiza una adquisición intracomunitaria exenta del IVA del Estado B y la entrega posterior no estará sujeta al no iniciarse el transporte de los bienes en ese Estado. El adquirente final realiza una operación interior, ya que el intermediario le entrega los bienes en su Estado miembro C. En función de la legislación de cada Estado y de las características de cada operación el sujeto pasivo del impuesto puede ser tanto el intermediario como el adquirente final. En el caso de la legislación española, el sujeto pasivo sería el comprador final al aplicarse la regla de inversión del sujeto pasivo.

2.2. Operaciones triangulares extracomunitarias mixtas

En este tipo de operaciones el vendedor o el adquirente final pertenecen a un país externo a la Unión Europea, mientras que las otras dos operaciones se enmarcan dentro del territorio de la Unión.

Si el fabricante se encuentra en un país tercero y el adquirente final en un Estado miembro de la UE la compra estará considerada como importación en el Estado de destino del bien adquirido, por lo que no estará sujeta al IVA español, mientras que la venta originará un hecho imponible gravado por el Estado miembro donde se efectúa la entrega, aunque sin la consideración de

entrega intracomunitaria, ya que no se cumple la condición de que el transporte se realice entre dos países de la Unión.

Cuando el vendedor se encuentra establecido en el territorio de la UE y es el comprador final el que se sitúa en un país tercero la compra se encontrará exenta de IVA, ya que el transporte no se realiza a nuestro país y estará destinada a la exportación. La venta, como tal exportación, estará exenta de IVA, aunque se deberá declarar en los correspondientes modelos 303⁷ y 390⁸.

2.3. Operaciones triangulares extracomunitarias puras

En este tipo de operaciones tanto el vendedor como el adquirente final se encuentran localizados fuera del territorio de la Unión. La compra por el intermediario español no se considerará importación al no producirse el transporte a nuestro país y no estará sujeta al IVA al estar localizada en un tercer país. Del mismo modo, la venta al no estar localizada en España no estará tampoco sujeta al IVA.

3. RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES TRIANGULARES INTRACOMUNITARIAS

Las operaciones triangulares intracomunitarias tributan de modo diferente según las características de las partes intervinientes, tal como se ha tratado anteriormente en el trabajo, y según el lugar en el que se ponga a disposición del comprador la mercancía.

El devengo del impuesto se considera realizado en el momento de la entrega del bien, mientras que la base imponible es el importe total de la contraprestación y el sujeto pasivo es el destinatario de los bienes.

El lugar de realización del hecho imponible es el lugar donde se aplica el impuesto lo que puede depender de donde se inicie el transporte de la mercancía.

La problemática en la tributación del impuesto es la dificultad de determinar quién realiza la adquisición intracomunitaria en el Estado de llegada de la mercancía. Esto depende de las condiciones de entrega de la mercancía las cuales vendrán determinadas en la propia factura a través del correspondiente INCOTERM.

⁷ Para más información consultar: Modelo 303. IVA. Autoliquidación.

⁸ Para más información consultar: Modelo 390. IVA. Declaración Resumen Anual.

Los INCOTERMS (o términos de comercio internacional) son un conjunto de reglas que establecen las obligaciones que en una compraventa internacional corresponden tanto al vendedor como al comprador en todo lo referido a asuntos como las condiciones de entrega de las mercancías o las formalidades que se deben cumplir en cada caso, delimitando las responsabilidades que debe asumir cada parte. La elaboración de estos términos corresponde a la Cámara de Comercio Internacional, siendo ésta también responsable de las actualizaciones necesarias para su adecuación a los cambios que tengan lugar en el comercio internacional. La última de estas actualizaciones tuvo lugar en el año 2020.

Los INCOTERMS se denominan con tres letras y se dividen en cuatro categorías: E, F, C y D.

Categoría E: EXW

En este caso, el vendedor pone en sus propios locales las mercancías a disposición del comprador.

Categoría F: FCA, FAS y FOB

El vendedor entrega la mercancía a un medio de transporte elegido y pagado por el comprador.

En la figura 3.1 se observa el mecanismo del funcionamiento de estas operaciones cuando las condiciones de entrega corresponden a las categorías E o F.

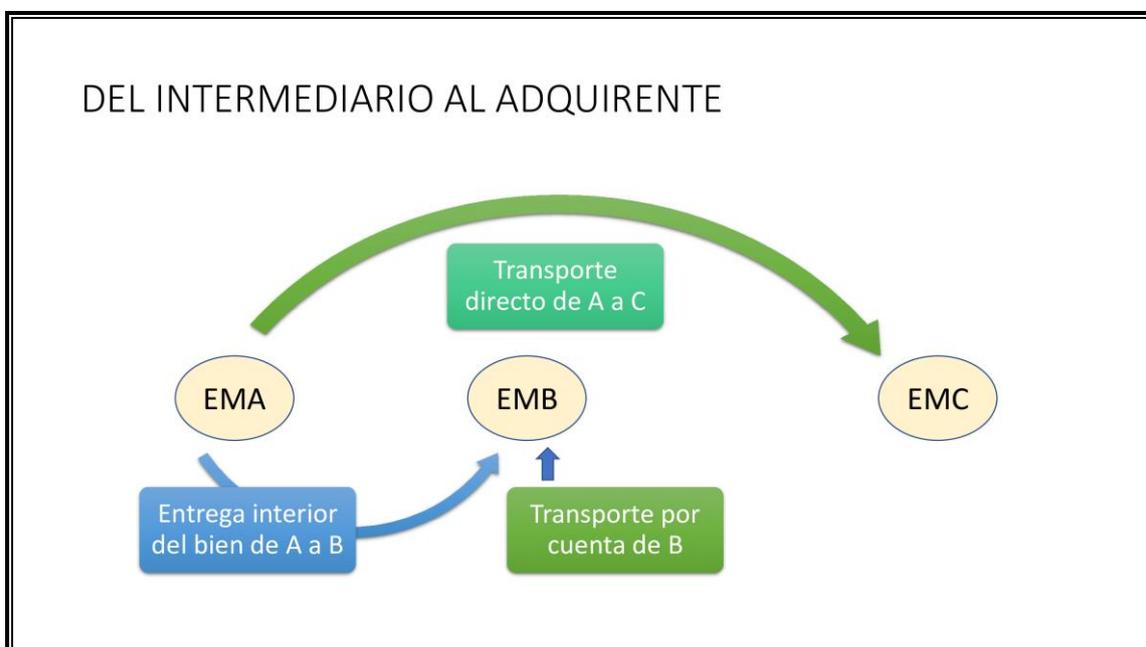


Figura 3.1 Las operaciones triangulares: transporte del intermediario al adquirente

Fuente: Elaboración propia a partir de Arribas León, M. y Hermosín Álvarez, M. (2010, p.110)

En estos casos, la puesta a disposición de la mercancía se produciría en el Estado miembro A, por lo que la entrega del vendedor al intermediario tendría la consideración de entrega interna en el Estado A teniendo que repercutirle el impuesto. La entrega del intermediario al adquirente final debería considerarse como entrega intracomunitaria exenta mientras que el último comprador efectuaría una adquisición intracomunitaria.

Para cumplir sus obligaciones fiscales en el Estado miembro A el intermediario tendrá que identificarse a efectos del IVA en dicho Estado y soportar el impuesto repercutido por el vendedor, declarando exentas las entregas intracomunitarias que realice al adquirente final. En este tipo de modalidades, para recuperar el IVA soportado en A el intermediario no podrá acogerse al régimen especial de no establecidos, sino que se verá obligado a utilizar el procedimiento normal de devolución presentando las declaraciones-liquidaciones periódicas.

El adquirente final deberá tributar en el Estado miembro C por el sistema normal de recaudación por la adquisición intracomunitaria que ha efectuado.

Categoría C: CFR, CIF, CPT y CIP

Es el vendedor el que contrata y paga el transporte, pero sin asumir el riesgo de pérdida o daño de la mercancía o los costes adicionales que pudieran presentarse con posterioridad a la carga y despacho.

Categoría D: DPU, DAP y DDP

En este caso, el vendedor soporta todos los gastos y riesgos necesarios para llevar la mercancía al punto de destino.⁹

En la figura 3.2 se observa el mecanismo del funcionamiento de estas operaciones cuando las condiciones de entrega corresponden a las categorías C o D.

⁹ Se puede encontrar mayor información en: Incoterms una explicación fácil.

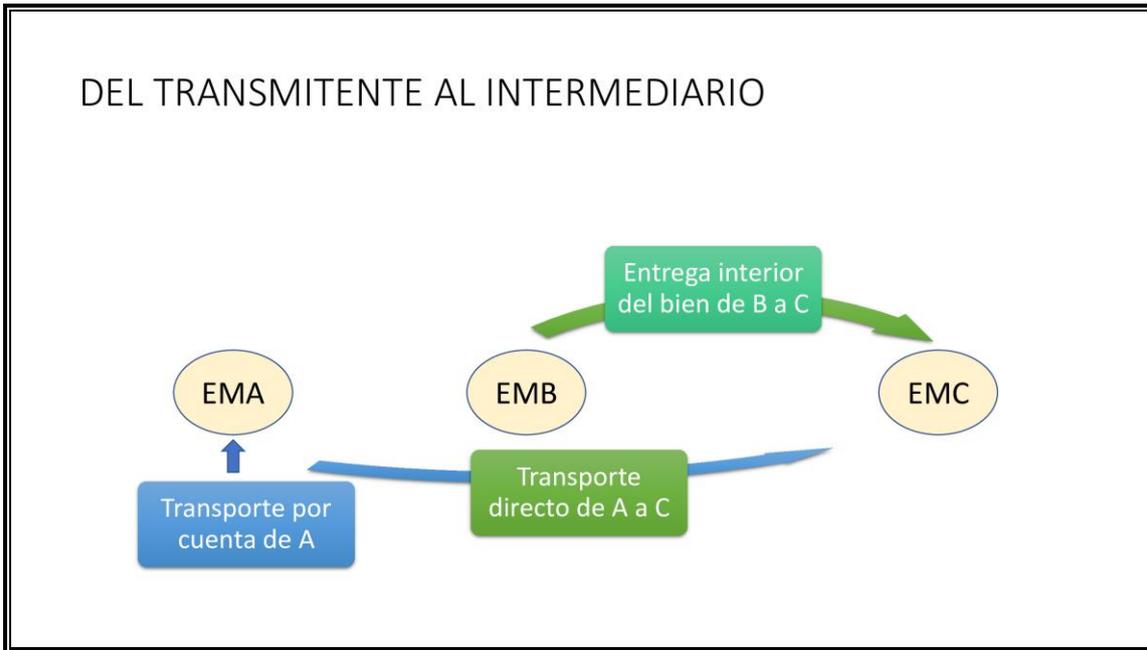


Figura 3.2 Las operaciones triangulares: transporte del transmitente al intermediario

Fuente: Elaboración propia a partir de Arribas León, M. y Hermosín Álvarez, M. (2010, p.106)

En estos casos, la puesta a disposición de la mercancía se produciría en el Estado miembro C, por lo que la entrega del vendedor al intermediario tendría la consideración de entrega intracomunitaria exenta en el Estado A. La adquisición intracomunitaria efectuada por el intermediario en el Estado C estaría también exenta al cumplirse los requisitos establecidos para acogerse al régimen de simplificación en el artículo 26.3 de la Ley del IVA.

La entrega del intermediario al adquirente final efectuada en el Estado miembro C tendría la consideración de entrega interior, debiendo afrontar el pago del impuesto el adquirente final al ser de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo.

4. VENTAJAS PARA LAS EMPRESAS INTERVINIENTES EN LAS OPERACIONES TRIANGULARES

El fin último del tratamiento fiscal que se otorga a las operaciones triangulares intracomunitarias es facilitar e incentivar el intercambio comercial entre los diferentes países que componen la Unión Europea. Para ello la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su Artículo 26 establece los requisitos que se deben cumplir para que se pueda considerar exenta una adquisición intracomunitaria de bienes.

Según el tercer punto del artículo 26 de la Ley del IVA estarán exentas del impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que concurran los siguientes requisitos:

1. Que se realicen por un empresario o profesional que:
 - a) No esté establecido ni identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, y
 - b) Que esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en otro Estado miembro de la Comunidad.
2. Que se efectúen para la ejecución de una entrega subsiguiente de los bienes adquiridos, realizada en el interior del territorio de aplicación del impuesto por el propio adquirente.
3. Que los bienes adquiridos se expidan o transporte directamente a partir de un Estado miembro distinto de aquie el el que se encuentre identificdo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido el adquirente y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente.
4. Que el destinatario de la posterior entrega sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, a quienes no les afecte la no sujeción establecida en el artículo 14 de esta Ley y que tengan atribuido un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración.

Algunos de los requisitos necesarios para considerar exenta una entrega intracomunitaria de bienes han sido modificados mediante el RDL 3/2020¹⁰.

Para que las entregas intracomunitarias de bienes estén exentas se establece como obligación material que el adquirente esté identificado a efectos del IVA en su país, información que debe ser comunicada al vendedor, siendo necesario también que éste haya incluido la operación en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias cumplimentando el modelo 349¹¹.

¹⁰ Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores.

¹¹ Para más información consultar: Modelo 349. Declaración Informativa. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Será necesario también acreditar que se ha producido efectivamente un transporte intracomunitario, lo cual podrá justificarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho y en particular, por lo dispuesto en el artículo 13.2 del Reglamento del IVA¹².

Si el transporte de las mercancías lo realiza el propio vendedor, éste deberá estar en posesión de al menos dos de los siguientes elementos de prueba no contradictorios extendidos por partes independientes:

1. Carta o documento CMR firmados (es el documento que formaliza un contrato de transporte de mercancías por carretera y es probatorio de las condiciones del contrato y de la recepción de la mercancía por el transportista)
2. Conocimiento de embarque
3. Factura de flete aéreo
4. Factura del transportista de los bienes

Si el vendedor solo dispone de uno de los documentos anteriores deberá poseer al menos uno de los siguientes:

1. Una póliza de seguros relativa a la expedición o al transporte de los bienes, o documentos bancarios que prueben el pago de la expedición o del transporte de los bienes.
2. Documentos oficiales expedidos por una autoridad pública que acrediten la llegada de los bienes al Estado miembro de destino.
3. Un recibo extendido por un depositario en el Estado miembro de destino que confirme el almacenamiento de los bienes en ese Estado miembro.

Cuando el que transporta es el comprador, además de las pruebas anteriores, éste deberá entregar al vendedor en el plazo de diez días una declaración escrita en la que se recogerán la fecha de emisión, el nombre y la dirección del adquirente, la cantidad y naturaleza de los bienes, la fecha y lugar de entrega de los mismos y el número de identificación de los medios de transporte, así como la identificación de la persona que acepte los bienes en nombre del adquirente.

¹² Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Para ilustrar mejor las especiales características que adopta la tributación de las operaciones triangulares dentro del territorio de la Unión Europea, utilizaré un ejemplo de lo que sucede entre tres empresas ubicadas en los países comunitarios A, B Y C que deciden llevar a cabo una operación de esas características.

Un empresario identificado a efectos del IVA en el país B adquiere bienes en un país A para después venderlos en un país C, país al que se expide directamente la mercancía desde el país del vendedor A.

Se producen en este caso las siguientes operaciones:

El proveedor A entrega los bienes al intermediario B considerándose exenta esa entrega intracomunitaria de bienes en A al ser transportados los bienes a otro Estado miembro y estar el intermediario identificado en otro país comunitario.

El intermediario B recibe los bienes directamente en C, país del adquirente final. B realiza una adquisición intracomunitaria sujeta al IVA en el caso de España, pero que estaría exenta al tratarse de una operación triangular.

El intermediario B entrega los bienes al adquirente final lo que sería una entrega interior sujeta y no exenta en el caso de la legislación española. El IVA sería repercutido finalmente a la empresa adquirente final ubicada en el país C, al ser de aplicación en este caso la regla de inversión del sujeto pasivo.

Como se puede ver en el caso esquemático que hemos comentado, la intención del legislador es simplificar en lo posible las obligaciones tributarias para el intermediario, con objeto de fomentar los intercambios comerciales en el territorio de la Unión. En el caso de nuestro ejemplo el intermediario solo tendrá que presentar una declaración recapitulativa en el Estado en el que se encuentre establecido, en el caso de España podrá realizar una presentación telemática del modelo 349.

Esta simplificación no debe ir, sin embargo, en perjuicio de que se establezcan los mecanismos de control necesarios para tratar de evitar que se produzcan casos de doble imposición y las situaciones de fraude a menudo asociadas a este tipo de operaciones.

La normativa que rige el control fiscal de estas operaciones triangulares intenta disminuir la carga burocrática inherente a las mismas simplificando principalmente la tarea administrativa del agente que actúa como intermediario,

lo que al final redundará en una operación final con menor coste para todas las partes implicadas.

Uno de los problemas a los que se enfrentan los participantes en este tipo de operaciones es que las circunstancias y los requisitos que se exigen para que la adquisición intracomunitaria que realiza el intermediario tenga la consideración de exenta del impuesto, lo que otorga una gran agilidad a todo el proceso, varían sustancialmente entre unos Estados miembros y otros.

Los requisitos necesarios para que la adquisición del intermediario esté exenta se centran por lo general en el hecho de que el mismo se encuentre o no identificado a efectos del IVA en alguno de los otros estados que forman parte de la operación.

Lo cierto es que a lo que esto respecta no hay unanimidad en el tratamiento que se otorga a estas operaciones en cada uno de los Estados miembros, lo que, sin duda, constituye una fuente de confusión para los que intervienen en ellas.

Hay un grupo de países entre los que se encuentran Alemania, Irlanda, Suecia, Finlandia o Italia que aceptan la simplificación del papel del intermediario, aunque éste se encuentre registrado en alguno de los otros Estados que intervienen en la operación.

Otros países como Francia o Portugal permiten la aplicación de la simplificación si el intermediario figura registrado a efectos del IVA en el Estado miembro desde el cual se envían los bienes, pero no si el mismo se encuentra registrado en el Estado miembro en el cual se reciben los bienes. Este razonamiento se justifica por el hecho de que si el intermediario figura como registrado en el Estado al cual llegan los bienes realmente no parece lógico que se pueda aplicar la simplificación.

Finalmente, hay países como España que solo aceptan la aplicación de la simplificación si el agente intermediario no está registrado en ninguno de los otros Estados miembros que intervienen en la operación.

En la realidad diaria de este tipo de operaciones en cadena nos encontramos con que es habitual que en las mismas intervengan más de tres agentes operadores, sin que la normativa que se deba aplicar en estos casos sea clara y unánime en el conjunto de los países comunitarios.

En algunos países, como puede ser el caso de España o Portugal, no hay normas que impidan que se aplique la simplificación en el caso de que haya

más de tres agentes intervinientes siempre y cuando los tres últimos agentes intervinientes en la operación realicen entregas simultáneas y se cumplan el resto de los requisitos exigidos, pero, como ya se ha indicado, se trata de un asunto tributariamente complejo que debería ser abordado por las autoridades fiscales de cada Estado miembro en aras de conseguir una armonización global del impuesto.

Como ya se ha comentado anteriormente, este tipo de operaciones son cada vez más frecuentes y evolucionan a un grado de complejidad más elevado. Esa mayor complejidad de los intercambios, con un número creciente de operadores y Estados intervinientes, esconde, en muchas ocasiones, un intento de opacar las transacciones para evitar la carga tributaria que las mismas están obligadas a soportar.

Es necesario, por tanto, encontrar un equilibrio entre, por una parte, una obligada simplificación que conlleve una minoración de la carga burocrática asociada a estas operaciones de intercambio triangular intracomunitario y con ello una disminución de costes y un mayor atractivo del intercambio para todas las partes y por otro lado el necesario control de las operaciones que impida que las mismas sean utilizadas por grupos organizados para llevar a cabo acciones fraudulentas que supongan un abuso de Ley.

5. FRAUDE FISCAL EN LAS OPERACIONES TRIANGULARES Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE

Las operaciones triangulares intracomunitarias, también conocidas como *cross trade* o venta cruzada, por las cuales un intermediario que es el titular de la operación pone a disposición de un comprador final una mercancía de un proveedor, estando cada una de las partes establecida en un país diferente de la Unión Europea y efectuándose directamente el transporte desde el proveedor al cliente final ofrecen una serie de ventajas lo que está llevando a su rápida expansión internacional.

Un intermediario consolidado y con buena reputación en este tipo de intercambios comerciales conseguirá que aumente la garantía para ambas partes de que la operación se finalizará con éxito para todos los implicados en ella. De igual modo, se producirá un ahorro de costes al evitarse el almacenamiento de las mercancías en puntos intermedios.

Este tipo de operaciones se caracterizan por la agilidad y la inmediatez y aunque no están exentas de un cierto grado de complejidad gozan de ciertos

privilegios, como sucede en el caso de la tributación del IVA, que explican su rápida expansión en el comercio internacional.

Se puede considerar que la necesidad de tratar de simplificar los trámites burocráticos a los que se debían enfrentar los participantes en este tipo de operaciones, con objeto de hacerlas más ágiles y funcionales, ha ido en detrimento de la seguridad de que todos los integrantes del proceso cumplan con las obligaciones que les impone la Ley y de que finalmente el impuesto devengado acabe finalmente ingresado en las arcas públicas del país al que corresponde su recaudación.

Como se ha comentado, la creación de un mercado interior único entre los países de la UE, a partir del 1 de enero de 1993, trajo consigo la desaparición de los controles fronterizos entre ellos, lo que también ha contribuido a que se haya ido incrementando la bolsa de fraude, siendo éste especialmente grave en este tipo de operaciones que, por su complejidad, se aprovechan de las ineficiencias de un sistema de control fragmentado, con importantes carencias de comunicación e integración entre las partes y, como demuestran los datos, poco preparado para hacer frente a organizaciones creadas con ánimo defraudatorio.

Teniendo en cuenta que en las operaciones triangulares intracomunitarias la entrega que realiza en el país de destino el intermediario al adquirente final está plenamente exenta del pago del impuesto se presentan diferentes posibilidades al interviniente en este tipo de operaciones que posee la voluntad de defraudar a la Hacienda Pública.

Por un lado, la inexistencia de un control aduanero trae como consecuencia la dificultad de acreditar que las mercancías objeto de intercambio hayan abandonado efectivamente el país de origen para dirigirse al Estado del adquirente final. Puede ocurrir entonces que el vendedor simule una entrega intracomunitaria de los bienes exenta de IVA, cuando en realidad éstos no han salido del país y estamos, por tanto, ante una operación interior sujeta al impuesto. Como consecuencia de esta operativa se elimina el IVA de unas mercancías que pasan a estar netas del impuesto y se encaminan a ser intercambiadas en la economía sumergida. Todo ello se traduce en un doble perjuicio, en primer lugar, la ausencia de la recaudación del impuesto en las arcas del Estado y, por otra parte, la introducción en los mercados de mercancías que gozan de una ventaja competitiva sobre aquellas que han satisfecho los impuestos correspondientes.

Por otra parte, es posible que se puedan efectuar devoluciones tributarias a quien carece de las condiciones para ello, ya que las operaciones que pudieran originar el derecho a dichas devoluciones no han tenido lugar realmente. El hecho de que las entregas intracomunitarias estén exentas del impuesto puede dar lugar a que se diseñe una estructura empresarial, más o menos compleja, con empresas creadas con el fin de efectuar adquisiciones intracomunitarias de bienes sin tener que soportar el pago del IVA por ellas. Este tipo de sociedades suele operar en cortos periodos de tiempo, durante los cuales realizan un alto nivel de actividad y, por lo general, carecen de una infraestructura propia y tampoco cuentan con empleados contratados.

La adquisición de bienes a otros países de la Unión por parte de los operadores intermediarios sin tener que hacer frente al pago del IVA puede dar lugar a que en las ventas en los países de destino exista una repercusión de los impuestos a los clientes, pero sin que las cuotas repercutidas lleguen nunca a ingresarse en las arcas públicas. La gravedad de este tipo de operaciones, que pueden llegar a producirse de forma masiva, queda de manifiesto si consideramos que desde las respectivas Haciendas Públicas comunitarias se están devolviendo cantidades que nunca fueron ingresadas.

En septiembre de 2020, la Comisión Europea publicó un informe en el cual se recogía la brecha del IVA en la Unión Europea detallada por cada uno de los países miembros en los años 2017 y 2018 (últimos datos disponibles a la fecha del informe). Se entiende por brecha del IVA la pérdida de recaudación que se produce en este impuesto como consecuencia del fraude, la evasión fiscal, la elusión fiscal, las quiebras, las insolvencias financieras y los errores de cálculo.

En la tabla 5.1 se muestran los datos de cada país para los años indicados.

Tabla 5.1 Brecha del IVA en la Unión Europea, 2017 y 2018

TABLA 5.1 BRECHA DEL IVA EN LA UNIÓN EUROPEA, 2017 Y 2018									
MS	2017				2018				VAT Gap
	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)	Change (pp)
BE	29.763	33.619	3.856	11,50%	31.053	34.670	3.617	10,40%	-1,0
BG	4.664	5.313	649	12,20%	5.097	5.711	614	10,80%	-1,5
CZ	14.703	16.694	1.991	11,90%	16.075	18.261	2.187	12,00%	0
DK	27.966	30.475	2.509	8,20%	29.121	31.369	2.248	7,20%	-1,1
DE	226.582	248.382	21.800	8,80%	235.130	257.207	22.077	8,60%	-0,2
EE	2.149	2.286	137	6,00%	2.331	2.458	127	5,20%	-0,8
IE	13.060	14.652	1.592	10,90%	14.175	15.857	1.682	10,60%	-0,3
EL	14.642	21.898	7.256	33,10%	15.288	21.858	6.570	30,10%	-3,1
ES	73.970	79.003	5.033	6,40%	77.561	82.470	4.909	6,00%	-0,4
FR	162.011	173.840	11.829	6,80%	167.618	180.406	12.788	7,10%	0,3
HR	6.465	6.843	378	5,50%	6.946	7.198	252	3,50%	-2
IT	107.576	142.939	35.363	24,70%	109.333	144.772	35.439	24,50%	-0,3
CY	1.765	1.859	93	5,00%	1.951	2.028	77	3,80%	-1,2
LV	2.164	2.512	348	13,90%	2.449	2.705	256	9,50%	-4,4
LT	3.310	4.422	1.111	25,10%	3.522	4.754	1.232	25,90%	0,8
LU	3.433	3.525	92	2,60%	3.729	3.928	199	5,10%	2,5
HU	11.729	13.564	1.835	13,50%	12.950	14.140	1.190	8,40%	-5,1
MT	810	984	174	17,70%	920	1.084	164	15,10%	-2,5
NL	49.833	52.329	2.496	4,80%	52.619	54.897	2.278	4,20%	-0,6
AT	28.304	30.949	2.645	8,50%	29.323	32.231	2.908	9,00%	0,5
PL	36.330	42.374	6.044	14,30%	40.411	44.862	4.451	9,90%	-4,3
PT	16.810	18.872	2.062	10,90%	17.865	19.754	1.889	9,60%	-1,4
RO	11.650	17.727	6.077	34,30%	12.890	19.485	6.595	33,80%	-0,4
SI	3.482	3.640	159	4,40%	3.765	3.913	148	3,80%	-0,6
SK	5.919	7.362	1.443	19,60%	6.319	7.899	1.579	20,00%	0,4
FI	20.404	21.510	1.106	5,10%	21.364	22.171	807	3,60%	-1,5
SE	44.115	44.987	872	1,90%	43.433	43.739	306	0,70%	-1,2
UK	162.724	184.706	21.982	11,90%	168.674	192.126	23.452	12,20%	0,3
Total EU-28	1.086.332	1.227.266	140.935	11,50%	1.131.912	1.271.953	140.042	11,00%	-0,5
Median				10,90%				9,20%	

Fuente: Elaboración propia a partir del informe de la Comisión Europea: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States (2020 Final Report). Datos en millones de euros.

Según este informe, se pierde aproximadamente el 10% de la recaudación teórica del IVA, con las consecuencias que ello tiene para las arcas públicas de los Estados miembros y para el presupuesto de la propia Unión Europea.

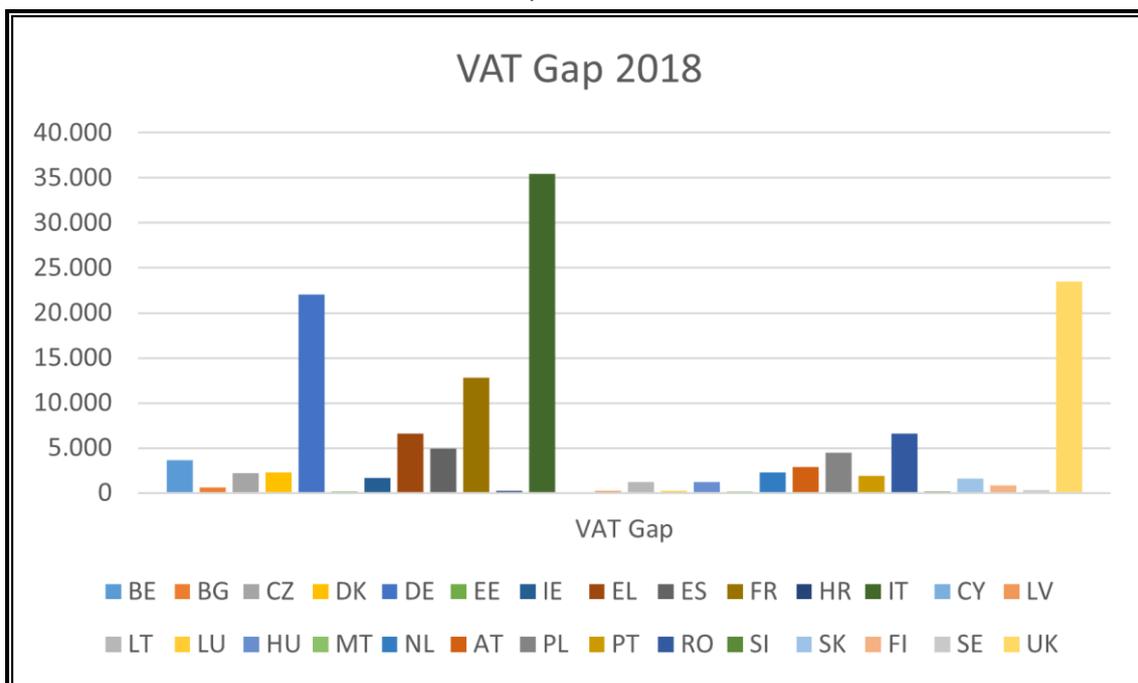
Se observa en el cuadro, que la media de la brecha del IVA en la UE mejora en el año 2018 con respecto al año precedente pasando de un 10,9% a un 9,2%. Esa mejoría, aunque más atenuada se refleja también en el dato de España donde la media pasa del 6,4% al 6%.

La brecha del IVA en el conjunto de la UE ascendió en 2018 a 140.042 millones de euros, lo que supone, como se ve en la tabla, una reducción del 0,5% con respecto a la cifra del año anterior.

Los países que componen la Unión Europea están lejos de constituir un grupo homogéneo también en lo que se refiere al parámetro de la brecha del IVA, como se refleja claramente en los gráficos que se presentan a continuación.

El gráfico 5.1 expresa las grandes diferencias entre los países comunitarios en lo que se refiere a la brecha del IVA en el año 2018.

Gráfico 5.1 Brecha del IVA en la Unión Europea 2018



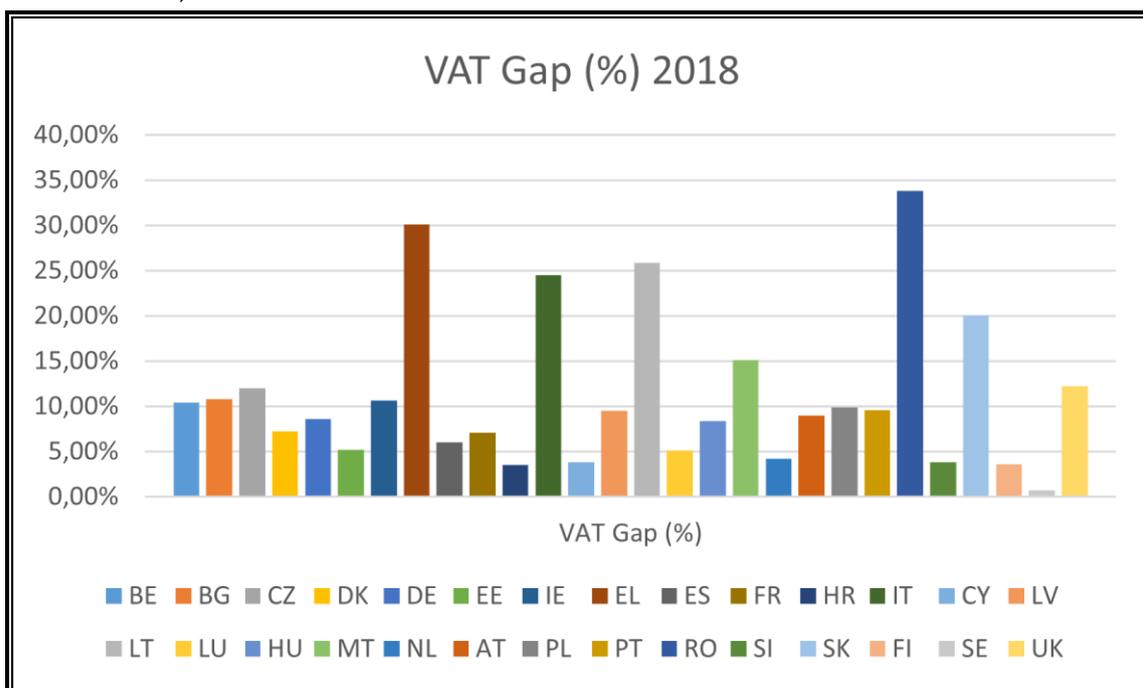
Fuente: Elaboración propia a partir del informe de la Comisión Europea: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States (2020 Final Report). Datos en millones de euros.

En términos absolutos, la mayor brecha del IVA corresponde a Italia con 35.439 millones de euros en 2018, seguido de Reino Unido con 23.452 millones de euros y Alemania con 22.077 millones de euros. La menor brecha en términos absolutos corresponde a Chipre con 77 millones de euros, seguido de Estonia con 127 millones de euros y Eslovenia con 148 millones de euros.

En España la brecha del IVA en 2018 ascendió a 4.909 millones de euros lo que supone una ligera reducción con respecto al año precedente.

El gráfico 5.2 revela porcentualmente la brecha del IVA en los diferentes Estados miembros con respecto a la recaudación del Impuesto.

Gráfico 5.2 % de la brecha del IVA en la Unión Europea con respecto al VTTL (Recaudación teórica del IVA)



Fuente: Elaboración propia a partir del informe de la Comisión Europea: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States (2020 Final Report)

El país en el que la brecha del IVA es más profunda en ese periodo es Rumanía con unas cifras en torno al 34%. También Grecia con un 30,1% y Lituania con el 25,9% presentan cifras muy elevadas. Por el contrario, Suecia solamente presenta una diferencia del 0,7% entre la recaudación teórica y la real. Croacia con un 3,5% y Finlandia con un 3,6% también presentan tasas muy bajas. En España, como ya se ha comentado, la brecha fue del 6%.

Dentro de las diferentes casuísticas de fraude que se producen en la tributación del IVA en las llamadas operaciones triangulares intracomunitarias vamos a detenernos, por la importancia que le otorga el creciente volumen que llega a alcanzar, en el denominado “fraude carrusel”.

El origen del fraude carrusel hay que situarlo en las especiales características que la tributación del IVA presenta en el régimen transitorio que, en la actualidad, continúa vigente en la Unión Europea, por el cual una empresa puede adquirir un producto de otro país comunitario y autorrepercutirse la cuota correspondiente para posteriormente deducírsela sin tener que realizar ningún ingreso en la Hacienda Pública. Cuando realice una entrega del producto dentro del mercado interior sí podrá repercutir el IVA dando la posibilidad al siguiente adquirente de volver a deducirse la cuota tributaria.

El mecanismo de defraudación funciona del siguiente modo:

Una empresa intermediaria B realiza una adquisición intracomunitaria a una empresa vendedora A autorrepercutiéndose el IVA para acto seguido deducirse la cuota del mismo. Posteriormente, el intermediario vende el bien en el mercado interior a otra empresa C, la cual soportará el IVA adquiriendo también el derecho a su deducción. Tras la venta la empresa trucha B desaparecerá sin haber llegado a ingresar el IVA que ha repercutido al siguiente comprador. Por lo general, al frente de la empresa intermediaria encontraremos testaferros o personas insolventes y las mismas carecerán de una estructura real por lo que la Administración lo tendrá muy complicado a la hora de exigir responsabilidades.

La empresa C que ha adquirido los bienes a la intermediaria B los venderá a su vez a una nueva empresa D que será la destinataria de las mercancías. C actuará como empresa pantalla aportando un mínimo valor a la cadena del producto y cumpliendo con sus obligaciones fiscales para lo que se deducirá las cuotas que soporta de B y repercutirá las correspondientes al comprador final D. Es habitual que tenga lugar en este tipo de operaciones una sucesión de empresas pantalla para que sea muy difícil que salgan a la luz las relaciones que vinculan al intermediario B y al destinatario final D.

La empresa D a cuya disposición se han puesto finalmente los bienes puede ahora optar por integrarse en el mercado, contando en ese caso con la ventaja competitiva que le proporciona haber adquirido los bienes a un precio inferior al que lo han hecho las empresas de su sector que han cumplido con sus obligaciones tributarias.

En muchos casos, lo que hace la empresa destinataria D es recomenzar nuevamente el ciclo fraudulento vendiendo la mercancía a un país comunitario y teniendo la posibilidad de solicitar la devolución del IVA soportado al tratarse de una nueva entrega intracomunitaria exenta. Como puede verse, de ese modo se pondría en marcha un nuevo proceso de defraudación que podría seguir funcionando de ese modo indefinidamente, girando en círculos como un carrusel.

Todo lo expuesto acerca de este tipo de fraude es únicamente un esquema del funcionamiento básico del mismo, la realidad es, sin embargo, mucho más compleja ya que pueden darse situaciones como que, por ejemplo, no haya una mercancía real que circule entre países, sino que la misma sea un mero apunte contable. Del mismo modo, pueden superponerse realidades en las que las actividades fraudulentas convivan con otras perfectamente normales que

den apariencia de legalidad a aquellas. También es muy frecuente que las empresas inmersas en este tipo de operativas recurran a diversas modalidades de fraude de modo simultáneo haciendo uso incluso de facturas falsas o documentación de haber realizado el transporte de las mercancías que no responda a la realidad de los hechos.

Lo visto nos da una dimensión de la enorme dificultad que entraña para las autoridades de los países comunitarios el desenmascarar todo este tipo de operaciones, cuidadosamente encubiertas, en un contexto de falta de unidad de acción por parte de los responsables de la gestión de la recaudación de los tributos en cada Estado miembro. La disparidad normativa y la ausencia de mecanismos de control efectivos del fraude son explotadas por estas empresas para obtener beneficios de forma ilícita y para distorsionar en su provecho las reglas de la libre competencia colocándose en una situación de ventaja sobre aquellas que realizan su actividad de forma lícita.

Aunque los órganos de la UE no publican cifras unificadas, algunos estudios encargados por los mismos sitúan el volumen de las cantidades que se detraen de las arcas públicas en el fraude carrusel en un diez por ciento de la recaudación neta del tributo; para situarnos en lo que esto puede suponer, esa cantidad excede ampliamente, por ejemplo, del presupuesto que desde la UE se dedica para implementar la Política Agraria Común, sostén del sector primario en los Países comunitarios.

La dimensión para las finanzas públicas del fraude que se produce en la declaración de las operaciones intracomunitarias que estamos comentando nos hace comprender la urgencia de que desde los organismos competentes de la UE se potencien los medios existentes para luchar contra este tipo de fraudes y que se creen nuevos mecanismos de control más eficientes, especializados en la lucha contra un núcleo reducido y muy organizado de empresas cuyo principal objetivo es detraer de las arcas públicas la mayor cantidad de fondos posible. Hay que tener en cuenta que un pequeño número de empresas son las responsables de la mayor parte de la defraudación del impuesto en el ámbito de la UE.

Tal como señala Hernández Carrasco (2016, p.5) “el fraude carrusel es considerado como la mayor amenaza para la regulación del IVA como impuesto armonizado a nivel europeo”.¹³

¹³ Para mayor información consultar Hernández Carrasco (2016).

En su afán de luchar contra el fraude y proteger los intereses financieros de los países que la integran la Unión Europea creó en 1988 la Unidad de Coordinación de la Lucha Contra el Fraude (UCLAF). Los resultados obtenidos por esta Unidad no terminaron de convencer en el seno de la Unión por lo que en 1999 se creó la Oficina Europea de Lucha Anti Fraude (OLAF) entidad dependiente de la Comisión Europea y que, en la actualidad, sigue trabajando para apartar el fraude y la corrupción de las instituciones europeas, así como velando para que los intereses económicos de la Unión no se vean comprometidos por todo tipo de actividades fraudulentas, especialmente por el denominado fraude carrusel de especial incidencia en un impuesto común europeo como el IVA.

Entre los cometidos de la OLAF figura detectar, investigar y detener el fraude cometido con los fondos de la UE, vigilando que dichos fondos se apliquen a los programas y proyectos aprobados dentro del presupuesto comunitario. Se encarga también de perseguir la evasión de impuestos, derechos y aranceles que detraiga fondos de lo que debe constituir el erario común de los ciudadanos que forman parte de la Unión.

Es función de la OLAF coordinar las actividades que los Estados miembros realicen en su lucha para evitar el fraude para dotarlas de un mayor grado de efectividad. El personal de la OLAF está altamente cualificado para desarrollar las tareas que se le han encomendado, por lo que también pueden aportar asistencia y conocimientos técnicos a las personas de cada país miembro que se encargan de luchar contra el fraude desde de sus respectivos territorios nacionales.

Es competencia de la OLAF la realización de investigaciones independientes, tanto internas como externas, sobre el fraude y la corrupción que incidan sobre los fondos comunes de la UE. También pueden promover iniciativas para que desde los órganos competentes de la Unión se puedan promulgar leyes que refuercen la lucha contra el fraude.

La OLAF también puede contribuir al éxito de las investigaciones que efectúen las autoridades nacionales de cualquiera de los Estados miembros facilitando el intercambio de información entre todas las partes implicadas.

Como resultado de las investigaciones efectuadas, la OLAF emite regularmente recomendaciones sobre aquellas medidas que deben llevar a cabo todas las partes implicadas y supervisa si esas recomendaciones son puestas en práctica por aquellos a quienes van dirigidas.

Con objeto de reforzar la lucha contra el fraude desde la Comisión Europea se puso en marcha en 2004 el programa Hércules I destinado a apoyar la lucha contra las irregularidades, el fraude y la corrupción que incidan sobre el presupuesto de la UE. Posteriormente, se creó con un horizonte temporal que abarca desde el 2007 al 2013 el programa Hércules II y más tarde el Hércules III para el periodo que va desde el 2014 al 2020. El nuevo marco financiero plurianual comprende el periodo entre el 2021 y el 2027 y trata de mejorar la acción del Hércules III combinándolo con el Sistema de Información Antifraude (AFIS) y con el Sistema de Gestión de Irregularidades (IMS) los cuales son gestionados por la OLAF.

En noviembre de 2010 se constituyó la red Eurofisc con la pretensión de ser un instrumento ágil para el intercambio de información entre los Estados miembros que permita la detección temprana de cualquier forma de elusión fiscal, especialmente el denominado fraude carrusel. Eurofisc funciona en la práctica como una unidad inspectora que cuenta con funcionarios adscritos que son dependientes de la Administración de sus respectivos Estados.

El Parlamento Europeo apoya las acciones de la Comisión encaminadas a reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal e insta a que la acción de cada Estado miembro se lleve a cabo dentro de una estrategia global de cooperación y coordinación entre todos los países comunitarios.

El 18 de febrero de 2020 se adoptaron medidas tendentes a implantar, a partir de 2024, un sistema electrónico central de información sobre pagos que registrará la información existente sobre pagos intracomunitarios, así como pagos a terceros países. Las autoridades fiscales podrán, de ese modo, supervisar que se cumplan correctamente las obligaciones que se hayan generado en materia de IVA.

La Directiva 2017/1371¹⁴ de la Unión Europea sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal daba de plazo a los Estados miembros hasta el 6 de julio de 2019 para su incorporación a las respectivas legislaciones nacionales. Con las nuevas normas se aumenta el grado de protección del presupuesto comunitario y se armonizan las infracciones penales que serán de aplicación a quien atente contra los intereses financieros comunitarios. En esta Directiva se sentaron también las bases para la reciente creación de la Fiscalía Europea que será la

¹⁴ DIRECTIVA (UE) 2017/1371 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 5 de julio de 2017 sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal.

encargada de perseguir y llevar a la justicia a quienes cometan delitos que atenten contra el presupuesto comunitario.

Desde el 15 de mayo de 2019 la Unión Europea cuenta también con una nueva herramienta que permitirá el intercambio y el tratamiento conjunto de datos para la lucha contra el fraude cometido en el IVA. A través de esta herramienta denominada Transaction Network Analysis (TNA) se obtendrá un acceso rápido y fácil a información sobre transacciones intracomunitarias que permitirá detectar posibles situaciones de fraude en la tributación del IVA.

A través de TNA los funcionarios de Eurofisc tendrán acceso a los registros judiciales, a las bases de datos y a la información que conste en poder de Europol y la Agencia Europea de Lucha contra el Fraude de modo que se puedan coordinar las investigaciones de posibles situaciones de fraude que afecten a empresas que operan en diferentes países de la Unión.

Los Estados miembros deben brindar a los funcionarios de Eurofisc acceso a sus datos VIES sobre las operaciones que se realizan dentro de la UE a través de la herramienta de análisis de las redes de operaciones, de modo que se detecten todas las posibles redes fraudulentas.

Coordinar desde Eurofisc las investigaciones administrativas de lucha contra el fraude permite reaccionar con prontitud y eficazmente a los resultados que se obtienen del análisis de las redes de operaciones trasladando la información a los diferentes Estados, lo que mejora la capacidad de respuesta de los mismos ante unas actividades fraudulentas que se encuentran en una continua evolución.

Los funcionarios de Eurofisc tienen también la capacidad de suministrar información a Europol y a la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) sobre las tendencias que se observan con respecto al fraude del IVA. La puesta en común de la información que atesoran estos organismos en sus bases de datos y registros, contando también con la actuación de la Fiscalía Europea, contribuiría a identificar las redes fraudulentas que están operando en cada momento y a los verdaderos responsables que se encuentran detrás de ellas.

La actuación que se realiza desde Eurofisc se complementa con una base de datos general para la Unión y con la fijación de unos estándares mínimos de control que deben cumplirse por las respectivas administraciones de cada Estado miembro.

Otro mecanismo de prevención y control del fraude del IVA en las operaciones intracomunitarias es el seguimiento que desde las Oficinas de Gestión Tributaria se realiza sobre las altas que los intervinientes en ese tipo de operaciones deben necesariamente realizar en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI) para que dichas operaciones tengan el tratamiento previsto para ellas en la Ley del IVA.

En el caso de que no estén inscritas en el ROI las empresas que realizan entregas intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios intracomunitarios, sin repercutir el IVA en ambos casos, deberán repercutirse la correspondiente cuota del IVA. De igual modo, las empresas también deben comprobar que sus proveedores o clientes intracomunitarios estén inscritos en el ROI de su país, ya que, si esto no es así, deberán repercutirse el IVA en las facturas.

La Agencia Tributaria realiza un control previo sobre las empresas que solicitan acceso al Registro efectuando una visita al domicilio social de las mismas y realizando informes sobre cuáles son sus circunstancias objetivas.

La Agencia Tributaria se encarga también de realizar un seguimiento de la actividad real de las empresas una vez que éstas ya han accedido al Registro con objeto de detectar casos de registrados que no están realizando operaciones intracomunitarias o que están inmersos en prácticas fraudulentas, procediendo en estos casos a tramitar la baja cautelar en el Registro.

Hacienda denegará el alta en el ROI u ordenará la baja cautelar en el mismo cuando se de alguno de estos supuestos:

1. Cuando se constate la inexistencia de actividad económica declarada o de su desarrollo en el domicilio comunicado, o que en el domicilio fiscal no se desarrolla la gestión administrativa y la dirección efectiva de los negocios.
2. Cuando el obligado tributario hubiera resultado desconocido en la notificación de cualquier actuación o procedimiento de aplicación de los tributos.
3. Cuando se constate la posible intervención en operaciones de comercio exterior o intracomunitario, de las que pueda derivarse el incumplimiento de la obligación tributaria o la obtención indebida de beneficios o devoluciones fiscales en relación con el IVA.

Otro mecanismo de control del fraude es el censo VIES que es una base de datos que funciona como sistema de intercambio de información sobre el IVA que existe en todos los Estados miembros de la Unión Europea. En este censo se registran los operadores que realizan operaciones de IVA con otros Estados de la Unión tanto para intercambios de bienes como para prestación de servicios. Las operaciones intracomunitarias que se realicen entre intervinientes no registrados deben emitirse con el IVA correspondiente y las empresas que reciben las facturas deben efectuar su pago.

Los responsables económicos de la Unión Europea son plenamente conscientes de que el fraude que se lleva a cabo en el IVA constituye uno de los principales problemas a los que se enfrentan las finanzas públicas. Por un lado, es necesario dotar a los gobiernos nacionales con herramientas que les permitan detectar, cada vez más rápidamente, las actividades ilícitas que puedan estar ocurriendo. Por otro lado, no hay que olvidar que continúa pendiente la reforma del IVA, de modo que se instaure un régimen definitivo que supere los inconvenientes con los que el transitorio viene funcionando y que ataje con decisión las diversas categorías de fraude intracomunitario organizado que tanto perjuicio están ocasionando a las arcas públicas.

Una posible solución al fraude carrusel consistiría en invertir la carga del IVA de modo que se impidiese que se pudiera repercutir el IVA sin haberlo ingresado previamente. Para que una nación comunitaria pueda aplicar esta inversión de la carga la Directiva establece dos normas. Por un lado, debe aplicarse a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios con carácter general y, por otra parte, se debe aplicar en operaciones cuyo importe supere los diez mil euros.

El Estado que aplique esta inversión debe cumplir los siguientes requisitos:

1. El déficit recaudatorio en materia de IVA debe ser al menos de cinco puntos porcentuales con respecto a este impuesto.
2. El fraude en cascada registrado debe superar el 25 % del total del déficit recaudatorio en materia de IVA.
3. Se debe haber comprobado previamente que los otros medios de control que se hayan empleado hayan sido ineficaces para combatir el fraude.

La Directiva establece una cláusula de salvaguarda por la que la Comisión Europea puede revocar, sin efecto retroactivo, su aplicación.

La aplicación del gravamen sobre el IVA en origen, pretensión final de los que redactaron el Régimen transitorio ya desestimada por la complejidad que suponen los mecanismos de compensación entre países que había que llevar a cabo, hubiera contribuido a disminuir el fraude fiscal, ya que solo sería necesario comprobar que las cuotas del IVA que se han deducido han sido satisfechas con anterioridad en el Estado miembro de origen.

Las mejoras en la coordinación, colaboración y traslado de información entre las Agencias Tributarias de los distintos países de la UE contribuirán a paliar el fraude, pero éste difícilmente podrá ser erradicado hasta que se supere el régimen transitorio vigente y los Estados confluyan en una armonización fiscal plena en materia de IVA.

La lucha contra el fraude fiscal también supone la creación de una conciencia colectiva y una responsabilidad social corporativa que obligue a las empresas a ser conscientes de la necesidad de tributar allí donde reciben beneficios y a evitar la elusión fiscal siendo conscientes de que un bien colectivo se termina plasmando en un bien para todos los integrantes de una comunidad.

6. EL RETO DE LA ARMONIZACIÓN DEL IVA EN LA UNIÓN EUROPEA

El artículo 13 del Acta Única Europea¹⁵ consagra el Mercado interior único como un espacio sin fronteras interiores por el cual las mercancías, personas, servicios y capitales pueden circular libremente.

En un mercado único un bien debería poder ser adquirido en las mismas condiciones en cualquier País comunitario y una transacción en la que participen empresas pertenecientes a varios países miembros no debería ocasionar más obligaciones que si la misma se realiza íntegramente en un único Estado.

El reto de la armonización fiscal está presente desde el germen de lo que constituye la actual Unión Europea. De hecho, ya en el informe del Comité Fiscal y Financiero del 7 y 8 de julio de 1962, conocido como Informe Neumark, en el cual se constituye la base teórica de la actual estructura fiscal de la Unión, se señala que el objetivo de la armonización es incentivar la interacción de la competencia de forma que la integración y el crecimiento económico pueda conseguirse de manera simultánea y gradual.

Es cierto que los gobiernos de la Unión Europea han sido capaces de establecer un marco general de normas y tipos mínimos y que la estructura

¹⁵ Acta Única Europea. Diario Oficial de las Comunidades Europeas. N° L 169 / 1.

básica del IVA está armonizada en toda la Unión Europea, teniendo como norma básica la Directiva 2006/112/CE¹⁶, pero es cierto también que aún persisten notables diferencias en la aplicación del Impuesto entre los diversos países comunitarios, lo que produce una distorsión de la competencia, sin duda perjudicial para un correcto funcionamiento de los mercados.

En la citada Directiva 2006/112/CE establece una estructura común del impuesto, así como una base imponible y unos tipos mínimos de aplicación para todos los Estados miembros, pero el proceso de armonización del IVA se remonta a los orígenes de la Unión y es un proceso que todavía no ha finalizado.

El artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea¹⁷ (TFUE) ya insta al Consejo Europeo a adoptar las disposiciones necesarias para armonizar los impuestos indirectos y desde su origen la UE se marcó como objetivo esa armonización del IVA, ya que una parte de los recursos de la Unión se obtienen de dicho impuesto.

En 1985 la Comisión publicó el Libro Blanco sobre el Mercado Interior¹⁸ en el que se vuelve a exponer la necesidad de armonizar los impuestos indirectos, ya que son los que originan los controles en las fronteras entre los Estados miembros y en su parte III se abordaba la supresión de las barreras fiscales.

En 1987 la Comisión propuso que el IVA evolucionase hacia el principio de tributación en el lugar de origen pudiéndose deducir los comerciantes el impuesto soportado y con un sistema de compensación que bonificase a los países que se viesan perjudicados. La complejidad que este sistema presentaba llevó a que los Estados miembros propusiesen el principio de tributación en el país de destino, sentando de ese modo las bases del sistema transitorio que entraría en vigor en 1993.

Después de la aplicación del Régimen Transitorio se han ido normas y directivas en un intento de perfeccionar las disposiciones existentes siendo la más importante la Directiva 2006/112/CE la cual constituye la principal norma comunitaria en materia de IVA.

¹⁶ DIRECTIVA 2006/112/CE DEL CONSEJO de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

¹⁷ Versión Consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. 30.3.2010. Diario Oficial de la Unión Europea. C 83/47.

¹⁸ White Paper from the Commission to the European Council (Milan, 28-29 June 1985).

En 2010 la Comisión publicó su Libro Verde sobre el futuro del IVA¹⁹ con objeto de generar un debate sobre qué sistema se debía aplicar al IVA y en 2012 la Comisión creó un Comité del IVA constituido por expertos que se dedica a publicar orientaciones sobre el Impuesto de forma periódica.

El 7 de abril de 2016 la Comisión publicó un Plan de Acción²⁰ para la Modernización del Sistema del IVA en la Unión que contiene los principios que permitirán desarrollar el futuro sistema de IVA único comunitario. El Plan también recogía medidas para combatir el fraude o para revisar los tipos reducidos del IVA y consagraba el principio de la tributación en el país de destino de las mercancías.

Desde el año 2017 la Comisión ha ido presentando varias propuestas legislativas regulando aspectos como el establecimiento de un tipo mínimo normalizado, así como proponiendo diversas soluciones susceptibles de mejorar el funcionamiento del actual sistema del IVA.

Desde el Parlamento Europeo también se han ido aprobando resoluciones que instan a proponer un régimen de IVA definitivo, así como se han dictado medidas adicionales que permitan luchar con mayor eficacia contra el fraude.

La armonización de los niveles de tipos existentes en los Países comunitarios es una necesidad, ya que las diferencias en dichos niveles afectan a los costes de producción y, por tanto, al precio de venta de los productos finales, pudiendo llegar a afectar también a los salarios.

Teniendo en cuenta que la carga fiscal afecta al precio final de los productos, los países cuyos tipos impositivos sean más altos se sitúan en desventaja competitiva frente a los países que gozan de tipos más bajos, lo que provoca distorsiones en el comercio, que desaparecerían en un entorno de unificación de bases y tipos.

Desde sus textos constitutivos la armonización fiscal ya estaba entre los objetivos de los países comunitarios, pero no una armonización entendida como un fin en si misma, sino como un medio para lograr objetivos superiores como proporcionar una base para que el desarrollo económico se lleve a cabo de una forma armoniosa en los diferentes Estados miembros.

¹⁹ Libro Verde sobre el futuro del IVA: Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz. Comisión Europea. Bruselas, 1.12.2010.

²⁰ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un plan de acción sobre el IVA Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE- Es hora de decidir. Comisión Europea. Bruselas, 7.4.2016.

Con la armonización se incentiva una competencia leal que trae consigo un crecimiento equilibrado y el estrechamiento de las relaciones entre los Estados. De ese modo se llegaría al fin último que debería ser elevar el nivel de vida de los ciudadanos de modo equilibrado y sostenible.

En palabras de Moreno Valero (2001, p.66) entre los fines de la armonización fiscal de la UE se encuentran “el desarrollo armonioso de las actividades económicas, la expansión continua y equilibrada, la estabilidad creciente, la elevación acelerada del nivel de vida y el logro de unas relaciones más estrechas entre los Estados que la integran”.

El Tratado de Roma ya contemplaba en su artículo 99 la necesidad de armonizar los impuestos indirectos para facilitar la libertad de comercio en el territorio comunitario. La armonización supone que los sistemas impositivos nacionales se deben adaptar para hacerles neutrales desde el punto de vista de la competencia suprimiendo aquellas distorsiones que obstaculicen la realización de un verdadero Mercado Comunitario.

Así, el objetivo debería ser reducir las facultades que disponen los Estados miembros en materia de tipos de gravamen, para posteriormente anularlas y fijar tipos unitarios vigentes en todos los países.

Una armonización fiscal plena conllevaría la unificación de las políticas individuales de cada nación comunitaria en aras de una política económica y fiscal común con un presupuesto global y unas instituciones fiscales y financieras integradas.

En este sentido, Vega Mocochoa (1991, p.48-50) describe las cinco etapas básicas de la integración económica europea:

1. Unión aduanera: Libre circulación de mercancías y servicios entre los países miembros. Se establece un arancel común aplicable a terceros países
2. Mercado común: Libertad de circulación de factores (capital y trabajo) entre los países miembros
3. Unión económica: Políticas económicas comunes entre los Estados miembros.
4. Mercado interior: Desaparición de fronteras fiscales

5. Unión política: Unión económica donde existe un único poder político²¹.

Todo el proceso descrito supondría el desenlace esperado del proceso que llevó a una serie de países europeos a integrarse en una estructura supranacional que, a cambio de ceder una parte de su soberanía individual, les permitiese alcanzar unos objetivos de forma conjunta que no hubiesen estado a su alcance de otra manera.

Sin embargo, no se está cerca de culminar ese proceso, ya que conviven actualmente en el seno de la Unión una variedad de ideologías políticas y de concepciones de lo que deben ser los objetivos comunitarios que dificultan enormemente la tarea de llevar a buen puerto las necesarias políticas comunes que permitan alcanzar los fines económicos y sociales deseados.

Como se ha expuesto anteriormente, es urgente avanzar en el proceso de armonización fiscal dentro de la Unión Europea, especialmente en lo que a la tributación del IVA se refiere, y esa urgencia se pone de manifiesto con cada nueva publicación de las cifras crecientes de fraude organizado que desangran las arcas públicas repercutiendo de modo directo sobre unos presupuestos claves, hoy más que nunca, para lograr la tan ansiada recuperación económica.

No queda más remedio que reconocer, no obstante, que la unificación de los sistemas fiscales no es un proyecto que se pueda llevar a cabo en un corto periodo de tiempo, ya que cada sistema fiscal nacional responde, en gran medida, a las especiales características de cada población, a cómo está estructurada la economía de los países y a su distribución de la renta nacional, por lo que los cambios solo podrán tener éxito si se basan en acuerdos previos sobre cuáles deben ser los objetivos económicos y sociales comunes que entre todos queremos alcanzar.

7. ¿HACIA DÓNDE VA LA TRIBUTACIÓN DEL IVA EN LA UE?

La Unión Europea se ve obligada a mantener un complicado equilibrio en materia tributaria que le permita, por un lado, incrementar sus ingresos generados por la participación en diferentes impuestos y, por otra parte, simplificar las cargas administrativas de los contribuyentes en aras a dotar de mayor fluidez a las transacciones económicas que realicen los diferentes agentes económicos en el territorio comunitario.

²¹ Para una mayor información consultar La armonización del IVA y el logro del mercado interior (Isabel Vega Mocoeroa p. 48-50).

Para conseguir estos propósitos desde la Comisión Europea se elaboró el 15 de julio de 2020 un Plan de Acción²² compuesto por 25 medidas encaminado a lograr una fiscalidad más justa y simple en el territorio de la Unión reforzando la lucha contra el fraude fiscal al tiempo que se aligeraba la tarea administrativa de los contribuyentes.

Se busca también desde el seno de la Unión establecer criterios homogéneos de tributación entre los diversos Estados miembros que faciliten tanto la realización de transacciones intracomunitarias como los intercambios transfronterizos con terceros países en un intento de apoyar la estrategia de recuperación de la actual crisis, objetivo ineludible de la UE.

Las medidas propuestas afectan tanto al ámbito de los impuestos directos como a los indirectos y se acompañan con una propuesta legislativa cuyo objetivo es facilitar el intercambio automático de información y la cooperación administrativa entre los países comunitarios que permita que las empresas tributen de acuerdo con los beneficios que obtengan.

La Comisión Europea también dictó el 15 de julio de 2020 la Comunicación sobre la Buena Gobernanza fiscal en la UE y más allá de sus fronteras²³. De acuerdo con dicha comunicación, se examinarán las mejoras en la gobernanza, tanto en el ámbito fiscal de la UE como en el exterior, proponiendo en ambos casos posibles áreas de mejora.

Las nuevas normas comunitarias vinculan jurídicamente la buena gobernanza fiscal con la disposición de los fondos de la UE y se crean instrumentos jurídicos que controlen que dichos fondos no vayan a apoyar proyectos que contribuyan a que se produzcan situaciones de evasión fiscal, blanqueo de capitales o financiación del terrorismo.

Las 25 medidas que se van a desarrollar están encaminadas a lograr una fiscalidad más justa tanto de la UE como en el marco internacional y algunas de ellas afectan a la aplicación del IVA bien de forma directa o por una vía indirecta.

²² Para una mayor información sobre el Plan de Acción de la CE se puede consultar la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Plan de Acción para una Fiscalidad Equitativa y Sencilla que Apoye la Estrategia de Recuperación. Comisión Europea. Bruselas, 15.7.2020.

²³ Para una mayor información sobre este tema se puede consultar la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la buena gobernanza fiscal en la UE y más allá de sus fronteras. Comisión Europea. Bruselas, 15.7.2020.

Una de las medidas a llevar a cabo afecta al registro del IVA de modo que se sustituya el modelo actual por el cual las empresas que realizan operaciones de comercio internacional se ven obligadas a darse de alta a los efectos del IVA en diferentes Estados miembros, procedimiento no siempre sencillo debido a la disparidad de procedimientos y mecanismos de control que rigen en cada Estado. La intención de la Comisión es crear un registro único de IVA para toda la Unión que permita con un único NIF que los agentes económicos realicen diferentes operaciones internacionales en cualquier lugar de la UE. Esta medida propuesta para desarrollarse en 2022 resultaría de gran utilidad al simplificarse los trámites administrativos, pero entraña gran dificultad al requerir el consenso de los diferentes Estados miembros.

Se pretende también que a lo largo del 2022 se mejore el régimen de presentación de las declaraciones del IVA simplificándolas en lo posible y tratando de mejorar su eficiencia. En un futuro cercano los sujetos pasivos del impuesto enviarán a las Administraciones toda la información sobre su operativa en tiempo real y éstas elaborarán borradores del impuesto que deberán ser confirmadas por los contribuyentes.

La declaración especial que existe actualmente para ciertos servicios electrónicos y para ventas intracomunitarias a distancia de bienes se hará extensiva a todo tipo de servicios intracomunitarios que se presten a los consumidores finales y el sistema de ventanilla única que va a entrar en vigor el próximo 1 de julio de 2021 para las ventas intracomunitarias de bienes importados de terceros estados puede terminar por hacerse extensivo al resto de las operaciones. Del mismo modo, se fomentará el empleo generalizado de la facturación electrónica.

Otra de las medidas propuestas por la Comisión para su desarrollo en el 2022 es configurar mecanismos de resolución de conflictos en materia del IVA que reduzcan al mínimo los litigios entre las diferentes administraciones tributarias de la Unión y los sujetos pasivos del impuesto. Estos litigios suponen un perjuicio para todas las partes implicadas por lo que deberían evitarse en lo posible utilizando herramientas como las consultas tributarias internacionales, aunque éstas, en la actualidad, no tienen carácter vinculante lo que limita su utilidad.

Otro aspecto que se espera desarrollar a finales de 2021 es la revisión de la exención de la que gozan en la actualidad, en virtud de la Directiva del IVA, la mayoría de los servicios financieros y de seguros. El incremento imparable de la economía digital y el aumento de la subcontratación de servicios que realizan tanto los operadores financieros como los de seguros hacen necesaria una

reforma del impuesto para esta clase de actividades. La Comisión Europea ha realizado una consulta pública con finalización el 3 de mayo de 2021 que tiene por objeto recoger opiniones para tratar de mejorar el IVA de estos servicios de modo que las conclusiones que se obtengan se plasmen en una futura propuesta legislativa que garantice la igualdad de condiciones de las empresas en el ámbito de la Unión salvaguardando la competitividad internacional de estas.

Se pretende también desde la Comisión Europea dotar de carácter vinculante a las conclusiones a las que llegue el Comité del IVA, órgano compuesto por representantes de las administraciones tributarias de los Estados miembros y de la propia Comisión. Hasta el momento este órgano ha sido meramente consultivo limitándose a orientar y aconsejar sobre la correcta aplicación de la Directiva del IVA mientras que ahora se le dota de poder ejecutivo para la correcta aplicación del impuesto en el seno de la Unión.

Para finales de 2022 la Comisión propone revisar el régimen especial que rige las actividades que realizan las agencias de viajes en busca de una mayor uniformidad en la aplicación que del mismo hacen los diferentes Estados miembros. Para esa misma fecha, asimismo, la Comisión tiene previsto presentar una propuesta legislativa para que la exención que existe actualmente en el transporte internacional de pasajeros tanto por vía aérea como marítima se vincule al cumplimiento de los objetivos fijados por la Unión en lo que se refiere a una movilidad limpia y sostenible que permita alcanzar el objetivo de neutralidad climática en 2050.

Para llevar a cabo las medidas dictadas por el Plan de acción de la Comisión Europea se requerirá en muchos casos la unidad de actuación por parte de los Países miembros de la Unión, algo complicado teniendo en cuenta que en la mayoría de los casos se siguen anteponiendo los intereses particulares de cada nación al beneficio global comunitario. Del mismo modo, la ideología de cada partido gobernante y sus particulares intereses electorales en momentos puntuales influyen en las decisiones que se deben tomar por parte de los Estados miembros. No obstante, es necesario que cobren impulso las medidas propuestas, ya que contribuirán a la neutralidad y a la modernización del impuesto y al incremento de la competitividad de las empresas, lo que se traducirá además en un aumento de la recaudación obtenida.

En el ámbito futuro de la tributación del IVA en las operaciones triangulares intracomunitarias los esfuerzos se centran en tratar de agilizarlas simplificando los trámites administrativos necesarios inherentes a las mismas sin perder por

ello la capacidad de un control imprescindible para detectar y corregir los posibles casos de fraude que se presenten.

La perseguida simplificación de estas operaciones pasa necesariamente por la exención de las adquisiciones intracomunitarias realizadas por los intermediarios que intervienen en las mismas en el Estado miembro de destino de los bienes. Para que se de esta exención se tienen que cumplir una serie de requisitos los cuales difieren, como hemos visto con anterioridad, según cual sea la legislación aplicable del Estado miembro que intervenga.

Si el intermediario no está obligado a registrarse a efectos del IVA en el Estado miembro de destino se disminuyen notablemente las obligaciones tributarias y los trámites que es necesario llevar a cabo, lo cual repercute en un menor coste asociado a toda la operación intracomunitaria.

En el caso de España la Ley del IVA dispone que para que se pueda aplicar la exención a la adquisición intracomunitaria realizada por el intermediario en el Estado miembro de destino de los bienes es preciso que éste no se encuentre identificado a efectos del IVA ni en el Estado miembro del vendedor ni en el del adquirente final.

Las respectivas normativas nacionales que rigen sobre la tributación del IVA en las operaciones triangulares deben ser objeto de revisión a partir de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 19 de abril de 2018 (Asunto C-580/16-Firma Hans Bühler KG-)²⁴ que aporta un criterio más flexible en lo que se refiere a los requisitos que se deben cumplir para que pueda ser de aplicación la exención a la mencionada adquisición realizada por el intermediario de la operación.

En la operación triangular que fue objeto de la sentencia, aunque el agente intermediario facilitó un número de identificación de un tercer país, también se encontraba registrado a efectos del IVA en el país del proveedor de los productos, lo que llevó a las autoridades fiscales nacionales a cuestionar si procedía llevar a cabo la simplificación prevista para este tipo de operaciones.

La sentencia del TJUE concluye que el hecho de que un agente intermediario esté identificado a efectos del IVA en varios Estados miembros no debería restringir la aplicación del mecanismo de simplificación siempre y cuando pueda acreditar otro número de identificación a efectos del IVA otorgado por otro Estado miembro distinto al del vendedor o el adquirente final del producto.

²⁴ Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de abril de Asunto C 580/16, Firma Hans Bühler KG. Directiva 2006/112/CE.

El TJUE fija en su sentencia que la falta de alguno de los requisitos formales a la hora de la declaración de las operaciones no debería suponer que se pierda el derecho a aplicar la exención prevista en la normativa del impuesto, siempre que en dichas operaciones se cumplan todos aquellos requisitos materiales que son de obligado cumplimiento para estas.

La importancia de la sentencia radica en que despeja el camino hacia la simplificación de las operaciones triangulares intracomunitarias, lo que tendrá su traducción en menores costes financieros para las empresas intervinientes y en un mayor flujo de comercio internacional que llevará a una mayor eficiencia en los mercados.

8. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

8.1. Conclusiones

Como en todo análisis tanto cuantitativo como cualitativo, las conclusiones son la respuesta a los objetivos planteados al principio del trabajo, en particular en este trabajo de fin de grado son de destacar las siguientes conclusiones específicas:

- Uno de los objetivos iniciales de nuestro estudio era proporcionar una panorámica general de la evolución que ha experimentado la regulación de las operaciones triangulares intracomunitarias a lo largo de las últimas décadas. Para dar cumplimiento a esa pretensión, se ha ido detallando cómo la intención inicial de aplicar a estas operaciones el principio de tributación en origen dio paso a un Régimen Transitorio basado en la tributación en destino, sistema que parece que, finalmente, será el escogido para gravar este tipo de transacciones intracomunitarias.

Podemos concluir que los países comunitarios, ante el elevado grado de dificultad que presentaba mantener la premisa inicial, han optado por el pragmatismo de gravar las operaciones en destino, solución que, aunque dificulta y encarece para los agentes participantes los costes de gestión, puede parecer la más adecuada, en tanto persistan las diferencias de carga fiscal soportadas por cada uno de los Estados miembros.

- Otro de los objetivos planteados por el trabajo es determinar si la regulación de las operaciones triangulares intracomunitarias constriñe su realización o si estas se pueden desarrollar con suficiente fluidez. De

igual manera, se debía estudiar si las normas en vigor son suficientes para que el volumen del fraude se mantenga bajo control.

Por lo que se refiere a la facilidad para llevarlas a cabo, podemos concluir que las ventajas que se mantienen para los agentes intervinientes, unidas a una mayor flexibilidad en cuanto a las normas que rigen para las empresas intermediarias, ha traído consigo que este tipo de operaciones sean cada vez más habituales y complejas, con un aumento en el número de las empresas intervinientes.

- Por lo que respecta al objetivo de lucha contra el fraude parece que las medidas que se están llevando a cabo desde los distintos estamentos de la UE están dando resultado, ya que, tanto en España como en el conjunto de la Unión la brecha del IVA se está reduciendo paulatinamente en los últimos años. Esto tiene un triple efecto positivo, se produce un aumento en la recaudación, una menor salida en devoluciones indebidas y una mejoría en el funcionamiento del mercado al minorarse la distorsión provocada por las empresas fraudulentas.

Los recursos invertidos en la lucha contra el fraude, tanto en el IVA como en el resto de las figuras impositivas, se autofinancian, de alguna manera, ya que, por lo general, el importe de las cantidades recuperadas supera al coste de los recursos empleados.

- En el comienzo del trabajo nos planteábamos como uno de sus objetivos determinar si el IVA se encontraba inmerso en un proceso de homogeneización en los países de la Unión, o si, por el contrario, seguía reinando en su regulación la más absoluta disparidad de criterios en cada uno de los territorios.

Analizadas las últimas medidas que se han implementado y tomando en consideración aquellas ya anunciadas y aprobadas por los órganos correspondientes, podemos concluir que, efectivamente, existe la voluntad por parte de las autoridades comunitarias de conseguir que las respectivas regulaciones nacionales se ajusten a unos parámetros generales en la medida de lo posible iguales para todos.

El asunto de si los plazos que se van marcando para llegar a ese objetivo de regulación tributaria global son los adecuados o se demoran en exceso, sobre todo teniendo en cuenta las grandes ventajas que supondría para el conjunto la existencia de unas normas comunes de obligado cumplimiento, no deja de tener un componente subjetivo,

aunque, según lo que se recoge en el trabajo, parece claro que al menos se cumple lo más importante, que es, sin duda, que los pasos que se vayan dando se orienten en la dirección correcta, es decir, la que busca el beneficio del conjunto de la UE y no solo el de algunos de sus Estados.

Las operaciones triangulares intracomunitarias se van a poder desarrollar con mayor transparencia y efectividad con unas normas comunes y las distorsiones económicas entre países provocadas por la disparidad en la regulación tenderán a ir desapareciendo.

Creemos que los avances que van a ir aconteciendo en la implantación de normas de obligado cumplimiento para la imposición indirecta acabarán por llegar finalmente a los impuestos directos, cuya paulatina homogeneización es, sin duda, un asunto más complejo pero que deberá ser abordado si la UE mantiene su aspiración fundacional de llegar a constituirse como una verdadera unión económica y política.

- Otro de los objetivos del trabajo se refería a dar una idea general de qué cambios nos esperaban en los próximos años en la regulación del tema del estudio. En este orden de cosas no se ha tratado únicamente de pormenorizar la situación en la que se encuentra, en estos momentos, una fuente de ingresos tan capital para nuestras finanzas como es el IVA, detallando especialmente todo lo referido a las operaciones triangulares intracomunitarias. Se ha tratado también de dar una orientación de hacia dónde se dirigen tanto las últimas disposiciones adoptadas como aquellas de próxima implantación.

Las medidas que se están implantando en la UE y aquellas que están a la espera de poder ser aplicadas a la tributación del IVA en las operaciones triangulares intracomunitarias tienen como nexo común la necesidad de modernizar y agilizar el impuesto, minimizando los costes de transacción, al tiempo que se reduzcan a la mínima expresión los casos de fraude que han venido desangrando la recaudación por este tipo de operaciones en los últimos tiempos.

A esta situación se ha llegado por la incapacidad que han puesto de manifiesto los países miembros para que después de la unión monetaria se avance hacia una verdadera unidad fiscal, necesaria para llegar al fin último representado por la unión económica. De ese modo, algunos Estados han optado por desmarcarse de las normas generales fijando, en algunos casos, unos tipos impositivos muy por debajo de la media

que los han llevado a convertirse en verdaderos paraísos fiscales, con las consecuencias que ello implica para el resto de los países comunitarios.

Como conclusión general podemos afirmar que la intención de los Estados miembros es dotarse de unas normas comunes que, cuando estén definitivamente en vigor, darán forma a un Impuesto más moderno, más vinculado a la actividad económica real, con una mayor simetría en la regulación de los países, con mayores mecanismos de control, mejor comunicación y trasvase de información entre los participantes y una flexibilidad que le permita adaptarse a las peculiaridades exigidas por las circunstancias económicas concretas inherentes a la coyuntura económica de cada momento.

8.2. Recomendaciones

Las principales recomendaciones que se pueden realizar una vez analizado el tema son las siguientes:

- Las normas pendientes de implantación al impuesto deberían regirse por los principios de neutralidad y objetividad, de modo que su ámbito de aplicación fuese suficientemente claro para que no se viese alterado por las respectivas ideologías de los partidos gobernantes en cada uno de los Estados miembros.
- Es innegable que junto a su finalidad recaudatoria principal los impuestos se ven afectados por los diferentes fines sociales que persigue la ideología de los partidos representados en la Eurocámara. Si bien es cierto que el IVA no está al margen de la posibilidad de favorecer a determinados segmentos de la población que necesiten una mayor protección en un momento dado, quizás sería más conveniente que esa protección social se otorgase a través de otras figuras impositivas directas.
- Creemos que las singularidades que sobre el IVA establecen los diferentes países comunitarios deberían minimizarse si tenemos en cuenta la imperiosa necesidad de armonizar la normativa del impuesto, dado que la ausencia de normas tributarias comunes está en el origen de una gran parte de la gran bolsa de fraude que se genera en las operaciones intracomunitarias.

- La falta de armonización comunitaria se ve reflejada en el IVA tanto en la diversidad de tipos aplicables como en el tipo de productos que se pueden acoger a cada uno de los tramos. Cada país utiliza criterios a la hora de aplicar la tributación que tienen mucho que ver con las particularidades intrínsecas de su sistema productivo. La ausencia de armonización no es, en cualquier caso, algo exclusivo del IVA, ya que se da en otras figuras impositivas.
- La distorsión que la disparidad impositiva provoca sobre la economía del conjunto de los países de la Unión hace urgente que el conjunto de los países comunitarios se dote de unas normas lo suficientemente rígidas a la hora de establecer los parámetros de los diferentes impuestos que conduzcan en un futuro a un sistema tributario homogéneo para todos ellos.
- En las operaciones triangulares intracomunitarias debe mejorar el intercambio de información entre los países implicados en las mismas, la cual debe llegar tanto de forma directa entre los diversos Estados, como a través de los respectivos registros en los cuales deben figurar inscritos los agentes intervinientes en las operaciones.
- Los diferentes registros deben estar normalizados y la información que contienen no solo debe ser accesible para todos aquellos agentes involucrados en las operaciones, sino que debe ser considerada como garantía de que las mismas se desarrollan dentro de una legalidad que les permita aplicarse las exenciones que correspondan en cada caso.
- Para dar consistencia jurídica a los Registros, es necesario que la inscripción en los mismos no sea únicamente un acto administrativo que deben cumplir las partes involucradas, sino que por parte de las Administraciones Públicas la inscripción se acompañe con una inspección que certifique que la información que contienen es veraz y que las empresas implicadas cumplen con los requisitos exigidos en cada caso y cuentan con los suficientes medios para llevar a cabo de forma adecuada las operaciones a las que se van a comprometer.
- Tanto en la tarea de inspección como en la de lucha contra el fraude es necesario contar con suficientes medios tanto humanos como técnicos, por lo que hay que dotar a las respectivas administraciones de los recursos oportunos.

- Los medios puestos a disposición de la lucha directa contra los diversos tipos de fraude fiscal se deben complementar con otros que cuenten con una visión menos cortoplacista que se dediquen a fomentar la educación tributaria de los contribuyentes. Solo si conseguimos la concienciación individual de cada ciudadano lograremos que la sociedad en su conjunto perciba al fraude fiscal como lo que en realidad es su verdadera esencia, un acto profundamente egoísta e insolidario que repercute de modo directo en una caída del bienestar general de la comunidad de la que todos formamos parte.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Núñez Grañón, M. (2001). *La sujeción al IVA (operaciones interiores e intracomunitarias)*. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid.

García Prats, F. A. (2016). *Gobernanza económica e integración fiscal en la Unión Europea*. Tirant Lo Blanch. Valencia.

Fuster Gómez, M. (2000). *El IVA en las operaciones intracomunitarias. Entregas de bienes y prestaciones de servicios*. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid.

Abella Poblet, E. (2006). *Manual del IVA*. Wolters Kluwer España, S.A. El Consultor de los Ayuntamientos, 3ª ed., Madrid.

Moreno Valero, P. A. (2001). *La armonización del IVA Comunitario: un proceso inacabado*. Consejo Económico y Social. Madrid.

Arribas León, M. y Hermosín Álvarez, M. (2010). *Tributación de las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid.

Lasarte Álvarez, J. (2004). *Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados*. Instituto de estudios fiscales. Madrid.

Vega Mocoora, I. (1991). *La armonización del IVA y el logro del mercado interior*. Lex Nova, S.A. Valladolid.

Calvo Vérguez, J. (2013). *El IVA en las operaciones intracomunitarias*. Tirant Lo Blanch. Valencia.

Tribunal de Cuentas Europeo. (2015). *La lucha contra el fraude del IVA intracomunitario: es necesaria una acción más enérgica*. Informe Especial. N° 24/2015.

Puebla Agramunt, N. (2007). *La solución española a los fraudes carrusel: responsabilidad subsidiaria del adquirente por el IVA no ingresado en la cadena*. *Crónica Tributaria*. N° 123/2007 (149-169).

Gascón Catalán, J. (2014). *¿Existe alternativa para la tributación de las operaciones intracomunitarias en el IVA?* Instituto de Estudios Fiscales. DOC. N° 14/2014.

Hernández Carrasco, V. M. (2016). El fraude carrusel. Universidad Complutense de Madrid.

Camarero García, J. (2010). El fraude carrusel en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo. Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Comisión Europea (2017). Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE – Es hora de actuar. EUR-Lex. Bruselas, 30.11.2017.

Parlamento Europeo (2020). La lucha contra el fraude y la protección de los intereses financieros de la Unión Europea. Fichas técnicas sobre la Unión Europea.

Banco de España (2018). Estructura impositiva de España en el contexto de la Unión Europea. Documentos Ocasionales N.º 1810. (bde.es)

Remeur, C. y Dobрева, A. (2019). The fight against tax fraud. European Parliamentary Research Service. Members' Research Service. PE 633.153 – June 2019

European Commission (2020). Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020 Final Report CASE – Center for Social and Economic Research

Remeur, C. (2019). Detailed technical measures for the definitive VAT system for cross-border goods trade. European Parliamentary Research Service. Members' Research Service. PE 625.184 – June 2019

Smith, S. (1997). The definitive Regime for VAT: An Assessment of the European Commission's Proposals. The Institute for Fiscal Studies, July 1997.

Referencias bibliográficas jurídicas

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Disponible en: [BOE-A-1992-28740-consolidado.pdf](#).

Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores. Disponible en: [Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero](#).

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Disponible en: [Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.](#)

DIRECTIVA (UE) 2017/1371 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 5 de julio de 2017 sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal. Disponible en: [DIRECTIVA \(UE\) 2017/ 1371 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO - de 5 de julio de 2017.](#)

Acta Única Europea. Diario Oficial de las Comunidades Europeas. N° L 169 / 1. Disponible en: [resource.html \(europa.eu\).](#)

DIRECTIVA 2006/112/CE DEL CONSEJO de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Disponible en: [L00001-00118.pdf \(boe.es\).](#)

Versión Consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. 30.3.2010. Diario Oficial de la Unión Europea. C 83/47. Disponible en: [Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea \(boe.es\).](#)

White Paper from the Commission to the European Council (Milan, 28-29 June 1985). Disponible en: [COM\(85\)310 final - COMPLETING THE INTERNAL MARKET White Paper from the Commission to the European Council \(Milan, 28-29 June 1985\) \(europa.eu\).](#)

Libro Verde sobre el futuro del IVA: Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz. Comisión Europea. Bruselas, 1.12.2010. Disponible en: [101203111124PDFP3NIL2CAUH.0.doc \(europa.eu\).](#)

Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un plan de acción sobre el IVA Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE- Es hora de decidir. Comisión Europea. Bruselas, 7.4.2016. Disponible en: [com 2016 148 es.pdf \(europa.eu\).](#)

Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Plan de Acción para una Fiscalidad Equitativa y Sencilla que Apoye la Estrategia de Recuperación. Comisión Europea. Bruselas, 15.7.2020. Disponible en: [resource.html \(europa.eu\).](#)

Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la buena gobernanza fiscal en la UE y más allá de sus fronteras. Comisión

Europea. Bruselas, 15.7.2020. Disponible en: [Draft Communication on Tax Good Governance \(europa.eu\)](#).

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de abril de Asunto C 580/16, Firma Hans Bühler KG. Directiva 2006/112/CE. Disponible en: [Mayo 2018 IVA Boletín de Actualidad. Deloitte Legal - PDF Descargar gratis \(docplayer.es\)](#).

Directiva del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE. Disponible en: [L00001-00019.pdf \(boe.es\)](#).

Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo de 4 de diciembre de 2018. Diario Oficial de la Unión Europea. Disponible en: [DIRECTIVA \(UE\) 2018/ 1910 DEL CONSEJO - de 4 de diciembre de 2018](#).

Reglamento de ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo de 4 de diciembre de 2018. Diario Oficial de la Unión Europea. Disponible en: [REGLAMENTO DE EJECUCIÓN \(UE\) 2018/ 1912 DEL CONSEJO - de 4 de diciembre de 2018](#).

Webgrafía

Parlamento Europeo: La política fiscal general. Disponible en: [La política fiscal general | Fichas temáticas sobre la Unión Europea | Parlamento Europeo \(europa.eu\)](#).

El fraude en el comercio internacional a efectos del IVA. Disponible en: <https://www.iberley.es/temas/fraude-comercio-internacional-efectos-iva-65141>.

Cómo se financia la UE. Disponible en: https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-budget/revenue-income_es.

Los ingresos de la Unión Europea. Disponible en: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/27/los-ingresos-de-la-union-europea>.

Informes mensuales de Recaudación Tributaria (2020). Agencia Tributaria. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/>.

El País: España deja de ingresar casi 2.000 millones de euros en IVA por fraude y errores. Disponible en: [España deja de ingresar casi 2.000 millones de euros en IVA por fraude y errores | Economía | EL PAÍS \(elpais.com\)](#).

Comisión Europea: Brecha del IVA: En 2018, los países de la UE perdieron 140 000 millones EUR en ingresos procedentes del IVA, y la pérdida prevista en 2020 es mayor debido al coronavirus Disponible en: [Brecha del IVA en la UE \(europa.eu\)](#).

EUR-Lex. Disponible en: [Glosario de las síntesis - EUR-Lex \(europa.eu\)](#).

Incoterms. Disponible en: [Incoterms una explicación fácil – CM Group Inc. \(cmglogistic.com\)](#).